

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Rafael Gonçalves Abreu

Relatório de estágio em Auditoria Financeira

Relatório de estágio em Auditoria Financeira

Rafael Gonçalves Abreu

ISCAC | 2017

Coimbra, outubro de 2017



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Rafael Gonçalves Abreu

Relatório de estágio em Auditoria Financeira

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob a orientação do Professor Doutor Bruno José Machado de Almeida.

Coimbra, outubro de 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

AGRADECIMENTOS

Sem dúvida que este objetivo tão importante na minha vida só foi possível alcançar com o apoio dos meus pais e irmãos. Agradecer-lhes por toda a motivação, disponibilidade, incentivo e força que me transmitiram.

Agradecer aos meus amigos, por todo o apoio, paciência e companheirismo nos momentos mais difíceis.

Ao Doutor Bruno de Almeida, meu orientador de estágio, agradecer por toda a disponibilidade e ajuda na elaboração deste relatório.

À Dra. Telma Curado, agradecer pela predisposição de realizar o estágio na TCC|SROC e pela oportunidade de continuar na empresa após o término do estágio.

Durante a realização do estágio, fui orientado pela Dra. Mariana Bernardino, que merece um agradecimento especial, por todos os ensinamentos, compreensão, amabilidade e disponibilidade para me ajudar.

A todos os restantes colegas pela boa disposição e companheirismo, em especial, à Sónia Jorge e Andreia Oliveira.

Obrigado a todos, por me terem ajudado a alcançar este objetivo!

RESUMO

Este relatório significa o culminar do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública lecionado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, com o objetivo fundamental de apresentar as tarefas realizadas durante as 960 horas de estágio decorridas na empresa que me acolheu – Telma Carreira Curado, SROC.

Aquando da minha chegada à empresa foram-me transmitidas as tarefas que pretendiam que realizasse durante o estágio nas diversas áreas, que poderiam, mediante a minha capacidade de aprendizagem, aumentar. Os objetivos, inicialmente traçados, visavam essencialmente, obter experiência prática na área de auditoria financeira, aplicando, adquirindo e consolidando os conteúdos aprendidos, não só na parte letiva do mestrado, mas também durante todo o meu percurso académico e inteirar-me dos procedimentos a efetuar durante uma auditoria às demonstrações financeiras de uma entidade.

Os objetivos delineados foram atingidos com muita dedicação, empenho e esforço.

Palavras-chave: Auditoria financeira, controlo interno, materialidade, risco em auditoria e certificação legal das contas.

ABSTRACT

This report is the culmination of my Masters Degree in Public and Business Audit, lectured in superior institute of accounting and administration of coimbra, being its fundamental purpose to present the given tasks that took place along the 960h internship in the company that welcomed me – Telma Carreira Curado, SROC.

Upon my arrival in the company, I was given the tasks they wished me to fulfill during the internship, in the most varied fields which could, based on my ability to learn, increase. The goals, were at first to gain practical experience in the area of financial audit, applying, gaining and strengthening contents acquired not just in classes, but as well as during my academic path and get in touch with the procedures to adopt during an audit to a company's financial demonstrations.

The goals were achieved with much dedication commitment and effort.

Keywords: financial audit; internal control; materiality; risk in auditing and account's legal certification.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 Enquadramento Teórico.....	2
1.1 Auditoria Financeira.....	2
1.2 Normas de Auditoria	3
1.3 Controlo de Qualidade	4
1.4 Ética e deontologia	7
1.5 Controlo Interno	9
1.5.1 Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente	11
1.5.2 Componentes de Controlo Interno.....	12
1.5.3 Limitações ao Controlo Interno	15
1.6 Planeamento de uma Auditoria	16
1.6.1 Compreensão do sistema de informação e controlo interno	17
1.6.2 Procedimentos analíticos iniciais.....	18
1.6.3 Risco em Auditoria	18
1.6.4 Materialidade	21
1.7 Asserções e Prova	23
1.7.1 Asserções das Demonstrações Financeiras.....	23
1.7.2 Prova	26
1.7.3 Credibilidade da prova.....	27
1.7.4 Procedimentos para obtenção de prova	28
1.8 Papéis de trabalho	30
1.9 Relatório de Auditoria.....	33
2 Apresentação da Entidade.....	37

3	Tarefas desenvolvidas durante o estágio	40
3.1	Definição da materialidade	41
3.2	Ativos fixos tangíveis.....	43
3.3	Caixa e depósitos bancários	47
3.4	Contas a pagar a fornecedores.....	48
3.5	Financiamentos Obtidos.....	51
3.6	Capital Próprio	53
3.7	Gastos.....	55
3.7.1	Custo das mercadorias vendidas	56
3.7.2	Fornecimentos e serviços externos	57
3.7.3	Gastos com o pessoal.....	59
3.8	Rendimentos.....	61
3.8.1	Procedimentos analíticos nas rubricas de vendas e prestação de serviço .	64
	CONCLUSÃO	66
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67
	ANEXOS	68
	ANEXO 1 - CLC Opinião não modificada.....	69
	ANEXO 2 - CLC Opinião modificada	73
	ANEXO 3 – Contas significativas	77
	ANEXO 4 - Minuta enviada aos fornecedores	79

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 -Princípios fundamentais do CEOROC, adaptado Almeida (2014).....	8
Figura 2 - Componentes do controlo interno segundo o relatório COSO	13
Figura 3 - Risco de auditoria, Costa (2017) citando Hayes et al.	20
Figura 4 - Credibilidade da prova obtida, adaptado Costa (2017).....	28
Figura 5 - Indexação dos papéis de trabalho, elaboração própria.....	32
Figura 6 - Organigrama da TCC SROC, elaboração própria.....	39
Figura 7 - Papel de trabalho para definir a materialidade.....	43
Figura 8 - Papel de trabalho Ativos fixos tangíveis.....	45
Figura 9 - Papel de trabalho AFT (Aquisição de ativos)	46
Figura 10 - Papel de trabalho caixa e depósitos à ordem.....	48
Figura 11 - Papel de trabalho contas a pagar a fornecedores.....	50
Figura 12 - Papel de trabalho financiamentos obtidos.....	52
Figura 13 - Papel de trabalho capital próprio	53
Figura 14 - Papel de trabalho capital próprio (Certidão comercial)	54
Figura 15 - Papel de trabalho gastos (Revisão analítica).....	56
Figura 16 - Papel de trabalho gastos (CMVMC).....	57
Figura 17 - Papel de trabalho gastos (FSE)	58
Figura 18 - Papel de trabalho gastos (FSE prova documental).....	59
Figura 19 - Papel de trabalho gastos (gastos com pessoal).....	60
Figura 20 - Papel de trabalho gastos (encargos com pessoal)	61
Figura 21 - Papel de trabalho rendimentos (revisão analítica)	62
Figura 22 - Papel de trabalho rendimentos (sequência de faturas).....	63
Figura 23 - Papel de trabalho rendimentos (saf-t)	64
Figura 24 - Papel de trabalho rendimentos (vendas)	65

ÍNDICE DE TABELAS

Quadro 1 - Relação entre os riscos que compõem o modelo de risco em auditoria, adaptado OROC.....	20
Quadro 2 - Modelo de cálculo da materialidade.....	23
Quadro 3 - Asserções das demonstrações financeiras, adaptado Almeida (2014)	25
Quadro 4 - Estrutura da CLC/RA não modificada, Costa (2017) citando o GAT 1.....	35
Quadro 5 - Estrutura da CLC/RA modificada, Costa (2017) citando o GAT 1	36

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Clientes da entidade por Distrito, elaboração própria	38
---	----

Lista de acrónimos e siglas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AFT – Ativo fixo tangível

AT – Autoridade tributária

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CI – Controlo interno

CLC - Certificação Legal das Contas

CMV – Custo das mercadorias vendidas

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC - Código das Sociedades Comerciais

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

DF – Demonstrações Financeiras

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ESNL – Entidades do setor não lucrativo

FSE – Fornecimentos e serviços externos

GAT – Guia de aplicação técnica

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountant*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IRS - Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

ISA - *International Statements on Auditing*

ISQC - *International Standards on Quality Control*

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

MRCBP – Mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

RA – Risco de auditoria

RC – Risco de controlo

RD – Risco de deteção

RI – Risco inerente

RLE – Resultado líquido do exercício

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SI – Sistema de Informação

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

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

INTRODUÇÃO

Este trabalho representa o finalizar de uma etapa académica que reside na obtenção do grau de mestre em Auditoria Empresarial e Pública pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Nesta última etapa, entenda-se parte não letiva do referido curso, optei por realizar o estágio curricular, em detrimento de tese ou projeto, uma vez que me encontrava apenas a estudar e em minha opinião, seria a melhor forma para consolidar e desenvolver os conteúdos teóricos adquiridos ao longo da componente letiva e de toda a minha formação académica.

A realização deste estágio proporcionou-me o contacto com a realidade prática na área de auditoria financeira, bem como, aprofundar, desenvolver e adquirir conhecimentos nesta área, mas também em áreas como contabilidade e fiscalidade.

Deste modo, o estágio decorreu na empresa “Telma Carreira Curado – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas”, doravante denominada por TCC|SROC, no escritório de leiria com início dia 11 de janeiro de 2017 e término a 7 de julho de 2017.

Este relatório visa explicar, numa primeira fase os conteúdos teóricos sobre a área de Auditoria Financeira, nomeadamente, as normas aplicáveis, a ética profissional, o controlo interno e a sua importância para o auditor, o planeamento de uma auditoria, a prova recolhida para fundamentar e validar as asserções, os papéis de trabalho e, por fim, o relatório de auditoria.

Numa segunda fase, apresentar a empresa acolhedora, a TCC|SROC e, finalmente, numa terceira fase, descrever as matérias que tive oportunidade de aprender e trabalhar nestes 6 meses de estágio, descrevendo os procedimentos realizados na análise de cada uma, com enfoque para as rubricas de ativos fixos tangíveis, caixa e depósitos bancários, contas a pagar a fornecedores, financiamentos obtidos, capital próprio, gastos e rendimentos.

Em modo de conclusão, apresento algumas considerações finais sobre a experiência vivida durante o estágio, e a forma como este permitiu a minha evolução enquanto pessoa e técnico de auditoria.

1 Enquadramento Teórico

1.1 Auditoria Financeira

O conceito tem por base que o principal objetivo da auditoria financeira é a realização de exames/análises às demonstrações financeiras, suportados pela prova recolhida e analisada através de testes substantivos e procedimentos analíticos, com o intuito de emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras espelham uma imagem verdadeira e apropriada.

Almeida (2014) define auditoria financeira como “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

Por sua vez, Costa (2017) afirma que “uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade e o cumprimento dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados”. O mesmo autor, no que respeita ao conceito de auditoria financeira refere que “podemos, pois, afirmar que esta tem como objeto¹ as asserções subjacentes às demonstrações financeiras como objetivo² a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras”.

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

Os referidos autores assentam na premissa que a auditoria visa aferir acerca do cumprimento dos procedimentos e critérios presentes em cada organização, bem como

¹ Aquilo de que se trata; assunto, matéria, questão, tema; aquele ou aquilo que é afetado ou sofre uma ação. (Dicionário da Língua Portuguesa, Porto Editora, 2011)

² Aquilo que se pretende alcançar, fim, propósito; alvo. (Dicionário da Língua Portuguesa, Porto Editora, 2011)

efetuar a análise das asserções subjacentes às demonstrações financeiras apresentadas pelo órgão de gestão com a finalidade de emitir uma opinião sobre as mesmas por parte de um profissional competente e independente.

É da responsabilidade do órgão de gestão a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, que representam o foco da auditoria financeira, sendo que, não obstante de quem prepara, existem outros intervenientes envolvidos nas demonstrações financeiras (DF), tais como: quem audita, quem analisa e por fim quem utiliza.

Dos referidos intervenientes, os utilizadores são quem mais interesse tem em que as DF proporcionem informação verdadeira e apropriada, na medida em que estes possam decidir quando adquirir, deter ou alienar um investimento em capital próprio ou que permita avaliar a segurança das quantias emprestadas à empresa, por exemplo. A necessidade de obtenção de informação varia consoante a conveniência dos utilizadores, dos quais se destacam os investidores, trabalhadores, financiadores, fornecedores, clientes, governos e os seus departamentos e por fim, o público em geral.

Em suma, a auditoria é um processo de recolha de provas para atestar as asserções presentes nas demonstrações financeiras, com o intuito de emitir uma opinião sobre as mesmas tendo por base as normas contabilísticas com o objetivo de comunicar as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira.

1.2 Normas de Auditoria

Os procedimentos realizados durante uma auditoria são regidos por normas de natureza técnica que devem ser o guia no exame às demonstrações financeiras de uma organização, sendo as mesmas fundamentais para atestar a qualidade do trabalho realizado, ou seja, permitem aferir que as auditorias são conduzidas rigorosamente para que as conclusões sejam assertivas e fiáveis.

Existem vários organismos emissores de normas de auditoria, a saber:

- *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), primeiro organismo profissional que publicou normas de auditoria;
- *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), criado em 2002 nos Estados Unidos da América pela Lei Sarbanes-Oxley;

- *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC), organismo representativo da profissão contabilística a nível europeu entre 1951 e 1986;
- *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo representativo da profissão contabilística a nível mundial criado em 1997;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), organismo regulador da profissão de auditor independente em Portugal.

Compete ao *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), organismo do IFAC, a emissão das normas internacionais de auditoria, com o objetivo de uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria e serviços relacionados. Estas normas designadas *International Statements on Auditing* (ISA), num total de 37, estão agrupadas em seis grandes áreas:

- 200 – 299: Princípios gerais e responsabilidades
- 300 – 499: Avaliação do risco e repostas aos riscos avaliados
- 500 – 599: Prova de auditoria
- 600 – 699: Utilização do trabalho de terceiros
- 700 – 799: Conclusões da auditoria e relato
- 800 – 899: Áreas especializadas

Além das ISA, o IAASB também emite as *International Standards on Quality Control* (ISQC), com destaque para a ISQC 1 – Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que será explanada no capítulo seguinte.

1.3 Controlo de Qualidade

O tema abordado neste subcapítulo tem sofrido, ao longo dos últimos anos, algumas alterações e merecido, na área de auditoria, uma particular atenção.

O controlo de qualidade dos trabalhos realizados por parte de uma firma³ pode ser visto em dois prismas. O primeiro, a nível interno, através do sistema de controlo de

³ A ISQC define firma como um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de auditores profissionais.

qualidade interno que tem de existir na estrutura organizativa de cada Revisor Oficial de Contas (ROC) ou de cada Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

Os procedimentos a efetuar encontram-se descritos em normativos de auditoria que regulam esta matéria e são os seguintes:

- ISQC 1 – Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados; e
- ISA 220 – Controlo de qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

A ISQC 1 “aborda as responsabilidades de uma firma pelo seu sistema de controlo de qualidade para auditorias e revisões de demonstrações financeiras e para outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados”. A firma tem como objetivo estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione garantia razoável de que (§11 da ISQC 1):

- i. A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
- ii. Os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.

Um sistema de controlo de qualidade, segundo esta norma, deve incluir políticas e procedimentos que abordem cada um dos seguintes elementos:

- Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma;
- Requisitos éticos relevantes;
- Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Execução do trabalho; e
- Monitorização;

A ISA 220, por sua vez, centra-se especificamente nas responsabilidades específicas do auditor, no que concerne aos procedimentos de controlo de qualidade para uma auditoria às demonstrações financeiras, abordando, quando aplicável, as responsabilidades de implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam

apropriados ao trabalho de auditoria e proporcionem à firma informação relevante que possibilite o funcionamento da parte do sistema de controlo de qualidade da mesma relativa à independência⁴.

O outro prisma relacionado com o controlo de qualidade refere-se à avaliação externa do sistema de controlo de qualidade interno.

Deste modo, o artigo 29º da Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que não se aplica às demonstrações financeiras das entidades de interesse público, contempla que cada Estado-Membro deve garantir que todos os auditores e firmas de auditoria se encontram sujeitos a um sistema de controlo de qualidade que respeite, entre outros, os seguintes critérios:

- seja independente dos auditores objeto de controlo;
- esteja sujeito a supervisão pública;
- esteja isento de qualquer eventual influência indevida por parte dos auditores, no que se refere ao seu financiamento;
- disponha de recursos adequados;
- seja efetuado com a periodicidade de, pelo menos, seis anos; e
- publicite, anualmente, os resultados globais.

O artigo 69º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), estabelece que os ROC estão sujeitos a controlo de qualidade, executado pela OROC, sob a supervisão e avaliação da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), quando os mesmos não realizem revisão legal de contas a entidades de interesse público.

O referido controlo, segundo o artigo 41º da Lei 148/2015 de 9 de setembro, considerando que as ações de controlo de qualidade são realizadas com base numa análise dos riscos e, no caso de ROC e de SROC, que realizem revisões legais de contas

⁴ Compreende a independência da mente e na aparência. A independência da mente tem a ver com o “estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional”. A independência na aparência relaciona-se com “o evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos”. (Costa, 2017)

é efetuado, pelo menos, de seis em seis anos, no que respeita a auditores que não realizem revisão legal das contas de entidades de interesse público.

Na perspetiva de Almeida (2014), o controlo de qualidade envolve:

- A avaliação global da atividade, designadamente no que se refere à forma de exercício das funções, aos meios humanos, materiais e sistema interno de controlo de qualidade utilizado e à observância dos deveres legalmente estabelecidos – controlo horizontal; e
- A verificação de que os revisores dispõem de *dossiers* de trabalho instruídos de acordo com o previsto nas normas de auditoria em vigor – controlo vertical.

1.4 Ética e deontologia

Do senso comum, podemos definir ética como o conjunto de princípios e valores que motivam, distorcem ou orientam o comportamento humano. É através da ética que a sociedade pode viver em harmonia e de forma equilibrada.

Deontologia, segundo refere Costa (2017), é a ciência dos deveres, sendo que por dever se entende o ato que tem de se encontrar em virtude de uma ordem, preceito ou contrato.

Assim, podemos aludir que a deontologia profissional está relacionada com as regras de qualquer atividade profissional, enquanto a ética incorpora as características de ordem geral.

Na profissão de auditor, a ética é um fator chave e basilar em cada profissional. Ao longo da carreira profissional os dilemas éticos, resultantes de comportamentos éticos, são diversos devido à importância que as demonstrações financeiras têm para os seus utilizadores. Ao auditor cabe suprir esses dilemas de maneira a que a sua independência e ceticismo profissional nunca possa ser questionado. Deste modo, para os auditores, existem dois códigos que devem ser seguidos: o código de ética da IFAC e o código de ética da OROC (CEOROC).

O código de ética do IFAC integra um preâmbulo e três partes:

- i. Parte A, que estabelece os princípios fundamentais da ética profissional para os contabilistas profissionais e que proporciona uma estrutura conceptual para a aplicação de tais princípios;

- ii. Parte B, que ilustra como é que a estrutura conceptual deve ser aplicada aos contabilistas profissionais em prática pública;
- iii. Parte C, que ilustra como é que a estrutura conceptual deve ser aplicada aos contabilistas profissionais em entidades.

Por sua vez, o CEOROC é baseado no código do IFAC, e apresenta cinco princípios fundamentais, a saber:

Integridade	Ser direto e honesto em todas as suas relações, quer com os clientes quer com os colegas.
Objetividade	Não permitir que indecisões, conflitos de interesse, ou pressões de terceiros influenciem o seu julgamento profissional.
Competência e zelo profissional	Manter o conhecimento e a aptidão profissional ao nível necessário para assegurar que o cliente recebe serviços profissionais idóneos, baseando-se na legislação, em desenvolvimentos práticos e em técnicas profissionais, agindo com diligência e de acordo com os padrões técnicos e profissionais.
Confidencialidade	Respeitar a confidencialidade das informações recebidas no decorrer dos trabalhos efetuados, não a divulgando sem autorização específica e devida, a menos que haja um direito legal, profissional ou um dever de divulgar. Nenhuma informação obtida deve ser utilizada de forma a provocar vantagens pessoais ou de terceiros.
Comportamento profissional	Cumprir as leis e os regulamentos e evitar qualquer ação que descredite a profissão.

Figura 1 -Princípios fundamentais do CEOROC, adaptado Almeida (2014)

A profissão de auditor, como já mencionado acima, enfrenta uma série de obstáculos que o profissional tem de suplantar. Entre esses, surgem as ameaças à ética e deontologia. O CEOROC elenca cinco ameaças, designadamente:

- i) a ameaça de interesse pessoal, em que um interesse financeiro ou qualquer outro possa influenciar o julgamento ou comportamento do auditor;
- ii) a auto revisão, que consiste na não avaliação adequada, por parte do auditor, de um julgamento ou serviço anteriormente efetuado por si próprio ou pela firma;
- iii) ameaça de representação do cliente, como parte essencial de uma organização, pode tornar-se numa ameaça para o auditor na medida em que

este defenda a sua posição, ao ponto da sua objetividade poder ficar comprometida;

- iv) a proximidade ou laços de afeto entre cliente e auditor também representa uma ameaça para a independência do trabalho realizado, uma vez que pode tornar o auditor demasiado condescendente em relação aos seus interesses, ou demasiado acrítico em relação ao seu trabalho; e
- v) o auditor pode ser alvo de intimidações por parte do cliente, podendo dissuadir o mesmo de atuar objetivamente devido a pressões reais ou veladas, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre si.

Face às ameaças apresentadas acima, o auditor deve procurar salvaguardar-se através das normas e regulamentos profissionais, formação contínua, supervisão pública da atividade de auditoria, envolver outra SROC para executar ou voltar a executar parte do trabalho, políticas e procedimentos internos documentados que exijam o cumprimento dos princípios fundamentais e liderança da SROC que dê uma maior importância ao cumprimento dos princípios fundamentais.

1.5 Controlo Interno

Qualquer empresa ou entidade, independentemente da sua dimensão, desenvolve a sua atividade operacional sem que tenha implementado um sistema de controlo interno (SCI), ainda que rudimentar, tal como refere Gomes (2014), embora com tendência a ser mais sofisticado nas empresas de maior dimensão. Segundo Costa (2017), esse sistema deve acompanhar o crescimento e dimensão de cada empresa, e uma vez que não existe um SCI padronizado, este deve assentar na relação de custo/benefício.

Assim, de acordo com Moraes e Martins (2007), podemos definir controlo interno como um conjunto de procedimentos implementados pela gestão, com o objetivo de valorar e planear a organização e todos os métodos e medidas adotados numa entidade, a fim de reforçar e melhorar a eficácia e eficiência na utilização de recursos, salvaguardar os ativos, verificar a fiabilidade, exatidão e fidedignidade da informação financeira, o cumprimento das leis e normas contabilísticas e promover a eficácia operacional.

As normas de auditoria, citando a ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, refere que o Controlo interno (CI) “é o processo concebido, implementado e mantido pelos

responsáveis pela governação, pela gestão e outro pessoal, para proporcionar uma segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com vista à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspetos de um ou mais dos componentes do controlo interno”. Esta definição segue de perto a estrutura conceptual integrada de controlo interno aprovada pelo *Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission*. Para este organismo são três os objetivos chave do controlo interno: a eficácia e a eficiência das operações; a credibilidade do relato financeiro; e o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis.

O AICPA, em 1972, caracterizava o CI, no sentido lato, em dois grandes tipos de controlo:

- Controlo administrativo - surge como um plano de organização, procedimentos e registos relacionados com os processos de decisão que conduz à autorização das transações pelo órgão de gestão;
- Controlo contabilístico - surge como um plano de organização, procedimentos e registos relacionados com a salvaguarda dos ativos e a confiança nos registos financeiros que, conseqüentemente, são elaborados no sentido de proporcionar uma certeza razoável de que:
 - as transações são realizadas de acordo com uma autorização da gestão;
 - as transações são registadas de forma a permitir a preparação das DF, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
 - o acesso aos ativos seja apenas permitido através de autorização do órgão de gestão;
 - o registo contabilístico dos ativos ser comparado, em intervalos de tempos razoáveis, com os ativos existentes e tomar medidas apropriadas sempre que quaisquer diferenças sejam verificadas.

Desta forma, podemos concluir que o controlo interno administrativo não impacta, em princípio, nas DF, ao contrário do que ocorre com o controlo interno contabilístico, o qual pode influenciar significativamente os registos contabilísticos e deve, assim, merecer uma atenção especial quer por parte do auditor interno, quer, principalmente, do auditor externo.

Mais recentemente, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) estabelece que os objetivos do CI visam assegurar:

- a confiança e a integridade da informação financeira e operacional;
- a eficiência das operações, de forma a atingir os objetivos estabelecidos;
- a salvaguarda dos ativos; e
- o cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

1.5.1 Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente

Na fase preliminar do trabalho de auditoria é fundamental para o auditor ter um conhecimento suficiente e aprofundado da entidade e do seu meio envolvente, uma vez que este permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter impacto significativo nas demonstrações financeiras, na auditoria ou no relatório de auditoria. Este conhecimento requer, por parte dos auditores, numa primeira auditoria, o dispêndio de um número elevado de horas de trabalho. Este processo deve ser contínuo, cumulativo e dinâmico, requer atualização (por parte do auditor) e a análise da informação recolhida durante a auditoria, com o objetivo de avaliar o risco de negócio⁵ da entidade.

Segundo Almeida (2014), o conhecimento da entidade permite, também, que os auditores identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente e avaliem as provas da mesma.

Para obter esse conhecimento da entidade, os auditores dispõem de uma panóplia de procedimentos, nomeadamente:

- reuniões com o órgão de gestão;
- reuniões com os auditores internos e análise dos seus relatórios;
- reuniões com os advogados e outros consultores da empresa;
- leitura de publicações especializadas do respetivo setor de atividade;
- visita a todas as instalações;
- leitura de documentos produzidos pela empresa; e
- leitura da legislação e regulamentos oficiais.

⁵ O risco que afeta as operações e os resultados das organizações (ex. conjuntura económica favorável ou desfavorável, mudanças tecnológicas, concorrentes, etc...). Todas as organizações têm subjacente um risco de negócio, o órgão de gestão pode majorar ou mitigar esse risco. (Almeida, 2014)

Após efetuar os procedimentos anteriormente referidos, o auditor deve, segundo a ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, sistematizar conclusões sobre um conjunto de temas, enunciados na norma, entre os quais se destacam:

- o setor de atividade, regulação e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, ou seja, o auditor deve conhecer as condições do setor de atividade, ambiente regulatório, considerações específicas para entidades do setor público e outros fatores externos;
- a natureza da entidade, isto é, as operações empresariais, estrutura dos detentores do capital e investimentos, financiamentos e relato financeiro;
- a seleção e a aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para alterações das mesmas;
- objetivos e estratégias da entidade e os respetivos riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção material, ou seja, aferir sobre a existência de objetivos, isto é, como é que a entidade se relaciona com o setor de atividade, e os efeitos de implementação de uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que possam introduzir novas necessidades contabilísticas; e
- a mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade que contempla o conhecimento dos rácios chave e estatísticas operacionais, indicadores de desempenho chave, medidas de desempenho dos empregados e políticas de compensação de incentivos, tendências, análise dos concorrentes e desempenho financeiro período após período.

1.5.2 Componentes de Controlo Interno

Analisar e avaliar o CI requer a obtenção de um entendimento global da organização. O conhecimento deste obriga a perceber a sua composição, os fatores de risco e as suas limitações.

O COSO considera que os objetivos, componentes e a estrutura organizacional estão relacionados entre si e interligam-se em todas as dimensões, de modo a auxiliar e definir o que é necessário para cada entidade alcançar os objetivos previamente determinados, compreendendo os seguintes cinco componentes:

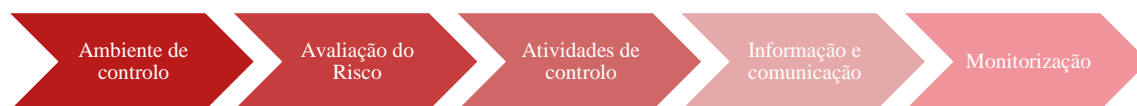


Figura 2 - Componentes do controle interno segundo o relatório COSO

O ambiente de controle constitui a base para todos os restantes componentes. Este define o nível de influência da organização sobre o CI e a sua importância para a mesma. Este componente estabelece o patamar de uma organização, influenciando a consciência de controle dos seus membros, traduzindo-se no pilar de um controle interno eficaz, proporcionando disciplina e estrutura. Segundo a ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, já mencionada anteriormente, o ambiente de controle compreende os seguintes elementos:

- i. comunicação e fazer cumprir valores éticos e de integridade;
- ii. compromisso com a competência;
- iii. participação dos responsáveis pela governação;
- iv. filosofia de gestão e estilo operacional;
- v. estrutura organizacional
- vi. atribuição de autoridade e de responsabilidade;
- vii. políticas e práticas de recursos humanos.

Qualquer organização, por mais pequena que seja, enfrenta riscos internos e externos que podem constituir um entrave à concretização dos seus objetivos. A avaliação do risco visa identificar, analisar e responder a esses riscos. Para a finalidade do relato financeiro, o processo de avaliação do risco pela entidade consiste na forma como o órgão de gestão identifica os riscos relevantes para a preparação das DF, de modo a que estas apresentem uma imagem apropriada e verdadeira de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade. Após a identificação dos riscos, a gestão deve estimar o seu significado, a probabilidade da sua ocorrência e decidir sobre as decisões a tomar. A mencionada ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, alerta de

que forma os riscos podem surgir ou alterar-se devido a determinadas circunstâncias, tais como:

- alterações no meio envolvente operacional;
- novos trabalhadores;
- novos ou reformulados sistemas de informação;
- crescimento rápido;
- nova tecnologia;
- novos modelos de negócio, produtos ou atividades;
- reestruturação da entidade;
- expansão de operações para o estrangeiro;
- novos pronunciamentos contabilísticos.

Por atividades de controlo, entende-se as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são cumpridas minimizando os riscos. Ao nível das DF este componente tem como objetivo prevenir, detetar e corrigir erros e fraudes que possam distorcer essas demonstrações. As políticas e procedimentos passam, entre outras, pela revisão da execução; processamento da informação; controlos físicos e segregação de funções.

A informação e comunicação, como componentes do controlo interno, têm como finalidade testar o rigor, plenitude e a autorização das transações. A ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, refere que um sistema de informação abarca o *software*, pessoas, procedimentos, dados e infraestruturas (componentes físicos e de *hardware*). Um sistema de informação que seja preponderante para os objetivos do relato financeiro inclui: procedimentos e registos estabelecidos para iniciar, registar, processar e relatar as transações, acontecimentos e responsabilidade sobre os ativos, passivos e capitais próprios. Assim, um adequado sistema de informação e comunicação, segundo Costa (2017), deve:

- identificar e registar todas as transações válidas;
- descrever tempestivamente as transações com suficiente detalhe de forma a permitir uma adequada classificação das mesmas para efeitos de relato financeiro;

- mensurar as transações de modo a permitir registrar nas demonstrações financeiras o seu valor monetário adequado;
- determinar o período de tempo no qual ocorreram as transações a fim de permitir o respetivo registo no período contabilístico apropriado;
- apresentar apropriadamente nas demonstrações financeiras as transações e as divulgações relacionadas.

A comunicação deve ser eficaz, fiável e fidedigna e a necessidade de controlo deve fazer-se sentir em toda a estrutura organizacional da entidade, do topo até à base.

Por fim, a monitorização dos controlos, com base na ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, é uma importante responsabilidade da gestão, a qual inclui verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações das condições. São exemplos de controlos, segundo o normativo referido:

- verificar se as reconciliações bancárias estão a ser feitas tempestivamente;
- verificar se as vendas estão a ser realizadas de acordo com as políticas aprovadas; e
- verificar se o departamento jurídico supervisiona o cumprimento das políticas relativas a práticas éticas ou negociais.

1.5.3 Limitações ao Controlo Interno

A idealização e definição de um sistema de controlo interno é uma das maiores responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. Contudo, o facto de existir um sistema definido e implementado não garante a sua eficácia e eficiência. Na verdade, existem vários fatores que limitam o controlo interno, tais como:

- Relação custo/benefício: a implementação de qualquer sistema de controlo interno implica custos, os quais acompanham de forma direta a dimensão do mesmo. O órgão de gestão deve ter em atenção se esses custos não são superiores aos benefícios que se esperam obter. Desta forma, por vezes, pode ser preferível correr o risco da não existência de certas medidas de CI se essas não justificarem as vantagens da sua implementação.
- Dimensão da empresa: a dimensão de uma organização consiste num fator que limita a implementação de um sistema de controlo interno na medida em que se

o número de colaboradores numa determinada entidade for reduzido a segregação de funções, por exemplo, é difícil de atingir.

- Erros humanos, conluio e fraudes: um sistema de controlo interno, por mais sofisticado que seja, se as pessoas de uma organização, nomeadamente o órgão de gestão, assim o entender, pode ser facilmente falível. A competência das pessoas pode ser um fator que leve a esse desfecho, através da pressão exercida sobre as mesmas, informações inadequadas, falta de cuidado e distração aquando da realização das tarefas e pelos erros de julgamento. O conluio entre indivíduos que pratiquem atos fraudulentos e que procuram ocultar irregularidades são geralmente mais difíceis de detetar se os seus intervenientes se encontrarem em posições de chefia.
- Transações pouco usuais: os sistemas de controlo interno quando são implementados direcionam-se para as transações mais frequentes. Logo, as transações esporádicas escapam aos SCI.

1.6 Planeamento de uma Auditoria

O planeamento de uma auditoria é fundamental para o auditor, uma vez que é através deste que se rege o trabalho a realizar e a sua dimensão, que permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões de modo a manter o racional custo/benefício num patamar aceitável.

Segundo Arens et. al.(2007), existem três razões fundamentais para que o auditor planeie de maneira correta uma auditoria: permitir ao auditor obter prova suficiente e apropriada de acordo com as circunstâncias; ajudar a manter os custos de auditoria razoáveis; e evitar mal-entendidos com o cliente.

Na fase do planeamento da auditoria deve ser dada particular atenção à natureza, tempestividade e extensão das atividades e dos procedimentos de auditoria a realizar, bem como, a direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria. A natureza e extensão variam consoante a dimensão e complexidade da entidade, conhecimento da mesma e julgamento profissional do auditor, já a tempestividade prende-se com os procedimentos de auditoria a realizar na fase preliminar (intercalar) e a fase final que se baseia no balancete referido à data das DF.

Segundo a ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria. Este planeamento é valioso para a auditoria de DF em várias perspetivas, nomeadamente:

- ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- ajuda o auditor a identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- permite ao auditor organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- ajuda a selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriada para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho; e
- apoia, quando aplicável, a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos.

1.6.1 Compreensão do sistema de informação e controlo interno

Os registos contabilísticos nas empresas são efetuados com o auxílio de sistemas de informação (SI), daí assumirem uma relevância alta para os objetivos do relato financeiro. Um sistema de informação, para uma entidade, segundo Costa (2017), “consiste nos procedimentos e registos estabelecidos para iniciarem, registarem, processarem e relatarem as transações da entidade e para manterem responsabilidade pelos ativos, passivos e capitais próprios relacionados”. As funcionalidades de um SI são diversas, no entanto, quando se trata de um sistema de informação contabilístico este significa a série de tarefas e registos realizados por uma entidade pelo qual as transações são processadas por forma a preservar os registos financeiros.

No que respeita ao CI, pelo qual se entende todas as políticas e procedimentos implementados e mantidos pelo órgão de gestão de modo a que a entidade consiga alcançar todos os objetivos, compete ao auditor compreendê-lo e avaliar a sua eficácia e eficiência, de modo a identificar possíveis distorções materiais. Este tema foi desenvolvido com maior detalhe no capítulo 1.5 – Controlo Interno.

1.6.2 Procedimentos analíticos iniciais

Segundo a ISA 520 – Procedimentos Analíticos, por procedimentos analíticos entende-se as apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos compreendem também a investigação sobre flutuações ou de relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que difiram significativamente de valores esperados.

Os procedimentos analíticos iniciais têm como finalidade permitir ao auditor uma avaliação do risco de forma a obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente. Estes procedimentos, realizados nesta fase precoce do processo de auditoria, podem revelar ao auditor aspetos sobre a entidade que este não esperava, sendo um auxílio na avaliação dos riscos de distorções materiais por forma a definir a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos a efetuar.

Os procedimentos analíticos, conforme exposto no normativo referido acima, incluem a consideração de comparações da informação financeira da entidade, tais como:

- informação comparável de períodos anteriores;
- resultados antecipados da entidade, como orçamentos ou previsões, ou com as expectativas do auditor, tal como a estimativa da depreciação;
- informação similar do setor de atividade, como uma comparação de rácios entre entidades do mesmo setor.

Os procedimentos analíticos também consideram a relação, nomeadamente:

- entre elementos da informação financeira que seria de esperar que se enquadrassem com o modelo previsto baseado na experiência da entidade, tal como percentagens na margem bruta;
- entre informação financeira e não financeira relevante, como a relação entre o total da folha de remunerações com o número total de colaboradores.

1.6.3 Risco em Auditoria

O risco de auditoria (RA), segundo a ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, significa “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria

inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é a função dos riscos de distorção material e o risco de deteção”. Sendo que, por risco de distorção material entende-se o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes da auditoria, e por risco de deteção (RD) o risco de que os procedimentos executados pelo auditor não detetem tal distorção e que esta possa ser material.

O modelo do risco em auditoria traduz-se na seguinte fórmula:

$$RA = f(RI;RC) \times RD$$

O risco de distorção material compreende o risco inerente (RI) e o risco de controlo (RC), que consistem em riscos que não são controlados pelo auditor, daí serem apresentados como uma função conforme corrobora o §40 da ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, “As ISA não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente, mas antes a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção material””.

O risco inerente, segundo a ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, prende-se com “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”.

Por risco de controlo, o mesmo normativo, define-o como “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”.

A ISA 400 – Avaliação de Riscos e Controlo Interno, que já não se encontra em vigor, apresentava uma ilustração que mostra a inter-relação dos componentes de risco de auditoria, isto é, como pode variar o nível aceitável do risco de deteção baseado nas avaliações de risco inerente e risco de controlo, conforme podemos visualizar no quadro seguinte:

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

Quadro 1 - Relação entre os riscos que compõem o modelo de risco em auditoria, adaptado OROC

Como podemos observar, através da figura infra, existe uma relação inversa entre o risco de deteção e a função risco inerente e risco de controlo, ou seja, quando o risco inerente e risco de controlo são avaliados como altos, o auditor estará disposto a correr um menor risco de deteção. A avaliação do risco inerente e do risco de controlo interfere, de forma direta com a quantidade de prova a recolher. Ao invés da relação da função risco inerente e risco de controlo com o risco de deteção, a quantidade de prova a recolher está diretamente relacionada com a avaliação do risco inerente e risco de controlo. Assim, se o risco inerente e o risco de controlo forem avaliados como baixos, o auditor estará disposto a correr um maior risco de deteção sendo que o número de provas substantivas a recolher é menor.

Costa (2017), citando Hayes et al. apresenta uma ilustração que demonstra como funciona o risco de auditoria, veja-se a figura seguinte:

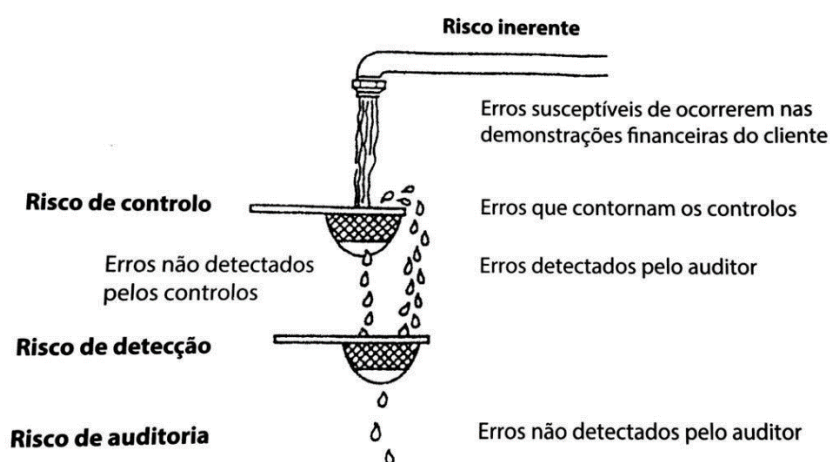


Figura 3 - Risco de auditoria, Costa (2017) citando Hayes et al.

O líquido que sai da torneira representa o potencial conjunto de erros materiais. Os dois primeiros filtros representam os meios utilizados pela empresa e pelo auditor de modo a obstruir que as demonstrações financeiras contenham erros materiais.

O primeiro filtro – Risco de controlo - incorpora o controlo interno implementado pela empresa. O ideal seria este filtro detetar todos os erros materiais antes de influenciarem as DF. No entanto, existe algum risco de erros que possam não ser detetados pelo sistema de controlo interno ou que contornem o mesmo, por esse sistema ser fraco ou pelo simples facto de não existir SCI. O líquido que cai no filtro representa os erros que foram detetados pelo SCI e o que cai fora do filtro significa os erros que contornaram o referido sistema.

O segundo filtro - Risco de deteção - patenteia os procedimentos de auditoria. Não obstante de existirem controlos internos e procedimentos de auditoria para detetar distorções, o auditor não pode garantir a isenção de erros nas DF, representado na figura pelo líquido que cai do último filtro, que se designa risco de auditoria.

1.6.4 Materialidade

Neste subcapítulo irei abordar, possivelmente, o grande chavão da Auditoria Financeira, a materialidade.

Apesar de não ser um tema consensual entre os autores, a ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, refere que as diversas definições do conceito de materialidade assentam nos seguintes pontos:

- As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras;
- Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção ou pela combinação de ambas; e
- Os julgamentos acerca de matérias que sejam materiais para os utentes das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utentes como um grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utentes individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente.

Segundo Almeida (2014), “trata-se de um conceito que é aplicado pelo auditor no planeamento, na execução e na avaliação do efeito das distorções identificadas, e não

corrigidas, nas demonstrações financeiras e na formação da sua opinião expressa no relatório de auditoria”.

A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional, que é afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras. Não obstante, a determinação da materialidade pode, todavia, ser influenciada pelo facto de ser uma auditoria de primeiro ano, ou seja, que a firma esteja a auditar pela primeira vez, pelo facto de serem esperadas distorções materiais significativas, pelo facto da Certificação Legal das Contas (CLC) do ano anterior ter sido emitida com reservas, por exemplo.

Importa referir que a materialidade determinada no planeamento de uma auditoria não estabelece impreterivelmente uma quantia abaixo da qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre consideradas imateriais, uma vez que as circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as considere materiais mesmo que se cifrem abaixo do nível de materialidade.

A materialidade de execução é abordada na ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, como sendo “a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações”.

É na fase do planeamento, que o auditor faz julgamentos acerca da dimensão das distorções que serão consideradas materiais, sendo que o resultado desse julgamento proporciona, segundo a ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, uma base para:

- determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação de risco;
- identificar e avaliar os riscos de distorção material; e
- determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.

Segundo Costa (2017), a materialidade pode ser entendida quer em termos quantitativos (magnitude) quer em termos qualitativos (natureza). Em termos quantitativos, a materialidade associada às distorções reflete-se, normalmente, no balanço e na demonstração dos resultados. Em termos qualitativos, a materialidade reflete-se, geralmente, no anexo às demonstrações financeiras por via de inadequadas divulgações de informação que devam desenvolver, comentar e completar a informação financeira presente nas mesmas.

O auditor deve ter em consideração a materialidade não só quando determina a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a efetuar, mas também quando avalia o efeito das distorções. Para tal, existe uma relação entre o nível do risco de auditoria e a materialidade, relação essa que é inversa, ou seja, quanto maior for o nível de materialidade menor é o risco de auditoria e quanto menor for o nível de materialidade maior é o risco de auditoria.

Conforme já referido anteriormente, não existe um modelo linear de cálculo da materialidade, no entanto, com base nas ISA e na literatura, dispomos de alguns modelos que são seguidos pelos técnicos para definir a materialidade.

Costa (2017), citando Hayes et al., apresenta os seguintes indicadores para o cálculo da materialidade:

Indicador	Valor (%)
Resultado bruto	-
Resultado antes de impostos (RAI)	5 a 10
Total das vendas e prestações de serviços	0,5 a 2
Total do ativo ou do balanço	0,5 a 2
Total do ativo corrente	5 a 10
Total do passivo corrente	5 a 10
Total do capital próprio	1 a 5

Quadro 2 - Modelo de cálculo da materialidade

1.7 Asserções e Prova

1.7.1 Asserções das Demonstrações Financeiras

A preparação das demonstrações financeiras, conforme já referido anteriormente, é da responsabilidade do órgão de gestão de cada empresa, que, segundo este, apresentam de

forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa, o resultado das operações e os fluxos de caixa de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Desta forma, o órgão de gestão faz asserções⁶ de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas DF e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer.

De acordo com a ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, existem três categorias de asserções subjacentes às demonstrações financeiras, tais como:

- i) Asserções relativas a classes de transações;
- ii) Asserções relativas aos saldos finais; e
- iii) Asserções relativas à apresentação e divulgação;

Dentro de cada categoria existem diversas asserções, entre as quais:

⁶ Afirmação ou asseveração, ou seja, uma proposição que se adianta como verdadeira (Costa, 2017).

i) Relativas a classes de transações	ii) Relativas aos saldos finais	iii) Relativas à apresentação e divulgação
Ocorrência (<i>occurrence</i>) - as transações e os acontecimentos que estão registados ocorreram e têm a ver com a entidade;	Existência (<i>existence</i>) - ativos, passivos e interesses no capital próprio existem de facto;	Ocorrência (<i>occurrence</i>) - acontecimentos, transações e outros assuntos divulgados ocorreram de facto;
	Direitos e obrigações (<i>rights and obligations</i>) - a entidade detém ou controla os direitos sobre os seus ativos, e os passivos representam as obrigações da entidade;	Direitos e obrigações (<i>rights and obligations</i>) - os eventos divulgados estão relacionados com a entidade;
Plenitude (<i>completeness</i>) - todas as transações e acontecimentos que deviam ter sido registados foram de facto registados;	Plenitude (<i>completeness</i>) - todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio que deviam ter sido registados foram de facto registados;	Plenitude (<i>completeness</i>) - todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas DF foram de facto incluídas;
Exatidão (<i>accuracy</i>) - quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos registados foram apropriadamente registados;	Valorização e imputação (<i>valuation and allocation</i>) - ativos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas DF por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização ou imputação foram apropriadamente registados;	Exatidão e valorização (<i>accuracy and valuation</i>) - informações financeiras e outras foram apropriadamente divulgadas e quantificadas;
Corte (<i>cut-off</i>) - transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que dizem respeito;		
Classificação (<i>classification</i>) - transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas;		Classificação e compreensibilidade (<i>classification and understandability</i>) - a informação financeira foi apresentada e descrita de forma apropriada, e as divulgações encontram-se claramente expressas;

Quadro 3 - Asserções das demonstrações financeiras, adaptado Almeida (2014)

Segundo Almeida (2014), “nem todas as asserções se aplicam a todos os itens das demonstrações financeiras. O auditor deve ter em atenção as asserções relevantes, ou seja, aquelas que podem ter uma influência significativa ou na classe de transações, ou nos saldos finais ou na apresentação e divulgação”.

A necessidade de obter prova prende-se, principalmente, com a necessidade de corroborar as asserções do órgão de gestão de modo a validá-las.

1.7.2 Prova

Segundo Arens et.al. (2007), a base de qualquer auditoria prende-se com a recolha de evidência⁷ e a avaliação que o auditor realiza com base na mesma. O auditor, assim, segundo o autor, deve ter o conhecimento e a capacidade para recolher evidência suficiente por forma a cumprir com as normas da profissão.

Durante a realização de uma auditoria o auditor vai recolhendo muita e variada informação, que é o suporte para a emissão da CLC. Este processo contempla uma parte significativa do trabalho do auditor, uma vez que é através desta recolha que podemos concluir sobre as asserções do órgão de gestão. Conforme afirma Arens et. al. (2007), o auditor deve determinar o tipo e quantidade de evidência que deve recolher para garantir uma segurança razoável sobre as demonstrações financeiras do cliente, uma vez que não é possível examinar e avaliar toda a evidência disponível.

Podemos, assim, definir prova de auditoria, com base na ISA 500 – Prova de Auditoria, como a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A mesma norma refere que o auditor deve obter prova suficiente e apropriada, termos estes que estão correlacionados. Dissecando estes conceitos, prova suficiente prende-se com a quantidade de prova conseguida, enquanto prova de auditoria apropriada refere-se à qualidade da mesma, isto é, a sua relevância e credibilidade como forma de validar as asserções.

O vetor pelo qual o auditor se guia de modo a perceber a quantidade de prova a recolher prende-se com a extensão do trabalho que o auditor pretende efetuar em face da materialidade calculada e do risco de distorções. O auditor deve obter prova em quantidade apropriada que lhe permita emitir uma opinião verdadeira e apropriada sobre as DF da entidade.

Segundo Costa (2017), a prova de auditoria, que inclui as informações contidas nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras e outras informações, obtém-se através da realização de:

- i) procedimentos de avaliação de risco; e
- ii) procedimentos de auditoria adicionais, os quais compreendem:

⁷ Qualquer informação que o auditor utiliza para aferir sobre se a informação auditada se encontra de acordo com as normas. Arens. et. al.(2007).

- testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor entender efetuá-los; e
- procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe (de classe de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos de avaliação de risco são efetuados de modo a obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o controlo interno da mesma, com o intuito de identificar e avaliar os riscos de distorção material.

Os testes aos controlos destinam-se a avaliar a eficácia operacional dos controlos e a prevenir, detetar e corrigir distorções materiais a nível das asserções.

Por sua vez, os procedimentos substantivos são os procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais que não tenham sido identificadas ou prevenidas pelo SCI da entidade. Incorporado nos procedimentos substantivos, os testes de detalhe são orientados para a análise dos movimentos e saldos de conta de modo a verificar se estes possuem ou não distorções materialmente relevantes e a constatar a credibilidade da informação divulgada nas demonstrações financeiras. Por fim, os procedimentos analíticos substantivos, segundo a ISA 520 – Procedimentos Analíticos, são avaliações da informação financeira por meio de análises de relacionamento plausíveis entre dados de informação financeira, bem como de informação não financeira. Estes procedimentos também compreendem investigações de flutuações ou de relações identificadas que sejam inconscientes com outras informações relevantes ou que divirjam de valores esperados por quantia significativa.

1.7.3 Credibilidade da prova

Nem toda a prova que o auditor recolhe tem o mesmo grau de fidedignidade. Este indicador depende da forma como a mesma é recolhida, que pode ser de forma interna ou externa, e da origem ou fonte da prova, que pode, também, ser classificada como interna ou externa. A prova considera-se interna quando se consubstancia num documento elaborado pela empresa e externa quando, mesmo que se encontre na empresa auditada, tenha sido produzida por uma entidade externa. A natureza da prova pode ser visual, ou seja, o auditor verificar os procedimentos efetuados numa determinada área por um colaborador da empresa; oral, quando esta resulta de conversas

informais ou reuniões com colaboradores ou órgão de gestão; ou documental, quando esta se baseia em documentos. No entanto, existe prova que tem mais credibilidade que outra, veja-se a figura abaixo.

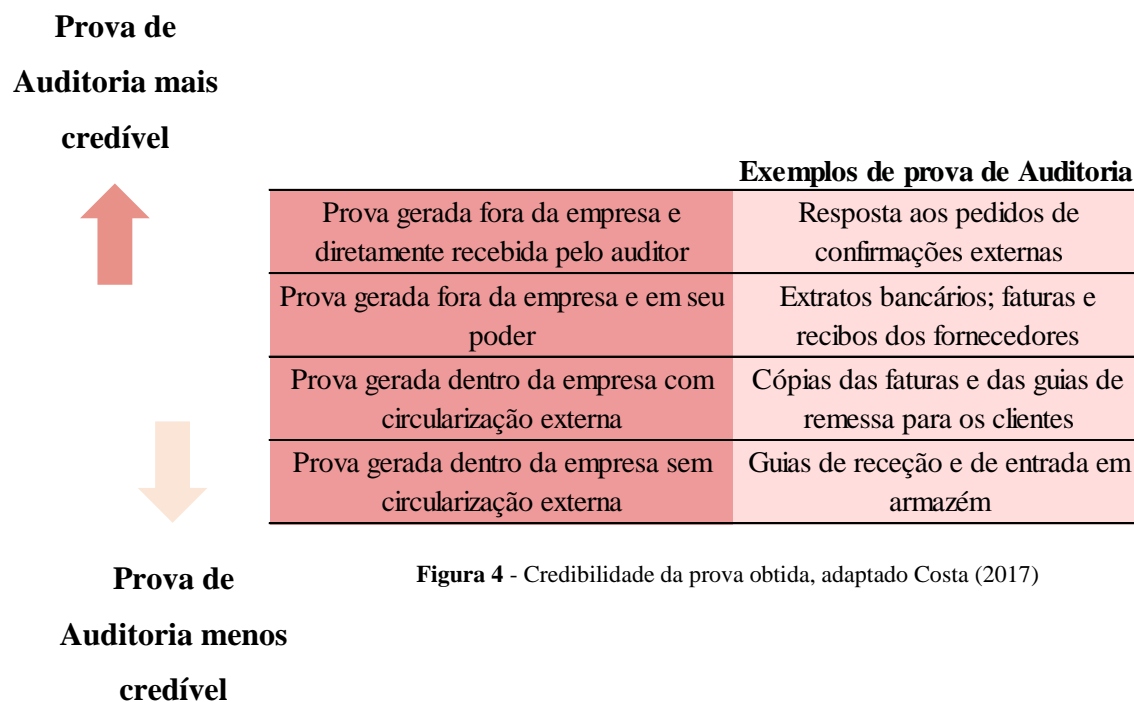


Figura 4 - Credibilidade da prova obtida, adaptado Costa (2017)

O auditor dispõe de múltiplos procedimentos de auditoria para obter prova, tema a desenvolver no próximo subcapítulo.

1.7.4 Procedimentos para obtenção de prova

O trabalho realizado pelo auditor, conforme já referido neste relatório, tem de ser suportado por prova, que pode ser obtida através de um ou mais procedimentos de auditoria. De modo a reduzirem o risco de auditoria a um patamar aceitável, os profissionais desta área executam tarefas para obter prova necessária a fim de emitir o relatório final (CLC), que podem variar de trabalho para trabalho, consoante a necessidade de cada caso.

Os procedimentos de auditoria podem ser gerais ou específicos, ou seja, existem procedimentos que são comuns a várias fases de execução do exame, enquanto os específicos são destinados a acontecimentos mais concretos de cada área da auditoria.

Desta forma, a ISA 500 – Prova de Auditoria, elenca os seguintes procedimentos: inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação.

Entende assim por cada procedimento:

- Inspeção: envolve o exame dos registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato digital ou outros meios, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria com variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos interno, da eficácia dos controlos sobre a sua produção. Este procedimento é a melhor prova para confirmar a existência de ativos, inventários, imóveis e caixa.
- Observação: consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser executado por alguém afeto à entidade, como, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem de inventários efetuada por parte dos colaboradores ou da execução de atividades de controlo. Não obstante, este procedimento apresenta algumas limitações, tais como: a observação é limitada à data em que se realiza sendo que o facto de os colaboradores estarem a ser observados pode influenciar a sua atitude no momento, não sendo possível, ao auditor, concluir que a execução de um processo ou procedimento é sempre realizada como o auditor a observou.
- Confirmações externas: representa um dos mais importantes procedimentos que o auditor realiza para a obtenção das provas necessárias à emissão do relatório. Estas retratam a prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de resposta direta que lhe é dada por um terceiro, em papel ou por meio eletrónico acerca de um item específico que afeta as asserções feitas pelo órgão de gestão e que estão tácitas às demonstrações financeiras. As confirmações podem ser certidões, geralmente obtidas junto das conservatórias e de outros organismos públicos, e circularizações, que consistem em pedidos de confirmação de saldos ou informações, elaboradas por escrito e enviados a terceiros.
- Recálculo: preside na verificação da exatidão dos cálculos matemáticos de documentos ou de registos efetuados pela empresa.

- Reexecução: envolve a execução por parte do auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade.
- Procedimentos analíticos: a ISA 520 – Procedimentos Analíticos, refere que os procedimentos analíticos consistem nas avaliações da informação financeira feitas através de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que se afastem significativamente de quantias esperadas.
- Indagação: consiste em procurar informação, financeira e não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade, de modo a obter os esclarecimentos inerentes à elaboração do seu exame. A indagação pode ser feita através de perguntas informais ou num âmbito mais formal, com a realização de entrevistas.

Podemos concluir, com base no exposto acima, que existe uma relação entre as asserções e a prova de auditoria.

1.8 Papéis de trabalho

Os papéis de trabalho representam a documentação do trabalho realizado pelo auditor. É neles que estão documentados os procedimentos realizados pelo mesmo, as provas recolhidas que suportam a sua opinião e as conclusões a que chegou. A ISA 230 – Documentação de Auditoria, que aborda a responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria para uma auditoria de demonstrações financeiras, refere que os papéis de trabalho devidamente preparados proporcionam prova dos fundamentos do auditor para concluir acerca da consecução dos objetivos gerais do auditor e que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Os papéis de trabalho, segundo o mesmo normativo, têm múltiplas finalidades adicionais, nomeadamente:

- Ajudar a equipa de trabalho a planear e executar a auditoria;

- Ajudar os membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão a orientar e supervisionar o trabalho de auditoria e a cumprir as suas responsabilidades de verificação;
- Permitir a responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado;
- Manter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras;
- Permitir a condução de revisões e inspeções de controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1; e
- Permitir a condução de inspeções externas de acordo com os requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis.

Os papéis de trabalhos, de acordo com a sua finalidade, podem ser registados em papel ou em meio eletrónico. Estes deverão incluir espaços onde se possa colocar o nome ou as iniciais dos técnicos que os elaboram, bem como para quem reviu e as datas em que tal aconteceu.

Segundo Almeida (2014) existem quatro tipos de papéis de trabalho, tais como:

- Papéis de trabalho administrativos: a realização do trabalho de auditoria requer planeamento, supervisão, controlo e coordenação. Estes papéis de trabalho incluem toda a documentação relacionada com o planeamento da auditoria, programas de auditoria, questionários de controlo interno, carta de compromisso, duração de trabalho, entre outros.
- Demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas: é um papel de trabalho onde constam as demonstrações financeiras preparadas pela empresa, bem como colunas onde o auditor introduz os ajustamentos/reclassificações. Este papel de trabalho pode ser considerado o guia de todos os papéis de trabalho, uma vez que concentra todos os ajustamentos e reclassificações que foram detetadas pelo auditor.
- Programas de trabalho: os programas de trabalho contêm uma lista de procedimentos a serem efetuados. Estes são utilizados para os testes aos controlos e para os testes substantivos.
- Papéis de trabalho de testes e análises: estes papéis de trabalho contêm as provas que suportam os ajustamentos e reclassificações que estão patentes nas demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas e estão normalmente

organizados por rúbricas de balanço, com a última secção relacionada com os rendimentos e os gastos.

De modo a que seja utilizado um sistema lógico de indexação dos papéis de trabalho, e embora não exista um único critério que possa ser utilizado, o importante é que cada firma de auditores utilize o mesmo sistema que permita a cada um dos técnicos localizar de forma rápida e precisa a informação pretendida.

A indexação dos papéis de trabalho utilizada na empresa TCC|SROC é a seguinte:

Ativos fixos tangíveis e Propriedades de investimento	A
Ativos intangíveis e Goodwill	B
Investimentos financeiros e Outros ativos não correntes	C
Inventários e Ativos biológicos	D
Contas a receber de clientes	E
Outras contas a pagar e a receber	F
Acionistas / sócios	G
Caixa e depósitos bancários	K
Diferimentos	L
Contas a pagar a fornecedores	M
Capital próprio	N
Financiamentos obtidos	O
Provisões, compromissos fora do balanço e passivos contingentes	P
Estado e outros entes públicos	Q
Rendimentos	R
Gastos	V

Figura 5 - Indexação dos papéis de trabalho, elaboração própria

Normalmente, os papéis de trabalho estão organizados em dois tipos de *dossiers*: o *dossier* corrente e o *dossier* permanente.

No *dossier* corrente estão arquivados os documentos que respeitam ao ano que está a ser auditado, geralmente divididos por áreas das demonstrações financeiras (ativo fixo tangível, clientes, fornecedores, vendas e prestações de serviços, etc...) e conforme a indexação utilizada pela empresa. Dentro do mesmo podemos ainda encontrar informações acerca das demonstrações financeiras, relatório de gestão, certificação legal das contas, documentos relacionados com o planeamento e debilidades do controlo interno, por exemplo.

No *dossier* permanente está presente toda a informação que o auditor necessita de um exercício para o outro, isto é, toda a informação necessária em auditorias recorrentes.

Este deve ser mantido e atualizado permanentemente. Entre outras, este arquivo tem como principais finalidades a de refrescar a memória ao auditor sobre assuntos que se aplicam ao longo de vários exercícios, bem como fornecer a novos elementos da equipa de auditoria informação sobre as suas principais políticas contabilísticas e a forma como a empresa se encontra organizada.

1.9 Relatório de Auditoria

Este relatório representa o culminar do trabalho do auditor e o derradeiro objetivo do auditor/revisor que consiste em expressar uma opinião⁸ independente sobre se as demonstrações financeiras de uma determinada entidade apresentam uma imagem verdadeira e apropriada.

Conforme contempla a ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, o auditor tem como objetivo:

- formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões obtidas através da prova de auditoria obtida; e
- expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito que descreve também a base para essa opinião.

Como já referido ao longo do relatório, é da responsabilidade do órgão de gestão a elaboração das demonstrações financeiras, pelo que, para os utilizadores da informação financeira, este relatório é de extrema importância.

Na terminologia portuguesa, este relatório denomina-se por certificação legal das contas/relatório de auditoria e pode ser emitido com um dos seguintes modelos de opinião:

- Opinião sem reservas nem ênfases (opinião limpa);
- Opinião sem reserva(s) e com ênfase(s);
- Opinião com reserva(s) e sem ênfase(s);
- Opinião com reserva(s) e com ênfase(s);
- Opinião adversa; e

⁸ Parecer emitido ou manifestado, estado de espírito que consiste em pensar que uma asserção é verdadeira (mas admitindo ao mesmo tempo a possibilidade de não o ser), juízo favorável ou não que se forma sobre uma pessoa ou coisa. Costa (2017)

➤ Escusa de opinião.

Em 2016 foram efetuadas alterações profundas nos modelos de CLC que estivessem em vigor até ao final do ano anterior, por via da Lei nº140/2015, de 7 de setembro, que aprovou o novo EOROC e obriga que sejam aplicadas as normas internacionais de auditoria (ISA) a partir de 1 de janeiro de 2016. As ISA, relacionadas com a elaboração do relatório, em vigor são: ISA 700 (revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente e o Novo Conteúdo do Relatório de Auditoria, ISA 705 (revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente, ISA 706 (revista) – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, ISA 710 – Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas e ISA 720 (revista) – As Responsabilidades do Auditor Relativas a outras Informações em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas.

A estrutura da CLC é determinada pelo facto de a opinião ser modificada ou não, isto é, o auditor emite uma opinião com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião, ou a opinião é não modificada, ou seja, a opinião do auditor quando este conclui que as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, não existindo, assim, qualquer reserva ou ênfase a incluir no relatório de auditoria.

O relatório com opinião não modificada (anexo 1), de acordo com o guia de aplicação técnica - GAT 1 (revisto), segue a seguinte estrutura:

Entidades de Interesse Público (EIP)	Outras Entidades
<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> * Opinião * Bases para opinião * Incerteza material relacionada com a continuidade * Matérias relevantes de auditoria * Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF * Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> * Sobre o relatório de gestão * Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10º do Regulamento (UE) 537/2014 	<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> * Opinião * Bases para opinião * Incerteza material relacionada com a continuidade * Matérias relevantes de auditoria (opcional) * Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF * Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> * Sobre o relatório de gestão

Quadro 4 - Estrutura da CLC/RA não modificada, Costa (2017) citando o GAT 1

O relatório com opinião modificada (anexo 2) apresenta a mesma estrutura, no entanto, o título da secção “Opinião” e da secção “Bases para opinião” são alterados conforme o relatório seja com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião. Por exemplo, quando a opinião é com reservas, o título da secção “Opinião” é alterado para “Opinião com reservas”, e o título da secção “Bases para opinião” é substituído para “Bases para a opinião com reservas”.

A ISA 706 (revista) - Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, refere que o objetivo do auditor, tendo formado uma opinião sobre as DF, é o de chamar a atenção aos utilizadores das mesmas quando no seu julgamento é necessário fazê-lo através de comunicações adicionais na CLC.

Caso existam outras alterações à CLC, a sua estrutura deve ser a que seguinte:

Entidades de Interesse Público (EIP)	Outras Entidades
<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> * Opinião * Bases para opinião * Incerteza material relacionada com a continuidade * Ênfase(s) * Matérias relevantes de auditoria * Outras matérias * Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF * Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> * Sobre o relatório de gestão * Sobre o relatório de governo societário * Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10º do Regulamento (UE) 537/2014 	<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> * Opinião * Bases para opinião * Incerteza material relacionada com a continuidade * Ênfase(s) * Matérias relevantes de auditoria (opcional) * Outras matérias * Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF * Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> * Sobre o relatório de gestão

Quadro 5 - Estrutura da CLC/RA modificada, Costa (2017) citando o GAT 1

2 Apresentação da Entidade

Telma Carreira Curado, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (TCC|SROC), iniciou a sua atividade em abril de 2011 e encontra-se inscrita na OROC sob o nº260. A empresa, com escritórios em Portalegre, Lisboa e Leiria, presta serviços de Revisão Legal de Contas e Auditoria, Consultoria Fiscal e Consultoria Financeira e de Gestão.

Sócia e gerente da sua própria SROC, Telma Carreira Curado, Revisora Oficial de Contas, é docente em várias instituições de ensino superior, ao nível da licenciatura e mestrado, nas suas áreas de especialização. Com mais de 15 anos de experiência em consultoria fiscal, económica e financeira, o foco e determinação na defesa dos interesses de cada cliente é uma imagem de marca.

A TCC|SROC procura garantir de forma independente e proactiva o acesso a informação fiável e rigorosa, tempestiva e adequada a cada cliente, criando valor e suportando o processo de tomada de decisão. Desenvolve trabalhos de revisão legal de contas, auditoria e consultoria fiscal e financeira em entidades públicas e privadas.

A equipa de profissionais com formação multidisciplinar e larga experiência, permite dar uma resposta *tailor made* nas áreas sob a competência exclusiva dos Revisores Oficiais de Contas, bem como atender aos desafios que cada um dos seus clientes enfrenta.

A carteira de clientes é vasta e diversificada, com empresas de vários ramos de atividade como: hotelaria, agricultura, instituições particulares de solidariedade social, distribuição, vinicultura, cerâmica, comunicação, informática, imobiliário, hortofrutícola, indústria, energia, gestão de participações sociais, cosmética/bem-estar, prestações de serviços, limpeza, saúde e autarquias.

A sociedade presta, atualmente, serviço de revisão legal de contas a cinquenta empresas, que permitiram atingir, em 2016, um volume de negócios de cerca de 650.000 €, nomeadamente a empresas públicas e privadas de vários setores de atividade. Tendo em conta a localização dos seus escritórios (Leiria, Lisboa e Portalegre), a localização dos seus clientes é sobretudo na região centro e no distrito de Lisboa, como podemos observar no seguinte gráfico:

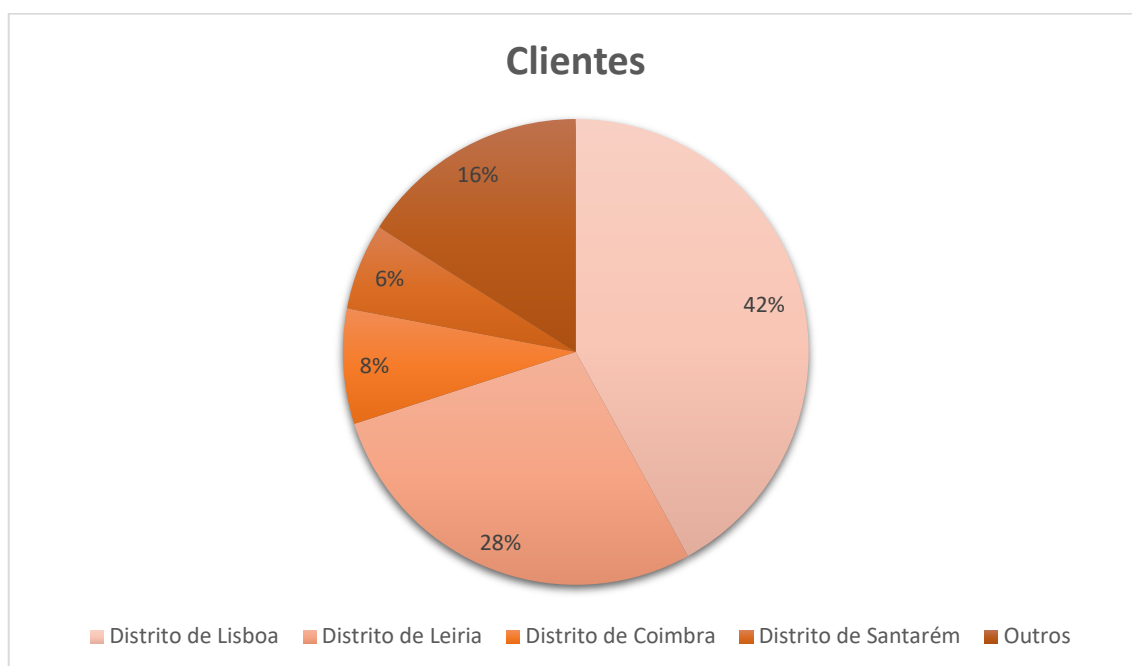


Gráfico 1 - Clientes da entidade por Distrito, elaboração própria

A empresa tem como missão o enfoque no cliente por forma a proporcionar-lhe o melhor serviço possível, de modo a criar valor acrescentado. A sua missão vai ao encontro disso mesmo e passa por ser um parceiro de suporte à tomada de decisão nos clientes que acompanha, potenciando a criação de valor. Centrada na premissa de ética, independência e imparcialidade por forma a disponibilizar informação económico-financeira, fiável e tempestiva oferecendo vantagens competitivas, atualizando permanentemente as suas capacidades e competências nas áreas em que atua em prol dos seus clientes.

Os valores presentes na entidade perspetivam que a auditoria financeira desempenha um papel importante na nossa sociedade uma vez que os utilizadores da informação financeira depreendem que as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a saúde financeira das empresas. Assente nesta responsabilidade, a TCC|SROC, através dos seus colaboradores, encara todos os trabalhos com independência, confiança, disponibilidade e credibilidade. A entidade encontra-se dividida em três departamentos, que representam áreas de negócio diferentes, tais como, Auditoria, Consultoria e *Outsourcing*, conforme podemos observar no organigrama da entidade:

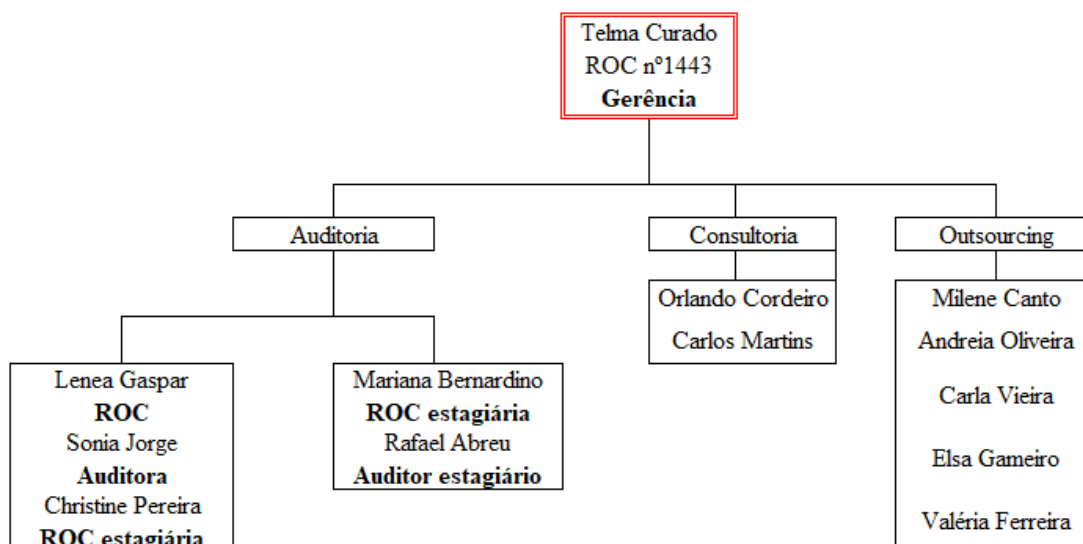


Figura 6 - Organograma da TCC|SROC, elaboração própria

No 1º nível do organograma encontra-se a Dra. Telma Curado, sócia e gerente, conforme já referido, desempenha as funções de gestão da entidade, contacto com os clientes, recrutamento, supervisiona e revê os trabalhos efetuados.

O departamento de auditoria é composto por duas equipas, estando no topo de cada uma as auditoras seniores, Dra. Lenea Gaspar e Dra. Mariana Bernardino, responsáveis pelo planeamento, distribuição e orientação de tarefas e posterior supervisão do trabalho dos assistentes de cada equipa. São os elementos da equipa com mais valências técnicas e experiência profissional na área, fundamentais na formação profissional de cada auditor júnior.

Relativamente ao *software* de auditoria utilizado na TCC|SROC, os papéis de trabalho são preparados em *excel*, com um modelo predefinido, que pode ser adaptado conforme as necessidades sentidas por quem os está a elaborar.

3 Tarefas desenvolvidas durante o estágio

No primeiro dia estágio, após a minha chegada à TCC|SROC, fui apresentado aos meus colegas de trabalho, conheci as instalações e tive uma reunião com a Dra. Mariana, auditora sénior, responsável pelo planeamento, atribuição de tarefas e supervisão do meu trabalho na empresa durante o estágio. Foram-me transmitidas as tarefas que iria realizar na empresa, explicada a metodologia da mesma e os objetivos que pretendiam que eu atingisse mediante a minha capacidade de aprendizagem.

Durante a primeira semana, com exceção do segundo dia em que fui a uma empresa realizar um inventário físico, as tarefas que realizei direccionaram-se para a arrumação de arquivo morto. Esta tarefa acabou por ser importante na medida em que pude contactar com todos os colaboradores da empresa, permitindo que a minha integração e adaptação fosse mais rápida, uma vez que existem três salas de trabalho diferentes.

Passada a primeira semana, comecei a integrar os trabalhos de revisão de contas, sob orientação da Dra. Mariana, conforme já referido. Estes trabalhos começaram pelo preenchimento de papéis de trabalho, leitura de normas contabilísticas e de auditoria relacionadas com a área em análise.

A minha entrada na empresa coincidiu com a época alta de trabalho em auditoria, ou seja, com o fecho das contas. É durante este período que as equipas de auditoria realizam visitas aos clientes com mais frequência, chamado trabalho de campo, o que permitiu que eu participasse em algumas dessas visitas, nomeadamente aos clientes que acompanhei durante o estágio.

As visitas eram preparadas no escritório, onde eram iniciadas as análises substantivas, de modo a seleccionar os documentos a recolher na visita, bem como preparar as dúvidas ou questões a esclarecer com o mesmo. As tarefas realizadas no dia da visita prendiam-se com a recolha de prova e indagação ao cliente sobre questões identificadas no trabalho de escritório ou aquando da visita e que a auditora sénior entendia que poderia colocar ao cliente por forma a desenvolver a minha capacidade de comunicação com o mesmo, autonomia de trabalho e formação pessoal.

Posto isto, nos próximos subcapítulos irei abordar as áreas que analisei, com recurso a alguns papéis de trabalho de uma das empresas que trabalhei, descrevendo os procedimentos efetuados em cada área.

3.1 Definição da materialidade

Conforme descrito no capítulo 1.6.4 – Materialidade, a definição de materialidade é, sobretudo, uma matéria de julgamento por parte do auditor, afetada pela sua perceção das necessidades de informação dos utilizadores das demonstrações financeiras. Não obstante de ser um auditor estagiário, tive a oportunidade de definir a materialidade em algumas empresas, com a devida supervisão por parte da auditora sénior. As linhas orientadoras a ter em conta para a definição da materialidade estão relacionadas com vários fatores, entre os quais se a auditoria é de primeiro ano ou se se trata de um cliente recorrente, se são ou não esperadas distorções materiais, fruto da avaliação do controlo interno da entidade, ou se a CLC do ano anterior foi emitida com reservas. As bases para cálculo da materialidade são variadas, podem ter por base os resultados, o ativo, o volume de vendas, o capital, entre outras. A materialidade na TCC|SROC é calculada e documentada no seguinte papel de trabalho:

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Cliente: - Índice: VII.6.1 Procedimento: Definição de materialidade		Período: 2016 Elaborado por: RGA Revisto por: Fev17
--	---	--

Cálculo da Materialidade

Contexto:

- ISA 320

A ISA 320 proporciona orientação sobre o conceito de materialidade e o seu relacionamento com o risco de revisão / auditoria.

A materialidade deve ser considerada quando:

- é determinada a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão / auditoria; e
- são avaliados os efeitos das distorções identificadas.

Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador das demonstrações financeiras.

A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de julgamento profissional.

A materialidade deve ser considerada individualmente em distorções, e/ou no seu efeito acumulado.

O revisor / auditor toma em consideração a materialidade tanto ao nível global das DF, como ao nível dos saldos de contas ou grupos de contas, às classes de transacções e às divulgações.

A estimativa da materialidade relacionada com os saldos / grupos de contas ou classes de transacções auxilia o auditor / revisor a decidir quais as rubricas a analisar e se deve, ou não, usar amostragem nos procedimentos analíticos.

A materialidade global permite ao auditor avaliar se o efeito das distorções não corrigidas / omissões que tenha sido identificadas são, ou não, relevantes.

Se o nível agregado das distorções identificadas e não corrigidas for considerado material, o auditor / revisor deve considerar a modalidade apropriada de certificação / relatório.

Não se compensam distorções materialmente relevantes quando estas tenham naturezas distintas. Quando as distorções tenham a mesma natureza, a avaliação deve ser efectuada em conjunto.

Quando mais elevada a materialidade, menor o risco de auditoria.

A materialidade deve ser determinada na fase de planeamento e revista na fase de execução do trabalho final.

- Alguns aspectos a ter em conta

A estimativa da materialidade deve considerar:

(i) Características da entidades

- a natureza do negócio e o ramo de actividade;
- os resultados das operações (rendimento instável, margem reduzida, resultados voláteis, etc);
- viabilidade do negócio; e
- posição financeira.

(ii) Características dos leitores das DF

- quem são os utilizadores das DF? o que relevam? quais são as suas necessidades na tomada de decisão?

(iii) Risco global de auditoria e expectativa de identificação de erros/distorções materiais

(iv) Nível de exposição pública e se se trata de uma entidade de interesse público (EIP)

Estas considerações devem não só auxiliar na definição da base utilizada para calcular a materialidade, como também devem contribuir para a determinação da % a utilizar na materialidade global e na materialidade a aplicar às contas / grupo de contas / divulgações.

Sistematizam-se abaixo estas considerações.

(1) Bases para a Materialidade Global

		- Opção -	- Racional de escolha -
<i>Orientação para resultados, lucro e maturidade</i>			
Com base em resultados	↑	n.a.	Consideramos que a Gerência da empresa está inteiramente focada na obtenção de resultados, por via da expansão das vendas. Ou seja, do ponto de vista operacional, o nível de vendas e prestação de serviços é o principal driver estratégico. Por outro lado, consideramos que os resultados da empresa não refletem verdadeiramente a sua performance operacional e o seu volume e dimensão. Assim, não consideramos adequada a utilização de medidas com base em resultados para definição da materialidade global.
Res antes de imposto		n.a.	
Res antes de gastos de financiamentos e impostos		n.a.	
Res antes de gastos de depreciações, financiamentos e impostos		n.a.	
Margem bruta		n.a.	
<i>Sem fins lucrativos, perdas/break-even e start-up</i>			
Com base na actividade	↓	OK	Consideramos que a Gerência da empresa está inteiramente focada na obtenção de resultados, por via da expansão das vendas. Ou seja, do ponto de vista operacional, o nível de vendas e prestação de serviços é o principal driver estratégico. Por outro lado, consideramos que os resultados da empresa não refletem verdadeiramente a sua performance operacional e o seu volume e dimensão. os leitores das DF, sendo, sobretudo, a Gerência foca-se neste tipo de indicadores, facto que nos leva a seleccionar as vendas e prestação de serviços como base de definição da materialidade.
Vendas e prestação de serviços		n.a.	
Gastos operacionais		n.a.	
<i>Sem fins lucrativos, perdas/break-even e start-up</i>			
Com base em medidas de capital		n.a.	n.a.
Capital próprio		n.a.	n.a.
Activo		n.a.	n.a.

(2) % para a Materialidade Global

		- Opção -	- Racional de escolha -
<i>Limite Min / Max</i>			
Com base em resultados			
Res antes de imposto	5% - 10%	n.a.	n.a.
Res antes de gastos de financiamentos e impostos	5% - 10%	n.a.	n.a.
Res antes de gastos de depreciações, financiamentos e impostos	2% - 5%	n.a.	n.a.
Margem bruta	1% - 4%	n.a.	n.a.
<small>* O princípio é sempre o intervalo máximo. Justificar decisão em contrário.</small>			
Com base na actividade			
Vendas e prestação de serviços	0,5% - 1%	1%	Apesar de se tratar de um cliente de primeiro ano, em face da informação financeira preliminar já analisada, e do contacto já tido com a Gerência, não consideramos necessária a redução do nível de materialidade global.
Gastos operacionais	0,5% - 1%	n.a.	
<small>* O princípio é sempre o intervalo máximo. Justificar decisão em contrário.</small>			
Com base em medidas de capital			
Capital próprio	1% - 5%	n.a.	n.a.
Activo	0,5% - 2%	n.a.	n.a.
<small>* O princípio é sempre o intervalo máximo. Justificar decisão em contrário.</small>			

(3) Materialidade ao nível das contas

		- Opção -	- Racional de escolha -
- Por definição	75%	n.a.	n.a.
- Expectativa de distorções materiais, primeiro ano de auditoria, entidades de interesse público,	50%	50%	Não reduzindo o nível de materialidade global, optámos por ser prudentes na escolha do nível da materialidade aplicada às contas, por se tratar do primeiro ano de auditoria à empresa.

* % sobre a Materialidade Global

(4) Diferenças de auditoria

		- Opção -	- Racional de escolha -
- Se Materialidade ao nível das contas igual a 50%	5%	5%	
- Se Materialidade ao nível das contas igual a 75%	3%	n.a.	n.a.

* % sobre a Materialidade Global

(5) Cálculo Final

	Final			Intercalar		
	(a)	(b)	(c)=(a)*(b)	(a)	(b)	(c)=(a)*(b)
Res antes de imposto	10,00%	29 900,55 €	2 990,06 €	10,00%	- €	- €
Res antes de gastos de financiamentos e impostos	10,00%	68 512,60 €	6 851,26 €	10,00%	- €	- €
Res antes de gastos de depreciações, financiamentos e impostos	5,00%	149 758,61 €	7 487,93 €	5,00%	- €	- €
Margem bruta	4,00%	948 663,60 €	37 946,54 €	4,00%	- €	- €
Vendas e prestação de serviços	1,00%	14 126 806,82 €	141 268,07 €	1,00%	- €	- €
Gastos operacionais	1,00%	13 893 853,07 €	138 938,53 €	1,00%	- €	- €
Capital próprio	5,00%	423 209,97 €	21 160,50 €	5,00%	- €	- €
Activo	2,00%	2 925 658,33 €	58 513,17 €	2,00%	- €	- €

alterar a percentagem em função da decisão tomada em (2)

indicadores de demonstração dos resultados - recorrer a previsões para o final do ano ou extrapolação de 12 meses

Valores finais arredondados	Final	Intercalar
Materialidade global	140 000,00 €	- €
Materialidade ao nível das contas	70 000,00 €	- €
Diferenças de auditoria	7 000,00 €	- €

Figura 7 - Papel de trabalho para definir a materialidade

Após a definição da materialidade, identificava as contas significativas, com base nos valores obtidos (anexo 3).

3.2 Ativos fixos tangíveis

O normativo contabilístico que aborda este tema, Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis, refere que são itens tangíveis aqueles que:

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

Na maioria das empresas, os ativos fixos tangíveis (AFT) representam o ativo com maior peso no total dos ativos, e os gastos inerentes, tais como despesas de conservação e reparação, perdas por imparidade e depreciações, podem ter um impacto significativo no apuramento dos resultados.

Fazem parte dos AFT: terrenos e recursos naturais, edifícios e outras construções, equipamentos de transporte, equipamento administrativo, equipamento básico, entre outros. Os referidos ativos são depreciados ao longo da sua vida útil, tal como contempla o Decreto Regulamentar nº25/2009.

Na análise substantiva aos AFT, começava por realizar um comentário de revisão analítica, justificando as principais variações face ao período homólogo. Através deste comentário, era perceptível saber, desde logo, se tinham havido aquisições, alienações e/ou abates.

Quando se tratava de uma auditoria de primeiro ano, para além da análise que de seguida passo a explicar, executava procedimentos que visam concluir sobre a plenitude, existência e valorização dos saldos iniciais de AFT. Quando a auditoria era recorrente, a análise centrava-se nas transações do período.

Uma vez que as análises que se seguem assentam no detalhe histórico do imobilizado, solicitei sempre ao cliente o mapa de depreciações e amortizações (modelo 32) do período, efetuando a reconciliação entre o total do valor dos ativos, das depreciações do período e das depreciações do exercício constante no mesmo e a contabilidade, conforme podemos observar na “*sheet*” A1:

Ciente:	-		Período:	2016
Índexação:	A1		Elaborado por:	RGA
Conta/Procedimento:	Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade		Revisto por:	Fev17

A1 Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

A1.1 Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade

Conta	Descrição	31/12/2016	31/12/2015	Variação	
				Valor	%
43	Ativos fixos tangíveis				
	Valor bruto / Custo	955 038,69 €	879 084,88 €	75 953,81 €	9%
	Depreciações acumuladas	- 740 178,70 € -	664 217,57 € -	75 961,13 €	11%
	Total	214 859,99 €	214 867,31 € -	7,32 €	0%
		- €	- €		

Conta	Descrição	31/12/2016	31/12/2015	Variação	
				Valor	%
642	Gastos de depreciação e de amortização - AFT	80 839,18 €	79 687,54 €	1 151,64 €	1%
	Total	123 574,18 €	122 056,54 €	1 517,64 €	1%

Mapa de depreciações e amortizações: Ref: A1.1.1
A1.1.2

	Valor	Diferença	Programas de computador	Diferença Final
Valor bruto / Custo	958 788,70 €	3 750,01 €	3 750,01 €	0,00 €
Depreciações acumuladas	- 743 424,10 € -	3 245,40 € -	3 245,40 € -	0,00 €
Gastos de depreciação e de amortização - AFT	81 246,01 €	406,83 €	406,83 €	0,00 €


Conclusões:

Os mapas de ativos fixos tangíveis (modelo 32) incluem a rubrica de programas de computador que, para efeitos de contabilidade, se encontra incluída na rubrica 44 - Ativos intangíveis, em detrimento da conta 43 - Ativos fixos tangíveis.
Nada de significativo a reportar.

Figura 8 - Papel de trabalho Ativos fixos tangíveis

A validação das aquisições era realizada através da análise documental dos documentos que suportavam a aquisição, de modo a poder concluir sobre a plenitude e valorização dos ativos adquiridos, procedimento que era documentado da seguinte forma, na “sheet” A2:

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Cliente: - Indexação: A2 Conta/Procedimento: Análise de variações do período		Período: 2016 Elaborado por: RGA Revisto por: Fev17
---	---	---

A2	Análise de variações do período
-----------	--

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

A2.1	Análise documental de aquisições, alienações e abates do ano
-------------	---

Saldo inicial Custo - AFT	879 084,88 €
aquisições	80 831,86 € A2.1.1
alienações	4 878,05 € A2.1.2
abates	- €
Saldo final - Custo AFT	955 038,69 €
controle	0,00 €

A2.1.1	Análise documental de aquisições
---------------	---

Conta	N.º de documento	Data	Valor	Análise documental						
				Doc	Fornecedor	N.º Fatura	Data	Valor	Notas/Comentários	
43312	30001	22/03/2016	1 564,23 €	A2.1.1.1	SOSI Imobiliária	FA 2016/4	22/03/2016	1 564,23 €	Eletrodomésticos - Estação de serviço da Curmeira	
43312	50001	21/05/2016	264,39 €	A2.1.1.2	Rádio Popular	FS 2300A/020725	21/05/2016	264,39 €	LED LG	
43312	60001	01/06/2016	750,00 €	A2.1.1.3	Carinho da Moleitinha	FTN 69	31/05/2016	750,00 €	Vitine	
43411	10001	08/01/2016	4 674,80 €	A2.1.1.4	Potentis Formas Automóveis	FA 2016/1	08/01/2016	4 674,80 €	Ford Transit Connect 35-PO-22	
43411	110001	15/11/2016	32 500,00 €	A2.1.1.5	Stand Transbrito	798	15/11/2016	32 500,00 €	Tractor Scania (usado)	
43411	110002	15/11/2016	10 000,00 €	A2.1.1.6	Stand Transbrito	799	15/11/2016	10 000,00 €	Cisterna (usada)	
434131	90001	08/09/2016	9 400,00 €	A2.1.1.7	Sandra Marusa Maltos	n.a.	08/09/2016	9 400,00 €	Mini Cooper 41-ON-60	
43441	110003	11/11/2016	17 245,87 €	A2.1.1.8	Banco Popular	24/24/20161	11/11/2016	17 245,87 €	Paugeot	
43511	90002	24/09/2016	1 332,51 €	A2.1.1.9	Worten	BNV505/020093	24/09/2016	1 332,51 €	Artigos informáticos	
43511	100001	09/10/2016	335,36 €	A2.1.1.10	Worten	FR 16L1460/106125	09/10/2016	335,36 €	TV LED	
43511	100002	12/10/2016	1 127,82 €	A2.1.1.11	Soluções Informáticas de Alcobaça	FTV1/6070/2016	12/10/2016	1 127,82 €	UPS EATON	
43511	120001	02/12/2016	781,68 €	A2.1.1.12	Soluções Informáticas de Alcobaça	FTV1/6102/2016	02/12/2016	781,68 €		
43711	100003	17/10/2016	530,00 €	A2.1.1.13	Electro Memória	8010	17/10/2016	530,00 €	Split HP Dalkin	
43711	100004	20/10/2016	325,20 €	A2.1.1.14	Electro Memória	8023	20/10/2016	325,20 €	Máquina de Café Saeco	
			80 831,86 €						80 831,86 €	

100% % analisada

Figura 9 - Papel de trabalho AFT (Aquisição de ativos)

O portal da autoridade tributária (AT) permite obter a lista de veículos e imóveis associados a cada entidade. A lista de veículos permitia-me concluir sobre a asserção da existência. Por sua vez, a lista de imóveis, permitia-me concluir sobre a existência e valorização dos imóveis. Quando a empresa detinha imóveis, solicitava, também, a caderneta predial, sendo que considerava o valor patrimonial tributário um indicador de eventuais imparidades em AFT.

Para validar as depreciações do período e acumuladas, efetuava o recálculo das mesmas, aferindo sobre a correta utilização das taxas constantes no Decreto Regulamentar nº25/2009. O recálculo era feito por amostragem, sendo que, quando se tratava de uma auditoria de primeiro ano, este teste era mais extenso. Todavia, quando era um cliente recorrente, apenas realizava este teste para as aquisições do ano, ou, quando não ocorria qualquer aquisição, realizava para uma amostra de dez a quinze bens mais representativos de cada sub rubrica. Este procedimento permitia-me concluir sobre a asserção valorização.

No final deste papel de trabalho, concluía de forma qualitativa sobre a consistência das taxas aplicadas, se tinham sido identificados bens obsoletos ou se haviam sido identificados ativos que apresentassem indícios de imparidade e se existiam bens totalmente depreciados nas instalações do cliente. Por vezes, no modelo 32, existiam

vários bens totalmente amortizados, e na impossibilidade de verificar se os mesmos se encontravam nas instalações do cliente ou se estavam obsoletos, reportava uma recomendação de controlo interno, sugerindo um inventário físico ao imobilizado da empresa.

3.3 Caixa e depósitos bancários

Esta rubrica apresenta, normalmente, um grande volume de transações, que poderão originar um elevado número de erros, se o SCI não permitir prevenir, identificar e corrigir a ocorrência de erros.

Antes de efetuar procedimentos substantivos, é importante procurar explicar a razão das principais variações ou ausência delas, através de revisão analítica. Nas empresas que tive oportunidade de analisar esta rúbrica, apenas numa solicitei folhas de caixa, uma vez que as restantes apresentavam valores imateriais face à totalidade da rubrica.

Na análise das contas de depósito a prazo, face aos montantes elevados que as entidades bancárias cobram pela resposta à circularização, apenas realizava este procedimento para as entidades do setor não lucrativo (ESNL), uma vez que era fundamental perceber quem detinha os poderes de movimentação das contas. Nas empresas privadas, realizava procedimentos alternativos através da solicitação, ao cliente, dos extratos bancários de cada conta e respetiva reconciliação bancária, procedimentos efetuados e documentados na seguinte “*sheet*” do papel de trabalho:

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Cliente:		Período:	2016
Índice:	K4	Elaborado por:	RGA
Procedimento:	Reconciliações bancárias	Revisão por:	Fev17

K4 Reconciliações bancárias

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

K4.1 Análise de reconciliações bancárias

Células com fórmulas

Conta	Descrição	Ref - Extrato bancário	Saldo - Extrato bancário		Valores em aberto o banco (registados na CTB)		Total	Valores em aberto na CTB (registados no Banco)		Total	Saldo - CTB	Saldo final CTB	Controlo	Ref - Reconciliação bancária	Notas / Comentários
			(1)	(2)	a Débito (3)	a Crédito (4)		a Débito (5)	a Crédito (6)						
1201	Montepio	K4.1.1	38 344,33 €	73 624,56 €		73 624,56 €	73 624,56 €			- €	- €	35 280,23 €	35 280,23 €	K4.1.2	Nota 1
1202	BPI	K4.1.3	1 899,35 €	5,20 €	5,20 €	5,20 €	- €	1 894,15 €	1 894,15 €	- €	1 894,15 €	1 894,15 €	0,00 €	K4.1.4	Nota 1
1203	Novo Banco 8916	K4.1.5	3 996,97 €	1 164,73 €	1 164,73 €	1 164,73 €	- €	2 832,24 €	2 832,24 €	- €	2 832,24 €	2 832,24 €	0,00 €	K4.1.6	Nota 2
1204	Novo Banco 5240	K4.1.7	581,88 €			- €	- €	581,88 €	581,88 €	- €	581,88 €	581,88 €	0,00 €	K4.1.8	Nota 3
1205	Montepio 4785	K4.1.9	166,01 €			- €	- €	166,01 €	166,01 €	- €	166,01 €	166,01 €	0,00 €	K4.1.10	Nota 3
1206	Banco Popular	K4.1.11	1 666,25 €			- €	- €	1 666,25 €	1 666,25 €	- €	1 666,25 €	1 666,25 €	0,00 €	K4.1.12	Nota 3
1207	BIC	K4.1.13	7 341,29 €	21 290,88 €	21 290,88 €	21 290,88 €	- €	- €	- €	- €	- 13 949,59 €	13 949,59 €	13 949,59 €	K4.1.14	Nota 4
1208	Novo Banco 5612		- €			- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	0,00 €		
13101	Deposito a Prazo NB1	K4.1.15	75 000,00 €			- €	- €	75 000,00 €	75 000,00 €	- €	75 000,00 €	75 000,00 €	0,00 €		Nota 3
13102	Deposito a Prazo NB2	K4.1.16	125 000,00 €			- €	- €	125 000,00 €	125 000,00 €	- €	125 000,00 €	125 000,00 €	0,00 €		Nota 3
13103	Deposito a Prazo Bic	K4.1.17	100,00 €			- €	- €	100,00 €	100,00 €	- €	100,00 €	100,00 €	0,00 €		Nota 3
			254 096,06 €	96 085,37 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	207 240,53 €	158 010,71 €	- €		

Nota 1 Verificámos que foi debitado um cheque no valor de 73.624,56€ em 2017, que havia sido registado na contabilidade em 2016.

Ref K4.1.2.1 Extrato bancário de Janeiro 2017

Nota 2 Verificámos que existem dois pagamentos, que perfazem o valor de 1.164,73€, registados na contabilidade no dia 30 de dezembro de 2016, mas que só foram debitados no banco em janeiro de 2017.

Ref K4.1.6.1 Extrato bancário de Janeiro 2017

Nota 3 Não existem valores em aberto entre os registos contabilísticos e o saldo do extrato bancário.

Nota 4 Verificámos que existem movimentos debitados no banco em 2017, que haviam sido registados na contabilidade em 2016.

Ref K4.1.14.1 Extrato bancário de Janeiro 2017

Conclusões:

Após análise das reconciliações bancárias e dos extratos bancários, verificámos que foram debitados valores no banco que já haviam sido registados na contabilidade em 2016, havendo por isso diferenças entre os registos contabilísticos e os valores presentes nos extratos bancários, sendo que as mesmas foram devidamente reconciliadas. Nada de adicional a comentar.

Figura 10 - Papel de trabalho caixa e depósitos à ordem

Obtinha, também, através do site do banco de Portugal, a base de dados de contas do cliente de modo a validar as asserções existência e plenitude das contas bancárias em nome da entidade.

3.4 Contas a pagar a fornecedores

No que respeita às contas a pagar a fornecedores, importa, sobretudo, concluir sobre a plenitude e valorização dos passivos registados.

Tal como as análises anteriores, inicia-se a revisão desta rubrica com um comentário de revisão analítica de modo a perceber as variações ocorridas face ao período anterior, ou ausência de variações esperadas.

O procedimento substantivo mais utilizado para validar a plenitude e valorização dos saldos de fornecedores prende-se com a circularização a terceiros (anexo 4). No entanto, quando estes não respondiam ou se dispusesse das senhas de acesso ao portal da AT,

realizava procedimentos alternativos, uma vez que através do portal conseguia retirar a lista de faturas emitidas por um determinado fornecedor que realizasse transações com a entidade a ser auditada durante o período que pretendia. O procedimento que realizava após obter os documentos mencionados acima consistia em verificar a concordância dos saldos e transações presentes nas respostas às circularizações e os registos contabilísticos, ou no caso da lista retirada do portal da AT, verificava se todas as faturas aí presentes estavam registadas na contabilidade e se os valores eram concordantes, testando assim as asserções plenitude e valorização. Através deste procedimento conseguia validar também o corte de operações, uma vez que se tivessem sido registadas faturas em janeiro do ano N, cujo período de referência fosse N-1, as mesmas não constavam na lista retirada do portal da AT ou o saldo reportado pelo fornecedor na resposta à circularização era discordante com o da contabilidade, sendo que o mesmo se aplica no ano N em relação ao ano N+1, relativamente às transações realizadas nos últimos meses do ano. Quando identificava faturas na referida lista que não constavam nos registos contabilísticos as mesmas eram consideradas passivos omissos, salvo se consideradas nos acréscimos de gastos. A análise aos passivos omissos também era efetuada através da obtenção das primeiras faturas registadas em N+1, em que verificava se pelo descritivo existiam indícios de que pudessem ser relativas ao ano N.

Para além da análise das confirmações externas, analisava também os saldos contranatura (saldos devedores) da rubrica de fornecedores, os quais eram alvo de análise de modo a perceber a sua natureza e a concluir sobre a apresentação no balanço, conforme podemos verificar abaixo:

Cliente:	-		Período:	2016
Índexação:	M3		Elaborado por:	RGA 01/02/2017
Conta:	Identificação e análise de saldos contranatura (saldos devedores)		Revisto por:	

M3 Identificação e análise de saldos contranatura (saldos devedores)

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Conta	Descrição	31/12/2016	31/12/2015	Variação	
				Valor	%
221	Fornecedores - conta corrente	- 1 446 382,56 €	- 1 420 473,73 €	25 908,83 €	2%
222	Fornecedores - títulos a receber	- €	- €	- €	0%
...	...			- €	0%
228	Adiantamentos a fornecedores	- €	- €	- €	0%
229	Perdas por imparidade acumuladas	- €	- €	- €	0%
Total		- 1 446 382,56 €	- 1 420 473,73 €	25 908,83 €	2%

Saldos devedores	868,15 €
Saldos credores	- 1 447 250,71 €
	- 1 446 382,56 €
	- € controlo

Detalhe de saldos devedores e respetiva natureza:

Fornecedor	Conta	Valor	Comentários / Natureza
MICAEL DIAS SILVESTRE	221110433	90,00 €	Adiantamento. Imaterial.
A M BENTO RESÍDUOS DE ARLINDO MARQU	221110474	6,15 €	Saldo 2015. Imaterial.
EASYJET AIRLINE COMPANY LIMITED	221110575	772,00 €	Adiantamento. Imaterial
		868,15 €	

100% % analisada

- os saldos contranatura identificados resultam de lapsos contabilísticos como faturas de fornecedores liquidadas mas não registadas, pagamentos registados em duplicado ou outros?

se sim, identifique-se e quantifique-se os erros.

Os saldos devedores apresentam valores imaterias. Os mesmos devem-se a adiantamentos de fornecedores e a ul saldo que transita do ano anterior.

Apresentação dos saldos no balanço:

Concluímos que, em face da natureza dos saldos em causa, a sua apresentação no balanço da empresa se deve situar no ativo na rubrica de Outras contas a receber.

Conclusões:

Conforme comentado acima, os saldos contranatura apresentam valores imateriais. Nada de adicional a comentar

Figura 11 - Papel de trabalho contas a pagar a fornecedores

Para as empresas que realizavam transações com fornecedores que utilizem moeda diferente do euro, testa-se a valorização dos saldos em aberto face à taxa de câmbio com referência a 31 de dezembro.

3.5 Financiamentos Obtidos

Nesta área testam-se os recursos monetários que não são provenientes do ciclo de exploração da empresa, entre os quais se destacam os empréstimos bancários, locações financeiras e descobertos bancários. Após elaboração de comentários de revisão analítica, procedia à indagação sobre a existência de novos contratos e novas responsabilidades desta natureza. Caso existissem novos financiamentos ou, por outro lado, liquidação de financiamentos já existentes, analisava a documentação que suportava as referidas transações.

De modo a validar as asserções plenitude e valorização nesta rúbrica, procedi à análise do Mapa de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal (MRCBP), efetuando a reconciliação entre os valores presentes no mesmo e os saldos contabilísticos. Quando identificadas discrepâncias na reconciliação dos valores presentes nos registos contabilísticos com o referido mapa, solicitei ao cliente os devidos esclarecimentos. Este procedimento era documentado no papel de trabalho conforme abaixo:

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Cliente: -	TELMA CURADO <small>SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS</small>	Período: 2016	
Índexação: 02		Elaborado por: RGA	Fev17
Conta/Processamento: Confirmações externas		Revisto por:	

02 Confirmações externas

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Ref#	Confirmação externa / Procedimentos alternativos	N.º de Conta	Entidade	Valor	CTB	Diferença	Notas / Comentários
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	007	Novo Banco, SA	29 660,00 €	29 660,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	007	Novo Banco, SA	535,00 €	535,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	007	Novo Banco, SA	81 500,00 €	81 500,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0010	BPI	1 920,00 €	1 920,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0010	BPI	12 198,00 €	12 198,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0010	BPI	14 448,00 €	14 448,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	117 000,00 €	117 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	44 086,00 €	44 086,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	10 000,00 €	10 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	27 212,00 €	27 212,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	33 352,00 €	33 352,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	10 000,00 €	10 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	5 000,00 €	5 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0036	MG	50,00 €	50,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0046	BP	26 500,00 €	26 500,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0046	BP	16 553,00 €	16 553,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0046	BP	12 500,00 €	12 500,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0073	Santander	13 064,00 €	13 064,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0079	BIC	100 000,00 €	100 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0079	BIC	9 500,00 €	9 500,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0079	BIC	5 000,00 €	5 000,00 €	- €	
02.1	PA - Mapa de resp. de crédito do BP	0079	BIC	23 806,00 €	23 806,00 €	- €	
Total				593 884,00 €	593 884,00 €	- €	
				Financiamentos registados na conta 25 -	46 723,81 €		
				Montante registado na conta 12	49 229,85 €		
				Financiamentos registados na conta 27	2 505,00 €		
				Total	640 608,85 €		
				Diferença -	1,04 € Imaterial		

Conclusões:

Na análise desta rubrica procedemos à reconciliação entre os saldos presentes no Mapa de responsabilidade de crédito do Banco de Portugal e os registos contabilísticos. A diferença encontrada é imaterial face ao total da rubrica pelo que não há nada a reportar.

Figura 12 - Papel de trabalho financiamentos obtidos

Nesta área, tendo em conta a natureza dos financiamentos e os respetivos contratos, procedi também à análise da apresentação dos passivos, mediante o período expectável de liquidação, para apresentação no passivo corrente ou não corrente comparando-os com o balanço.

3.6 Capital Próprio

A análise ao capital próprio de cada sociedade foi das áreas que mais analisei ao longo estágio. Numa primeira instância, analisei as variações ocorridas face ao período homólogo. Essas variações eram analisadas individualmente através de um mapa de movimentos do período, conforme podemos observar na figura abaixo:

N1.1 Mapa de movimentos do período								
Conta	Descrição	31/12/2015	Aplicação do RLE 2015	Distribuição de dividendos	Outras variações	RLE de 2016	31/12/2016	Notas / Comentários
51	Capital social	- 74 819,67 €			- 25 180,33 €		- 100 000,00 €	Nota 2
551	Reservas legais	- 316 275,48 €	- 700,86 €				- 316 976,34 €	Nota 1
552	Outras reservas		- 13 316,32 €				- 13 316,32 €	Nota 1
81	Resultado líquido do exercício	- 14 017,18 €	14 017,18 €			7 082,69 €	7 082,69 €	
Total		- 405 112,33 €	- €	- €	- 25 180,33 €	7 082,69 €	- 423 209,97 €	
		- €					- €	

Nota 1 Conforme deliberação ata n.º 22, segundo a qual o resultado do exercício de 2015 será transferido em 700,86€ para Reservas Legais e em 13.316,32€ para Outras Reservas.
Ref: **N2.1.4** acta de assembleia geral n.º 22

Nota 2 Conforme deliberação ata n.º 21, segundo a qual ocorrerá um aumento de capital no valor de 25.180,33€.
Ref: **N2.1.3** acta de assembleia geral n.º 22

Conclusões:

Os movimentos do período encontram-se devidamente suportados pelas atas, pelo que não há qualquer assunto de auditoria a reportar.

Figura 13 - Papel de trabalho capital próprio

Todos os movimentos do período devem ser devidamente suportados e justificados, nomeadamente por deliberação em assembleia geral de acionistas / sócios. Solicitei ao cliente todas as atas redigidas durante o ano em análise, assinadas por todos os acionistas / sócios, de modo a validar as asserções da existência, ocorrência e plenitude. Na maior parte das empresas auditadas, o único movimento ocorrido nesta rubrica referia-se à aplicação do resultado líquido do exercício (RLE) de N-1. A aplicação do resultado pode ser realizada de várias formas, das quais se destacam a transferência para resultados transitados, reservas legais, livres ou outras reservas, ou distribuído pelos sócios, quando o mesmo é positivo. Quando é negativo deve ser transferido, na integra, para resultados transitados.


A rubrica em análise apresenta algumas disposições legais que devem ser cumpridas e analisadas pelo auditor. Deste modo, perante o artigo 35º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que aborda a possibilidade de perda de metade do capital de uma entidade, a empresa encontra-se em perda de metade do capital quando o capital próprio

constante no balanço do exercício for inferior a 50% do total da rubrica de capital. Das empresas que auditei, nunca se verificou a perda de metade do capital.

Outra disposição legal que deve ser analisada pelo auditor prende-se com a constituição de reserva legal. Para que possa ser constituída reserva legal, o RLE de N-1 tem de ser positivo. Conforme contempla o artigo 295º do CSC, é de constituição obrigatória reserva legal periodicamente de uma parte dos lucros, não inferior a 5% do resultado, até perfazer 20% do capital social. Em cada empresa efetuava o cálculo da reserva a ser constituída verificando se coincidia com os registos contabilísticos.

A distribuição de dividendos também merece especial atenção por parte do auditor, sendo que a mesma apenas deve ser efetuada quando os resultados transitados de N-1 apresentam um saldo credor, conforme presente no artigo 33º do CSC, que refere que não podem ser distribuídos aos sócios os lucros do exercício que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados (rubrica de resultados transitados com saldo devedor) ou para formar ou reconstituir reservas impostas pela lei ou pelo contrato de sociedade.

A certidão permanente atualizada é um documento fundamental na análise desta rubrica, uma vez que através dela podemos identificar registos e deliberações que possam não ter sido devidamente contabilizados pela empresa. A análise documentou-se conforme abaixo:

Cliente:	-		Período:	2016
Índexação:	N3		Elaborado por:	RGA Fev17
Contal/Procedimento:	Verificação da certidão de registo comercial da empresa		Revisto por:	

N3	Verificação da certidão de registo comercial da empresa
-----------	--

Materialidade global	✔	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	✔	70 000,00 €
Diferença de auditoria	✔	7 000,00 €

N3.1	Certidão comercial
-------------	---------------------------

Ref^o **N3.1.1**

<p>Obtivémos a Certidão comercial atualizada e verificámos que nela consta a entrada do novo sócio, tal como está evidenciado na ata nº20 e o aumento de capital efetuado, facto esse presente na ata nº21. Não são evidenciados outros registos que devessem ser refletidos na contabilidade. Podemos concluir satisfatoriamente sobre a asserção plenitude. Nada a reportar.</p>
--

Validade da certidão: 07 de Dezembro de 2017

Figura 14 - Papel de trabalho capital próprio (Certidão comercial)

Na análise desta rubrica, quando se tratava de auditoria inicial, solicitavam-se os estatutos e pacto social, que posteriormente arquivava no dossier permanente do cliente. Em clientes recorrentes, indagava os mesmos sobre a alteração dos estatutos e pacto social, analisando, também, as atas de assembleia geral de modo a verificar se tinha ocorrido alguma alteração.

3.7 Gastos

A rubrica em análise neste capítulo incorpora as subcontas utilizadas para o apuramento do RLE de uma empresa que, consoante o interesse da gerência, pode estar sub ou sobre valorizada, numa ótica de manipulação deliberada de resultados. Assim, cabe ao auditor, garantir um grau de segurança razoável na análise desta rúbrica, garantindo que todos os gastos incorridos se encontram registados, pelo valor correto e no período a que respeitam, concluindo assim sobre a valorização e corte das operações. O trabalho nesta área começava com a revisão analítica de modo a perceber as variações que tinham ocorrido face ao período homólogo, ou ausência de variações esperadas, identificando as rubricas significativas, que foram analisadas com maior extensão, tal como podemos observar:

Cliente:	-		Período:	2016
Índexação:	V		Elaborado por:	RGA Fev17
Conta/Procedimentos:	Gastos		Revisto por:	

V0 Revisão analítica global

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Conta	Descrição			Variação		Contas significativas	Notas/ Ref.
		31/12/2016	31/12/2015	Valor	%		
61	CMVMC	13 178 143,22 €	13 723 300,39 € -	545 157,17 €	-4%	Conta Significativa	V61
62	Fornecimentos e serviços externos	373 309,60 €	334 824,41 €	38 485,19 €	11%	Conta Significativa	V62
63	Gastos com o pessoal	293 975,93 €	265 053,40 €	28 922,53 €	11%	Conta Significativa	V63
64	Gastos de depreciação e amortização	81 246,01 €	80 996,65 €	249,36 €	0%	Conta Significativa	V64
65	Perdas por imparidade	151 947,99 €	109 117,22 €	42 830,77 €	39%	Conta Significativa	V65
68	Outros gastos e perdas	24 857,43 €	27 150,32 € -	2 292,89 €	-8%		V68
69	Gastos e perdas de financiamento	62 178,94 €	71 681,99 € -	9 503,05 €	-13%		V69
Total		14 165 659,12 €	14 612 124,38 € -	446 465,26 €	-3%		

Comentários de revisão analítica:

Globalmente, em 2016, a empresa registou uma diminuição em termos de gastos em cerca de 446.000€. A rubrica de CMVMC, variou negativamente, facto esse que se deve ao facto da empresa ter efetuado menos compras face ao período homólogo. Em termos de FSE's, a variação deve-se ao facto da empresa ter efetuado mais obras de reparação e conservação face ao período homólogo. A rubrica de gastos com o pessoal varia positivamente, variação essa que está relacionada com a entrada de novos colaboradores em 2016 e de não ter qualquer demissão. A rubrica de gastos de depreciação e amortização regista uma oscilação residual uma vez que as aquisições do período foram de valor reduzido e existem bens que ficaram totalmente amortizados em 2015. O registo de perdas por imparidade foi superior ao período homólogo uma vez que não se espera o recebimento dos montantes em dívida. Nada de adicional a comentar.

Figura 15 - Papel de trabalho gastos (Revisão analítica)

Particularmente, de seguida, irei abordar os procedimentos efetuados nas rubricas: custo das mercadorias vendidas, fornecimentos e serviços externos e gastos com o pessoal.

3.7.1 Custo das mercadorias vendidas

Na “sheet” V61 do papel de trabalho V – Gastos, efetuei apenas um comentário de revisão analítica, uma vez que o recálculo do custo das mercadorias vendidas (CMV) era realizado no papel de trabalho D – Inventários e Ativos Biológicos, conforme podemos observar:

Cliente:	-		Período:	2016
Índexação:	V61		Elaborado por:	RGA Fev17
Conta/Procedimentos:	CMVMC		Revisto por:	

V61 CMVMC

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Conta	Descrição	31/12/2016	31/12/2015	Variação	
				Valor	%
611	Mercadorias	13 176 547,97 €	13 723 300,39 € -	546 752,42 €	-4%
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	1 595,25 €	- €	1 595,25 €	100%
Total		13 178 143,22 €	13 723 300,39 € -	545 157,17 €	-4%
controle		- €	- €		

Comentários de revisão analítica:

A variação ocorrida nesta rubrica deve-se ao facto da empresa ter efetuado menos compras face ao período homólogo. Nada de adicional a comentar.

V61.1 Revisão analítica detalhada

	31/12/2016	31/12/2015
Vendas	14 118 688,49 €	14 609 914,46 €
CMVMC	13 178 143,22 €	13 723 300,39 €
Margem bruta sobre as vendas - valor	940 545,27 €	886 614,07 €
Margem bruta sobre as vendas - %	7%	6%

Conclusões:

A empresa em 2016, registou uma margem de comercialização superior face ao período homólogo, justificada pelo facto de, embora o valor das vendas tenha diminuído face a 2015, o CMV registou uma diminuição superior às vendas. Nada de adicional a comentar.

Figura 16 - Papel de trabalho gastos (CMVMC)

O comentário em causa pretendia concluir, do ponto de vista analítico, sobre variações relevantes.

3.7.2 Fornecimentos e serviços externos

A rubrica fornecimentos e serviços externos (FSE) apresenta, geralmente, o maior número de transações de todas as subcontas de gastos de uma entidade. Na análise desta rubrica, o primeiro procedimento consistia na identificação das subcontas significativas, conforme podemos observar na “sheet” V62 do papel de trabalho dos gastos:

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Cliente: - Indexação: V62 Conta/Procedimentos: Fomrecimentos e serviços externos		Período: 2016 Elaborado por: RGA Fev17 Revisto por:
---	---	--

V62 Fornecimentos e serviços externos

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Conta	Descrição	31/12/2016	31/12/2015	Variação		Contas significativas	Notas/ Ref.
				Valor	%		
6210	Subcontratos	7 588,90 €	- €	7 588,90 €	100%		
6221	Trabalhos especializados	18 333,23 €	16 081,34 €	2 251,89 €	14%		
6222	Publicidade e propaganda	19 067,36 €	13 706,41 €	5 360,95 €	39%		
6223	Vigilância e segurança	1 137,59 €	692,50 €	445,09 €	64%		
6224	Honorários	8 108,42 €	6 734,29 €	1 374,13 €	20%		
6226	Conservação e reparação	97 758,88 €	85 269,93 €	12 488,95 €	15%	Conta Significativa	#1
6227	Serviços Bancários	5 721,83 €	6 966,40 €	- 1 244,57 €	-18%		
6231	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	229,37 €	1 014,55 €	- 785,18 €	-77%		
6233	Material de escritório	1 154,98 €	1 463,94 €	- 308,96 €	-21%		
6234	Artigos para oferta	1 465,54 €	759,24 €	706,30 €	93%		
6235	Consumíveis informáticos	1 691,32 €	1 611,34 €	79,98 €	5%		
6238	Outros	1 012,99 €	1 457,05 €	- 444,06 €	-30%		
6241	Electricidade	24 962,22 €	19 120,41 €	5 841,81 €	31%		
6242	Combustíveis	37 953,99 €	38 890,46 €	- 936,47 €	-2%		#2
6243	Água	3 549,95 €	4 231,11 €	- 681,16 €	-16%		
6248	Gas Aquecimento	736,72 €	710,26 €	26,46 €	4%		
6251	Deslocações e estadas	3 439,87 €	7 340,59 €	- 3 900,72 €	-53%		
6253	Transportes de mercadorias	843,02 €	- €	843,02 €	100%		
6255	Deslocações - Alimentações	7 879,42 €	- €	7 879,42 €	100%		
6261	Rendas e alugueres	78 527,95 €	72 731,52 €	5 796,43 €	8%	Conta Significativa	#3
6262	Comunicação	7 872,13 €	6 621,25 €	1 250,88 €	19%		
6263	Seguros	18 080,46 €	21 834,31 €	- 3 753,85 €	-17%		
6265	Contencioso e notariado	1 717,89 €	1 965,70 €	- 247,81 €	-13%		
6266	Despesas de representação	4 152,78 €	6 153,98 €	- 2 001,20 €	-33%		
6267	Limpeza, higiene e conforto	2 688,34 €	3 468,32 €	- 779,98 €	-22%		
6268	Outros serviços	17 634,45 €	15 999,51 €	1 634,94 €	10%		
Total		373 309,60 €	334 824,41 €	38 485,19 €	11%		
controlo		-	0,00 €	0,00 €			

Comentários de revisão analítica:

A variação ocorrida nesta rubrica deve-se, sobretudo, ao facto da empresa ter efetuado mais obras de reparação e conservação face ao período homólogo. A variação ocorrida na rubrica de subcontratos deve-se ao facto da empresa deter um posto de combustível cuja exploração do bar é efetuada por outra pessoa. A variação negativa mais significativa, em valor, prende-se com a rubrica de serviços bancários

Figura 17 - Papel de trabalho gastos (FSE)

A identificação das contas significativas permite direcionar a análise de detalhe para as rubricas mais representativas.

Depois de identificadas as contas significativas procedi à seleção dos documentos através dos extratos contabilísticos, para posterior recolha aquando da visita ao cliente. Após a recolha, analisava cada documento e documentava no papel de trabalho de modo

a poder concluir acerca da plenitude, corte e valorização dos gastos, conforme podemos observar abaixo, especificamente para a subconta de conservação e reparação:

V62.1 Análise documental											
#1 Conservação e reparação											
					Análise documental						
Conta	N.º de diário	N.º de documento	Data	Valor	Doc	Fornecedor	Valor	Data	N.º Fatura	Período de Ref.º	Notas/Comentários
62262	421	40 001	05/04/2016	5 634,68 €	V62.1.1	Feito Clima	5 634,68 €	05/04/2016	4		Abril
62262	421	50 013	28/05/2016	10 069,00 €	V62.1.2	Carlos Manuel da Silva Ribeiro	10 069,00 €	28/05/2016	62		Maio
62262	424	50 008	31/05/2016	7 342,50 €	V62.1.3	Matos & Neves, Lda	7 342,50 €	31/05/2016			160144
62262	421	80 028	22/08/2016	2 200,00 €	V62.1.4	Jorge A. M. Carneira	2 200,00 €	22/08/2016			FT 1/289
62262	421	90 035	06/09/2016	8 932,45 €	V62.1.5	Mad Atlântico	8 932,45 €	06/09/2016			FAC B/1488
62262	421	90 040	19/09/2016	4 330,00 €	V62.1.6	Poliniverso, Lda	4 330,00 €	19/09/2016			1 1600/000091
62262	421	100 016	07/10/2016	11 500,00 €	V62.1.7	Mário Sampaio e Filhos, Lda	11 500,00 €	07/10/2016			FTV1/1863516
62262	421	110 028	25/11/2016	6 618,38 €	V62.1.8	Nacionalrev	6 618,38 €	25/11/2016			FCB/1238
				56 627,01 €			56 627,01 €				

58% analisada

Figura 18 - Papel de trabalho gastos (FSE prova documental)

As subcontas da rubrica de gastos, em empresas de grandes dimensões, podem apresentar inúmeras transações. Deste modo, existem formas de análise que possibilitam ao auditor reduzir o número de documentos a analisar, tais como:

- *quick proof test*, utilizado para custos constantes, que permite ao auditor analisar apenas uma única fatura e multiplicar o valor pelo número de meses nos quais este custo se repete no ano, sendo que se espera que todos os custos constantes se repitam em todos os meses do ano; e
- tipificação, utilizada para contas cujos movimentos são de reduzido valor, mas em muita quantidade, em que o auditor escolhe um número aceitável de documentos, segundo o seu julgamento, que representam a população dos gastos aí registados.

3.7.3 Gastos com o pessoal

A área em análise, para a generalidade das empresas, é importante na medida em que as remunerações, encargos sobre remunerações e outros gastos com pessoal representam uma grande parte do total dos gastos das empresas. Tendo em conta estes pressupostos, o auditor pretende correr um risco baixo.

Após revisão analítica, solicitei aos clientes a lista de colaboradores (onde deveria constar a data de entrada na entidade bem como a de saída, caso tivessem havido saídas no ano a que a auditoria respeita), as declarações mensais de remuneração, comprovativo de pagamento dos salários, processamento de salários para o acumulado do ano, bem como para dois meses, selecionados aleatoriamente, de modo a proceder à reconciliação entre o mesmo e os registos contabilísticos, procedimento utilizado de

modo a validar a existência, plenitude e exatidão, e documentado na “sheet” V63, conforme observamos abaixo:

V63.1 Reconciliação entre o processamento de salários com a contabilidade

Ref: Lista de trabalhadores a 31.12.2016	V63.1.1
Total de vencimentos e encargos (2016)	V63.1.2
DMR - Janeiro a Dezembro	V63.1.3
Comprovativo de pagamento de salários	V63.1.4
Processamento de salários de dezembro	V63.1.5

Rubrica	Processamento de salários dezembro	Conta	Contabilidade	Diferença	Notas / Comentários
Rem. - órg. soc. - vencimento	1 600,00 €	6311	1 600,00 €	- €	
Rem. - órg. soc. - férias	800,00 €	6313	800,00 €	- €	
Rem. - órg. soc. - s. natal	800,00 €	6314	800,00 €	- €	
Rem. - órg. soc. - prémios	- €	6317	60,00 €	- 60,00 €	
Remunerações do pessoal - venc.	26 923,90 €	63217+63221	26 923,90 €	- €	
Remunerações do pessoal - s. férias	15 687,46 €	63213+63223	15 687,46 €	- €	
Remunerações do pessoal - s. natal	13 277,49 €	63214+63224	13 359,39 €	- 81,90 €	
Remunerações do pessoal - s. aliment	24 992,50 €	63215	24 910,60 €	81,90 €	
Remunerações do pessoal - out custos	5 302,33 €	63219	5 302,33 €	- €	
	89 383,68 €		89 443,68 €	- 60,00 €	imaterial

Nota:

Foi efetuado a reconciliação entre o processamento e os registos contabilísticos para o mês de dezembro.

Conclusões:

Efetuámos a reconciliação entre o processamento de salários e os registos contabilísticos sendo que a diferença final identificada cifra-se abaixo do valor de referência para diferença de auditoria, tratando-se assim de uma diferença imaterial. Tendo sido esta a conclusão para o mês testado, consideramos que a rubrica se encontra integralmente correta. Nada de adicional a comentar.

Figura 19 - Papel de trabalho gastos (gastos com pessoal)

Os encargos sobre remunerações representam um montante considerável no total dos gastos com o pessoal pelo que procedia ao recálculo dos encargos com as remunerações, procedimento substantivo fundamental na validação da plenitude e rigor dos referidos encargos, realizado e documentado conforme observamos abaixo:

V63.2 Teste à segurança social

Rubrica	Conta	Valor
Rem. - órg. soc. - vencimento	6311	9 647,50 €
Rem. - órg. soc. - s. férias	6312	800,00 €
Rem. - órg. soc. - s. natal	6314	800,00 €
Vencimento base do pessoal	63211	125 827,71 €
Remunerações do pessoal - s. férias	63213	15 099,33 €
Remunerações do pessoal - s. natal	63214	11 087,49 €
Remunerações do pessoal - prémios	63217	4 090,00 €
Remunerações do p.adm - venc.	63221	26 280,00 €
Remunerações do p.adm - s. férias	63223	3 217,00 €
Remunerações do p.adm - s. natal	63224	2 271,90 €
		199 120,93 €

Segurança social - Entidade empregadora 23,75%

Gasto do exercício 47 291,22 €

Diferença - 1 009,40 € imaterial

Conclusões:

Efetuámos o teste à segurança social para o ano de 2016, sendo que a diferença identificada entre o recálculo efetuado pela equipa da TCC-SROC e os registos contabilísticos é imaterial uma vez que se cifra abaixo referência para diferença de auditoria. Nada de adicional a comentar.

Figura 20 - Papel de trabalho gastos (encargos com pessoal)

Para a realização deste teste verificava as rubricas sujeitas a segurança social, bem como a correta aplicação das taxas de segurança social.

Para além destes procedimentos, analisei documentalmente os gastos que não decorreram do processamento de salários.

3.8 Rendimentos

Na mesma perspetiva da rubrica analisada no capítulo anterior, o principal risco inerente à rubrica em análise prende-se com a sub ou sobrevalorização da mesma. Por via da manipulação deliberada de rendimentos do período, na análise a esta rubrica efetuava procedimentos de modo a poder concluir sobre as asserções da ocorrência, rigor, corte e plenitude.

Neste âmbito, comecei por realizar um comentário de revisão analítica de modo a perceber as variações face ao período homólogo, sendo que quando existiam variações muito significativas indagava o cliente sobre os motivos que suportavam essa variação. Neste procedimento também identificava as contas significativas, conforme podemos observar:

Cliente:	-		Período:	2016
Índexação:	R		Elaborado por:	RGA Fev17
Contas:	Rendimentos		Revisto por:	

R0 Revisão analítica global

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferença de auditoria	7 000,00 €

Conta	Descrição			Variação		Contas significativas	Notas/ Ref.
		31/12/2016	31/12/2015	Valor	%		
71	Vendas	- 14 029 290,12 €	- 14 474 826,20 €	445 536,08 €	-3%	Conta Significativa	R71
72	Prestações de serviços	- 97 516,70 €	- 83 218,72 €	14 297,98 €	17%	Conta Significativa	R72
75	Subsídios à exploração	- 2 766,85 €	- 2 766,85 €	- €	0%		R75
76	Reversões	- 5 894,27 €	- 250,00 €	5 644,27 €	2258%		R76
78	Outros rendimentos e ganhos	- 59 092,60 €	- 74 970,92 €	15 878,32 €	-21%		R78
79	Juros, dividendos e outros rendimentos simila	- 999,13 €	- 2 908,28 €	1 909,15 €	-66%		R79
Total		- 14 195 559,67 €	- 14 638 940,97 €	443 381,30 €	-3%		

Comentários de revisão analítica:

No cômputo geral, os rendimentos da SOSI diminuíram cerca de 443K face ao período homólogo. A rubrica mais representativa para esse decréscimo trata-se das vendas, que diminuíram, em valor, cerca de 445.000 €, o que se traduz num decréscimo de 3%. Esta diminuição justifica-se pela diminuição do preço dos combustíveis em 2016 face ao período homólogo. Por outro lado, as prestações de serviço aumentaram o seu valor face a 2015, ainda que tenha sido um valor pouco significativo. Nada de adicional a comentar.

Figura 21 - Papel de trabalho rendimentos (revisão analítica)

Para as vendas e prestações de serviço, o teste da sequência numérica das faturas era o primeiro que realizava. Este teste consistia em verificar a sequência dos números de faturas emitidas de modo a poder validar a sua plenitude. Quando existiam números da sequência que não identificava na contabilidade indaguei o cliente sobre o motivo de não ter sido emitida a fatura. Este teste era documentado da seguinte forma:

R0.1 Teste a numeração sequencial dos documentos de faturação emitidos	
Primeiro n.º da série de FAC	1
Número de documentos emitidos	882
Último número da série	882
Controlo	0 se for diferente de zero, analisar em detalhe, identificando concretamente as falhas de sequência.
Primeiro n.º da série AFT	1
Número de documentos emitidos	589
Último número da série	589
Controlo	0 se for diferente de zero, analisar em detalhe, identificando concretamente as falhas de sequência.
Primeiro n.º da série FAG	1
Número de documentos emitidos	543
Último número da série	543
Controlo	0 se for diferente de zero, analisar em detalhe, identificando concretamente as falhas de sequência.
Primeiro n.º da série FAG/Bel	2627
Número de documentos emitidos	1035
Último número da série	3663
Controlo	-2
Documentos em Falta	2668; 2760 Documentos anulados (sem submissão do cliente)
Primeiro n.º da série NDL	1
Número de documentos emitidos	38
Último número da série	38
Controlo	0 se for diferente de zero, analisar em detalhe, identificando concretamente as falhas de sequência.
Primeiro n.º da série ND	1
Número de documentos emitidos	26
Último número da série	26
Controlo	0 se for diferente de zero, analisar em detalhe, identificando concretamente as falhas de sequência.

Conclusões:

Através da indagação junto do cliente, concluímos que os documentos em falta foram anulados. Nada a reportar.

Figura 22 - Papel de trabalho rendimentos (sequência de faturas)

Outro teste realizado, antes de efetuar o teste de detalhe às rubricas que englobam os rendimentos da entidade, prendia-se com a reconciliação entre os valores totais do SAF - T⁹, documento retirado do portal da AT, e os saldos mensais das vendas e prestações de serviço. No entanto, por vezes existem faturas registadas noutras rubricas de

⁹ Ficheiro normalizado com o objetivo de permitir uma exportação fácil, e em qualquer altura, de um conjunto predefinido de registos contabilísticos, de faturação, de documentos de transporte e recibos emitidos, num formato legível e comum, independentemente do programa utilizado, sem afetar a estrutura interna da base de dados do programa ou a sua funcionalidade. (Fonte: Portal da Autoridade Tributária)

rendimentos ou acréscimo de rendimentos (conta 27), que devem ser consideradas nesta reconciliação, como podemos verificar no seguinte exemplo:

R0.2 Totais mensais reportados no SAFT vs dados da contabilidade

Totais mensais do SAFT R0.2.1

	Totais mensais com IVA	Valor do IVA	Vendas reportadas sem IVA	Contabilidade	Diferença	Notas / Comentários
jan/16	976 830,30 €	171 660,98 €	805 169,32 € -	807 709,04 € -	2 539,72 €	
fev/16	1 025 355,49 €	181 491,31 €	843 864,18 € -	843 813,11 €	51,07 €	
mar/16	1 206 934,15 €	215 704,19 €	991 229,96 € -	989 459,45 €	1 770,51 €	
abr/16	1 185 406,69 €	211 592,16 €	973 814,53 € -	974 216,06 € -	401,53 €	
mai/16	1 187 660,30 €	210 962,77 €	976 697,53 € -	976 980,34 € -	282,81 €	
jun/16	1 400 532,80 €	258 023,69 €	1 142 509,11 € -	1 018 966,31 €	123 542,80 €	
jul/16	1 302 763,98 €	231 916,63 €	1 070 847,35 € -	1 088 869,85 € -	18 022,50 €	ver reconciliação abaixo
ago/16	1 055 718,01 €	185 994,98 €	869 723,03 € -	862 522,79 €	7 200,24 €	
set/16	1 318 997,47 €	236 195,20 €	1 082 802,27 € -	1 089 019,79 € -	6 217,52 €	
out/16	1 329 999,37 €	237 968,68 €	1 092 030,69 € -	1 085 119,71 €	6 910,98 €	
nov/16	1 323 858,76 €	237 710,65 €	1 086 148,11 € -	1 088 523,15 € -	2 375,04 €	
dez/16	1 333 213,46 €	233 239,37 €	1 099 974,09 € -	1 096 638,30 €	3 335,79 €	
	14 647 270,78 €	2 612 460,61 €	12 034 810,17 € -	11 921 837,90 €	112 972,27 €	

Rendimentos considerados no SAFT e não na conta 71/72:

Faturas reportadas no SAFT presentes na conta 78 58 106,11 €

Rendimentos considerados na conta 71/72 e não no SAFT:

72115 - Acresc. Proveitos- BP/Repsol - 6 100,00 €

7252 - Participações Bp/Repsol - iva ded. - 48 415,44 €

Diferença final 350,72 € imaterial

Conclusões:

Efetuámos a reconciliação entre os valores reportados no SAFT e os registos contabilísticos, sendo que a diferença identificada cifra-se abaixo do valor de referência para diferença de auditoria. Nada de adicional a comentar.

Figura 23 - Papel de trabalho rendimentos (*saft-t*)

3.8.1 Procedimentos analíticos nas rubricas de vendas e prestação de serviço

Em ambas as subcontas os procedimentos são idênticos. Assim, o primeiro procedimento que realizava consistia na análise mensal das vendas/prestação de serviços comparando as mesmas com o período homólogo, procedimento documentado da seguinte forma:

R71.1 Revisão analítica detalhada												
2015												
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
1 144 594,68 €	1 069 063,82 €	1 323 301,26 €	1 272 913,57 €	1 271 798,43 €	1 306 916,84 €	1 364 029,54 €	1 025 972,15 €	1 243 082,79 €	1 221 587,61 €	1 144 272,57 €	1 092 762,97 €	14 480 296,23 €
2016												
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
956 141,49 €	996 640,89 €	1 179 442,96 €	1 156 473,04 €	1 157 038,79 €	1 208 910,15 €	1 268 425,68 €	1 021 106,52 €	1 283 520,58 €	1 288 617,78 €	1 290 678,53 €	1 231 187,68 €	14 038 184,09 €
Var.												
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
- 188 453,19 €	- 72 422,93 €	- 143 858,30 €	- 116 440,53 €	- 114 759,64 €	- 98 006,69 €	- 95 603,86 €	- 4 865,63 €	- 40 437,79 €	- 67 030,17 €	- 146 405,96 €	- 138 424,71 €	- 442 112,14 €
-16%	-7%	-11%	-9%	-9%	-7%	-7%	0%	3%	5%	13%	13%	-3%

Conclusões:

Com auxílio do gráfico de linhas, podemos observar o comportamento das vendas dos anos de 2015 e 2016. Verificamos que de Janeiro a Julho, as vendas de 2016 foram sempre inferiores ao período homólogo. De Setembro a Dezembro, assistimos a um aumento das vendas comparativamente com o ano transato. De referir que o mês de Agosto, em ambos os períodos em análise, apresentam uma diminuição significativa em relação a Julho e Setembro, que poderá ser justificada pelo facto de ser um mês tradicionalmente de férias, em que existe menos fluxo de camionistas (os clientes que mais quantidade de combustível colocam quando abastecem). Efetuando uma análise mensal, o mês de Janeiro regista o maior decréscimo para o ano de 2015, registando uma diminuição em cerca de 188.000 €. O mês de Novembro, registou o maior incremento face ao período homólogo, variando positivamente em cerca de 146.500 €. Nada de adicional a comentar.

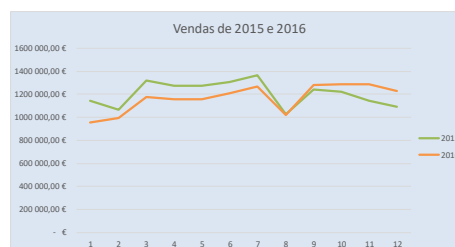


Figura 24 - Papel de trabalho rendimentos (vendas)

À emissão de uma fatura estão associados outros documentos que o auditor deve analisar nesta rubrica, tais como as guias de remessa¹⁰, por exemplo, que de acordo com o anexo ao Decreto-Lei nº. 147/2003, de 11 de julho, todos os bens em circulação, no território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), deverão ser acompanhados de documento de transporte. Na guia de remessa deve constar os locais de carga e descarga e a data e hora em que se inicia o transporte. Deste modo, quando analisava as faturas de venda, verificava se as mesmas tinham guia de remessa anexa, analisando a concordância entre datas, procedimento que me permitia concluir sobre o corte de operações. Verificava também se os valores presentes nas mesmas coincidiam com os registos contabilísticos de modo a testar a valorização da rubrica.

¹⁰ Documento que acompanha o transporte de mercadorias no território nacional.

CONCLUSÃO

Com a redação deste relatório de estágio, finda mais uma etapa académica, com a obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública. Um percurso árduo e sinuoso, mas muito enriquecedor, tanto a nível pessoal como profissional.

Fazendo uma retrospectiva a estes seis meses de estágio, reconheço o valor que o mesmo teve para mim e para a minha formação, sendo que manteria a opção de escolha se tivesse de a fazer agora.

Percebendo a importância dos conceitos teóricos adquiridos na parte letiva do mestrado, foi na prática que realmente surgiram os grandes desafios, que me fizeram aprender e crescer como profissional. O contacto com os diversos setores de atividade e áreas de negócio preconizaram, ao longo do estágio, constante adaptação a novas matérias e desafios laborais. Não esquecendo que o grande objetivo da auditoria é a emissão de uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, o trabalho a realizar é bastante moroso e complexo. Os procedimentos substantivos a realizar e as rubricas a analisar podem variar de empresa para empresa, o que me obrigou a uma panóplia de análises distintas e exigentes ao longo do estágio.

Os objetivos que me foram propostos no início por parte da entidade foram atingidos, e face ao desempenho ao longo destes meses de estágio, foi-me proporcionada a continuidade na TCC|SROC. Os objetivos pessoais que delineei *à priori*, nomeadamente, o desenvolvimento das minhas capacidades pessoais de comunicação, trabalho sob pressão, contacto com o mundo empresarial, trabalho em equipa, organização e gosto pela área foram alcançados com sucesso.

Com a consciência que a profissão de auditoria requer um conhecimento profundo de várias áreas e formação multidisciplinar, creio que a realização deste estágio teve um papel importante no meu futuro laboral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, Bruno José Machado de (2014) Manual de Auditoria Financeira, Escolar Editora.

Alves, Joaquim José Santos; (2015). Princípios e Práticas de Auditoria e Revisão de Contas, Edição Sílabo.

Arens et al. (2007); Auditoría, Un Enfoque Integral; Decimoprimer Edición.

Assembleia da República; Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro; Diário da República Série I n.º178, 6270-6285.

Assembleia da República; Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro; Diário da República Série I n.º174, 7135-7177.

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.

COSO – Enterprise Risk Management – Integrated Framework (2004).

Costa, Carlos Baptista da (2017); Auditoria Financeira: teoria e prática; 11ª Edição; Editora Rei dos Livros.

Gomes, Emília (2014); Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; Revisores3Auditores, janeiro_março 2014; Revista 64; A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria.

IASB; (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Morais, Georgina, Martins Isabel, (2007), Auditoria Interna, 3.ª Edição, Áreas Editora.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2016); Guia de Aplicação Técnica n.º1; Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas.

Procuradoria Geral Distrital de Lisboa; Decreto Lei n.º 262/86, de 2 de setembro; Código das Sociedades Comerciais.

ANEXOS

ANEXO 1 - CLC Opinião não modificada



CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

OPINIÃO

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da ABC Lda. S.A., que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 201X (que evidencia um total de XXX euros e um total de capital próprio negativo de XXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de ABC Lda. S.A. em 31 de Dezembro de 201X e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data, de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

BASES PARA A OPINIÃO

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

INCERTEZA MATERIAL RELACIONADA COM A CONTINUIDADE (SE APLICÁVEL)

Tal como referido nas notas anexas às demonstrações financeiras, a Entidade prepara as demonstrações financeiras na base da continuidade. Consideramos existir uma incerteza material relacionada com este princípio, fundamentada por XXXXX.

MATÉRIAS RELEVANTES DE AUDITORIA (SE APLICÁVEL)

As matérias relevantes de auditoria são XXXXX.

ÊNFASES (SE APLICÁVEL)

Chamamos a atenção para XXXXX. A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).

RESPONSABILIDADES DO ÓRGÃO DE GESTÃO E DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO PELAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O órgão de gestão é responsável pela:

- preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística;
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

O órgão de fiscalização é responsável pela supervisão do processo de preparação e divulgação da informação financeira da Entidade.

RESPONSABILIDADES DO AUDITOR PELA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;
- obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades;
- avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada;

- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

SOBRE O RELATÓRIO DE GESTÃO

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, alínea e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Leiria, 10 de Março de 2017

O Fiscal Único

TCC, SROC, Unipessoal, Lda. (Inscrita na OROC sob o n.º 260)

Representada por

Dra. Telma Carreira Curado, ROC n.º 1443

ANEXO 2 - CLC Opinião modificada



CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

OPINIÃO COM RESERVAS

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da ABC Lda. S.A., que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 201X (que evidencia um total de XXX euros e um total de capital próprio negativo de XXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para a opinião com reservas” / exceto quanto aos possíveis efeitos da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para a opinião com reservas”, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de ABC Lda. S.A. em 31 de Dezembro de 201X e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data, de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

BASES PARA A OPINIÃO COM RESERVAS

Descrição das reservas

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

INCERTEZA MATERIAL RELACIONADA COM A CONTINUIDADE (SE APLICÁVEL)

Tal como referido nas notas anexas às demonstrações financeiras, a Entidade prepara as demonstrações financeiras na base da continuidade. Consideramos existir uma incerteza material relacionada com este princípio, fundamentada por XXXXX.

MATÉRIAS RELEVANTES DE AUDITORIA (SE APLICÁVEL)

As matérias relevantes de auditoria são XXXXX.

ÊNFASES (SE APLICÁVEL)

Chamamos a atenção para XXXXX. A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).

RESPONSABILIDADES DO ÓRGÃO DE GESTÃO E DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO PELAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O órgão de gestão é responsável pela:

- preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística;
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

O órgão de fiscalização é responsável pela supervisão do processo de preparação e divulgação da informação financeira da Entidade.

RESPONSABILIDADES DO AUDITOR PELA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;
- obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades;

- avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada;
- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

SOBRE O RELATÓRIO DE GESTÃO

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, alínea e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Leiria, 10 de Março de 2017

O Fiscal Único

TCC, SROC, Unipessoal, Lda. (Inscrita na OROC sob o n.º 260)

Representada por

Dra. Telma Carreira Curado, ROC n.º 1443

ANEXO 3 – Contas significativas

Ciente:	-		Período:	2016
Índexação:	VII.6.2		Elaborado por:	RGA Fev17
Procedimento:	Definição de contas significativas		Revisto por:	

Definição de Contas Significativas

Materialidade global	140 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	70 000,00 €
Diferenças de auditoria	7 000,00 €

Tipo	Definição	Âmbito do trabalho
Contas significativas <i>Significativa</i>	- Se saldo superior à materialidade aplicada às contas; - Se contas com muitas transações e/ou transações complexas; - Se contas que envolvam estimativas ou julgamentos complexos.	Execução de todos os procedimentos substantivos de auditoria que permitam concluir sobre as asserções aplicadas a cada conta.
Contas não significativas <i>Não significativa</i>	- Se saldo superior à materialidade aplicada às contas, mas contas sem complexidade ou risco e de fácil análise de revisão.	Execução de procedimentos de revisão analítica e procedimentos adicionais, na medida do necessário, sobre cada asserção.
Contas insignificantes <i>Insignificante</i>	- Se saldo abaixo da materialidade aplicada às contas e contas com poucas transações, sem risco e sem complexidade.	Sem necessidade de execução de procedimentos substantivos. Execução limitada.

Demonstração dos resultados	31/12/2016	> Mat apl Contas	Volume de transações	Complexidade / Julgamento	Classificação	Notas
Vendas e serviços prestados	14 126 806,82 €	> Mat apl contas	S	N	<i>Significativa</i>	
Subsídios à exploração	2 766,85 €					
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	- 13 178 143,22 €	> Mat apl contas	S	N	<i>Significativa</i>	
Fornecimentos e serviços externos	- 373 309,60 €	> Mat apl contas	S	N	<i>Significativa</i>	
Imparidades de dívidas a receber	- 146 053,72 €	> Mat apl contas	N	S	<i>Significativa</i>	
Gastos com o pessoal	- 293 975,93 €	> Mat apl contas	S	N	<i>Significativa</i>	
Outros rendimentos e ganhos	60 091,73 €					
Outros gastos e perdas	- 48 424,32 €					
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	149 758,61 €					
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	- 81 246,01 €	> Mat apl contas	S	N	<i>Significativa</i>	
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	68 512,60 €					
Juros e rendimentos similares obtidos	- €					
Juros e gastos similares suportados	- 38 612,05 €					
Resultado antes de impostos	29 900,55 €					
Imposto sobre o rendimento do período	- 36 983,24 €		S	N	<i>Significativa</i>	(a)
Resultado líquido do período	- 7 082,69 €					

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Balço	31/12/2016	> Mat apl Contas	Volume de transacções	Complexidade / Julgamento	Classificação	Notas
Activo						
Activos fixos tangíveis	214 859,99 €	> Mat apl contas	N	N	Significativa	
Activos intangíveis	504,61 €					
Outros activos financeiros	682,77 €					
Total dos Activos Não Correntes	216 047,37 €					
Inventários	351 991,39 €	> Mat apl contas	S	S	Significativa	
Clientes	1 862 013,02 €	> Mat apl contas	S	S	Significativa	
Estado e outros entes públicos	8 118,33 €					
Outras contas a receber	188 379,77 €	> Mat apl contas	N	N	Não significativa	(b)
Diferimentos	7 021,40 €					
Outros activos financeiros	14 125,56 €					
Caixa e depósitos bancários	277 961,49 €	> Mat apl contas	S	N	Significativa	
Total dos Activos Correntes	2 709 610,96 €					
Total dos Activos	2 925 658,33 €					
Capitais Próprios						
Capital realizado	100 000,00 €	> Mat apl contas				
Reservas legais	17 476,17 €					
Outras reservas	312 816,49 €	> Mat apl contas	N	N	Não significativa	(c)
Resultado líquido do exercício	- 7 082,69 €					
Total dos Capitais Próprios	423 209,97 €					
Passivo						
Financiamentos obtidos	220 336,73 €	> Mat apl contas	S	N	Significativa	
Total dos Passivos Não Correntes	220 336,73 €					
Fornecedores	1 447 250,71 €	> Mat apl contas	S	N	Significativa	
Financiamentos obtidos	420 271,08 €	> Mat apl contas	S	N	Significativa	
Diferimentos	316 584,56 €	> Mat apl contas	N	S	Significativa	
Total dos Passivos Correntes	2 282 111,63 €					
Total do Passivo	2 502 448,36 €					
Total dos Capitais Próprios e Passivo	2 925 658,33 €					
	- €					

(a)

Apesar de o saldo desta conta ser inferior aos valores de referência, por envolver estimativas e julgamentos, foi classificada como conta significativa.

(b)

Apesar do seu saldo, a conta não apresenta riscos inerentes e apresenta um n.º reduzido de transacções. Assim, foi considerada como uma conta não significativa.

(c)

Apesar de apresentar saldo superior à materialidade aplicada às contas, por se tratarem de contas com poucas transacções e de baixo risco, considera-se que as mesmas são Não Significativas, e serão executados procedimentos de auditoria mais limitados na sua extensão.

ANEXO 4 - Minuta enviada aos fornecedores

Exmos. Senhores,

Vimos por este meio solicitar o envio aos nossos revisores, **TCC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas Unipessoal, Lda**, o detalhe de movimentos das nossas contas-corrente conforme vossos registos (vossa contabilidade), com referência ao período findo compreendido entre **1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2016**.

Solicitamos que seja privilegiado o envio da informação solicitada em formato Excel ou PDF, para os endereços de e-mail mariana.bernardino@tcc-sroc.pt e lenea.gaspar@tcc-sroc.pt, com cópia para nós. Utilize-se, em alternativa, a seguinte morada:

TCC | SROC

Largo de Camões, N° 14, R/C

2410-088 LEIRIA

Agradecendo antecipadamente e esperando a vossa melhor colaboração, subscrevemo-nos, com os nossos melhores cumprimentos.

De V. Exas.

Atentamente,