

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Rita Fernandes da Silva

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira
Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados, Sociedade de Revisores
Oficiais de Contas

Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Ana Rita Fernandes da Silva

ISCAC | 2018

Coimbra, outubro de 2018



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Rita Fernandes da Silva

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 da Professora Guilhermina Freitas e supervisão da Dra. Rosália Louçano.

Coimbra, outubro de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a 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.

DEDICATÓRIA

Quero dedicar este trabalho aos meus pais por tudo o que sempre fizeram por mim, mas em especial à minha mãe que esteja onde estiver sei que continua a acompanhar-me e estará certamente orgulhosa do meu percurso.

AGRADECIMENTOS

Chegada ao fim esta etapa no meu percurso académico quero agradecer às pessoas que sempre estiveram ao longo deste caminhada comigo.

Começo por agradecer à Dra. Rosália Louçano pela forma como me orientou ao longo destes meses, por todos os conhecimentos partilhados, pela paciência e disponibilidade que sempre teve para me ajudar a compreender todo este processo de auditoria, e por mesmo em situações de maior de stress nunca se ter recusado a ajudar. Sem a presença dela este percurso não se teria realizado com o mesmo sucesso.

Neste seguimento, faço um agradecimento também aos meus colegas de trabalho pela forma como me receberam na empresa e por terem estado sempre disponíveis para qualquer esclarecimento.

Não podia deixar de agradecer à Dra. Guilhermina Freitas pela atenção disponibilizada, orientação e acompanhamento dado ao longo da elaboração deste relatório de estágio.

A realização deste percurso não seria possível sem a presença do meu pai e da minha mãe, pois foram eles que sempre estiveram comigo desde o início a apoiar-me em tudo.

O meu muito obrigado a todas as pessoas referidas e às que aqui não foram referidas mas que sempre acompanharam.

RESUMO

O presente trabalho é o culminar de todo o percurso feito ao longo do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, mais detalhadamente, no Ramo de Auditoria Financeira, realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Este trabalho denominado de Relatório de Estágio, reproduz as atividades desenvolvidas no estágio curricular com a função de estagiária de auditoria, na empresa Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados, SROC, com sede em Braga e com a duração de 960 horas.

O estágio curricular tem como objetivo a consolidação dos conhecimentos adquiridos ao longo de todo o percurso académico, no mundo do trabalho, permitindo assim a obtenção de conhecimentos práticos, experiência profissional e o desenvolvimento de competências e autonomia na realização das atividades.

Assim este relatório que se encontra dividido em três capítulos, irá espelhar no primeiro capítulo o enquadramento teórico que serviu de base às atividades desenvolvidas, seguindo-se uma descrição das áreas analisadas bem como dos procedimentos de auditoria implementados nessas áreas, por fim uma conclusão onde será feita uma apreciação geral de todo o trabalho.

Palavras-chave: Auditoria Financeira, Sistema de Controlo Interno, Materialidade, Risco de Auditoria, Demonstrações Financeiras.

ABSTRACT

The task here presented is the result and gathering of the experience gained throughout the masters degree in business and public audit, more specifically in the financial audit business taken in Coimbra Business School.

This task, as an internship report, reflects all of the activities developed as an audit intern taken at the Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados, SROC, with its headquarters at Braga and the total duration of 960 hours.

In this internship, it had as its main goal, the execution and appliance of all the knowledge gathered throughout my academic course in the real work world, therefore allowing me to acquire practical and professional experience as-well as further development and autonomy in completing the given tasks.

For this report, which is divided in three different chapters, it will be presented in the first chapter a detailed description of the theoretical component which held base for the developed activities, following up in the second chapter a description of the analyzed areas as-well as the audit procedures that took place in the respective areas, for the last chapter there will be a brief conclusion of what the general appreciation of the work was.

Keywords : Financial Audit, Internal Control System, Materiality, Audit Risks, Financial Demonstrations

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1.1 Auditoria Financeira.....	3
1.2. O papel dos Revisores Oficiais de Contas/Audidores	6
1.3. Princípios, normas e diretivas de Auditoria.....	8
1.4. Ética em Auditoria	9
1.5. Controlo Interno	11
1.6. Planeamento de uma Auditoria	15
1.6.1. A Materialidade	17
1.6.2. Risco de Auditoria	18
1.7. Prova de Auditoria	21
1.8. Papéis de Trabalho	23
1.8.1. Tipos de Documentos de Trabalho e a sua organização.....	24
1.9. Relatórios de Auditoria	26
2. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS	28
2.1. Apresentação da entidade.....	28
2.2. Introdução	30
2.3. Apresentação do Grupo.....	31
2.4. Informação Financeira	32
2.5. Abordagem à Auditoria.....	32
2.6. Áreas Analisadas	33
2.6.1. Ativos Fixos Tangíveis e Investimentos em Curso	33
2.6.2. Propriedades de Investimento.....	36

2.6.3.	Investimentos Financeiros	40
2.6.4.	Clientes e Fornecedores	43
2.6.5.	Partes Relacionadas	46
2.6.6.	Caixa e Depósitos Bancários	47
2.6.7.	Financiamento Obtidos	50
2.6.8.	Inventários	51
2.6.9.	Impostos Diferidos.....	54
3.	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
	ANEXOS	63
	Anexo 1 – Estrutura da Certificação Legal das Contas de acordo com a GAT nº1 ...	64
	Anexo 2 - Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis	65
	Anexo 3 - Comparação do Mapa de Depreciações com a Contabilidade.....	66
	Anexo 4 – Teste à Cobertura dos Seguros	67
	Anexo 5 – Controlo de Circularização	68
	Anexo 6 – Resposta Concordante	69
	Anexo 7 – Resposta Discordante	70
	Anexo 8 – Resumo da Circularização.....	71
	Anexo 9 - Caixa	72
	Anexo 10 – Reconciliação Bancária	73
	Anexo 11 – Resumo dos Depósitos Bancários	74
	Anexo 12 – Controlo de Circularização (Comparação dos valores da contabilidade com MRC)	75
	Anexo 13 – Divisão Temporal do Passivo.....	76
	Anexo 14 - Teste às contagens	77

Anexo 15 – Corte das Entradas de Mercadorias, Matérias-Primas e Matérias Subsidiárias	78
Anexo 16 – Corte de Operações das Saídas de Produtos Acabados.....	79
Anexo 17 – Corte de Operações das Saídas de Mercadorias, Matérias-Primas e Matérias Subsidiárias	80

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela nº 2.1 - Informação Financeira do Grupo	32
Tabela nº 2.2 – Asserções e Riscos nas Propriedades de Investimento.....	37
Tabela nº 2.3 – Exame Simplificado.....	42

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura nº 1.1 - Fases de uma Auditoria	6
Figura nº 1.2 - Princípios Éticos.....	10
Figura nº 1.3 - Componentes do Controlo Interno	13
Figura nº 1.4 - Fases do planeamento de uma auditoria.....	16
Figura nº 1.5 – Tipos de fiabilidade da prova	22
Figura nº 1.6 - Tipos de Opinião	26
Figura nº 2.1 - Organigrama da ACM, SROC.....	28
Figura nº 2.2 - Organigrama do Grupo.....	31

ÍNDICE DE FÓRMULAS

Equação 1: Cálculo da depreciação do exercício	35
---	----

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

ACM – Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AT – Autoridade Tributária

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

CFI – Código Fiscal do Investimento

CIRC – Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto Lei

DLRR - Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos

DR – Decreto Regulamentar

ECC – Entidades Conjuntamente Controladas

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

GAT - Guias de Aplicação Técnica

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IF – Investimentos Financeiros

IFAC - International Federation of Accountants

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISA – International Standard on Auditing

ISQC - International Standards on Quality Control

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

OF – Ordens de Fabrico

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PBC - Prepared by client

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

RA – Risco de Auditoria

RDM – Risco de Distorção Material

RC -Risco de Controlo

RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

ROC – Revisor Oficial de Contas

S.A. – Sociedade Anónima

SIC – Sistema de Controlo Interno

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

INTRODUÇÃO

O presente relatório de estágio, elaborado no âmbito da parte não letiva do ramo de Auditoria Financeira do Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública, pretende abordar com ilustrações práticas, os aspetos relevantes que ocorreram durante o estágio referente à área da Revisão/Auditoria e áreas relacionadas como a Contabilidade ou a Fiscalidade.

A opção pelo estágio curricular nesta fase final do Mestrado, deveu-se ao facto de ainda estar a estudar e de não ter tido oportunidade de ter contacto com o mundo do trabalho. Desta forma, o processo do estágio curricular iniciou-se com a procura de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Conta (SROC), para a realização do estágio onde tivesse a oportunidade de consolidar e desenvolver os conteúdos teóricos adquiridos ao longo da componente letiva e de toda a minha formação académica.

O estágio curricular com a duração de 960 horas, realizou-se na empresa Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, denominada de ACM, SROC. A atividade da sociedade resulta essencialmente dos serviços prestados nas áreas de auditoria e revisão legal de contas, prestando ainda serviços de fiscalidade, avaliação de empresas e formação.

Em termos de Auditoria, podemos ter vários tipos de auditoria, que segundo Almeida (2017) são elas, a auditoria financeira/externa, auditoria interna, auditoria forense, auditoria operacional, auditoria de gestão e auditoria prospetiva e estratégica. Neste estágio curricular, apenas se desenvolveram atividades relacionadas com a auditoria financeira.

A auditoria financeira consiste num exame independente, objetivo e sistemático realizado pelos auditores/ Revisores Oficial de Contas (ROC), às Demonstrações Financeiras (DF) de uma entidade. Com a crise que se faz sentir cada vez mais, os utilizadores da informação financeira têm a necessidade de tomar decisões com bases nas demonstrações financeiras. Assim, para que estes utilizadores possam tomar as suas decisões com uma segurança razoável, torna-se importantíssimo a emissão da opinião do ROC quanto à apresentação das demonstrações financeira como um todo, ou seja, o auditor obtém uma

segurança razoável de que as DF's como um todo estão isentas de distorções materiais quer causadas por erros, quer por fraude.

Deste modo, após se efetuar esta introdução, este trabalho será desenvolvido em três capítulos, o primeiro contém os aspetos teóricos, o segundo de teor prático e o terceiro de finalização do trabalho.

Neste seguimento, a primeira parte aborda de uma forma geral os aspetos teóricos da auditoria financeira, como a definição de auditoria financeira, o papel do Revisor Oficial de Contas, os princípios, as normas e as diretivas que enquadram o trabalho de auditoria, o sistema de controlo interno, o planeamento, a materialidade, o risco de auditoria, e por último o relatório final de auditoria.

Na segunda parte, é apresentada a entidade onde o estágio decorreu, seguindo-se uma introdução, com as tarefas desenvolvidas no estágio e a descrição da parte prática. No tópico das atividades desenvolvidas é abordado um grupo de empresas analisadas onde apenas serão focadas as áreas mais importantes desse grupo.

Por fim, de forma a fechar este relatório é realizada uma conclusão com a apreciação global do estágio curricular e do respetivo relatório, fazendo referência às competências adquiridas e um breve resumo a relacionar o enquadramento teórico com as atividades desenvolvidas.

1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os aspetos teóricos relacionados com o processo de Auditoria Financeira e que serviram de base à realização das atividades desenvolvidas ao longo do estágio curricular.

1.1 Auditoria Financeira

Um mundo cada vez mais competitivo provocou diversas alterações quer nas empresas quer nas pessoas. Assim passou-se a enfrentar novos desafios e constrangimentos devido ao facto de os mercados serem cada vez mais amplos e competitivos e, por conseguinte maior necessidade na transparência da informação. Desta forma podemos considerar então que toda e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a que as pessoas a quem a mesma se destina possam retirar conclusões idóneas, assumindo maior relevância na informação financeira produzida pelas empresas uma vez que irá ser interpretada por vários *stakeholders*.

Neste seguimento, surge então a auditoria como forma de aferir se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os normativos contabilísticos e, se apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa.

Podemos encontrar diversas definições de auditoria, pois não existe nenhuma definição específica de auditoria, apesar de todos os conceitos convergirem para a mesma perspectiva, isto é, a observação das demonstrações financeiras e se estas não possuem erros ou omissões.

Assim a Auditoria pode entender-se como “a acumulação e avaliação de evidências sobre informações para determinar e relatar o grau de correspondência entre as informações e os critérios estabelecidos. A auditoria deve ser feita por uma pessoa competente e independente.” (Arens, 2006:4).

Neste seguimento, “a auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade 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.” Costa, (2014:56)

O processo de auditoria é entendido por Almeida (2017:3) 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.”

Pode-se assim afirmar que a auditoria financeira tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a veracidade destas por parte de um profissional competente e independente. Por asserção entende-se as afirmações prestadas pela gerência, de forma explícita ou não, sobre uma ação, acontecimento, condição ou performance relativa a um determinado período.

A norma internacional de Auditoria 200 (ISA 200) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, da *International Federation of Accountants* (IFAC), afirma no seu parágrafo 3 que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras” e pelo parágrafo 5 é necessário que o auditor “... obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro”. Assim, a opinião do auditor não assegura, por exemplo, “... a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gerência conduziu os negócios da entidade” (parágrafo A1b).

De referir que é a da responsabilidade do órgão de gestão a elaboração das demonstrações financeiras que devem ser preparadas de acordo com o normativo contabilístico aplicável e, por proporcionar ao auditor acesso a toda a informação que seja relevante para preparação das demonstrações financeiras

Assim para que as informações proporcionadas pelas demonstrações financeiras sejam úteis para os utilizadores, esta deve ter determinadas características qualitativas. De acordo com a Estrutura Conceptual *do International Auditing and Assurance Standards Board* (IASB), as referidas características qualitativas são as que se seguem:

- **Compreensibilidade:** Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos seus utilizadores.
- **Relevância:** Uma informação é relevante sempre que seja útil para a tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras. Assim, a informação deve ser capaz de influenciar as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir avaliações passadas.
- **Fiabilidade:** Uma informação é fiável se for digna de confiança pelos seus utilizadores. Para tal a informação deve estar isenta de erros materiais e de juízos prévios ao mostrar apropriadamente as operações e outros acontecimentos que tem por finalidade representar, e deve ainda ser livre de preconceitos. Uma informação pode ser relevante e não ser fiável. Pode acontecer que o reconhecimento de um facto, ainda que relevante, induza em engano os utentes das demonstrações financeiras, pelo que a informação não é fiável.
- **Comparabilidade:** Com a importância que a informação financeira tem na tomada de decisões económicas, esta deve ser produzida de forma a permitir a elaboração de comparações. Neste sentido, os utilizadores devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade a fim de identificar tendências na sua posição financeira e desempenho. Devem também comparar as demonstrações financeiras de várias entidades de forma a avaliar a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

O trabalho de auditoria é um processo metódico e organizado e como tal existem certos passos que devem ser cumpridos na execução de uma auditoria. Neste sentido o processo de auditoria é composto por seis fases tais como:

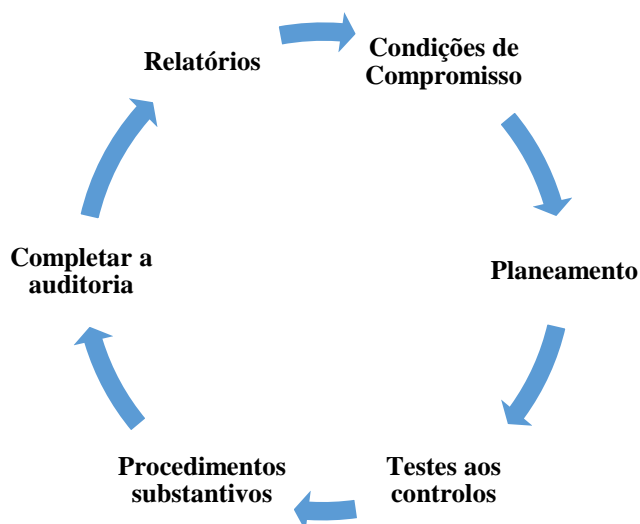


Figura nº 1.1 - Fases de uma Auditoria

Fonte: Adaptado de Almeida (2017:135)

Todas estas fases referidas anteriormente se relacionam e interagem entre si, visto que determinados procedimentos de uma fase podem ser úteis em outras fases para atingir outros objetivos. Tem-se assim um processo contínuo pois quando o auditor está a elaborar o relatório já está a ponderar se mantém ou não o cliente no futuro, e dinâmico porque se pode trabalhar em mais que uma fase ao mesmo tempo e porque a informação recolhida pode por vezes fazer com que se altere os passos anteriormente realizados.

1.2. O papel dos Revisores Oficiais de Contas/Audidores

De acordo com Almeida (2017:55) foi no final dos anos 60, através do DL nº49/381 de 15 de novembro de 1969 que surge “uma nova figura profissional que obrigatoriamente passaria a integrar os conselhos fiscais das sociedades...”, o Revisor Oficial de Contas. Através do DL nº1/72 de 3 de janeiro, foram definidos os poderes de revisão, que abrangiam “...a revisão da contabilidade das empresas comerciais ou outras entidades, o exercício de funções de membros do conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consultoria compreendidos no âmbito da sua especialidade” (Almeida, 2017:56). Em 1986 com a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, “surge um novo normativo (DL 422-A/93 de 30 de outubro) que confere à Câmara dos

Revisores Oficiais de Contas a qualidade de pessoa coletiva pública... e com autoridade de representação ROC e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas” (Almeida, 2017:58).

O artigo 42º e 43º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), refere que o ROC é responsável pela revisão legal das contas, auditoria ás contas e ainda quando necessário exercer serviços relacionados com a revisão de contas sobre acontecimentos que ocorram na empresa como por exemplo, transformações, avaliações e fusões.

Pelo artigo 48º da EOROC, fora da função de interesse público constituem também funções do ROC as atividades de docência, membros de comissões de auditoria e de órgão de fiscalização, consultoria e outros serviços no âmbito da sua formação.

Para tal é importante que o auditor esteja bem integrado do conteúdo das normas de auditoria quer a nível nacional como internacional de modo a que haja uma concordância a nível de como são realizadas as prestações de contas. Torna-se também necessário que os auditores dominem muito bem áreas como o direito das sociedades, contabilidade e fiscalidade, gestão e informática.

A profissão de auditor deve ser exercida de acordo com “os requisitos éticos, mais concretamente com independência em relação a trabalhos de auditoria a demonstrações financeiras” (ISA 200, parágrafo 14). Assim Almeida (2017:75) afirma que “A importância das normas reflete-se em todos os intervenientes no processo de uma auditoria: Na perspetiva dos profissionais são importantes no que toca á defesa da competência e diligência, bem como no reforço da sua reputação profissional. O não cumprimento das normas de auditoria pode resultar em inquéritos do organismo que tutela a profissão de auditoria e em eventuais sanções disciplinares; Na ótica dos utilizadores da informação auditada são utilizadas como proteção, mesmo que não absoluta, dos seus interesses; Para a sociedade em geral as normas de auditoria são vistas como um instrumento de difusão do conhecimento atualizado da auditoria, contribuindo para a redução das diferenças de expectativas em auditoria.”

1.3. Princípios, normas e diretivas de Auditoria

No desenvolver de uma auditoria existem princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em consideração. Por normas de auditoria entende-se, “as regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às demonstrações financeiras de uma organização por forma a que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório, ou seja, ajudam a assegurar que as auditorias financeiras são conduzidas de uma maneira minuciosa e sistemática de modo a que o auditor possa chegar a conclusões fiáveis” (Almeida, 2017:74).

Uma vez que a auditoria é um exame às demonstrações financeiras preparadas pelas empresas então antes de mais, é necessário que os auditores tenham conhecimento das normas e regras contabilísticas uma vez que são a base para a elaboração das demonstrações financeiras.

As normas de auditoria são de aplicação obrigatória e devem ser aplicadas em todas as auditorias independente do tipo, tamanho, forma ou finalidade da empresa, esta obrigação esta implícita na Certificação Legal das Contas (CLC) na secção “bases para a opinião” em que diz o seguinte “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.” Almeida (2017:75).

Em Portugal, é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que representa e regula a atividade de Revisor Oficial de Contas (ROC) com competências para emitir normas. O normativo técnico da OROC dividem-se em:

- Normas Internacionais de Auditoria;
- Normas Internacionais de Revisão e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade;
- Normas Internacionais de Controlo de Qualidade;
- Guias de Aplicação Técnica (GAT)

A nível internacional são alguns os organismos a emitir normas de auditoria, tais como:

- O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), foi fundado em 1987 sendo o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria;

- O *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, criado em 2002 nos Estados Unidos da América pela lei Sarbanes – Oxley;

- A *International Federation of Accountants (IFAC)*, criado em 1997, representa a nível mundial a profissão contabilística.

Em 1 de janeiro de 2016 entrou em vigor a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), e nos termos do número 6 do artigo 45º do referido estatuto, os revisores oficiais de contas realizam a revisão legal de contas ou a revisão voluntária de contas de acordo com as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão Europeia e, nos termos do número 8 do mesmo artigo, enquanto estas não forem adotadas, de acordo com as normas internacionais de auditoria (ISA).

Neste seguimento, o *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, organismo do IFAC, é o responsável pela emissão das Normas Internacionais de Auditoria (ISA), que regem a auditoria e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços realizados de modo a uniformizar a profissão em todo o mundo. Assim o IAASB encontra-se dividido da seguinte forma:

- ISQC 1 – Normas Internacionais de Controlo de Qualidade;
- ISA 200 a 299 – Princípios e responsabilidades Gerais;
- ISA 300 a 499 – Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados;
- ISA 500 a 599 – Prova de auditoria;
- ISA 600 a 699 – Usar o trabalho de terceiros;
- ISA 700 a 799 – Conclusões de auditoria e relato;
- ISA 800 a 899 – Áreas especializadas;
- IAPN 1000 – Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria.

1.4. Ética em Auditoria

O termo ética deriva do grego *êthos*, que significa caráter ou modo de ser de uma pessoa. A ética pode caracterizar-se por um conjunto de valores e princípios que norteiam a conduta humana na sociedade, criando assim um equilíbrio na sociedade em que vivemos.

Ao auditor é lhe exigido que conduza uma auditoria de acordo com uma boa conduta ética, de forma a que os utilizadores da informação financeira confiem nas conclusões do seu trabalho.

Ao longo da sua profissão o auditor poderá deparar-se com dilemas éticos resultantes de comportamentos éticos que são várias vezes postos a prova devido a importância das demonstrações financeiras. De acordo com (Almeida, 2017:99) podemos definir dilema ético “como a decisão que qualquer pessoa enfrenta quando tem que ser efetuado um juízo sobre o comportamento a ter.” O exemplo de um dilema ético é a dúvida de o auditor em emitir ou não um relatório com reservas, sabendo que se o fizer pode correr o risco de perder o cliente.

Em Portugal, o código que regula a conduta ética dos auditores é o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC) cujo texto é baseado no Código de Ética da IFAC – *International Federation of Accountants*. De acordo com o CEOROC, o auditor deve desempenhar o seu trabalho de acordo com os princípios éticos que podemos ver na figura seguinte:

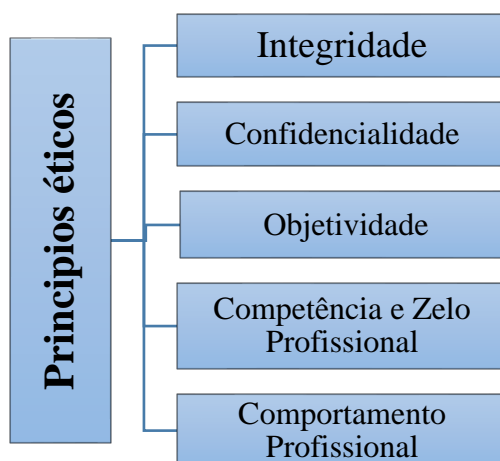


Figura nº 1.2 - Princípios Éticos

Fonte: Elaboração Própria

A integridade está relacionada com a forma como o auditor se relaciona com o cliente, colegas e sócios, ou seja, o auditor deve ser honesto e correto em todas as suas relações profissionais e empresariais.

Já objetividade diz respeito a que indecisões, conflitos de interesses e influências de terceiros influenciem a sua opinião.

Quanto a competência e zelo profissional isto significa que o auditor deve sempre manter os seus conhecimentos e aptidões profissionais a um nível que permita ao cliente receber serviços profissionais competentes, de acordo com os novos avanços tanto a nível legislativo como a nível das práticas e técnicas de trabalho, sempre de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

A confidencialidade esta relacionada com a divulgação da informação obtida pelo auditor, ou seja, o auditor deve manter sempre a confidencialidade da informação obtida e não deve relevar tal informação a terceiros sem a devida autorização, a menos que haja uma disposição legal que o obrigue a divulgar. Esta informação também não deve ser usada para seu uso pessoal ou de terceiros.

E por último, o comportamento profissional relaciona-se com o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, e com o evitar ações que possam desacreditar a profissão.

A profissão de auditor enfrenta frequentemente uma série de obstáculos, e entre esses estão as ameaças à ética e deontologia, de forma a enfrentar essas ameaças o auditor deve implementar ações tendentes a eliminá-las ou a reduzi-las ao máximo. Assim o auditor de acordo com o Anexo 2 do CEOROC, deve salvaguarda-se através da “Supervisão e controlo dos relatórios, declarações, comunicações ou informações produzidos”, “Requisitos de formação profissional contínua”, “Procedimentos de monitorização do exercício da atividade profissional estabelecidos pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas” e “Normas e regulamentos profissionais”.

1.5. Controlo Interno

A evolução da gestão empresarial originou o surgimento de empresas de elevadas dimensões e por consequência, de gestão cada vez mais complexa.

Neste sentido, um dos aspetos mais importantes numa auditoria é a compreensão do sistema de controlo interno das entidades.

Independentemente da dimensão das empresas, todas elas devem ter um correto sistema de controlo interno implementado. Nas grandes empresas dada as suas dimensões é mais recorrente verificar-se um correto sistema de controlo interno implementado que assegure os ativos e transações da entidade, do que nas empresas de pequenas dimensões. De notar que, esse sistema deve acompanhar o crescimento e dimensão de cada empresa, e quando não existe um SCI padronizado, este deve basear-se numa relação de custo/benefício, de acordo com Costa (2014:242) “ há que ter em atenção se o custo para a implementação do sistema não será superior ao benefício que se espera obter dele”.

Existem várias formas de definir controlo interno, o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) define controlo interno como um processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seguintes objetivos:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Fiabilidade das demonstrações financeiras;
- Cumprimento de leis e regulamentos.

O primeiro objetivo refere-se aos objetivos a que a entidade se propõe a atingir, já o segundo diz respeito à preparação de informação financeira fiável e por último, o terceiro objetivo esta relacionado com o cumprimento de leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita.

A ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente na alínea b) do seu parágrafo 4, define controlo interno como o “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeira, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”. Refere ainda que o conhecimento do controlo interno ajuda o auditor a identificar potenciais distorções e fatores que possam afetar os riscos de distorções material.

O modelo COSO considera que para o órgão de gestão de uma entidade conseguir implementar um sistema de controlo interno que forneça uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão atingidos, esse SCI deverá ser constituído pelas seguintes cinco componentes.

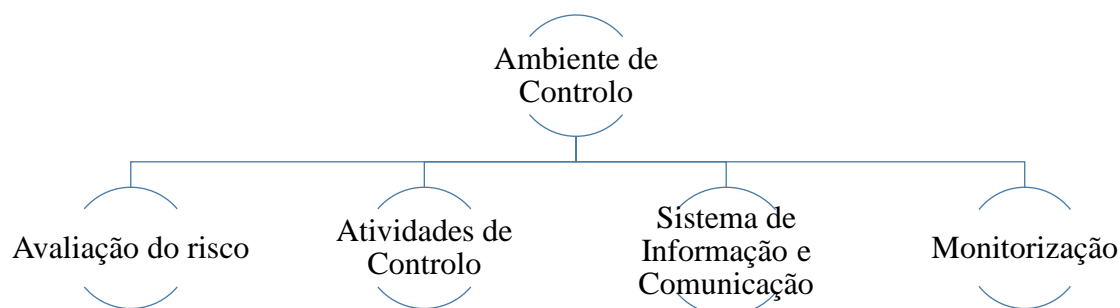


Figura nº 1.3 - Componentes do Controlo Interno

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com *Arens et al.* (2006) as cinco componentes presentes na figura anterior devem funcionar de modo integrado.

O ambiente de controlo diz respeito a todas as áreas da organização sensibilizando as pessoas que nela trabalham para o controlo interno. Podemos assim dizer que o ambiente de controlo é a base do controlo interno, e que sem um ambiente de controlo eficaz as outras quatro componentes não irão ter efeito para um controlo interno efetivo. O *Arens et al.* (2006) afirma que para o auditor poder entender e avaliar o ambiente de controlo deve ter em consideração os seguintes elementos:

- Integridade e valores éticos;
- Compromisso com a competência;
- Participação do órgão de gestão;
- Filosofia da gestão e forma de atuação;
- Estrutura da organização;
- Atribuição de autoridade e de responsabilidade;
- Políticas e práticas de recursos humanos.

A segunda componente, avaliação do risco, é o processo que identifica e analisa os riscos definindo uma forma de como esses riscos deverão ser tratados. Após a identificação dos riscos, a gestão deve estimar o seu significado, a probabilidade da sua ocorrência e decidir sobre as decisões a tomar.

Por atividades de controlo entende-se que são as políticas e procedimentos implementados pelo órgão de gestão, com o objetivo de garantir que as ações tomadas para combater os diferentes riscos estão ativas, aumentando as hipóteses para que os objetivos da organização sejam atingidos. *Arens et al.* (2006) afirma que para que estas políticas e procedimentos resultem devem-se verificar os seguintes controlos:

- Adequada segregação de funções;
- Adequada autorização nas transações e atividades;
- Documentos e registos adequados;
- Controlo físico de ativos e registos; e
- Verificações independentes do desempenho.

O sistema de informação e comunicação de uma entidade é responsável por iniciar, registar, processar e reportar as transações e acontecimentos da entidade. De acordo com Almeida (2017:340) um sistema de informação e comunicação “abarca o hardware, o software, os funcionários, os procedimentos e as bases de dados”.

A última componente, a monitorização, consiste na avaliação periódica do desempenho do controlo interno para determinar se os controlos estão a funcionar como era de esperar e se são corrigidos quando necessário. A ISA 315 no seu parágrafo 11 menciona como exemplos de monitorização os seguintes:

- Verificar se as reconciliações bancárias estão a ser preparadas em tempo oportuno;
- Verificar se as vendas estão a ser realizadas de acordo com as políticas da empresa; e
- Verificação pelo departamento jurídico se as práticas de ética e de negócio estão a ser cumpridas.

De acordo com Costa (2014:242) “... o facto de existir e ser atuante um bom sistema de controlo interno não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão

diversas como as de ocorrências de erros, irregularidades, fraudes, etc..”. Consequente as limitações inerentes à avaliação do controlo interno são as seguintes:

- O não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo;
- A dimensão da empresa;
- A relação custo/benefício;
- Existência de erros humanos, conluio e fraudes;
- Transações pouco usuais;
- Utilização de meios informáticos.

A responsabilidade de implementação do sistema de controlo interno cabe ao órgão de gestão, e ao auditor cabe a tarefa de analisar e avaliar o sistema de controlo interno como ponto de partida para uma auditoria. De acordo com Almeida (2017), para avaliar um SCI o auditor deve, em primeiro lugar compreender e documentar o controlo interno implementado pelo cliente através de questionários de controlo interno, de seguida deverá realizar uma avaliação preliminar do risco de controlo e por fim efetuar testes aos controlos como por exemplo inquéritos e análise documental.

Esta avaliação do controlo interno deve estar devidamente documentada, uma vez que define uma estratégia de auditoria com base na confiança que o auditor tem no sistema de controlo interno existente.

Podemos assim concluir que sempre que seja possível, as organizações devem fazer por implementar e manter um correto sistema de controlo interno, para assim poderem prevenir e atenuar eventuais erros, fraudes ou irregularidades.

1.6. Planeamento de uma Auditoria

Os auditores devem planear e executar uma auditoria de forma a obter uma segurança razoável, de que distorções materiais causadas por erros ou fraudes sejam detetadas. Independentemente do tipo de entidade que o auditor vai examinar, o planeamento de uma auditoria é fundamental para que esta seja realizada dentro dos termos aprovados com o cliente, tais como, datas de conclusão do trabalho e relação custo/benefício. Este

planeamento permite ao auditor obter prova suficiente e apropriada para emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

De acordo com a ISA 300 - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, no seu parágrafo 2, “Planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”. A estratégia global de auditoria deve fixar o âmbito, a oportunidade, a direção da auditoria e orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. Já o plano de auditoria é mais detalhado, pois inclui a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar pelos membros da equipa de trabalho.

O planeamento de auditoria segundo *Arens et. al.* (2006) divide-se em oito fases, as primeiras sete ajudam o auditor a desenvolver a oitava fase, um plano e programa de auditoria eficaz e eficiente.

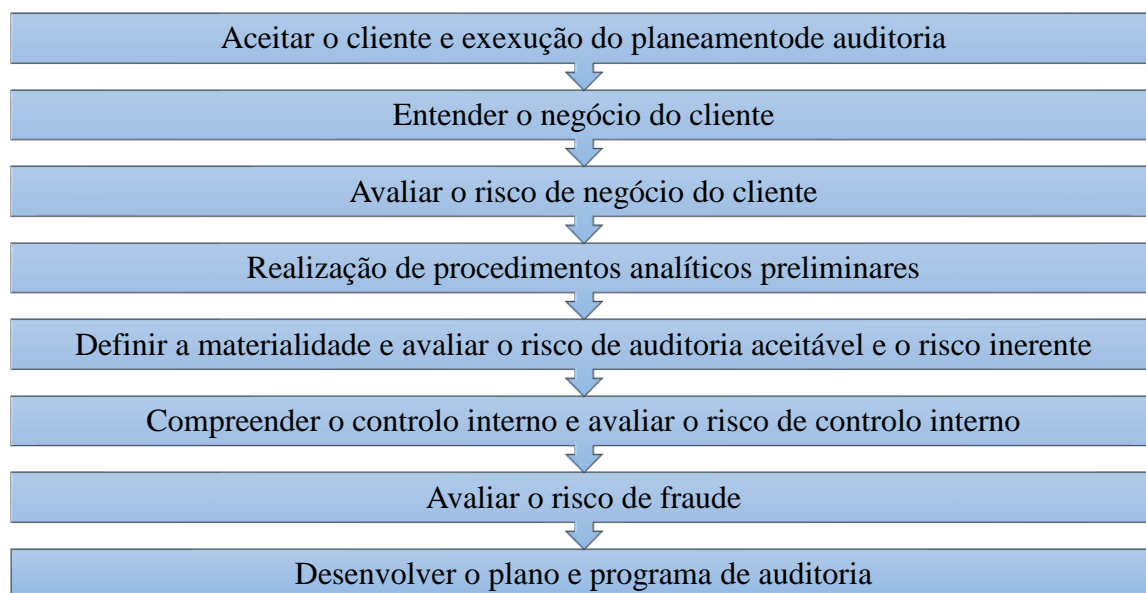


Figura nº 1.4 - Fases do planeamento de uma auditoria

Fonte: Arens et. al. (2006:195)

A ISA 300 no parágrafo A13, afirma que devido a acontecimentos inesperados por vezes o auditor poderá ter “de alterar a sua estratégia global de auditoria e o plano de

auditoria e, por conseguinte, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, com base na consideração revista dos riscos avaliados”. Podemos assim dizer que no planeamento de uma auditoria é recorrente fazer-se ajustamentos com o decorrer do trabalho.

1.6.1. A Materialidade

As informações recolhidas na fase do conhecimento do negócio não servem só para a definição do risco, permite também ao auditor obter indicações para a definição da materialidade e posterior aplicação de procedimentos.

Existem várias definições para o conceito da materialidade, mas todas elas têm por base na definição que um erro ou uma omissão na informação contida nas demonstrações financeiras pode mudar ou influenciar a opinião dos utilizadores da informação financeira. Assim, um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores baseadas nas demonstrações financeiras.

A ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, no seu parágrafo 5, afirma que “o conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento, como na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras caso existam”. A mesma ISA no parágrafo 4 refere que “A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras.”.

Para determinar a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo e uma materialidade de execução na avaliação dos riscos de distorção material, parágrafos 11 e 10 da ISA 320. Esta mesma ISA no seu parágrafo 9 define materialidade de execução como “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.”.

De acordo com Almeida (2017), quando os auditores se deparam com uma distorção materialmente relevante têm a obrigação de a comunicar ao seu cliente, de modo a que este possa adotar medidas para corrigir. No caso de o cliente não efetuar a correção, o auditor terá de emitir uma opinião onde refira tal facto aos utilizadores da informação financeira.

Na aplicação da materialidade, Arens et. al. (2006) enumera cinco etapas fundamentais:

1. Definir um julgamento preliminar sobre a materialidade, ou seja, é a quantia máxima em que os auditores estimam que as demonstrações financeiras podem estar distorcidas e assim torna-se mais fácil para o auditor planear a quantidade de prova necessária. Quanto maior a materialidade menor prova irá ter que recolher.
2. Alocar a materialidade preliminar às rúbricas, designando-se a materialidade de cada uma de distorção tolerável, o que significa que se os erros encontrados forem inferiores à distorção tolerável essa rúbrica esta apresentada adequadamente.
3. Estimar o total de distorções por rubrica;
4. Estimar o total de distorções agregadas;
5. Comparar o total de distorções estimadas com a materialidade preliminar ou revista.

Existem diversas formas de a calcular como por exemplo tendo por base, o resultado, o volume de negócios e o ativo.

Depois de abordar o aspeto da materialidade é quase obrigatório falar do risco de auditoria, visto que são dois aspetos que estão interligados como vamos ver a seguir.

1.6.2. Risco de Auditoria

Um processo de auditoria abarca vários tipos de risco tais como riscos inerentes ao negócio, riscos associados ao processo de produção da informação financeira (risco de erro e risco de fraude) e riscos dependentes do trabalho do auditor. Este último esta relacionado com o facto dos procedimentos efetuados pelo auditor, como os procedimentos substantivos de revisão analítica ou os testes de detalhe não detetarem os erros ou omissões materialmente relevantes.

O IAASB afirma que o risco de auditoria (RA) é o “risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.”

Pelo *Arens, et. al.* (2006) o risco de auditoria é a medida que o auditor esta disposto a aceitar de que as demonstrações financeiras possam apresentar distorções relevantes após a conclusão da auditoria e a emissão de uma opinião sem reservas. O mesmo autor refere que quando o auditor opta por um risco de auditoria baixo, isso significa que o auditor tem uma confiança elevada de que as demonstrações financeiras não apresentam distorções materialmente relevantes. Continua afirmando que um risco de zero seria uma certeza e que um risco de 100% seria uma incerteza absoluta.

Por exemplo, se o auditor define como aceitável um RA de 2%, então o seu nível de confiança será de 98%, que é o mesmo que dizer que, a sua opinião não modificada permite uma segurança razoável de que em 98% as demonstrações financeiras, se encontram isentas de distorções em valores não superiores à materialidade.

Segundo Costa (2014:218) “o risco de auditoria consiste na possibilidade de o auditor emitir uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”

Diversas normas e livros de auditoria têm assente um modelo multiplicativo para o risco de auditoria. Para o IAASB, o risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção, ou seja:

Risco de Auditoria (RA) = Risco de Distorção Material (RDM) x Risco de Deteção (RD)

Risco de Auditoria – Como já referido é o risco de o auditor expressar uma opinião inadequada sobre as demonstrações financeiras.

Risco de Distorção Material – Compreende o risco inerente e o risco de controlo, riscos estes que não são controlados pelo auditor, mas sim pela entidade.

- Risco Inerente: Definido como a suscetibilidade de um saldo, conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser considerada materialmente relevante quer individualmente quer em conjunto com distorções em outros saldos

ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos. Este risco decorre de forma mais relevante do negócio do cliente e do mercado onde está inserido. Por isso, a avaliação do risco inerente pelo auditor deverá ser efetuada olhando de uma forma global para o negócio da entidade, sendo realizada por julgamento profissional ao nível das DF's, saldos de contas, classes de transações ou divulgações relevantes (Alves, 2015).

- **Risco de Controlo:** É a suscetibilidade de uma distorção material, considerada de forma individual ou agregada com outras distorções, não vir a ser evitada, detetada ou corrigida pelo sistema de controlo interno da entidade. Apesar de não ser um risco controlável pelo auditor é um risco em que o auditor pode influenciar, ao fazer recomendações ao órgão de gestão para um melhor sistema do controlo interno.

Risco de Detecção – É o risco de que os testes ou procedimentos implementados pelo auditor não detetem distorções que existam e possam ser materialmente relevantes. Este risco e a quantidade de prova necessária variam no sentido inverso, ou seja, se o risco de deteção for reduzido, o auditor irá precisar de mais prova para conseguir alcançar o risco de deteção que pretende atingir.

O risco de distorção material (risco inerente e risco de controlo) e o risco de deteção têm uma relação inversa, ou seja, quanto maior for o risco de distorção material menor será o risco de deteção e, por conseguinte maior será o risco de auditoria, pois tem uma relação direta com o primeiro risco. Da mesma forma, também a quantidade de prova a recolher esta diretamente relacionada com o risco de distorção material, desta forma se o risco inerente e de controlo forem avaliados como baixos o auditor estará disposto a correr um risco de deteção alto e o número de provas substantivas a recolher será menor.

Sintetizando, a materialidade e o risco relacionam-se, mas são aspetos diferentes, pois o risco está relacionado com a incerteza e a materialidade relacionada com os aspetos quantitativos/qualitativos de distorções que influenciem as demonstrações financeiras, em conjunto os dois influenciam a prova de auditoria. Se o risco de distorção material é elevado o nível de materialidade é definido como baixo para que o risco de auditoria se mantenha a um nível aceitavelmente baixo.

Por exemplo, se existir a possibilidade de um elevado risco de distorção material na área de clientes, então baixa-se o valor da materialidade da rubrica (erro tolerável) de maneira a considerar que valores mais reduzidos de erros na rubrica possam influenciar a decisão dos utilizadores das DF's, e com isto, a quantidade e qualidade da prova aumenta e o risco de deteção diminui de maneira a colocar o RA em níveis aceitáveis.

1.7. Prova de Auditoria

Na realização de uma auditoria, o auditor para construir uma opinião sobre as demonstrações financeiras necessita de recolher prova suficiente e apropriada, de forma a ter como suportar a sua opinião.

A ISA 500 - Prova de Auditoria, na alínea c) do parágrafo 5, refere que a prova de auditoria é a “Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também informação de outras fontes.”. A mesma ISA afirma que o auditor deve elaborar procedimentos de auditoria apropriadas com a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

A característica de suficiente está relacionada com a quantidade de prova que deve ser obtida, dependendo do julgamento do auditor e também da qualidade da prova de auditoria. Já a prova de auditoria apropriada diz respeito à qualidade, ou seja, à sua relevância e fiabilidade para suportar as conclusões na opinião que o auditor se baseia. A relevância interliga-se com a asserção que se vai testar, enquanto a fiabilidade relaciona-se com as circunstâncias em que a prova é obtida.

Quanto à fiabilidade da prova esta tanto pode ser obtida internamente, quando o auditor a obtém na empresa que está a auditar, como externamente através de terceiros. Na figura seguinte pode-se observar que tipos de provas dão maior ou menor confiança.

Maior Confiança	Menor Confiança
<ul style="list-style-type: none">• Prova observada diretamente (ex: observação da contagem de stocks);• Documentos gerados externamente (ex: faturas, guias de remessa);• Provas enviadas diretamente para o auditor;• Prova documental;• Documentos originais;• Prova gerada internamente através de um sistema eficaz de controlos.	<ul style="list-style-type: none">• Prova observada indiretamente (ex: listagem da contagem de stocks enviada para o auditor)• Documentos gerados internamente (guais de ebrada, notas de encomenda)• Porvas remetidas pela empresa ao auditor;• Prova verbal;• Fotocópias;• Prova gerada internamente fornecida por um sistema ineficaz de controlos.

Figura nº 1.5 – Tipos de fiabilidade da prova
Fonte: Almeida (2017:243)

De modo a obter prova de auditoria suficiente e apropriada que permita suportar o seu trabalho, o auditor deve adquirir essa prova através de procedimentos de auditoria de forma a reduzir o risco de auditoria para um nível aceitável. Esses procedimentos de auditoria de acordo com Almeida (2017) e a ISA 500 são:

- Procedimentos de avaliação do risco: Servem para compreender o cliente, a sua envolvente, o controlo interno bem como avaliar o risco da existência de distorções materialmente relevantes;
- Testes aos controlos: Permitem obter compreensão dos controlos internos da empresa, tanto a nível da sua operacionalidade como da sua eficiência na prevenção e deteção de distorções materiais e dos controlos implementados pela empresa;
- Procedimentos Substantivos: Detetam distorções materialmente relevantes que possam existir nas demonstrações financeiras e que não tenham sido detetadas pelo sistema de controlo interno. Dividem-se em procedimentos analíticos, em testes de detalhe aos saldos e às transações e à apresentação e divulgação.

A ISA anterior elenca ainda sete tipos de procedimentos gerais, que podem ser usados nos diferentes tipos de procedimentos de auditoria referidos anteriormente, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor. Esses procedimentos são:

- Inspeção: “Exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios” que suportem as diversas transações, operações ou verificação física de bem (parágrafo A14).
- Observação: Consiste em observar “um processo ou procedimento que está a ser executado por outros, como por exemplo a observação pelo auditor da contagem de inventários efetuada pelo pessoal da entidade ou da execução de atividades de controlo” (parágrafo A17).
- Confirmações Externas: “Uma confirmação externa representa prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro (como por exemplo a confirmação de um saldo)” (parágrafo A18).
- Recálculo: É a “verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo pode ser executado manual ou eletronicamente” (parágrafo A19).
- Reexecução: “Envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade” (parágrafo A20).
- Procedimentos analíticos: “Consistem em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto de informação financeira como não financeira”, como por exemplo a comparação de informações do exercício com informações do exercício anterior (parágrafo A21).
- Indagação: “Consiste em procurar informação, financeira ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade” (parágrafo A22).

1.8. Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho são o conjunto dos elementos críticos, preparados ou obtidos pelo auditor que constituem o registo das informações obtidas, dos programas de trabalho adotados, das verificações a que procedeu, das provas recolhidas e das conclusões a que chegou.

De acordo com o parágrafo 2 da ISA 230 - Documentação de Auditoria, os papéis de trabalho proporcionam “prova dos fundamentos do auditor para concluir acerca da

consecução dos objetivos gerais do auditor, e prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA's e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis”.

Para Crepaldi (1999:251), na execução de uma boa auditoria o auditor ao elaborar os papéis de trabalho “deve ter em conta os seguintes aspetos:

- Concisão – Os papéis de trabalho devem ser concisos, de forma que todos entendam sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou.
- Objetividade – Os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar.
- Limpeza – Os papéis de trabalho devem estar limpos, de forma a não prejudicar o entendimento destes.
- Lógica – Os papéis de trabalho devem ser elaborados de forma lógica de raciocínio, na sequência do objetivo a ser atingido.
- Completos – Os papéis de trabalho devem ser completos por si só.”

1.8.1. Tipos de Documentos de Trabalho e a sua organização

Os papeis de trabalho devem ser devidamente preenchidos, e devem conter o nome do cliente, a secção a que pertence, o teste que se está a efetuar, o exercício a que respeita, quem efetuou o trabalho de campo, quem o reviu e as datas em que aconteceram. Quando os papeis de trabalho são preparados pela empresa então aí deve-se colocar a sigla “PBC” (Prepared by client).

Os papeis de trabalho dependendo da sua finalidade, podem ser registados em papel ou eletronicamente. Estes devem sempre identificar quem efetuou e quem reviu o trabalho, tal como devem identificar as datas em que tal aconteceu.

É possível identificar quatro tipos de papeis de trabalho que segundo Almeida (2017) são eles:

- Papéis de trabalho administrativos: Incluem toda a documentação relacionada com o planeamento de auditoria, supervisão, controlo e coordenação. Ex: Programa de auditoria e cartas de compromisso.

- Demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas: Contém as demonstrações financeiras preparadas pela empresa, bem como colunas onde o auditor introduz os ajustamentos/reclassificações.
- Programas de trabalho: Contêm uma lista de procedimentos de auditoria a serem efetuados. Utilizados para os testes aos controlos e para os testes substantivos (analíticos e de detalhe).
- Papéis de trabalho de testes e análises: Onde estão as provas que suportam os ajustamentos/reclassificações feitos nas demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas. Por norma encontram-se organizados por rúbricas do balanço e no fim estão os rendimentos e os gastos.

Os papéis de trabalho podem ser organizados em dois tipos de *dossier*:

- *Dossier* Corrente: Abarca os documentos relacionados com o ano que está a ser auditado, como por exemplo as demonstrações financeiras do ano, conciliações bancárias, circularização e documentação relacionada com o controlo interno. Todos estes documentos normalmente encontram-se divididos por rúbricas e conforme a indexação da sociedade de auditores respetiva.
- *Dossier* permanente: É o arquivo de documentos necessários de uns anos para os outros, ou seja, é onde está toda a informação base da entidade auditada. Este dossier deve ser revisto no início de cada auditoria para que o auditor e a sua equipa possam rever os dados da empresa, atualizá-los e retirar dados desatualizados. Neste *dossier* podemos encontrar documentos como por exemplo documentos de aceitação do trabalho, organigrama da empresa, dados gerais da empresa (como capital social, história, entre outros), informação financeira e de gestão (como relatórios de controlo interno, controlo orçamental), contratos, documentos de levantamento de procedimentos de controlo interno e certificação legal das contas.

Os papéis de trabalho para Almeida (2017) devem ser revistos por todos os níveis de responsabilidade dentro de uma empresa e/ou equipa de auditoria. Realça ainda que esta revisão tem como objetivo verificar se a auditoria foi conduzida de acordo com as normas de auditoria e se os papéis de trabalho suportam a opinião que o sócio vai emitir sobre as demonstrações financeiras.

De acordo com o número 6 do artigo 61.º do EOROC, o auditor tem obrigatoriamente de conservar os papéis de trabalho por um período de cinco anos.

1.9. Relatórios de Auditoria

Como já referido em capítulos anteriores, o objetivo do auditor é o de expressar uma opinião se as demonstrações financeiras como um todo apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa, e se estas foram preparadas de acordo com o relato financeiro aplicável. Para assim desta forma os utilizadores da informação financeira poderem ter uma segurança razoável acerca das demonstrações financeiras.

Neste sentido, os diferentes tipos de relatórios de auditoria são o finalizar de todo o trabalho ao longo da auditoria, onde o auditor de acordo com a ISA 700 - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, irá expressar de forma clara a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

De modo a harmonizar o modelo da CLC em 1 de Janeiro de 2016 entrou em vigor a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro que aprova o novo EOROC e por conseguinte foi emitida a Guia de Aplicação Prática nº1 que abordo os novos modelos de Certificação Legal das Contas e Relatório de Auditoria. De referir que estes modelos devem ser adotados por todos os ROC's. Assim de acordo com a GAT referida, a estrutura da Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria deve ser de seguida a forma de como esta no anexo 1.

Quanto à opinião emitida pelo auditor esta pode assumir diversas formas tais como ilustra a figura seguinte.

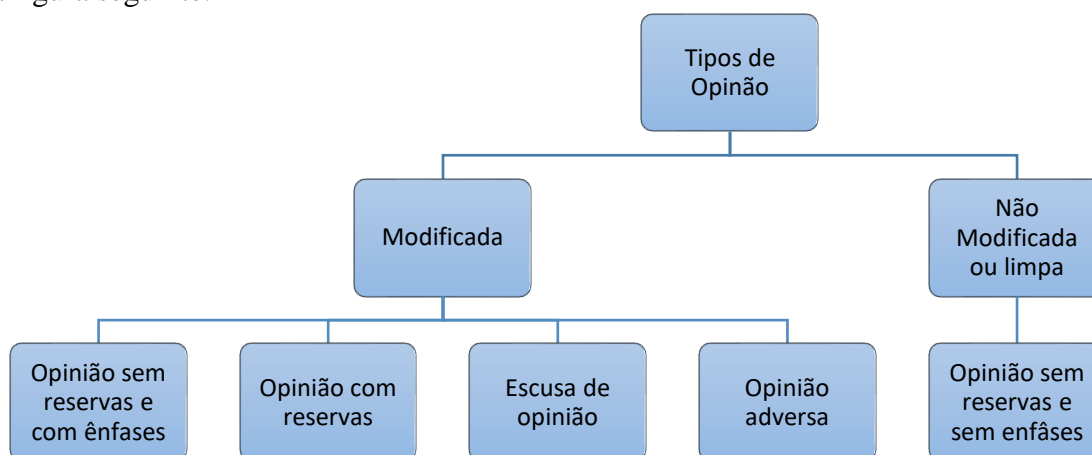


Figura nº 1.6 - Tipos de Opinião

Quando o auditor emite uma opinião sem reservas, mas com ênfases, significa que o auditor encontrou matérias que apesar de estarem devidamente apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, são de tal importância que o auditor considera necessário chamar a atenção dos utilizadores da informação financeira. Para tal de acordo com a ISA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, o auditor deve incluir no seu relatório de auditoria um parágrafo de ênfase que deve estar numa secção separada do relatório de auditoria com um título apropriado onde tenha incluído a expressão “ênfase”.

Uma opinião com reservas deve ser emitida quando houver distorções que individualmente ou agregadas são materiais e afetam a opinião do auditor.

A escusa de opinião acontece quando devido a limitações de âmbito, o auditor não consegue obter prova de auditoria suficiente para suportar a sua opinião quanto à imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

Por último, uma opinião adversa é emitida quando depois de todo o trabalho de auditoria o auditor chegar à conclusão de que as demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com o referencial contabilístico aplicável. Quando isto acontece as distorções encontradas são de tal forma relevantes que as demonstrações financeiras como um todo estão erradas.

O relatório de auditoria que deve ser emitido de acordo com a GAT nº1 resulta da revisão das contas de Entidades que não são de Interesse Público, ou seja, não é uma revisão imposta por lei mas sim uma vinculação contratual.

Por fim, quando são feitos serviços relacionados como por exemplo, relatório do auditor registado na CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) sobre informação anual, exame simplificado e relatórios sobre trabalhos com finalidade especial, aí é emitido apenas um relatório.

2. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

Neste capítulo serão abordadas as áreas trabalhadas ao longo do estágio curricular e os procedimentos de auditoria adotados. Começará então por uma breve apresentação da entidade, seguida de uma introdução e depois serão então abordadas as atividades desenvolvidas.

2.1. Apresentação da entidade

A sociedade Armindo Costa, Serra Cruz, Martins e Associados (ACM), SROC é uma empresa de auditoria financeira que iniciou a sua atividade em 1989. Neste momento a sociedade é constituída por cinco sócios como se pode ver no organigrama da figura e conta com cerca de 15 colaboradores.

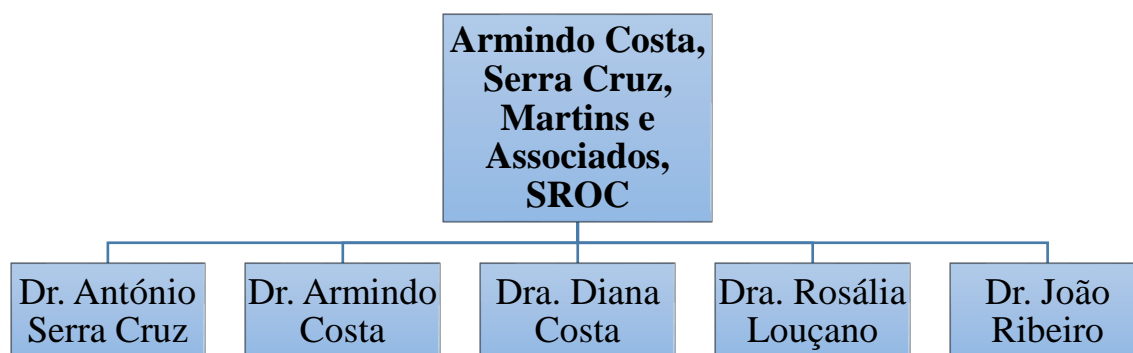


Figura nº 2.1 - Organigrama da ACM, SROC

Fonte: Elaboração Própria

Quanto à forma de trabalhar da sociedade, cada sócio tem os seus clientes e a sua equipa de colaboradores. Durante o estágio curricular a mestranda trabalhou com a Dra. Rosália Louçano, ROC nº1403, e com sua equipa constituída pela Dra. Catarina Moreira e o Dr. Fernando Roriz. A Dra. Rosália Louçano foi também a pessoa responsável pelo estágio curricular e pela orientação ao longo destes meses.

A sociedade tem sede na Avenida da Liberdade, Edifício dos Granjinhos, nº 432, Piso 6, Sala 41-42, 4711-912 Braga, NIPC 502 206 730, e está inscrita na Ordem dos Revisores de Contas com o nº57. Possui mais três escritórios, um outro em Braga, na Trofa e no Porto.

A missão é satisfazer as necessidades dos seus clientes e corresponder às expectativas dos seus colaboradores, executando o trabalho sob o signo da independência, confidencialidade e estreito cumprimento ético, associado ao trabalho de auditoria.

A ACM, SROC assume o compromisso com a excelência, trabalhando sempre no sentido de a atingir.

Como guia para o dia-a-dia dos profissionais da sociedade, assume os seguintes valores: integridade, transparência, excelência, profissionalismo e trabalho em equipa.

A sociedade presta serviços de auditoria, fiscalidade, avaliação de empresas e formação. Os serviços de auditoria integram a análise de contas e outros trabalhos no âmbito das contas das empresas e outras entidades, estes serviços incluem a revisão legal de contas, auditoria às contas, auditoria a projetos, outros serviços de interesse público e *Due Dilligence* contabilística e financeira. Em relação a parte da fiscalidade a empresa dispõem de um departamento fiscal, com equipas especializadas e dispõem dos seguintes serviços: consultoria fiscal na ótica de planeamento e *compliance* fiscal, apoio em reestruturações empresariais e na elaboração de reclamações, recursos hierárquicos e impugnações na ótica do contencioso fiscal.

Em termos de clientes a sociedade possui mais de 500 clientes e vai desde empresas de pequena dimensão a empresas de grande dimensão, englobando os mais diferentes tipos de empresas divididos por todos os setores de atividade

Uma aposta forte da ACM, SROC é na formação dos seus colaboradores, pois todos os meses era enviado via *e-mail* um documento com as alterações fiscais. Promove também formações sobre temas relacionados com contabilidade e fiscalidade destinadas aos profissionais da área contabilística, financeira e fiscal, estas formações eram abertas também aos clientes da sociedade.

2.2. Introdução

Ao longo do estágio curricular o trabalho foi sempre desenvolvido com base nas informações que as empresas enviavam e com base no programa de informática adotado pela empresa, o *Revtool*.

O *Revtool*, é uma ferramenta de trabalho de auditoria que permitia através das bases de dados que iam sendo enviadas pelas empresas, ter permanente acesso à contabilidade da empresa e ir fazendo análises através daí, sem ter que estar sempre a pedir aos clientes informação contabilística.

Para este ano a sociedade tinha definido para as auditorias ao ano de 2018 usar o programa ACD Auditor, e para tal foram dadas três formações aos colaboradores às quais só foi assistir a duas.

Devido ao estágio só ter começado numa altura em que se estava a iniciar o encerramento do trabalho de auditoria financeiras, então não foi possível acompanhar a parte do planeamento da auditoria, deste modo as tarefas realizadas foram essencialmente referentes a procedimentos substantivos.

Ao longo destes meses o trabalho incidiu sobre diversas empresas com diferentes atividades, deparando-se assim a mestranda com ideias e formatos de negócios variado, bem como contabilidades e aspetos fiscais diferentes o que permitiu aumentar o leque de conhecimentos e experiência.

Assim o trabalho resumidamente, consistiu na análise a circularizações, análise documental, reconciliações bancárias, contagem de inventários, análise de ativos, análise de impostos, revisão de relatórios e contas, respetivas demonstrações financeiras e anexos.

Dos diferentes setores sobre os quais incidiu o estágio a maior parte das atividades foram realizadas no acompanhamento de um grupo de empresas, denominado SGPS, S.A., e a partir daqui escolheu-se os aspetos mais interessantes e nos quais foi possível trabalhar e os quais desenvolvidos nos tópicos seguintes.

2.3. Apresentação do Grupo

O grupo escolhido para retratar o trabalho que realizado ao longo do estágio, é um grupo constituído por uma empresa – mãe, SGPS, S.A, e por cinco empresas filhas como se pode ver no organigrama a seguir:

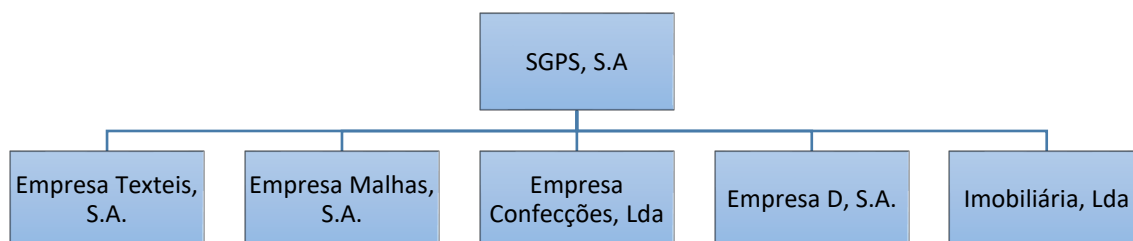


Figura nº 2.2 - Organigrama do Grupo

Fonte: Elaboração Própria

A SGPS, S.A. é constituída por quatro acionistas e detém 100 % das quatro primeiras empresas filhas, sendo que a quinta (Imobiliária, Lda) é detida apenas em 70% pela SGPS e os restantes 30% detidos pelos acionistas da SGPS, S.A.

Este grupo é criado formalmente em 2010 com a constituição da SGPS, SA (empresa-mãe). O objetivo da criação desta empresa foi permitir a concentração das empresas já existentes e detidas em partes iguais por cinco pessoas numa empresa por forma a facilitar a gestão destas.

Assim, a SGPS inicia a sua atividade com a aquisição da Empresa Têxteis, S.A e da Imobiliária, Lda., dois anos mais tarde foi constituída a Empresa Malhas, SA com o objetivo de se ver nesta canalizado o negócio para o mercado externo.

Em 2017 a Empresa Confeções, Lda. foi constituída através da aquisição do trespasse de uma pequena empresa de confeção. A aquisição desta empresa teve como único objetivo ter maior massa produtiva dentro do grupo. O nível de subcontratação foi muito elevado e o grupo sentiu necessidade de ter mais força produtiva a seu cargo.

Em 2018 a Empresa D., Lda. especializada num mercado específico ao qual o grupo tinha interesse em entrar, é também constituída pela mesma via. Esta empresa, salvo situações muito pontuais, não tem qualquer relação com as restantes empresas do setor têxtil.

Todas as empresas arrendam as suas instalações a pavilhões adquiridos pela Imobiliária, Lda. esta empresa, para além do arrendamento das referidas unidades industriais efetua

construção para venda de casas inteligentes e pavilhões industriais. Em 2018 iniciou uma obra de reconstrução de um empreendimento com apartamentos e lojas na zona histórica da cidade que será concluído até ao final de 2018.

2.4. Informação Financeira

Neste tópico apenas será feito um enquadramento à informação financeira do grupo, de referir que os valores apresentados a seguir resultam da informação das contas consolidadas do grupo.

Tabela nº 2.1 - Informação Financeira do Grupo

	Ano 2016	Ano 2017
Total do Balanço	15.617.133,47 euros	22.026.251,20 euros
Total de Rendimentos	25.725.851 euros	42.115.604 euros
Nº de funcionários	214	276
Volume de Negócios	25.624.048 euros	38.229.610 euros
Gastos com pessoal	2.837.053 euros	3.533.029 euros
Resultado Líquido	1.320.403 euros	2.809.106 euros

Fonte: Elaboração Própria

2.5. Abordagem à Auditoria

Na Têxteis, S.A., apesar dos controlos existentes e já testados, optou-se por fazer a auditoria numa abordagem mais substantiva dado ter sido reformulado todo o sistema informático de gestão. O ano em questão foi um ano de teste de reformulação de funções na área financeira, recursos humanos e produção. Nesta empresa o trabalho de auditoria é a Revisão Legal de Contas.

Já na Malhas, S.A., na Imobiliária, Lda e na SGPS, S.A., dada a sua dimensão, foi feita uma abordagem maioritariamente substantiva. Assim, na empresa Malhas o tipo de

auditoria feita é a Revisão Legal de Contas, na Imobiliária é feito um exame simplificado no âmbito da auditoria às contas individuais da SGPS, SA e das contas consolidadas e por último na SGPS é a Revisão legal das contas individuais e consolidadas.

Quanto à Confeções, Lda como se trata de uma empresa participada analisada apenas no processo de consolidação de contas e de revisão da SGPS, então apenas é feito um exame simplificado no âmbito da auditoria às contas individuais da SGPS, SA e das contas consolidadas.

Por fim, na empresa D, S.A. a auditoria consiste num exame simplificado no âmbito da auditoria às contas individuais da SGPS, SA e das contas consolidadas.

2.6. Áreas Analisadas

No tópico das áreas analisadas, serão descritas as rubricas mais relevantes do Grupo SGPS, S.A., como será feita inicialmente uma introdução a cada área, seguindo-se a descrição dos testes realizados e por último cada área será relacionada com a empresa.

2.6.1. Ativos Fixos Tangíveis e Investimentos em Curso

De acordo com as alíneas a) e b) do parágrafo 6 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 (NCRF 7) dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), os itens tangíveis “são os que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamentos a outros, ou para fins administrativos”, e dos quais “se espera que o seu uso seja por mais que um ano”.

A mesma norma no parágrafo 7 refere que estes ativos só devem ser reconhecidos nas seguintes condições:

- “For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e,”
- “O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.”

Os AFT são referidos por Almeida (2017:48) como “o ativo com maior peso no total dos ativos, e os gastos inerentes como despesas de conservação e reparação, perdas por imparidade e depreciações têm um impacto substancial no apuramento do resultado da empresa.”

Estes ativos são depreciados ao longo da sua vida útil e de acordo com as taxas do Decreto Regulamentar (DR) nº 25/2009.

Para fazer a análise aos AFT de uma empresa começou-se por exportar do programa *revtool* a base de dados do ano de 2017, para depois através do papel de trabalho “BS7” (ver anexo 2) ser possível perceber a evolução destes ativos ao longo do ano, ou seja, verificar se os saldos de abertura e os saldos finais do ano anterior coincidiam, se houve aquisições, alienações e/ou abates no ano em análise.

Ao cliente foi sempre pedido o Mapa de Depreciações e Amortizações (modelo 32) do ano em análise, para que de seguida se procedesse à reconciliação dos valores de aquisição total dos ativos, das depreciações acumulados do período e das depreciações do exercício.

Cruza-se os valores do mapa de aquisição total dos ativos, das depreciações acumuladas do período e as depreciações do exercício com os valores que estão na contabilidade, como se pode verificar no papel de trabalho “B104” (ver anexo 3).

As aquisições e/ou alienações eram validadas através da análise documental dos documentos que suportavam tal facto, para assim se concluir acerca da plenitude e valorização de tais acontecimentos.

Através do portal da Autoridade Tributária (AT) era possível consultar a lista de veículos e imóveis registados em nome entidade, e assim cruzar os imóveis e veículos do mapa de depreciações e amortizações com as listas do portal da AT, ficando desta forma verificada a titularidade dos ativos. Era analisado também a razoabilidade dos seguros como se poder ver no anexo 4.

Quando no ano em análise haviam aquisições, então a esses bens era feita uma análise mais pormenorizada que consistia nos seguintes passos:

- Cruzar o valor de aquisição dos mapas com a contabilidade;
- Verificar no mapa se o código da tabela anexa do DR nº25/2009 é o correto;
- Verificar se a taxa utilizada estava de acordo com código referido no ponto anterior. De referir que esta taxa deve estar entre a metade da taxa estipulada e a taxa estipulada no decreto regulamentar;

- Por último calcular a depreciação do exercício correspondente aos meses que o bem foi utilizado nesse ano, ou seja, verificar o número dos meses que vai entre a data que o ativo entrou em funcionamento nesse ano (2017) até ao final do ano em análise (2017). O cálculo da depreciação do exercício era feito da seguinte forma:

$$\frac{\text{Vl. aquisição x tx. depreciação}}{12 \text{ meses}} \times \text{N}^{\circ} \text{ meses de uso em 2017}$$

Equação 1: Cálculo da depreciação do exercício

Fonte: Elaboração própria

Aplicação ao grupo de empresas em estudo:

A empresa Têxteis, Lda, tem vindo a alargar as suas instalações e em 2017 iniciou a construção de um novo pavilhão em propriedade alheia, sendo esta construção classificada na conta 45 – Investimentos em Curso. O proprietário do imóvel, a Imobiliária, Lda, arrendou por um período de 20 anos o imóvel com paredes nuas e a empresa têxteis apenas efetuou as instalações interiores do imóvel e equipou-o com todo o equipamento necessário para o funcionamento da nova unidade produtiva.

Este investimento beneficiou dos incentivos fiscais ao abrigo do Código Fiscal do Investimento (CFI), nomeadamente pela aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e pela Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

De acordo com o n.º 1 da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do RFAI, aos sujeitos passivos de IRC referidos no n.º 1 do artigo 22.º deste mesmo código, é concedido o benefício fiscal de dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

- i. 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 10.000.000; e
- ii. 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de € 10.000.000.

Quanto à DLRR, pelo nº1 do artigo 29.º do CFI, “os sujeitos passivos referidos no artigo anterior podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de três anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.”, o nº2 deste mesmo artigo refere que “...o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 7 500 000, por sujeito passivo.”, e por último o nº3 diz-nos que esta dedução é feita até à concorrência de 25% da coleta do IRC.

A generalidade dos documentos correspondeu a serviços de construção civil onde se cumpre assim a regra da inversão do sujeito passivo de IVA, o que obrigou a prestar especial atenção às faturas quer enquanto se fazia a análise documental nesta área quer na contabilização destas faturas no *revtool*.

A construção do pavilhão estava dividida em duas partes autónomas, sendo que a conclusão de uma delas aconteceu antes do final do ano, o que levou à transferência dessa parte de Investimento em Curso para AFT (conta 43).

Sendo assim, teve de se analisar o projeto/orçamento de construção para verificar se todas as faturas refletidas na contabilidade respeitavam a parte do pavilhão acabada. Uma vez que tinham havido bens adquiridos durante o ano de 2017, fez-se um teste quanto à aplicação dos duodécimos, e constatou-se que a empresa não tinha aplicado os duodécimos nas depreciações da rubrica de Edifícios e Outras Construções, desta forma quantificou-se para aferir quanto à sua materialidade para a construção de opinião.

2.6.2. Propriedades de Investimento

A conta 42 do código de contas “Propriedades de Investimentos”, engloba as propriedades detidas (incluindo as possuídas em locação financeira) com o objetivo de gerarem rendas ou valorizarem o capital investido ou para ambas as finalidades (Costa, 2014).

A NCRF 11 – Propriedades de Investimento no parágrafo 5, define uma propriedade de investimento como “a propriedade (terreno ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não o uso na produção ou

fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas ou venda no decurso ordinário do negócio.”

As propriedades de investimento devem ser inicialmente mensuradas pelo seu custo, que deve incluir os custos de transação. Subsequentemente, deve ser escolhido o modelo do justo valor ou o modelo do custo para mensurar estes ativos.

A mesma norma, exige que todas as entidades determinem o justo valor de propriedades de investimento, para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo). Sendo que o modelo escolhido deve ser aplicado a todas as propriedades de investimento.

Pelo modelo do justo valor, qualquer ganho ou perda proveniente de uma alteração no justo valor das propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra.

Já no modelo do custo, após o reconhecimento inicial as propriedades de investimento devem ser mensuradas de acordo com os requisitos da norma do Ativos Fixos Tangíveis, ou seja, devem ser escrituradas pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. De referir que neste modelo, o justo valor das propriedades é sempre divulgado nas notas ao anexo das demonstrações financeiras.

Nesta área ao realizar uma auditoria é possível encontrar algumas asserções e riscos associados tais como:

Tabela nº 2.2 – Asserções e Riscos nas Propriedades de Investimento

Asserções	Riscos genéricos
Existência	As propriedades de investimento registados não existem ou não reúnem os critérios de reconhecimento.
Direitos e obrigações	As propriedades de investimento existentes não pertencem à entidade.
Plenitude	Nem todas as propriedades de investimento foram registadas.
Valorização e imputação	As propriedades de investimento não estão incluídas nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e/ou existem valorizações ou ajustamentos não apropriadamente registados.
Classificação e compreensibilidade	A informação financeira respeitante a propriedades de investimento não está apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações não estão claramente expressas.

Fonte: Alves (2015:265)

Os procedimentos de auditoria adotados nesta área são muito idênticos aos que foram referidos na parte dos AFT, ou seja, tem de se:

- Analisar a evolução das propriedades de investimento, para verificar se houve aquisições, alienações e/ou abates de modo a que sejam feitos os testes respetivos (como por exemplo: capitalização dos ativos, mais e menos valias);
- Comparar o mapa de depreciações com a contabilidade;
- Razoabilidade dos seguros; e
- Titularidade das propriedades através do portal AT.

De acordo com Alves (2015), o aspeto mais relevante prende-se com o justo valor sendo que se dever ter em atenção o seguinte:

- Se o justo valor e as respetivas divulgações, preparadas pelo órgão de gestão e contidas nas demonstrações financeiras são coerentes com a norma contabilística;
- A fiabilidade da mensuração do justo valor, ou seja, se cumpre os requisitos da NCRF 11, e se este foi obtido com base em preços de um mercado ativo de propriedades semelhantes e na ausência deste mercado, se foi baseada em informações de fonte fidedignas;
- Se as diferenças do justo valor relativas a períodos anteriores estão adequadamente reconhecidas em resultados.

Aplicação ao Grupo de Empresas em estudo:

A Imobiliária, Lda tem vários pavilhões arrendados às restantes empresas do grupo, e o financiamento para a aquisição dos pavilhões foi efetuado com recurso a contratos de leasing.

Os imóveis em causa foram adquiridos e/ou construídos entre 2011 e 2018 e a empresa utiliza o método do custo na sua valorização. A empresa não tem por regra, proceder à avaliação dos imóveis que se encontram arrendados.

Os imóveis construídos nos últimos três anos têm beneficiado do direito de renúncia à isenção do IVA na sua construção, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos

exigidos pelo Decreto Lei (DL) n.º 21/2007 de 29 de Janeiro. Pelo nº1 do artigo 2.º do anexo ao decreto lei, esses requisitos são:

- a) O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- c) O contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- d) O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;
- e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a quinze avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

De acordo com o nº 3 do artigo 6.º do DL nº21/2007 de 29 de Janeiro, “No período de imposto em que, nos termos do nº 1 do artigo 5.º, tem lugar a renúncia à isenção, deve o sujeito passivo proceder à liquidação do IVA, incluindo o respeitante aos adiantamentos do preço a que tenha havido lugar.”, ou seja, durante a construção dos imóveis a Imobiliária tinha proceder à contabilização do valor do IVA, levando assim a uma conta 2433 – IVA Liquidado.

O nº1 do artigo 11.º do mesmo DL, refere que quando ocorre a renúncia à isenção os sujeitos passivos transmitentes de bens móveis, devem colocar nas suas faturas a expressão “IVA devido pelo adquirente”. O nº 4 deste mesmo artigo diz ainda que “Os sujeitos passivos adquirentes de bens imóveis em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respetiva transmissão, estão obrigados, para efeitos da alínea c) do nº 2 do artigo 44.º do Código do IVA, a evidenciar separadamente na sua contabilidade o valor do imposto liquidado pela aquisição desses imóveis”, sendo assim a Imobiliária, Lda, tem vindo a efetuar a renúncia à isenção nos pavilhões que constrói para venda, liquidando o IVA no momento em que recebe a fatura do prestador de serviço de construção e regularizando a seu favor no momento em que vende ou arrenda os pavilhões.

Quanto à Têxteis, SA, dado se tratar de uma empresa que se encontra no regime geral do IVA, deduz e liquida IVA em todas as faturas recebidas referentes às novas instalações que respeitem a serviços de construção.

Adicionalmente, a Imobiliária, Lda, tem vindo a efetuar a renúncia à isenção nos pavilhões que constrói para venda.

2.6.3. Investimentos Financeiros

Os investimentos financeiros (IF) são definidos por Almeida (2017:526) como “ativos que representam a propriedade de valores mobiliários como ações, obrigações e títulos de dívida emitidos por outras entidades”. Considera aqui também os empréstimos concedidos pela empresa a subsidiárias ou a associadas.

Existem quatro tipos de investimentos financeiros:

- Em subsidiárias: Neste tipo de investimentos, deve ser adotado o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) nas demonstrações financeiras individuais da empresa para a valorização destas participações. Aplica-se as NCRF 14 – Concentração de Atividades Empresariais e a NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação.
- Em entidades conjuntamente controladas (ECC): Uma ECC é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. Controla os ativos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Nas demonstrações financeiras individuais o empreendedor deverá adotar o método de equivalência patrimonial. Adota-se a NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas e a NCRF 14.
- Em Associadas: São entidades sobre as quais o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto. O investidor tem influência significativa quando detém direta ou indiretamente 20% ou mais do poder de voto na investida. Este investimento deve ser contabilizado segundo o método de equivalência patrimonial. São aplicadas as NCRF 13 e 14.
- Noutras entidades: Quando o investidor formaliza um contrato que dá origem a um ativo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de

capital próprio noutra entidade. Estes investimentos são mensurados ao custo ou ao justo valor.

O MEP é o método pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e depois ajustado com base nas alterações verificadas após a aquisição do (s) investimento (s).

De acordo com Almeida (2017), quando se está a auditar os investimentos financeiros deve-se dar uma atenção especial às contas de resultados, mais concretamente, aos ganhos ou perdas por aumentos ou reduções do justo valor, dividendos obtidos, perdas/ganhos em subsidiárias e mais/menos-valias.

A análise aos investimentos financeiros começou por se verificar através de um papel de trabalho em Excel se tinham havido aumentos e diminuições durante o ano de 2017, em caso afirmativo, através do programa *revtool* era visto que movimentos tinham sido esses e verificada a correta contabilização.

Foi pedido também à empresa que confirmasse externamente os saldos evidenciados a 31 de Dezembro de 2017 na conta de investimentos financeiros (conta 41). Os investimentos financeiros que estavam na posse de bancos, através das respostas à circularização descrita no tópico de “Caixa e Depósitos Bancários”, era possível confirmar esses saldos. Uma outra forma de confirmar os IF na posse de bancos foi através do *netbanking* pedido ao cliente nos primeiros dias de Janeiro de 2018.

Através das atas da administração pedidas ao cliente era possível verificar se haviam aquisições e/ou vendas de investimentos financeiros que não estivessem registados na contabilidade.

Neste grupo analisou-se as participações ao Justo Valor e participações ao MEP. As participações ao justo valor como são valorizadas tendo em conta a cotação de mercado, então através das cotações de mercado divulgadas pelas bolsas de valores era testada essa valorização

Para as participações mensuradas pelo MEP era pedido o relatório e contas completo das empresas em que tinha participação, de forma a se poder verificar a correta aplicação do MEP.

Assim, nesta área o objetivo era verificar a titularidade da participação financeira, a correta valorização da participação, quer fosse ao justo valor ou ao MEP, de modo a que estivessem refletidas todas as alterações do valor do investimento, em função da percentagem de detenção no capital próprio e a sua divulgação adequada nas demonstrações financeiras.

Aplicação ao Grupo de Empresas em estudo:

A empresa Têxteis, SA detém várias ações de entidades não cotadas adquiridas no âmbito da celebração de financiamentos de médio e longo prazo como a Norgarente, Lisgarante. Verificou-se assim a titularidade destes ativos através da resposta recebida dos bancos no âmbito do processo de confirmações externas realizado no início do ano de 2018. Dado não terem sido recebidas as respostas de todos os bancos, cruzou-se também as ações com os financiamentos obtidos de forma a confirmar se a totalidade das ações se encontravam registadas.

A SGPS, SA detém várias participações, todas valorizadas pelo método da equivalência patrimonial. Todas as participadas são detidas em mais de 70% do capital social e existe total controlo sobre a nomeação da gestão das mesmas.

No âmbito da análise à aplicação do MEP foram feitos exames simplificados a todas as entidades participadas consideradas materialmente relevantes. O exame simplificado passou pela análise às rubricas mais relevantes do balanço e da demonstração de resultados bem como às relações com as restantes empresas do Grupo. Na tabela seguinte é exemplificado as áreas analisadas e o tipo de informação pedida para cada uma das áreas num exame simplificado:

Tabela nº 2.3 – Exame Simplificado

Áreas Analisadas	Informação pedida
Caixa	Folha de Caixa
Depósitos de Ordem	Extratos bancários de Dez e Jan de 2018
Outros Instrumentos Financeiros	Confirmação externa, como por exemplo o <i>netbanking</i> ,
Clientes	Confirmação externa

Fornecedores	Confirmação externa
Estado e Outros Entes Públicos	Informação do portal da AT (por norma temos o acesso ao portal)
Financiamentos Obtidos	Mapa de Responsabilidades de Crédito
Acionistas	Confirmação Externa
Mercadorias e Produtos e Trabalhos em Curso	Inventário
Propriedades de Investimento, AFT e Ativos Intangíveis	Mapa de Depreciações e Amortizações
Capital	Certidão Permanente

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que na rúbrica de inventários é feita a análise às aquisições de valores mais significativos, confirmação da titularidade dos ativos (nomeadamente dos ativos sujeitos a registo como imóveis e viaturas) e verificação da conformidade do inventário apresentado com os registos contabilísticos.

2.6.4. Clientes e Fornecedores

Na área dos clientes e fornecedores, o trabalho realizado nestas duas áreas foi essencialmente a circularização aos clientes e fornecedores. Assim, a circularização também denominada de confirmação externa, é um dos principais procedimentos para a obtenção de prova de auditoria sobre saldos de contas a pagar ou receber, bancos, investimentos, partes relacionadas, garantias bancárias e financiamentos.

Este processo de circularização começava com uma análise às contas de clientes e fornecedores, para posteriormente ser feita uma seleção dos saldos com maior peso uma vez que devido ao elevado número de clientes e fornecedores que algumas empresas têm não é possível fazer circularização a todos. O passo seguinte passava por enviar à empresa a lista dos selecionados elaborada pelo auditor e formatos de modelos de cartas, para posteriormente a entidade as preenchesse com os dados de cada cliente e fornecedor selecionados, e o responsável da empresa as assinasse para poderem ser enviadas. De salientar que as respostas eram endereçadas diretamente à sociedade.

De seguida, eram preenchidos dois papéis de trabalho em ficheiro Excel, um para cliente e outro para fornecedores, onde se colocavam os seguintes elementos:

- A base de dados da contabilidade importada do programa *revtool*, referente ao ano auditado (2017);
- O nome da empresa que esta a ser auditada e o ano 2017;
- O responsável que esta a elaborar esse papel de trabalho e a data; e
- No anexo 5, “ES5 – Controlo de Circularização”, no ficheiro dos clientes, era colocada a lista dos clientes selecionados e automaticamente o ficheiro dava o valor que estava na contabilidade, no caso dos fornecedores fazia-se a mesma coisa.

Desta forma, ficava-se assim com um ficheiro base de circularização para que à medida que as respostas fossem chegando fosse só completar com as respetivas respostas e as datas das respostas.

Consoante as respostas que iam chegando estas podiam ser dos seguintes tipos:

- Resposta Concordante: Quando a resposta recebida estava de acordo com o que estava na contabilidade. Nestes casos considera-se a resposta como “Concordante” ou “De acordo” e era impresso um papel de trabalho com essa mesma conclusão como se pode verificar no anexo 6, que se juntava ao extrato de conta corrente do cliente ou fornecedor juntamente com a resposta.
- Resposta Discordante: Se a resposta obtida não fosse igual à da contabilidade, aí fazia-se uma conciliação entre o extrato recebido (caso tivesse vindo o extrato) e a conta corrente da contabilidade. Depois de encontradas as diferenças que justificam a diferença de saldos colocava-se essas diferenças e respetivas descrições num anexo do ficheiro de circularização conforme o que esta no anexo 7, e de seguida imprimia-se o documento para colocar junto à conciliação. Existe a possibilidade de mesmo depois de conciliar os extratos não se conseguir chegar a nenhuma conclusão, e neste tipo de situações pede-se à empresa que explique as diferenças encontradas. Nos casos em que não era possível fazer a conciliação, era pedido à entidade que fizessem eles mesmo a conciliação. Neste caso, a maior parte das diferenças que encontradas tinham haver com mercadorias e/ou pagamentos em trânsito, desconto de letras, faturas contabilizadas no fornecedor

que ainda não estavam na contabilidade da empresa e pagamentos considerados pela empresa que ainda não tinham sido considerados pelo fornecedor

- Sem Resposta. Se ao fim de algum tempo depois de terem sido enviados os primeiros pedidos ainda não se tivesse todas as respostas, era solicitado á empresa que enviasse segundos pedidos aos clientes e fornecedores que estavam em falta. Se mesmo assim ficassem a faltar respostas, seguia-se para a realização de procedimentos alternativos. Estes procedimentos começavam pela impressão do *revtool* da conta corrente do cliente ou fornecedor em questão, depois era feita a conciliação dessa conta corrente de forma a se chegar aos valores que estavam em aberto, ou seja, eram cruzadas as várias faturas e pagamentos ou recebimentos que estavam no extrato para assim se perceber os valores que estavam em dívida. De seguida, através dos extratos bancários do mês seguinte era possível analisar se os valores em aberto já tinham sido pagos ou recebidos, consoante se estivesse a analisar um cliente ou um fornecedor. Uma outra forma de fazer estes procedimentos alternativos é solicitar à entidade o seu próprio extrato de conta corrente do cliente ou fornecedor á data de 31 de Dezembro de 2017, e no caso de já haver atividade no ano seguinte pede-se também o extrato de conta corrente do ano 2018.

No final deste processo de circularização era impresso do ficheiro da circularização um papel de trabalho com o resumo da circularização (ver anexo8) onde constavam as seguintes informações:

- Total de respostas “De acordo”, “Discordante” e as “Sem Resposta”;
- Total do saldo verificado; e
- A percentagem de saldo analisado.

Na área de clientes para além da circularização, era necessário analisar os saldos parados, pois podiam estar em imparidade e não estarem reconhecidos como tal. Foram analisados os saldos que poderiam estar em imparidade de duas formas:

1. Através do mapa de antiguidade de saldos disponibilizado pelo cliente era possível identificar os clientes com maior risco de incobrabilidade, para os clientes que estivessem em dívida à mais de 12 meses consultava-se o Portal da

Justiça para saber se estes já teriam entrado em processo de insolvência e assim serem considerados clientes de cobrança duvidosa.

2. Verificar através do *revtool* os clientes sem movimentos no ano de 2017 e através das bases de dados de anos anteriores saber à quanto tempo aquele saldo de abertura se encontrava parado e pelo Portal da Justiça saber se o cliente esta em processo de insolvência ou não.

Depois de se constatar os clientes em imparidade e não reconhecidos como tal, deve-se indagar a empresa sobre o sucedido. De acordo com o artigo 28.º- B do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), são considerados créditos de cobrança duvidosa aqueles que estejam em:

- a) Processo de execução, insolvência ou recuperação de empresas;
- b) Que tenham sido reclamados judicialmente; e
- c) Que estejam em mora à mais de seis meses.

O mesmo artigo dependendo do tempo em que o crédito esteja em mora a partir dos 6 meses impõe um limite para a aceitação das perdas por imparidade fiscalmente.

No caso dos fornecedores, a situação das perdas por imparidades não se impõe, mas deve-se sempre estar atento aos saldos em dívida, uma vez que este incumprimento de pagamentos para com os fornecedores pode ser sinal de dificuldades financeiras por parte da empresa.

Aplicação ao grupo de empresas estudadas:

Nesta área não é feita nenhuma aplicação ao grupo em estudo, pois aqui não existem aspetos relevantes a referenciar uma vez que, apenas se procedeu à análise de todos os extratos com partes relacionada verificando-se não só a totalidade das operações bem como o cumprimento/ou não das condições de pagamento e recebimento.

2.6.5. Partes Relacionadas

Nesta área não foi feita uma descrição dos testes, pois em vários tópicos existem partes relacionadas e já foram descritos os testes, assim apenas será feita uma breve descrição

das diversas transações entre partes relacionadas com o grupo, como por exemplo subcontratações, arrendamentos, financiamentos e distribuição de resultados.

A empresa têxtil, S.A. subcontrata a empresa confeções, Lda e a empresa malhas, S.A. Estas três empresas mais a empresa D, Lda arrendam os pavilhões onde operam à Imobiliária, Lda. A empresa têxtil, S.A. distribuiu resultados à SGPS em 2017 e 2018, esta por sua vez concedeu empréstimos em anos anteriores à empresa Malhas, S.A. e este ano à empresa confeções, Lda. A têxteis, S.A. concedeu um empréstimo à Imobiliária, Lda em 2017.

Foram verificadas as condições praticadas nos financiamentos intra-grupo, dando especial atenção à taxa de juro aplicada pela empresa Têxtil, S.A. comparando-a com a taxa de juro média suportada pela mesma, e verificou-se se as condições de pagamento entre as empresas foram cumpridas.

Verificaram-se os preços praticados nos subcontratos e nas rendas e se estes correspondem aos praticados no mercado, para tal foram comparados os subcontratos de serviços de confeção de outras empresas que prestam serviços ao grupo com os praticados pela empresa Confeções, Lda.

Quanto às rendas, foi analisada a informação que suporta os contratos existentes onde constam pareceres de dois peritos que avaliam os bens arrendados e as rendas praticadas face aos imóveis e mercados em causa.

2.6.6. Caixa e Depósitos Bancários

A caixa e depósitos bancários pertencem à Classe 1 dos Meios Líquidos Financeiros e de acordo com Almeida (2017:364), estes meios “fazem parte do ativo corrente, compreendendo a caixa, os depósitos bancários, outros depósitos e outros instrumentos financeiros. São ativos cuja liquidez é imediata, estando-se assim a falar dos ativos mais líquidos de que as empresas dispõem.”. Devido à importância que os meios líquidos financeiros têm para as empresas, nesta área a materialidade deve ser baixa.

De acordo com a NCRF 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa no parágrafo 3, a definição de caixa engloba “o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem”, e os equivalentes de caixa “são definidos como investimentos financeiros a curto prazo,

altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.”

Desta forma, as empresas devem estipular procedimentos/regras/princípios onde esteja definido que tipo de pagamentos são feitos pelo caixa e até que valores devem ser feitos. Isto é, em dinheiro apenas devem ser feitos os pagamentos de valores baixos e os pagamentos de valores elevados devem ser feitos através de bancos, cartão de crédito e /ou débito. Devem assim as entidades terem um fundo fixo de caixa que seja repostado periodicamente e para o qual exista um responsável que controle os movimentos do caixa.

Á conta 11 – caixa, os procedimentos substantivos executados foram:

1. Através da folha de caixa preparada pela empresa e devidamente rubricada pelo responsável, comparava-se o saldo final da folha de caixa com o saldo que estava na contabilidade e caso este estivesse de acordo ficava assim validado o saldo, caso contrário se através da conciliação da folha de caixa com a conta corrente da contabilidade não fosse possível chegar à diferença, tinha de se solicitar à empresa que explicasse a diferença de saldos. Esta análise à folha de caixa era registada num papel de trabalho (ver anexo 9) que era depois arquivado no dossier corrente.
2. Através da conta corrente da contabilidade era analisada a existência de movimentos de elevado valor e caso houvesse indagava-se a empresa sobre tal acontecimento.

Quanto à conta 12 – Depósitos à Ordem, visto que o estágio começou na altura de fecho do ano então nesta área apenas foram analisados pela estagiária os últimos meses do ano de 2017 (Novembro e Dezembro). Esta análise começava pelo pedido à empresa do(s) extrato(s) bancário(s) e as suas respetivas conciliações bancárias mensais. Após a receção desta informação eram feitas algumas análises:

1. Comparação do saldo da conciliação bancária do cliente com o extrato bancário e a contabilidade;
2. No caso de existirem valores em aberto na conciliação do cliente, verificar se esses valores justificavam a diferença do saldo, no caso desta situação não se verificar era necessário informar a empresa e solicitar que fizessem uma nova conciliação bancária;

3. Na existência de valores em aberto que estivessem registados na contabilidade, mas não no banco, era pedido à empresa um extrato bancário do mês seguinte, neste caso do mês de Janeiro de 2018, para averiguar se esses valores já tinham sido regularizadas no banco e anotava-se a data em que esse valor foi regularizado;
4. Nos valores em aberto que estavam registados no banco mas não na contabilidade, era confirmado através da base de dados do ano de 2018 se esse valor já tinha sido lançado na contabilidade.

A análise aos quatro pontos anteriores ficava evidenciada no papel de trabalho referente ao banco em análise como se pode constatar no anexo 10.

Na fase final da auditoria, procedeu-se à circularização das instituições de crédito que tinha como objetivo confirmar os saldos referentes a depósitos bancários e a outros ativos financeiros existentes em nome da empresa á data do balanço. Esta circularização é em tudo idêntica à realizada perante clientes e fornecedores, ou seja, consistiu no envio de cartas de circularização referentes a 31 de Dezembro de 2017 devidamente assinadas pelo responsável da empresa, e enviadas para as instituições de crédito com quem a empresa se relacionava. Estas respostas devem sempre ser remetidas diretamente para o auditor.

Com as respostas à circularização foi possível confirmar para além dos depósitos à ordem, as aplicações financeiras detidas pela empresa, como por exemplo ações e garantias bancárias.

Concluindo, no final era impresso um papel de trabalho com um resumo dos depósitos bancários (ver anexo 11) que se juntava aos papeis de trabalho utilizados anteriormente para validar o saldo das contas, e arquivados no dossier corrente junto das contas correntes e do suporte documental que chegou até nós.

Aplicação ao grupo de empresas em estudo:

Nesta rúbrica uma vez que não existem aspetos relevantes, então não é feita qualquer relação com o grupo em estudo.

2.6.7. Financiamento Obtidos

Os financiamentos obtidos representam, os passivos financeiros que são as fontes de financiamento externas, provenientes de operações financeiras que geram recursos monetários não pertencentes ao ciclo de exploração da empresa. Estes financiamentos são contabilizados na conta 25 – Financiamentos Obtidos, e daqui resultam obrigações da empresa para com as entidades que a financiam. Nesta área pode-se encontrar empréstimos bancários, locações, empréstimos intra-grupo, subsídios ao investimento, contas caucionadas e descobertos bancários.

Ao classificar estes passivos financeiros, deve-se ter especial atenção quanto à sua duração, ou seja, é possível ter passivos financeiros de curto prazo e passivos financeiros de médio e longo prazo, dependendo do prazo de vencimento à data de encerramento das demonstrações financeiras.

Quanto ao risco desta área Almeida (2017:576), afirma que esta área tem “...um risco de auditoria baixo, devido ao reduzido número de transações que ocorrem (novos empréstimos), aos movimentos serem em princípio cíclicos (planos de amortização) e porque existe a intervenção de terceiros (instituições financeiras), cuja qualidade da prova fornecida é alta”.

Um dos primeiros procedimentos a executar nesta área passava por obter o mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal, que permitia verificar a existência e titularidade dos financiamentos contraídos. Este mapa podia ser obtido através do site do Banco de Portugal, no caso de se ter o acesso ao portal das Finanças e se este fosse o mesmo para se obter o mapa. Em último caso, solicitava-se à empresa que enviasse o mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal a 31 de Dezembro de 2017.

Como em todas as áreas/rúbricas existia um papel de trabalho onde através das bases de dados da contabilidade do ano 2017 e dos dois anos anteriores, podia-se verificar se tinham existido aumentos ou diminuições na conta 25.

Com o mapa de responsabilidades de crédito, preenchia-se o papel de trabalho “OS5” (ver anexo 12) onde se comparava os valores da contabilidade com os valores do mapa, no caso de existir alguma diferença tinha de se averiguar a razão de tal facto através de procedimentos alternativos ou através de indagações à administração.

Outro procedimento a efetuar era questionar a empresa sobre a existência de novos financiamentos, e em caso afirmativo solicitar a cópia ou digitalização desses contratos para assim se conseguir fazer com mais exatidão a divisão temporal, posteriormente estes contratos eram arquivados junto aos já existentes no dossier permanente.

A divisão temporal referida anteriormente era feita através do preenchimento do papel de trabalho “O100” (ver anexo 13), em que através dos contratos de financiamento ou através dos registos contabilísticos (na situação de não se ter todos os contratos) do ano de 2017, era possível fazer uma estimativa do valor das prestações do ano 2018 em que esse valor era colocado na coluna “prestações a efetuar 2018”. Desta forma apurava-se o valor da rubrica de financiamentos que devia constar quer no passivo corrente quer no passivo não corrente do Balanço e anexo da empresa. Era de esperar que fossem encontradas algumas diferenças de pequenos valores ao fazer a comparação do balanço com os cálculos efetuadas pela estagiária, pois os mesmos eram apenas uma aproximação/estimativa.

Além dos procedimentos já referidos era feito também um teste aos bens em leasing, onde era testado o saldo de fecho, os juros suportados, a razoabilidade e periodicidade dos juros suportados.

Aplicação ao grupo de empresas em estudo:

Os aspetos relacionados com este tópico já foram descritos na rubrica das “Partes Relacionada” e, por conseguinte aqui não será feita qualquer relação com grupo em estudo.

2.6.8. Inventários

Os inventários são regulados pela NCRF 18 – Inventários, que no seu parágrafo 6 os define como “ativos detidos para venda no decurso ordinário da atividade da empresa, no processo de produção para tal venda ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.”

O parágrafo 9 da mesma norma refere que “os inventários são mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”. Estes custos “incluem os custos com

a compra, custos de conversão e outros custos incorridos necessários para colocar os inventários no seu local e nas suas condições atuais.” (parágrafo 10 da NCRF 18)

Nesta área o primeiro passo consistiu na realização das contagens físicas, que permite avaliar a asserção da existência, isto é, se todos os bens registados na ficha de armazém realmente existem e identificar caso haja bens obsoletos ou danificados.

Antes da contagem começar, a equipa de auditoria reunia-se com o responsável de armazém, onde se discutia a forma como a contagem iria ser feita e que tipos de procedimentos seriam adotados.

De seguida, a equipa de auditoria acompanhava o responsável de armazém para se dar início então à contagem dos inventários, à medida que esta contagem era feita os auditores registavam na ficha de inventário disponibilizada pela empresa, as quantidades contadas de cada item.

Já no escritório, era introduzido no papel de trabalho D100 (ver anexo 14) a contagem feita pela equipa de auditoria para posteriormente se comparar com a contagem efetuada pela empresa.

Um outro procedimento realizado nesta área consistiu no teste ao corte de operações, que tem como objetivo verificar se uma determinada transação ou operação ocorreu antes ou depois do final de um determinado período.

Era feito um corte às compras, de forma a aferir se até à data de final do ano as faturas correspondentes tinham sido registadas no passivo e se não tinham sido consideradas no passivo faturas em que a encomenda ainda não tivesse sido rececionada. Para tal era solicitado ao cliente no dia da contagem pelo menos as últimas cinco faturas do ano 2017 e as cinco primeiras faturas do ano 2018, e através do papel de Trabalho D108 (ver anexo 15) registava-se esta informação.

Por último, procedia-se ao corte das vendas que tem como objetivo analisar se as encomendas expedidas e contabilizadas até 31 de Dezembro de 2017 tinham sido retiradas do inventário, e se não foram feitas expedições sem se registar o respetivo rendimento. Para isso, eram pedidas as últimas faturas de 2017 e respetivas guias de remessa e através do papel de trabalho D109 e D110, como se pode ver nos anexos 16 e 17, respetivamente.

Aplicação ao grupo de empresas em estudo:

Na Imobiliária, Lda. esse trabalho foi completamente diferente do realizado nas empresas têxteis. Os ativos que constituem o inventário da imobiliária são somente imóveis: terrenos para venda, terrenos para construção, edifícios adquiridos para revenda, edifícios em fase de construção e edifícios já concluídos. O primeiro teste efetuado foi aferir a titularidade de todos os imóveis da empresa e para tal cruzou-se a informação sobre o património que consta no portal da Autoridade Tributária com a informação contabilística. De seguida foi verificado se algum dos imóveis se encontrava de alguma forma onerado analisando as cadernetas prediais dos imóveis. Analisou-se também se os bens vendidos no ano foram devidamente abatidos ao inventário e o seu registo atualizado no portal da Autoridade Tributária. Quanto à valorização dos imóveis, foram efetuados testes de razoabilidade às variações ocorridas nestes ativos, cruzando-se os gastos incorridos afetos às obras com os aumentos registados no valor dos bens.

Com o objetivo de verificar se o novo programa de produção e gestão de stocks estava a funcionar corretamente, foi efetuada uma contagem intercalar na empresa Têxteis, S.A. Assim a auditoria a este procedimento cumpriu todos os passos seguidos numa auditoria a contagens de final do ano.

Ainda durante o primeiro semestre de 2018, em resultado da aquisição do trespasse da empresa que mais tarde resultou na constituição da Empresa D, Lda., o grupo pediu que a sociedade acompanhasse a contagem física aos inventários e aos ativos fixos que iriam integrar o trespasse. Para isso, reuniu-se com os responsáveis da produção e da contabilidade da empresa a constituir e com um funcionário da produção da empresa que detinha os bens. Com as listagens do inventário e o mapa de amortizações e depreciações atualizado ao mês previsto para a venda, foi possível acompanhar as pessoas na contagem, identificando os bens de reduzida rotação e degradados. Posteriormente, este trabalho foi compilado pela empresa no que resultou desta contagem física serviu para o memorando de entendimento entre as partes.

No teste à valorização dos produtos em curso da Têxteis, S.A, foram selecionados aleatoriamente os itens de maior valor unitário e os itens de maior valor total. Destes, pediu-se as ordens de fabrico (OF) e verificamos se correspondiam aos valores apresentados no balanço. Procedeu-se também ao teste dos valores considerados na

ordem de fabrico de alguns bens, cruzando a OF com as faturas que tinham sido previamente consideradas na sua construção. É de referir que todas as empresas têxteis do grupo efetuam obra por encomenda, o que quer dizer que todas as aquisições de matérias-primas têm como destino uma só encomenda e a generalidade da produção acontece com o recurso a subcontratados. Desta forma, a valorização de uma encomenda, na sua generalidade, resulta da soma de várias faturas de serviços e aquisição de bens de terceiros. A introdução de um valor teórico referente a gastos gerais de fabrico está ainda em estudo na empresa.

2.6.9. Impostos Diferidos

De acordo com a NCRF 25 – Imposto Sobre o Rendimento, os ativos por impostos diferidos (parágrafo 5) “são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- a) Diferenças temporárias dedutíveis;
- b) Reporte de prejuízos fiscais não utilizados;
- c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.”

Uma vez que os prejuízos fiscais podem ser deduzidos aos lucros fiscais de períodos futuros, isto origina imposto a pagar a menos o que dá origem a um ativo por impostos diferidos.

Estes tipos de impostos diferidos só poderão ser reconhecidos se for provável a existência de lucros tributáveis no futuro que permitam a dedução das diferenças temporárias dedutíveis.

Já os passivos por impostos diferidos de acordo com a NCRF 25, parágrafo 5 “são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.”

Quanto à mensuração os ativos e passivos por impostos diferidos o parágrafo 44 da NCRF 25, afirma que “os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período em que seja realizado o ativo ou que seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam

aprovadas à data do balanço.” Devem ainda de acordo com o parágrafo seguinte estar mensurados à data do balanço de acordo com a forma como a entidade espera à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos.

Nesta área os trabalhos de auditoria centraram-se essencialmente na análise aos ativos e passivos que pudessem gerar diferenças temporárias tributáveis. Através dos valores pelos quais os ativos e passivos estavam registadas e de acordo com a base de tributação procedeu-se à comparação desses valores, verificando-se o seguinte no caso dos ativos por impostos diferidos:

- a) O valor contabilístico do ativo subjacente é menor que a sua base fiscal; e
- b) O valor contabilístico do passivo subjacente é maior do que a sua base fiscal.

No caso de passivos por impostos diferidos as conclusões anteriores são no sentido contrário.

Quanto aos ativos tornou-se necessário avaliar a eventualidade da empresa gerar lucros em períodos seguintes de modo a que as diferenças temporárias pudessem ser deduzidas.

Procedeu-se ainda ao recálculo do valor do passivo e do ativo de modo a testar se o cálculo feito pela empresa estava correto.

No grupo em análise constatou-se a análise de três tipos de impostos diferidos que são, Ativos por Impostos Diferidos de Prejuízos Fiscais, Ativos por Impostos Diferidos do RFAI não utilizados e Passivos por Impostos Diferidos na reserva livre de um terreno.

Nos termos do nº 1 do artigo 52.º do CIRC, o prejuízo fiscal apurado num determinado período de tributação é deduzido caso haja no lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação seguintes. De acordo com o nº 2 do artigo anterior a dedução em cada um dos períodos não pode exceder 70% do lucro tributável.

Assim, a empresa Confeções, Lda apresentou prejuízo no primeiro ano do exercício, também fiscal que gerou um ativo por impostos diferidos. Não se obteve qualquer plano de negócios desta empresa por se considerar claro, que o motivo pelo qual a empresa apresentou prejuízo resultou do facto de ter iniciado atividade no último quadrimestre de 2017, e das férias e subsídio de férias contabilizadas nesse período corresponderem à totalidade de um ano de trabalho, uma vez que os funcionários fizeram parte do trespasse adquirido.

Em resultado da limitação imposta pelo diploma que rege o RFAI, em 2017 a empresa Têxteis, S.A. não utilizou a totalidade do benefício fiscal por falta de coleta. Este crédito de imposto traduziu-se num ativo por imposto diferido. De referir que este benefício fiscal de dedução à coleta do RFAI já foi explicado no tópico do Ativos Fixos Tangíveis e Investimentos em Curso.

A empresa Têxteis, S.A. é detentora de um terreno que em 2008 foi reavaliado tendo gerado uma reserva de aproximadamente 462.819 euros. Esta reserva gerou um passivo por imposto de diferido no valor de 97.192 euros, ou seja, 21% do valor da reserva.

3. CONCLUSÃO

Ao longo do tempo as atividades económicas têm sido alvo de diversas mudanças ligadas á elevada crise financeira que se fez sentir nos últimos tempos, as empresas foram obrigadas a adotar práticas que lhes permitissem ultrapassar as consequências sentidas desta conjuntura económica.

Desta forma, os empréstimos financiados pela banca começaram a ser cada vez mais difíceis de se conseguir uma vez que a nível financeiro nem todas as empresas apresentavam a melhor imagem, e a tendência por parte das empresas em fazer refletir rendimentos que não obtinham e diminuir os gastos por elas suportados era grande. Assim, a auditoria financeira tornou-se cada vez mais relevante no sentido de dar uma maior fidedignidade à informação financeira disponibilizada a todos os utilizadores. Esta confiança por parte dos utilizadores da informação financeira devido aos escândalos que existiram, nomeadamente com o caso da Enron, foi durante muito tempo abalada.

No sentido de reduzir esta desconfiança por parte dos utilizadores da informação financeira, as entidades de supervisão e as empresas de auditoria têm cada vez mais um papel importante, ao emitirem normas e práticas que os auditores devem seguir na sua profissão, pois para os utilizadores da informação financeira estas normas são vistas como uma forma de proteção dos seus interesses.

De forma a que o auditor atue de forma independente, profissional, e que defenda a transparência e atue com rigor, não basta só cumprir as normas como também as tem de colocar em prática. Em Portugal, a atividade de auditoria é regulamentada pela EOROC que exige aos ROC que atuem de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

Para emissão de uma certificação legal das contas, os aspetos mais relevantes a analisar são: a existência de um adequado sistema de controlo interno, o planeamento da auditoria, a recolha de prova suficiente e apropriada e a realização de procedimentos substantivos adequados.

Um correto sistema de controlo interno nas empresas é importante pois permite prevenir e atenuar eventuais erros, fraudes ou irregularidades, e assim a verificação por parte do auditor quanto à existência e correta implementação deste sistema torna-se um processo essencial.

O planeamento de uma auditoria deve ser estruturado de forma a que o auditor obtenha uma segurança razoável, de que distorções materiais causadas por erros ou fraudes sejam detetadas, de acordo com a ISA 300 “Planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”. Este planeamento permite também ao auditor orientar o seu trabalho tanto a nível de datas de conclusão do trabalho, como a nível da relação custo/benefício e como a nível da quantidade de prova que irá ser necessária recolher.

Aqui também na fase do planeamento que se define o nível de materialidade e o risco de auditoria, de forma a que quando se estiver a analisar determinada área se tenha noção dos testes a fazer e da prova a analisar. Assim, a materialidade é a quantia máxima em que os auditores estimam que as demonstrações financeiras podem estar distorcidas, e por sua vez, o risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Estas duas componentes variam no sentido contrário, ou seja, quanto menor o risco maior o limite a partir do qual o auditor considera os erros e distorções materiais.

A realização do estágio curricular na área da auditoria financeira é sem dúvida uma opção que permite à estagiária a consolidação dos conhecimentos desenvolvidos ao longo do percurso académico, uma vez que se depara com clientes/empresas de setores muito diferenciados e onde o tipo de auditoria realizada se torna igualmente diferente.

Uma vez que o estágio curricular começou numa altura de encerramentos de contas, o ritmo de trabalho foi intenso e, por conseguinte exigiu por parte da estagiária um nível de esforço redobrado que foi importante para o aumento de resiliência a situações de stress.

Ao longo do desenrolar do estágio foi de notar que a área da auditoria financeira é uma das áreas mais exigentes, uma vez que exige por parte dos auditores/ROC elevados conhecimentos ao nível da contabilidade, auditoria, direito, fiscalidade de forma a que se consigam sempre adaptar às diferentes realidades de negócio que lhes aparecem e assim conseguirem oferecer um trabalho de qualidade. A juntar a esta exigência de conhecimentos, é de referir que são áreas que estão sempre em constante mudança, o que obriga ao auditor a estar sempre em constante atualização.

Um outro aspeto que foi de notar ao longo do estágio é a capacidade do auditor de gerir sensibilidades atendendo à empatia gerada na relação com o cliente, tanto mais que numa empresa são várias pessoas que se envolvem no processo de auditoria.

Este estágio foi um instrumento importante ao permitir um conhecimento das exigências de realização de um processo tendente à formação de opinião do auditor permitindo-lhe a emissão dos diferentes relatórios de auditoria, bem como das características pessoais exigidas a um profissional desta área.

Esta experiência foi, sem dúvida, determinante para o conhecimento que levará a decisões futuras da estagiária, tendo despertado, na estagiária, a vontade de continuar a investir em mais formação que incremente os conhecimentos tendentes ao aumento da competência na procura de se tornar uma profissional de qualidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, Bruno José Machado de. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. 2ª Edição. Lisboa: Escolar Editora.

Alves, Joaquim José dos Santos. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas*. 1ª Edição. Lisboa: Edições Silabo, Lda.

Arens, Alvin A.; Elder, Randal J. e Beasley, Mark S. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 11th edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Baptista da Costa, Carlos. (2014). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*. 10ª Edição. Letras e Conceitos, Unip. Lda.

Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), publicado no Diário da República, II Série, nº 1988, de 14 de outubro de 2011, disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

Código Fiscal do Investimento. Decreto-Lei nº162/2014 de 31 de Outubro.

Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas. Decreto-Lei n.º 8/2018, de 2 de Março. Diário da República 1.ª série - N.º 44. Ministério das Finanças.

Crepaldi, Silvio Aparecido (1999). *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, S.A. - 2000

Decreto-Lei nº21/2007, de 29 de Janeiro. Diário da República, 1ª Série Nº20. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro. Diário da República, 1ª Série - Nº 178. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Lei nº140/2015 de 7 de Setembro. Diário da República nº174/2015, 1ª série – nº174.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de

Auditoria. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 230 – Documentação de Auditoria. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 315 (Revista) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I

International Federation of Accountants. (2015). ISA 500 – Prova de Auditoria. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 700 (Revista) – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte II.

International Federation of Accountants. (2015). ISA 706 (Revista) – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente. Disponível em OROC, Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte II.

Ministério das Finanças e da Administração Pública; Diário da República, 2.^a série - N.º 146 - 29 de julho de 2015 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2016); Guia de Aplicação Técnica nº1; Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas.

ANEXOS

Anexo 1 – Estrutura da Certificação Legal das Contas de acordo com a GAT n°1

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <p>Opinião Bases para a opinião Incerteza material relacionada com a continuidade Matérias relevantes de auditoria Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras</p> <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <p>Sobre o relatório de gestão Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (UE) n.º 537/2014</p>	<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <p>Opinião Bases para a opinião Incerteza material relacionada com a continuidade Matérias relevantes de auditoria (<i>opcional</i>) Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras</p> <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <p>Sobre o relatório de gestão</p>

Anexo 2 - Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis



Cliente:
Assunto: **Activos Tangíveis e Depreciações**

Período: 2017
Elaborado por: Rs em 2018-04-10
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

BS7

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Conta	Descrição	2015	2016	Aumentos	Diminuições	Fecho 2017	Varição	Varição %
431	Terrenos e Recursos Naturais	412.993,25	412.993,25	30.000,00		442.993,25	30.000,00	7% ↑
432	Edifícios e Outras Construções	2.256.476,27	2.388.295,12	21.200,01		2.409.495,13	21.200,01	1% ↑
433	Equipamento Básico	1.985.670,91	2.002.420,91	21.630,50		2.024.051,41	21.630,50	1% ↑
434	Equipamento de Transporte	1.044.739,52	1.049.872,14	289.179,49		1.339.051,63	289.179,49	28% ↑
435	Equipamento Administrativo	541.168,45	591.955,07	28.614,01		620.569,08	28.614,01	5% ↑
437	Outros Activos Fixos Tangíveis	1.913.080,68	1.966.497,92	26.423,73	78,99	1.992.842,66	26.344,74	1% ↑
	Valor de aquisição	8.154.129,08	8.412.034,41	417.047,74	78,99	8.829.003,16	416.968,75	5% ↑
4382	Edifícios e Outras Construções	778.110,35	897.525,11			897.525,11		→
4383	Equipamento Básico	1.155.669,86	1.265.485,93			1.265.485,93		→
4384	Equipamento de Transporte	575.522,00	683.301,48			683.301,48		→
4385	Equipamento Administrativo	363.554,27	418.767,81			418.767,81		→
4387	Outros Activos Fixos Tangíveis	1.388.179,52	1.503.083,46			1.503.083,46		→
	Depreciações acumuladas	4.261.036,00	4.768.163,79			4.768.163,79		→
43	Activos Fixos Tangíveis	3.893.093,08	3.643.870,62	417.047,74	78,99	4.060.839,37	416.968,75	11% ↑

INVESTIMENTOS EM CURSO

Conta	Descrição	2015	2016	Aumentos	Diminuições	Fecho 2017	Varição	Varição %
45	Investimentos em Curso	1.620,00						
453	Activos Fixos Tangíveis em Curso	1.620,00						

Observações:

Todas as aquisições foram analisadas na análise documental

Anexo 3 - Comparação do Mapa de Depreciações com a Contabilidade



Cliente:
Assunto: **Análise Mapas Depreciações**

Período:
2017

Elaborado por: Rs em 2018-04-10

Conferido por: RL em

(Valores em Euros)

B104

Comparação do Mapa de Depreciações com a Contabilidade

Conta	Descrição	Contabilidade	Mapas	Diferença	Observações
Valores de Aquisição					
431	Terrenos e Recursos Naturais	442.993,25		442.993,25	
432	Edifícios e Outras Construções	2.409.495,13		2.409.495,13	
433	Equipamento Básico	2.024.051,41		2.024.051,41	
434	Equipamento de Transporte	1.339.051,63		1.339.051,63	
435	Equipamento Administrativo	620.569,08		620.569,08	
437	Outros Activos Fixos Tangíveis	1.992.842,66		1.992.842,66	
	Soma	8.829.003,16		8.829.003,16	
Depreciações do Período					
6422	Edifícios e Outras Construções				
6423	Equipamento Básico				
6424	Equipamento de Transporte				
6425	Equipamento Administrativo				
6427	Outros Activos Fixos Tangíveis				
	Soma				
Depreciações Acumuladas					
4382	Edifícios e Outras Construções	897.525,11		897.525,11	
4383	Equipamento Básico	1.265.485,93		1.265.485,93	
4384	Equipamento de Transporte	683.301,48		683.301,48	
4385	Equipamento Administrativo	418.767,81		418.767,81	
4387	Outros Activos Fixos Tangíveis	1.503.083,46		1.503.083,46	
	Soma	4.768.163,79		4.768.163,79	

Observações:

Diferenças internas entre contas.

Anexo 4 – Teste à Cobertura dos Seguros



Cliente:
Assunto: Teste à cobertura de Seguros

Período: 2017
Elaborado por: RS em 2018-04-10
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

Teste à Cobertura de Seguros

Apólice	Seguradora	Riscos cobertos (Ramo)	Objecto Seguro	Quantia Escriturada do Activo	Capital Seguro (VI Coberto pela Apólice)	Cobertura	Duração do Contrato	Início do Período	Termo do Período	N.º Dias do contrato	Prémio	Gasto do Período	Gasto a diferir	Correcções de períodos anteriores
não refere	Groupama	Responsabilidade civil	58-18-NV	n.a.			Anual	30/11/2017	29/11/2018	364	197,41 €	16,81	180,60	
451133477700000	Ageas	Danos Próprios	34-DD-02	14.625,00 €	26.910,00 €	Suficiente	Anual	28/10/2017	27/10/2018	364	877,93 €	154,36	723,57	
00451103808500000	Ageas	Danos Próprios	83-AV-53	- €	16.916,67 €	Suficiente	Anual	28/10/2017	27/10/2018	364	728,56 €	128,10	600,46	
00451154270200000	Ageas	Responsabilidade civil	61-30-RO	- €	- €		Anual	28/05/2017	27/05/2018	364	403,50 €	240,55	162,95	
00911000027900000	Ageas	Danos Próprios	Máquinas	89.712,46 €	246.124,64 €	Suficiente	Anual	05/03/2017	22/12/2017	292	819,71 €	844,98	-25,27	
00451162256700000	Ageas	Danos Próprios	98-RG-71	27.602,14 €	33.879,15 €	Suficiente	Anual	28/04/2017	27/04/2018	364	774,50 €	525,55	248,95	
00451105043700000	Ageas	Danos Próprios	60-IP-36	- €	22.412,45 €	Suficiente	Anual	28/12/2016	27/12/2017	364	674,35 €	674,35		
00451105699000000	Ageas	Danos Próprios	71-BH-02	- €	8.750,00 €	Suficiente	Anual	28/12/2016	27/12/2017	364	425,74 €	425,74		
550017394	Fidelidade	Danos Próprios	Bens em Leasing	38.377,50 €			Anual					#DIV/0!	#DIV/0!	
00951006482200000	Ageas	Multirriscos	Edifício e recheio	310.305,17 €	1.904.000,00 €	Suficiente	Anual	27/12/2016	27/12/2017	365	2.056,23 €	2.056,23		
				465.997,27							Soma	#VALOR!	#VALOR!	

Observações:

Na quantia escriturada de máquinas foi considerada a quantia escriturada total da 433. Na QE do seguro multirriscos, as contas 431, 432, 435 e 437, e as correspondentes depreciações acumuladas.

Anexo 5 – Controlo de Circularização



Cliente:
Assunto: Circularização de clientes

Período: 2017
Elaborado por: RS em 2018-05-25
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

Contabilidade			Confirmação Externa				Sem Resposta (Procedimentos Alternativos)		Ref.
Conta	Descrição	Dez 2017	De Acordo	Conciliado	Não Conciliado	Data Resposta	Conforme	Não Conforme	
21112224	Sarl Az Home	3.525,85 €							211.1
21112258	Nv G45 Secure Solutions NV	112.059,48 €					112.059,48		211.2
21111007	Be Stitch - Indústria Textil, Lda	7.299,25 €		7.299,25 €			7.299,25		211.3
21111695	AQUA TOWEL, LDA	76.920,39 €		76.620,38 €		05/04/2018	76.920,39		211.4
21112198	Sprengers Adviesgroep B.v.	- 2.464,21 €							211.5
21111083	ATELIER DOS TECIDOS, LDA	86.364,20 €							211.6
21112837	Buba Vallery	- €							211.7
21112663	Sprf F.a.c.t, Security	19.595,40 €					19.595,40		211.8
21112338	Nexcrowm Associates King Of Cotton	49.822,56 €					49.822,56		211.9
211116831	Interjumbria Empreendimentos Turísticos e Industri	12.864,91 €					-12.864,91		211.10
21112101	Frank Cristiani Diffusion	- €							211.11
21111952	ENOTEL - HOTELS MANAGEMENT, S.A.	82.359,96 €		86.375,52 €		04/04/2018			211.12
211116993	Galvota Rosa, Unipessoal Lda	7.878,27 €		7.878,27 €		11/04/2018			211.13
211137010	SARL HOTEL BENAHMED KHALED	- €							211.14
21111951	Brainbutton Lda	- €					- €		211.15
21111138	XARMIKLAR - SOCIEDADE TEXTEIS, LDA	15.774,19 €	15.774,20 €			05/04/2018	15.774,19		211.16
211116893	H D P Algarve - Hotéis de Portugal, S.A.	- €	- €			05/04/2018			211.17
211112159	Spaist -Soc Portuguesa Aluguer e Serviço Texteis SA	2.673,53 €					2.673,53		211.18
21112247	Sa Calitex	56,74 €		56,74 €		06/04/2018	56,74		211.19
211116754	Grampiam Investimentos Hoteleiros SA	19.494,52 €					19.494,52		211.20
211126884	Sas Blanchisserie Teinturerie Wartner	44.548,92 €					44.548,92		211.21
211116707	Hospital da Luz S A	5.538,96 €					5.538,96		211.22
211116892	Algarosa Soc. Gestora De Hotéis, Lda	10.559,62 €	10.559,64 €			20/04/2018			211.23
21113176	ALABASTER AS	36.042,20 €					36.042,20		211.24
211116917	Positano Decorações Sociedade, Unipessoal Lda	14.576,54 €		14.576,54 €		28/05/2018	14.576,54		211.25
211126929	Lovely Home Natural Textile	22.894,05 €		22.894,05 €		06/04/2018			211.26
21111972	Alfa Investimentos Turísticos Lda	12.905,83 €		12.905,83 €		06/04/2018	12.905,83		211.27
211136981	Sarl Le Géant	44.022,70 €					44.022,70		211.28
211112251	Edfoli Texteis Lar Lda	11.680,09 €					11.680,09		211.29
21112317	Sprf Societe Commerciale Multiple	19.561,00 €	- €			11/04/2018	19.561,00		211.30
211116936	Terra International, Lda	11.513,13 €					11.513,13		211.31
211112163	Decorweb Unipessoal Lda	17.229,64 €					17.229,64		211.32
211117100	LA FABRICA DE LAS HILANDERAS	21.693,08 €					21.693,08		211.33
211117001	Atlantida Empreendimentos Turísticos e Imob. S.A.	12.779,70 €					12.779,70		211.34
211136865	ZZ-Coutinho & Soares, LDA	- €							211.35
21112790	Clarence House UK Ltd	- €							211.36
21111956	J Cardoso Sa	5.502,38 €							211.37
211126969	Las Hilanderas	17.851,65 €					17.851,65		211.38
	Soma	741.691,41	26.333,84	228.606,58			569.205,75		

Observações:

Anexo 6 – Resposta Concordante



Cliente: 0
Assunto: Circularização de clientes

Período: Elaborado por: RS em 2018-05-25
2017 Revisto por:
(Valores em Euros)

CIRCULARIZAÇÃO DE CLIENTES - Resposta Concordante

CLIENTE: Algarosa Soc. Gestora De Hotéis, Lda Período Dez 2017
CONTA: 211116892
Refª: 211.23

		Valores em €
Saldo da Empresa	Conta Corrente:	10.559,62 €
	Conta cheques pré-datados:	
	Conta Retenções:	
	Adiantamentos	
	Outros:	
	TOTAL	10.559,62 €
Saldo do cliente	Conta Corrente:	10.559,62 €
	Conta Títulos:	
	Conta Retenções:	
	Adiantamentos	- €
	Outros:	- €
	TOTAL	10.559,62 €
DIFERENÇA		- €

Anexo 7 – Resposta Discordante



Cliente: 0
Assunto: Circularização de Clientes

Período: Elaborado por: RS em 2018-05-25
2017 Revisão por:
(Valores em Euros)

CIRCULARIZAÇÃO DE CLIENTES - Resposta Discordante

CLIENTE:	Positano Decorações Sociedade, Unipessoal Lda	Período	Dez 2017
CONTA:	211116917		
Ref#:	211.25		
Saldo da Empresa	Conta Corrente:		14.576,54 €
	Conta Cheques pré-datados:		
	Conta Retenções:		
	Adiantamentos		
	Outros:		
	TOTAL		14.576,54 €
Operações registadas pela empresa, mas não pelo cliente			
A débito (v.g. - Mercadorias em trânsito)			
31/07/2018	Vendas MN - n/Fatura nº 2017/1033		1.461,24 €
	TOTAL		1.461,24 €
A crédito (v.g. - Outras operações)			
	TOTAL		- €
Operações registadas pelo cliente, mas não pela empresa:			
A débito (v.g. - Pagamentos em trânsito, devoluções)			
	TOTAL		- €
A crédito (v.g. - Outras operações)			
	TOTAL		- €
	Saldo da empresa corrigido		13.115,30 €
	Saldo do cliente		13.115,30 €
	Diferença:		- €
Observações:			

Anexo 8 – Resumo da Circularização



Cliente:
Assunto: **Resumo de Circularização**

Período: **2017**
Elaborado por: RS em 2018-05-25
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

Contabilidade			Confirmação Externa			Sem Resposta (Procedimentos Alternativos)	
Conta	Descrição	Dez 2017	De Acordo	Conciliado	Não Conciliado	Conforme	Não Conforme
211	Cientes c/c	913.961,36	26.333,84	228.606,58		569.205,75	
	Soma	913.961,36	26.333,84	228.606,58		569.205,75	

Observações:

Resumo	Circularizado	
	Valor	% sobre Total
Saldo Verificado	824.146,17	90%
Saldo Não Verificado*		

*se o valor for acima da materialidade, referir no relatório

Anexo 9 - Caixa



Cliente:
Assunto: Caixa

Ano: 2016

Elaborado por: RS em 2018-05-19

Conferido por: RL em

(Valores em Euros)

K11

CAIXA

Conta	Descrição	2015	Aumentos	Diminuições	Fecho 2016	Folha de Caixa	Diferença	Observ.
1111	Caixa A	37.099,08	30.193,14	39.349,99	27.942,23		27.942,23	
1112	Caixa Dolars	4.007,05			4.007,05		4.007,05	
1121	Caixa Compras a Dinheiro		42.256,49	42.256,49				
114	Caixa Valores a Depositar	3.034,47	14.697.036,88	14.635.021,51	65.049,84		65.049,84	
11	Caixa	44.140,60	14.769.486,51	14.716.627,99	96.999,12		96.999,12	

Decomposição do saldo de caixa

Data	Descrição	Valor	Natureza
Total			

Observações:

Anexo 10 – Reconciliação Bancária



Cliente:
Assunto: Reconciliação Bancária

Ano: 2017

Elaborado por: RS em 2018-05-19
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

K12/4

RECONCILIAÇÃO BANCÁRIA

Fecho2017

BANCO: 125 Millenium BCP

Saldo do Extracto Bancário 46.864,14

Valores creditados nos livros e não debitados pelo Banco (retirar)

Data	Descrição	Valor	Data regularização do vi em aberto	Fonte
30/12/2016	sem descrição	5,00	03/01/2017	Extrato BCP
30/12/2016	sem descrição	83,95	02/01/2017	Extrato BCP
30/12/2016	sem descrição	31,00	02/01/2017	Extrato BCP
		119,95		

Valores debitados nos livros e não creditados pelo Banco (adicionar)

Data	Descrição	Valor	Data regularização do vi em aberto	Fonte

Valores creditados pelo Banco e não debitados nos livros (retirar)

Data	Descrição	Valor	Data regularização do vi em aberto	Fonte

Valores debitados pelo Banco e não creditados nos livros (adicionar)

Data	Descrição	Valor	Data regularização do vi em aberto	Fonte

Saldo do Banco Corrigido	46.744,19
Saldo Contabilístico	46.744,19
Diferença	0,00

Anexo 11 – Resumo dos Depósitos Bancários



Cliente:
Assunto: Depósitos à Ordem

Ano: 2017

Elaborado por: RS em 2018-05-19

Conferido por: RL em

(Valores em Euros)

K12

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Conta	Descrição	2016	Aumentos	Diminuições	Fecho 2017	Reconciliação Bancária	Diferença por Reconciliar	Ref.
121	Caixa Geral Depositos	415.785,28	15.109.482,67	15.072.952,04	391.266,56		-1.382,67	K12/1
122	Novo Banco	20.168,42	86.023,43	50.342,36	55.849,49		49,55	K12/2
123	Caixa Geral Depositos	20.520,70	2.159.485,28	2.168.524,27	12.321,93		-1.406,41	K12/3
125	Millenium BCP	1.549.764,92	401.514,30	1.904.535,03	46.744,19		0,00	K12/4
12	Depósitos à Ordem	2.006.239,32	17.756.505,68	19.196.353,70	506.182,17		-2.739,53	

RESUMO DE RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

Conta	Saldo extracto bancário	Empresa			Banco		Diferença	Saldo pelo razão
		Pagamentos em trânsito	Valores creditados na contabilidade e não reflectidos no banco	Depósitos em trânsito	Valores debitados na contabilidade e não reflectidos no banco	Valores creditados no banco e não debitados na contabilidade		
121	499.944,43	110.060,54					-1.382,67	391.266,56
122	39.543,80	184,96			16.540,20		49,55	55.849,49
123	160.845,02	149.929,50					-1.406,41	12.321,93
125	46.864,14	119,95					0,00	46.744,19
	747.197,39	260.294,95			16.540,20		-2.739,53	506.182,17

Observações:

Foram devidamente justificadas as conciliações bancárias, correspondendo as diferenças acima a saldos já bastante antigos.

Anexo 12 – Controlo de Circularização (Comparação dos valores da contabilidade com MRC)



Cliente:
Assunto: Controlo de Circularização de Financiamentos Obtidos

Período: 2017
Elaborado por: RS em 2018-06-04
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

CONTROLO DE CIRCULARIZAÇÃO

Contabilidade			Confirmação Externa				Sem Resposta (Procedimentos Alternativos)		
Conta	Descrição	Fecho 2017	De Acordo	Conciliado	Não Conciliado	Fonte	Conforme	Não Conforme	Ref.
251102	CGD	93.750,00	93.750,00			CRC BP			25111.1
251104	CGD - CONTA CAUCIONADA	100.000,00	100.000,00			CRC BP			25111.2
251110	MILLENNIUM - CONTA CAUCIONADA	100.000,00	100.000,00			CRC BP			25111.3
2511	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	293.750,00	293.750,00						

Contabilidade			Confirmação Externa				Sem Resposta (Procedimentos Alternativos)		
Conta	Descrição	Fecho 2017	De Acordo	Conciliado	Não Conciliado	Fonte	Conforme	Não Conforme	Ref.
251301	BES - 2061591 - VLP					CRC BP			2513.1
251302	CAIXALEASING - 100079915	3.090,01	3.090,00			CRC BP			2513.2
251303	CAIXALEASING V.L.P. PLUG-IN 98-RG-	11.906,08	11.906,00			CRC BP			2513.3
2513	LOCAÇÕES FINANCEIRAS	14.996,09	14.996,00						

Contabilidade			Confirmação Externa				Sem Resposta (Procedimentos Alternativos)		
Conta	Descrição	Fecho 2017	De Acordo	Conciliado	Não Conciliado	Fonte	Conforme	Não Conforme	Ref.
251401	POF3868					CRC BP			2514.1
251402	PAF3312	19,99	159,00			CRC BP			2514.2
251403	CAC2239	139,85				CRC BP			2514.3
251404	ELI2385					CRC BP			2514.4
251405	AND3740					CRC BP			2514.5
2514	CARTÕES DE CRÉDITO	159,84	159,00						

Anexo 13 – Divisão Temporal do Passivo



Ciente:
Assunto: Divisão Temporal do Passivo

Período: 2017
Elaborado por: RS em 2018-06-04
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

DIVISÃO TEMPORAL PASSIVO

Conta	Descrição	2016	Financiamentos Obtidos no Período	Fecho 2017	Prestações a efectuar 2018	Valor Auditado		Balança (Cliente)		Diferença	
						Passivo Corrente	Passivo Não Corrente	Passivo Corrente	Passivo Não Corrente	Passivo Corrente	Passivo Não Corrente
251102	CGD	156.250,00		93.750,00	62.500,00	31.250,00	62.500,00	31.250,00			
251104	CGD - CONTA CAUCIONADA	50.000,00	50.000,00	100.000,00	100.000,00		100.000,00				
251110	MILLENNIUM - CONTA CAUCIOI	100.000,00		100.000,00	100.000,00		100.000,00				
251301	BES - 2061591 - VLP	10.932,48									
251302	CAIXALEASING - 100079915	12.970,29		3.090,01	3.090,01	3.090,01	3.090,01				
251303	CAIXALEASING V.L.P. PLUG-IN 9	20.741,01		11.906,08	8.866,74	8.866,74	8.954,35	2.951,73	-87,61	87,61	
2514	CARTÕES DE CRÉDITO	1.345,83	20.086,88	159,84	159,84	159,84	159,84	0,00			
Total		352.239,61	70.086,88	308.905,93	274.616,59	34.289,34	274.704,20	34.201,73	-87,61	87,61	

Observações:

Notar que os nossos cálculos são uma mera estimativa, sendo aceitáveis as DF do cliente.

Anexo 15 – Corte das Entradas de Mercadorias, Matérias-Primas e Matérias Subsidiárias



Cliente:
Assunto: Corte de operações

Período: 2017
Elaborado por: RS em 2018-05-25
Conferido por: RL em
(Valores em Euros)

D108

Corte de Operações das Entradas de Mercadorias, Matérias-Primas e Matérias-Subsidiárias

Últimas entradas de 2017

A selecção foi baseada nos últimos lançamentos da conta 312

Guia de Remessa							Factura					Contabilização		
Entrada Nº.	Quant. (kg)	Fornec.	Data	Ref.	Descrição	Quant.	Fact. Nº.	Data	Ref.	Descrição	Quant.	Valor (Euros)	Diário/Nº Doc.	Data Registo
		GoldLabel					455	31/12/2015	7018	Etiquetas Mango		2320,95	2/120779	31/12/2015
3498 a 1558		GoldLabel	17 a 30-12-2015	1001, 4217, 7018, 7001	Etiqueta marca oysho branca, zara pack, cordao z		442	31/12/2015	4217, 7018, 7011	Etiqueta lateral Oysho; Zara Pack		28299,99	2/120882	31/12/2015
		Jorig					4275	27/10/2015	LC04274-1	Renda 100% algodão cr	12,00	61,99	2/121079	31/12/2015
		Shanghai Naxis Co., Ltd.					5704524	31/12/2015		Woven Label	30.600,00	806,58	2/120889	31/12/2015
		Shanghai Naxis Co., Ltd.					5704534	31/12/2015		Woven Label, print lab	25.640,00	890,31	2/120890	31/12/2015
		SAS Velysam					33039	06/11/2015		Echant Teint	20,00	70	2/121081	31/12/2015
986983 a 9879		UniLabel, SI	28 a 30-12-2015	1618/6054, 6098, 6099	Etiqueta adesiva blar	10.472,00	108633	31/12/2015	1618/6054, 6098, 6099	Etiqueta adesiva blar	10.472,00	156,44	2/120974	31/12/2015
5663 a 5689		Luis Azevedo & Filhos, Lda.			Interlock favo, fita risc	2.101,10	2315	31/12/2015		Interlock Favo 67%l.yoc	2.101,10	2194,52	2/120810	31/12/2015
156488 a 15652		Vilartex	28 a 30-12-2015		Jersey 100%CO, Rib 10I	7.967,40	151891	31/12/2015		Jersey 100%CO, Rib 10I	7.967,40	42829,85	2/120826	31/12/2015
1488		Basilio Mañ	30/12/2015	McJearl	Jersey Alg/EA	1.851,50	154	31/12/2015	MCJEARL	Malha Cru Jersey Algod	1.857,50	17477,59	2/120919	31/12/2015
		Sidonicos KnitWear					2705	31/12/2015	JSCPM4201701A87	Jersey 55%L145% CV CI	2.040,00	46,27	2/120967	31/12/2015

Primeiras entradas de 2018

Guia de Remessa							Factura					Contabilização		
Entrada Nº.	Quant. (kg)	Fornec.	Data	Ref.	Descrição	Quant.	Fact. Nº.	Data	Ref.	Descrição	Quant.	Valor (Euros)	Diário/Nº Doc.	Data Registo
1	16A/8	Joaquim Lir	05/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	112,00	167/8	05/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	112,00	385,73	2/10018	
2	16A/5	Joaquim Lir	04/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	400,00	167/10	04/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	400,00	1377,6	2/10019	
3	16A/5	Joaquim Lir	04/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	3.370,00	167/3	04/01/2016		5.480,00 Crepe Fantasia 100% P	3.370,00	11606	2/10020	
4		Nastrotex					78/2016	05/01/2016	SAR-005	Fita Serja 35mm Preta I	100,00	43,05	2/10030	
5		Klick-fechos de correr, SA					16/2016	05/01/2016		inj 633 K180 102	8,00	5,62	2/10031	
6		Goldlabel					Nota Deb 16/1	05/01/2016		Etiqueta lateral mango	74,00	1,6	2/10035	
7		Master Paper					2/27	05/01/2016	2.201.776.280,00	Plastico 15mic.	575,00	1168,28	2/10038	
8	121/2016	6 Dias	11/01/2016	107/3576	Cetim PT 100%viscose	34,00	148	11/01/2016	107/3576	Cetim PT	34,00	81,55	2/10039	
9	16A/27	M.Sousa &	06/01/2016	02.TCR0201065T	Tela Crua 100% algodão	192,00	16A/17	06/01/2016	02.TCR0201065T	Tela Crua 100% algodão	192,00	283,39	2/10042	
10		SACOR					35	12/01/2016		Nastro 10mm rosa, 3m	6.920,00	466,91	2/10043	

Observações:

Todas as saídas até 31/12/2015 foram contabilizadas em 2015.

