



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Inês Caetano Faria

**CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
PORTUGUESES:
DESCRIÇÃO E CARACTERÍSTICAS**

Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, orientado pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e pelo Professor Doutor Ilídio Tomas Lopes, apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Setembro de 2019

Resumo

O presente relatório pretende realçar quais as atividades desenvolvidas ao longo do estágio na sociedade de revisores Telma Carreira Curado & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, e ao mesmo tempo confrontar o conhecimento prático adquirido com a vertente teórica lecionada durante o Mestrado de Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Adicionalmente o relatório expõem a realização de um estudo de caso sobre os Municípios Portugueses. O objetivo é analisar o tipo de Certificação Legal de Contas emitida para cada município, num período temporal definido, e a aptidão do órgão executivo para reverter opiniões modificadas em anos posteriores.

Durante o estágio foi clarificado o percurso de uma auditoria financeira, incluindo todos os procedimentos, metodologias e práticas legais subjacente à profissão com o objetivo de alcançar a compreensão e aplicação das normas de auditoria e essencialmente de desenvolver a capacidade crítica e analítica nos trabalhos de validação de asserções.

Todos os conhecimentos adquiridos foram ao encontro das metas iniciais estabelecidas para o estágio, tendo sido também fundamentais para a elaboração de um estudo de caso coerente e fundamentado. Neste conclui-se que os municípios portugueses apresentam, ao longo dos anos em análise, constantes opiniões modificadas nas suas Certificações Legais de Contas. Sendo de realçar opiniões por conta de Imobilizado e Bens de Domínio Público não registados na contabilidade.

Palavras-Chave: Auditoria Financeira, Certificação Legal de Contas, Parecer do Auditor, Administração Local, Opinião Modificada.

Abstract

The present report intends to enhance which activities were developed during the internship in Telma Carreira Curado & Associados, Society of Statutory Auditors. At the same time this report wishes to confront the acquired knowledge with the lessons learned during the master's degree in Accountability and Finance, in Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Additionally, the report presents one case study about Portuguese Municipalities. The purpose is to analyse the type of Legal Certification of Accounts for each county, for a defined time period, and the ability of the executive body to reverse modified opinions the following year.

During the internship the course of a financial audit was clarified, with all procedures, methodologies and legal practices underlying the profession in order to achieve understanding and application of auditing standards and essentially to develop critical and analytical capability in assertion validation work.

All the acquired knowledge met the initial goals established for the internship, being also fundamental in the elaboration of a coherent and well-grounded case study. In it, it is concluded that the Portuguese municipalities present, over the years under analysis, constant modified opinions. Of particular note are opinions on non current assets fixed and public domain goods not registered in accountancy.

Keywords: Financial audit, Legal Certification of Accounts, Auditor's Opinion, Local Administration, Modified Opinion.

Lista de Siglas

ADSE – Instituto de Proteção e Assistência na Doença

AT – Autoridade Tributária

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CCP – Código da Contratação Pública

CGA – Caixa Geral de Aposentações

CLC – Certificação Legal de Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

COD – Controlo Orçamental da Despesa

COR – Controlo Orçamental da Receita

DF – Demonstrações Financeiras

DR – Demonstração dos Resultados

EOEP – Estado e Outros Entes Públicos

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IAS – International Accounting Standard

ISA – *International Standards on Auditing*

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

LCPA – Lei dos Pagamentos e Compromiços em Atraso

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

M&A – Fusões e Aquisições

MRCBP – Mapa das Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal

NCP – Norma Contabilística Pública

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PME – Pequena e Média Empresa

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

PPI – Plano Plurianual de Investimentos

RFALEI – Regime Financeiro da Autarquia Local e das Entidades Intermunicipais

SAF-T – *Standard Audit File for Tax Purposes*

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística – Administração Pública

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TCC – Telma Carreira Curado

TCCA|SROC – Telma Carreira Curado & Associados| Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

Índice

Resumo	iii
Abstract	iv
Lista de Siglas	v
1. Introdução	1
2. Auditoria Externa: Revisão de Literatura e Normativos	3
2.1. Auditoria Financeira	3
2.2. Parecer do Auditor	4
2.3. Certificação Legal de Contas	6
2.4. Auditoria no Setor Público Administrativo	8
3. O Estágio	11
3.1. Apresentação da Empresa.....	11
3.2. Atividades Desenvolvidas	13
3.2.1. Dossier Corrente e Permanente	13
3.2.2. Planeamento de uma Auditoria	14
3.2.3. Risco e Materialidade.....	15
3.2.4. Prova	18
3.2.5. Amostragem.....	20
3.2.6. Confirmação dos Saldos de Abertura.....	21
3.2.7. Procedimentos Substantivos: Papéis de Trabalho	22
3.2.7.1. Ativo Fixo Tangível.....	24
3.2.7.2. Clientes.....	26
3.2.7.3. Meios Financeiros Líquidos	30
3.2.7.4. Fornecedores.....	32
3.2.7.5. Rendimentos	35

3.2.7.6.	Gastos.....	38
3.2.7.7.	Outros Papéis de Trabalho.....	42
3.2.8.	Revisão Analítica Global e Memorando das Conclusões de Auditoria.....	44
3.3.	Análise Crítica	45
4.	A Certificação Legal de Contas dos Municípios Portugueses: Estudo de Caso	47
4.1.	Enquadramento Legal da CLC	47
4.2.	Dados e Metodologia.....	49
4.3.	Apresentação dos Resultados	51
4.4.	Considerações Finais	60
5.	Conclusão.....	61
	Bibliografia	63
	Legislação	67
	Anexos	69

Índice de Figuras

Figura 1 - Bases para o cálculo da materialidade	17
Figura 2 - Fator de confiança para amostragem não estatística e fórmula para o cálculo do tamanho da amostra.....	21

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Nº Municípios com CLC modificada e não modificada, por ano	51
Gráfico 2 – Nº Reservas emitidas por ano	52
Gráfico 3 – Recorrência do tipo de reserva, por cada ano	58
Gráfico 4 – Peso por área de reserva no total das reservas emitidas nos três anos.....	58

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Fases do Ciclo da Despesa	40
Tabela 2 – Nº Municípios e Ilhas	49
Tabela 3 – Número de municípios com CLC publicada em cada ano	50
Tabela 4 – Tamanho da amostra por período temporal	50
Tabela 5 – Distribuição das reservas emitidas por área	533

1. Introdução

O presente relatório surge na sequência do estágio curricular para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. A opção pelo estágio curricular surgiu da necessidade de colocar em prática os conhecimentos obtidos ao longo do mestrado, para o que foi selecionado o escritório Telma Carreira Curado & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas.

O gosto pela Auditoria Financeira surgiu durante o 1º ano de mestrado e a partir daí permaneceu a certeza de que o primeiro contacto laboral seria nesta área. O estágio teve a duração de 720h, aproximadamente 4 meses e 2 semanas com início no mês de fevereiro de 2019.

No senso comum Auditoria Financeira engloba procedimentos de verificação e validação de asserções apresentadas pelo órgão de gestão de uma entidade. O objetivo central do trabalho do auditor é emitir uma opinião livre de erros sobre a situação económica e financeira de qualquer entidade, privada ou pública, baseando-se para tal em prova suficiente e apropriada. Nos últimos anos a auditoria vem ganhando espaço na realidade empresarial e deixa de ser vista como um mero gasto para passar a ser vista como um investimento.

No contexto deste trabalho pretende-se para além da descrição detalhada das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, analisar as Certificações Legais de Contas emitidas aos Municípios Portugueses. No desenrolar dos trabalhos de auditoria sobre as mais diversas áreas de negócio durante o estágio, prevaleceu um tipo de entidade em particular, a administração local. Dado que as contas das autarquias locais se revestem de particular interesse público, dada a proximidade destas entidades com os cidadãos, o âmbito deste estudo partiu do interesse sobre as observações que são emitidas às contas municipais e sobre a capacidade dos municípios reverterem favoravelmente essas mesmas indicações ao longo do tempo.

Para a descrição dos trabalhos efetuados no âmbito da profissão de auditor financeiro foram utilizados como base documentos de suporte inseridos no trabalho diário do escritório Telma Carreira Curado & Associados, bem como diversos artigos científicos e bibliografia sobre a temática da auditoria. Por sua vez, a base de trabalho para a observação do tipo de

Certificação Legal de Contas emitida nos municípios portugueses passou pela análise qualitativa e quantitativa às certificações publicadas *online*.

Este relatório encontra-se dividido em quatro capítulos centrais. O capítulo 2 inclui a revisão de literatura e normativos, onde serão detalhados alguns dos conceitos teóricos inerente à atividade de auditoria, com recurso a Normas Internacionais de Auditoria e Legislação Nacional. O capítulo 3 é dedicado ao estágio, inicialmente descrevendo a empresa onde decorreu, com a exposição da estrutura organizacional e dos principais pontos de atuação da Sociedade de Revisores, passando seguidamente à descrição das atividades desenvolvidas enquanto membro da equipa de auditoria no escritório da Dr^a Telma Curado, e terminando com um balanço crítico sobre os trabalhos desenvolvidos, competências adquiridas. O capítulo 4 apresenta o estudo de caso sobre os municípios portugueses, começando com um enquadramento sobre o papel da Certificação Legal de Contas neste contexto, seguindo-se uma breve explicação dos aspetos metodológicos, passando depois aos resultados e considerações finais. Para finalizar, o relatório inclui, uma conclusão geral sobre a temática da auditoria nas entidades públicas e observações sobre o estudo de caso.

2. Auditoria Externa: Revisão de Literatura e Normativos

2.1. Auditoria Financeira

A crescente competitividade e complexidade empresarial aliada ao gradual interesse dos *stakeholders* na informação financeira e no desempenho das empresas, tem levado os gestores a investir em áreas relacionadas com a investigação, avaliação, acompanhamento e credibilização das transações efetuadas e dos resultados obtidos. Neste sentido, a auditoria financeira é um mecanismo que testa as asserções do órgão de gestão presentes nas demonstrações financeiras (DF). Mais especificamente, o trabalho do auditor será o de avaliar as rúbricas das DF bem como, avaliar e fazer observações sobre o funcionamento do sistema de controlo interno da empresa.

Partindo de uma premissa geral, a auditoria financeira é vista como uma opinião razoavelmente objetiva sobre as DF de uma entidade. Para Almeida (2017), uma auditoria externa é um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às afirmações sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas afirmações e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira. Segundo Carvalho & Pereira (2013), uma auditoria externa bem realizada tem a capacidade de fornecer factos e informações das mais diversas áreas de atuação e departamentos de uma organização, fazendo assim com que o mercado se sinta mais protegido e confiante.

A auditoria é um processo de recolha de provas para testar as afirmações efetuadas pelo órgão de gestão tendo por base as normas contabilísticas, as normas de auditoria e outros referenciais (Almeida, 2017). Assim se percebe que o auditor deve realizar todas as tarefas com objetividade, imparcialidade e ceticismo profissional, contribuindo para a credibilização das DF e para a sustentabilidade dos mercados financeiros. Para Deis & Giroux (1992), a probabilidade de descobrir uma violação nos procedimentos depende da capacidade técnica do auditor, já a probabilidade de reportar os erros depende da sua independência.

A International Standards on Auditing (ISA 200) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria – diferencia as responsabilidades do auditor e do órgão de gestão. Como responsabilidade do auditor a norma destaca a obtenção de garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais e a comunicação das conclusões a que chegou dando uma opinião limpa sobre a entidade ou solicitando eventuais alterações futuras. Em relação ao órgão de gestão, a norma clarifica que ele é o responsável pela preparação das demonstrações financeiras, pelo controlo interno e por proporcionar ao auditor acesso, sem restrições, a toda a informação requerida. Pelo §6 da *ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre as Demonstrações Financeiras* – os objetivos do auditor são formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito.

2.2. Parecer do Auditor

Como expresso na *ISA 700*, um dos objetivos do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida. Pelo artigo 420º, nº1, do *Código das Sociedades Comerciais*, as competências do Revisor Oficial de Contas são:

- a) Fiscalizar a administração da sociedade;
- b) Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
- c) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;
- d) Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- e) Verificar a exatidão dos documentos de prestação de contas;
- f) Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adotados pela sociedade conduzem a uma correta avaliação do património e dos resultados;

- g) Elaborar anualmente relatório sobre a sua ação fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração;
- h) Convocar a assembleia geral, quando o presidente da respectiva mesa o não faça, devendo fazê-lo;
- i) Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;
- j) Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por acionistas, colaboradores da sociedade ou outros;
- k) Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;
- l) Cumprir as demais atribuições constantes da lei ou do contrato de sociedade.

Com a opinião do auditor, as entidades pretendem fornecer aos utilizadores da informação uma certeza razoável de que as demonstrações foram elaboradas em conformidade com o normativo contabilístico aplicável. Para tal, o auditor deverá seguir os padrões éticos da profissão e aplicar as normas de auditoria no âmbito do seu trabalho. O artigo 61º, nº1, da Lei nº140/2015 – *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (EOROC) – afirma que os membros da Ordem devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer atuação contrária à dignidade das mesmas. O poder do auditor e a qualidade dos seus serviços aumentam quando existe menos espaço para julgamentos e interpretações (Magee & Tseng, 1990) e quando são seguidas rigorosamente as normas de auditoria (Hay & Cordery, 2018).

Segundo a ISA 700, §10-11, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Para Hay & Cordery (2018), a presença de um auditor permite que *stakeholders*, como investidores, atribuam maior credibilidade às demonstrações financeiras.

Neste sentido, a opinião do auditor pode ser modificada ou não modificada. Sendo uma opinião modificada, esta poderá adquirir a forma de opinião com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião. Quando o auditor coloca reservas na sua opinião significa que as DF não estão preparadas de acordo com o referencial contabilístico aplicável, num determinado saldo de conta ou classe de transacção. Em certos casos o auditor não consegue realizar os procedimentos que considera necessários para fundamentar a sua opinião, nesta condição ou emite uma reserva por limitação de âmbito ou uma escusa de opinião (quando as distorções são materialmente relevantes e profundas). No caso da opinião adversa, pelo §8 da ISA 705 – *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente* – o auditor deve expressar tal opinião quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são materiais e afetam a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

Em suma o §4, da ISA acima mencionada, refere que o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Por sua vez, emite uma opinião modificada se concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as DF como um todo não estão isentas de distorção material, ou não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as DF como um todo estão isentas de distorção material.

2.3. Certificação Legal de Contas

Tanto a opinião do auditor como a descrição do trabalho desenvolvido devem estar refletidos num relatório assinado a ser entregue à entidade auditada. Pelo Guia da Aplicação Técnica Nº1, o título a adotar será “Certificação Legal das Contas” caso resulte de revisão legal de contas, e “Relatório de Auditoria” caso se trate de revisão voluntária de contas.

Segundo o *Código das Sociedades Comerciais*, artigo 70º, nº2, al. c), a sociedade deve disponibilizar aos interessados a CLC. Mais especificamente, o artigo 262º, nº2, afirma que as sociedades por quotas que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

- a) Total do balanço: 1.500.000€;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000€;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Relativamente às sociedades anónimas, o artigo 278º realça que qualquer sociedade anónima deverá apresentar CLC, independentemente da sua estrutura.

A estrutura de uma CLC é composta, primeiramente, pela secção da “Opinião” onde o auditor indica a entidade que está a auditar bem como o período a que reportam as DF e, por conseguinte, indica se estas apresentam ou não uma imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa. De seguida apresenta-se a secção “Bases para a Opinião”. Aqui é descrito que o trabalho foi desenvolvido de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e expressa-se que a prova recolhida é suficiente e apropriada para suportar a opinião. A terceira e quarta secção, “Responsabilidades do Órgão de Gestão e do órgão de Fiscalização pelas Demonstrações Financeiras” e “Responsabilidade do auditor pela auditoria das Demonstrações Financeiras”, respetivamente, descrevem quais as obrigações de cada interveniente no processo de auditoria. Por último, na secção “Relatório de Gestão” o auditor pronuncia-se sobre se a informação contida no relatório de gestão está, ou não, de acordo com as DF.

As secções descritas anteriormente dizem respeito a uma CLC “limpa” ou não modificada, sem reservas nem ênfases. Neste caso, a prova recolhida foi suficiente e apropriada para atestar as afirmações do órgão de gestão sobre as DF. No entanto, existem situações que modificam a estrutura base da CLC, mas que não alteram a opinião do auditor, são elas a incerteza material relacionada com a continuidade, as ênfases e as matérias relevantes de auditoria. Quando o auditor necessita de explicar determinadas matérias é adicionada uma secção após a secção “Bases para a Opinião”. No caso de o auditor emitir uma opinião modificada apenas as duas primeiras secções sofrem alterações, passando a designar-se por “Opinião com reservas” e “Bases para a opinião com reservas”.

A expectativa quer do cliente, quer do auditor, é a de que o relatório emitido seja isento de reservas, e de aspetos relacionados com incertezas materiais relativas à continuidade da empresa. Ambos pretendem demonstrar que as DF representam uma imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa, no entanto, o auditor pode encontrar situações que originem reservas, ou pode ter sido limitado no âmbito da sua atuação. Após a execução do

trabalho de campo e a revisão de todo o trabalho de auditoria e de todas as conclusões, procede-se ao preenchimento da CLC. Tal documento credibiliza a imagem de qualquer empresa, garantindo que as DF e os demais indicadores económicos refletem a veracidade da situação económica, financeira e social da estrutura empresarial.

2.4. Auditoria no Setor Público Administrativo

Segundo Franco (1995), o setor público é o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência. O artigo 82º, nº2, da Constituição da República Portuguesa indica que o setor público é constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.

Os Estados Democráticos precisam de demonstrar a transparência e a credibilidade da sua governação, a ética e a legalidade das suas ações e que as contas que prestam refletem os resultados da governação (Alves, 2014). Segundo Helden & Hodges (2015) a auditoria no setor público administrativo reflete a prestação eficaz de serviços e restringe a execução de atividades corruptas por parte dos órgãos de gestão.

As entidades que fazem parte do setor público administrativo em Portugal – Administração Central, Regional e Local e Segurança Social – devem demonstrar a forma como usam os recursos e o modo como os aplicam na realização das suas atividades diárias. Para além do controlo sobre os ativos, passivos, rendimentos e gastos, a execução do Orçamento do Estado está, também, sujeita a controlo, que consiste na verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas e na apreciação da gestão dos fundos e outros ativos públicos e da dívida pública (Alves, 2014). O controlo acima mencionado pode ser realizado pelo Tribunal de Contas, que tem um papel fundamental na auditoria de forma legal e regularidade financeira das contas do Estado e das outras entidades públicas. Pela Lei nº 98/97, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), artigo 54º, a verificação externa das contas tem por objeto apreciar, designadamente:

- a) Se as operações efetuadas são legais e regulares;
- b) Se os respetivos sistemas de controlo interno são fiáveis;

c) Se as contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam refletem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação financeira e patrimonial;

d) Se são elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas.

Tratando-se do setor público administrativo é importante demonstrar um certo grau de independência entre a equipa de auditoria e a entidade pública auditada. Este grau de independência traduz-se numa maior confiança depositada, pelos cidadãos, na informação financeira e demonstra que a entidade pública atua segundo o princípio da transparência. Jones & Pendlebury (2010) afirmam que a auditoria é uma parte fundamental da contabilidade governamental, e que nos atuais governos os auditores se esforçam para oferecer uma visão de independência face à governação. Uma vez, que a sua reputação também fica em causa se não existir o distanciamento entre o auditor e a entidade auditada. No entanto, os mesmos autores aludem para o facto de o auditor depender sempre da cooperação das entidades auditadas e, por isso a sua independência poderá ser muitas vezes comprometida. Uma visão semelhante indica que, se a auditoria externa for realizada por um auditor independente, a opinião por este emitida será mais credível (Helden & Hodges, 2015).

As entidades públicas que ao abrigo da lei estão obrigadas a apresentar CLC devem fornecer ao auditor toda a documentação e informação necessária ao desenvolvimento do seu trabalho. Como mencionado anteriormente, a ISA 200 indica que o órgão de gestão deve fornecer acesso, sem restrições, a toda a informação requerida. Quando tal não se verificar o auditor está limitado no âmbito do seu trabalho e deverá indicar tal facto na CLC.

De notar que mais literatura será apresentada no capítulo seguinte.

3. O Estágio

3.1. Apresentação da Empresa

O presente estágio curricular insere-se nas atividades desenvolvidas no escritório Telma Carreira Curado & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (TCCA|SROC), uma organização que atua de forma independente e que pretende garantir a fiabilidade e o rigor da informação apresentada nas DF das empresas, e emitir uma opinião sobre as mesmas. A TCCA|SROC tem como ambição diária conseguir apresentar soluções de valor acrescentado ao cliente, nas mais diversas áreas ligadas à gestão financeira. O desenvolvimento dos trabalhos é feito com base em valores como a confiança, independência, disponibilidade e credibilidade. Existe a constante procura por uma postura de proximidade e acompanhamento contínuo com os clientes, com o objetivo de adicionar valor e de apoiar os seus processos de tomada de decisão. A Dr^a Telma Curado ambiciona que a sua equipa se apresente como parceira e não como mera prestadora de serviços.

A equipa da TCCA|SROC conta com cinco profissionais de auditoria com formação multidisciplinar e larga experiência, com dois Revisores Oficiais de Contas, com um estagiário da Ordem e com cinco estagiários juniores de enorme competência e com um elevado grau de conhecimentos, o que permite dar resposta às áreas sob a competência exclusiva dos Revisores Oficiais de Contas, bem como atender aos desafios que cada um dos clientes enfrenta.

A Dr^a Telma Carreira Curado, fundadora da TCCA|SROC, é licenciada em Economia pelo Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG) da Universidade Técnica de Lisboa, com especialização em fiscalidade pelo ISEG e finanças pelo Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE), é também detentora da qualificação de Técnica Oficial de Contas e Revisora Oficial de Contas. O interesse pela economia e pelas temáticas financeiras surgiu por influência dos pais que sempre estiveram ligados aos negócios. A Dr^a Telma afirma que “a simbiose que existe entre a economia enquanto ciência social, intimamente ligada ao

comportamento humano e a componente financeira, muito mais concreta e objetiva, é uma dicotomia que lhe agrada muito”¹.

A TCCA|SROC desenvolve trabalhos de revisão legal de contas, auditoria e consultoria fiscal e financeira em entidades públicas e privadas. A empresa conta com escritórios em Lisboa, Portalegre e Leiria (sede) e possui clientes das mais diversas áreas: hotelaria, agricultura, distribuição, vinicultura, informática, hortofrutícola, imobiliário, cosmética, limpeza, administração local, entre outras.

Sendo uma pessoa visionária, a Dr^a Telma Curado juntamente com a sua equipa, realiza anualmente um ciclo de conferências, com convidados de elevada reputação profissional e dos mais variados espectros económicos para debaterem uma determinada temática ou problemática. Alguns dos convidados estão presentes em iniciativas da Telma Curado & Associados desde sempre, como o jornalista de Economia Camilo Lourenço e o Professor João César das Neves. Posicionando a sua equipa e os seus serviços de uma forma altamente diferenciada face a outros prestadores de serviços.

Recentemente, a TCCA|SROC aderiu à rede INPACT, um grupo internacional de empresas de serviços financeiros independentes que visa responder aos desafios de um mercado completamente globalizado. As empresas que fazem parte do INPACT Global prestam serviços que vão desde a auditoria, à contabilidade, finanças corporativas, consultoria e à reestruturação de negócios e insolvência. Além do ingresso na rede INPACT, a TCCA|SROC é, também, associada assistente da Associação das Empresas Familiares, que agrega algumas grandes empresas e muitas pequenas e médias empresas (PME) que têm um papel fundamental na geração de emprego e que compõem 99% do tecido empresarial português.

A TCCA|SROC tem clientes em todas as partes do país, mas essencialmente em Lisboa e Leiria, e conta com clientes de origem internacional com projetos em Portugal, a quem oferece um elevado *standard* de serviços. Quando os clientes necessitam de apoio noutros países, por norma é pedida ajuda aos parceiros exteriores para que o cliente possa expandir a sua atividade. A TCCA|SROC adota uma postura de proximidade e de acompanhamento contínuo do cliente, criando valor e apoiando as tomadas de decisão. Além dos serviços de auditoria e revisão legal de contas, a TCCA|SROC ambiciona a prestação de serviços de

¹ Revista *Liderança no feminino*, distribuída com o Público. Disponível em <http://www.tcc-sroc.pt/flash-news.html>.

forma integrada, mantendo os valores chaves da organização e cumprindo o código de ética da profissão.

3.2. Atividades Desenvolvidas

A atividade de auditoria desenvolve-se segundo um encadamento de tarefas que culminam na emissão da CLC. Neste sentido, no escritório TCCA|SROC a equipa de auditoria percorre um conjunto de ações, descritas abaixo, com o objetivo de proporcionar ao cliente um trabalho eficiente, pautado pelo rigor da profissão de revisor oficial de contas.

3.2.1. Dossier Corrente e Permanente

Com a aceitação do cliente e a formalização legal desse vínculo são iniciados os trabalhos de auditoria. No início dos trabalhos são abertas as pastas dos clientes, tanto o *dossier* permanente, que se mantém de ano para ano, sofrendo somente algumas atualizações, como o *dossier* corrente de cada ano. Todos os trabalhos acompanhados reportam a clientes recorrentes, pelo que, apenas foi necessário abrir o *dossier* corrente e atualizar o permanente quando a situação assim o exigisse.

O *dossier* permanente engloba informações sobre a empresa, a legislação aplicável, os contratos e documentos importantes, os relatórios e orçamentos, as declarações obrigatórias, o controlo interno e as políticas e procedimentos contabilísticos. Em casos de documentação desatualizada, devemos retirá-la do *dossier* e arquivá-la num outro, o chamado arquivo morto. Por sua vez, no *dossier* corrente está incluída a documentação referente ao período em análise, nomeadamente os documentos de prestação de contas da entidade auditada bem como os questionários e correspondência trocada, os objetivos e prazos da auditoria, a identificação dos riscos e da materialidade, os procedimentos e testes realizados e o reporte das conclusões. Os Anexos I e II incluem, respetivamente, o índice do *dossier* corrente e do *dossier* permanente, aplicados no escritório TCCA|SROC.

3.2.2. Planeamento de uma Auditoria

Previamente à elaboração do planeamento é imprescindível a aceitação/compromisso com o cliente. Para tal, no escritório de auditoria TCCA|SROC procedemos ao preenchimento do questionário de aceitação do cliente (Anexo III), e finalizamos o documento de declaração de independência (Anexo IV) e a definição da equipa de auditoria (Anexo V). Estando a sociedade de revisores a par das características do cliente, desde a integridade do órgão de gestão, os valores éticos, as obrigações de relato, a adequação dos recursos materiais e humanos, a existência de transações entre partes relacionadas e, claro, a situação financeira da organização, deve, como a própria palavra indica, planear com antecedência um conjunto de ações ou intenções.

Segundo Gomes (2014), o planeamento em auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a realizar, estabelecendo qual a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança desejado, tendo em conta, para a sua determinação, o risco de auditoria e a definição dos limites de materialidade.

Pelo §2 da ISA 300 – *Planeamento de uma Auditoria às Demonstrações Financeiras* – o planeamento adequado ajuda o auditor a dedicar maior atenção às áreas mais relevantes no seio da entidade auditada, a identificar e resolver problemas potenciais em tempo oportuno, a organizar e gerir adequadamente o trabalho de auditoria para que ele seja realizado de modo eficaz e eficiente, na seleção dos membros da equipa de trabalho e na atribuição adequada das tarefas e, por último, facilita a direção e supervisão dos membros da equipa e a revisão do trabalho. O §15, da ISA 200 acrescenta que o auditor deve planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que fazem com que as DF estejam materialmente distorcidas.

Na fase do planeamento são elaborados documentos com respeito ao conhecimento do negócio e da entidade (Anexo VI), relativos ao ambiente de controlo interno e às tecnologias de informação (Anexo VII e VIII, respetivamente). Seguidamente identificamos os riscos, definimos a materialidade e preenchemos o questionário de planeamento. No questionário de planeamento (Anexo IX) pretendemos expor as áreas mais expressivas da entidade e os procedimentos que vamos realizar para testar a sua conformidade.

Para Gomes (2014), o conhecimento do negócio da empresa cujas demonstrações financeiras vão ser auditadas permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as

transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter um efeito significativo em tais demonstrações financeiras, ou na auditoria ou no Relatório de Auditoria. O auditor deve usar esse conhecimento para determinar os riscos, identificar problemas e preparar a extensão dos procedimentos de auditoria a realizar.

Assim se percebe que o planejamento seja uma importante ferramenta no trabalho de auditoria, permitindo que os potenciais problemas sejam identificados atempadamente e que a equipa de auditoria trabalhe sobre eles de forma eficiente e eficaz. A exaustividade e profundidade do planejamento variam consoante a dimensão e complexidade de cada entidade (Boynton *et al.*, 2002).

3.2.3. Risco e Materialidade

Para Martin *et al.*, (2004), são inúmeros os riscos a que uma empresa está sujeita durante a administração dos seus negócios, assim, conhecê-los é de extrema importância e fundamental.

Durante a realização de uma auditoria financeira o auditor depara-se com vários riscos, o risco que corre ao estar associado a um determinado cliente (risco de reputação), e o risco do auditor expressar uma opinião inapropriada sobre as DF (risco de auditoria). Este último pode-se debruçar sobre o risco que afeta as operações e os resultados das organizações, o risco relacionado com as transações e a apresentação das DF, e o risco que o auditor corre ao retirar conclusões para a população com base numa amostra. É imperativo classificar previamente todos os riscos e preparar um trabalho de auditoria que tenha por base essa classificação.

A ISA 400 – *Avaliação do Risco e do Controlo Interno* – define risco de auditoria como o risco de o auditor emitir uma opinião inapropriada sobre as demonstrações financeiras de uma empresa. Pode acontecer que o auditor emita uma opinião limpa sobre as DF quando estas na realidade apresentam erros ou distorções, ou o contrário, isto é, o auditor emite uma opinião referindo que as demonstrações não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada quando na realidade elas não estão distorcidas. Quanto maior for o grau de certeza que o auditor pretende correr ao expressar a sua opinião, menor será o risco de auditoria que está disposto a aceitar.

O risco de auditoria é uma função do efeito conjugado do Risco de Distorção Material com o Risco de Detecção. Por sua vez, o risco de distorções materiais divide-se em risco inerente e risco de controlo (Almeida, 2017).

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

O risco inerente não pode ser controlado nem alterado pelos auditores dado que existe independentemente destes, ou seja, é um risco não controlável pela empresa que advém da natureza do negócio, das condições de mercado, ou de períodos económicos de recessão. De forma similar, o risco de controlo também não pode ser controlado pelos auditores mas pode ser influenciado por estes. Este risco diz respeito aos erros, omissões ou distorções que resultam da ausência ou falha do sistema de controlo interno da própria empresa (Almeida 2017 e Costa 2017). Segundo Almeida (2017) a influência do auditor neste risco está relacionada com as recomendações ao órgão de gestão relativamente ao seu funcionamento. Por último, o risco de deteção está diretamente relacionado com o trabalho do auditor visto que representa a suscetibilidade dos procedimentos substantivos realizados por este não virem a detetar uma distorção nas DF. Este risco pode ser controlado pelo auditor através do planeamento, execução e supervisão e, é definido após a avaliação do risco de distorções materiais. O risco de auditoria varia no mesmo sentido do risco de distorções materiais e do risco de deteção. No escritório de auditoria TCCA|SROC é preenchida uma tabela (Anexo X) com a avaliação que o auditor faz sobre os riscos a que o seu trabalho está sujeito.

A materialidade reporta ao impacto de determinado aspeto nas demonstrações financeiras da entidade. Por norma, um assunto é material quando a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores baseadas nas demonstrações financeiras (Almeida, 2017).

A ISA 320, §2, – *Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* – explica que a generalidade das definições sobre materialidade tocam em aspetos como: as distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, possam influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras; os julgamentos sobre a relevância são feitos à luz de circunstâncias envolventes, e são afetados pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou de uma combinação de ambas; e os julgamentos sobre matérias que sejam relevantes para os utentes são baseados numa consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utentes como um grupo.

No escritório da TCCA|SROC considera-se que a estimativa da materialidade deve considerar:

- a) As características da entidade, como a natureza do negócio e o ramo de atividade, os resultados das operações (rendimento instável, margem reduzida, resultados voláteis, etc), a viabilidade do negócio e a posição financeira.
- b) As características dos leitores das demonstrações financeiras, como quem são os utilizadores das demonstrações financeiras, o que relevam, quais são as suas necessidades na tomada de decisão.
- c) Risco global de auditoria e expectativa de identificação de erros/distorções materiais.
- d) Nível de exposição pública e se se trata de uma entidade de interesse público.

Estas ponderações auxiliam tanto na definição da base para calcular a materialidade, como contribuem para a determinação da percentagem a utilizar na materialidade global e na materialidade a aplicar às contas. Assim, a base utilizada para calcular a materialidade pode ser, no caso das empresas do setor privado, o resultado antes de imposto, o resultado antes de gastos de financiamentos e impostos, o resultado antes de gastos de depreciações, financiamentos e impostos, a margem bruta, as vendas e prestações de serviços, ou os gastos operacionais. Já nas entidades da administração local é utilizado a execução orçamental da receita, a execução orçamental da despesa, o capital próprio ou o ativo líquido. No âmbito dos trabalhos da TCCA|SROC os auditores preenchem a Figura 1.

Figura 1 – Bases para o cálculo da materialidade

Indicadores:	Intervalo		Demonstrações Financeiras	Intervalo mínimo	Intervalo máximo	Seleção
Res antes de imposto	5%	10%		0 €	0 €	0 €
Res antes de gastos de financiamentos e impostos	5%	10%		0 €	0 €	0 €
Res antes de gastos de depreciações, financiamentos e impostos	2%	5%		0 €	0 €	0 €
Margem bruta	1%	4%		0 €	0 €	0 €
Vendas e prestação de serviços / Orçamento da receita	1%	2%		0 €	0 €	0 €
Gastos operacionais / Orçamento da despesa	1%	2%		0 €	0 €	0 €
Capital próprio	1%	5%		0 €	0 €	0 €
Activo Líquido	1%	5%		0 €	0 €	0 €

Fonte: TCCA|SROC 1

Para determinar a materialidade global multiplicamos o indicador mais representativo da atividade da empresa pelo valor percentual, dentro dos limites do intervalo pré-definido pela TCCA|SROC. Posteriormente para a definição da materialidade aplicada às contas, os auditores aplicam ou a taxa de 75% ou a de 50% sobre a materialidade global, obtendo-se assim a materialidade de desempenho. O §11 da ISA 320 indica que o auditor deve determinar a materialidade do desempenho para fins de avaliação dos riscos de distorção

relevantes e determinação da natureza, época e extensão de outros procedimentos de auditoria.

A percentagem de 75% aplica-se em auditorias recorrentes a médias ou pequenas empresas onde não existem reservas na CLC do ano anterior ou onde não foram identificados erros materiais, por sua vez a percentagem de 50% é utilizada quando existe a expectativa de distorções materiais, quando se trate do primeiro ano de auditoria, quando sejam entidades de interesse público, quando o ambiente de controlo é fraco, quando existam alterações significativas ao nível do negócio, do enquadramento normativo e nos sistemas de informação.

A alocação da materialidade às contas ajuda o auditor a decidir sobre a prova que necessita de acumular para cada rúbrica do balanço e da demonstração dos resultados (DR). Quanto maior for a materialidade alocada às contas menor será a quantidade de prova a recolher uma vez que, a maioria das contas não estarão acima dessa materialidade, não sendo, por isso, contas significativas para a recolha de prova.

A finalidade do trabalho do auditor é pronunciar-se sobre a materialidade dos erros que afetam as demonstrações financeiras (Almeida, 2017) pelo que terá de se somar todas as distorções e compará-las com a materialidade global: se estas a excederem, considera-se que as demonstrações financeiras estão distorcidas. E, por conseguinte, reporta ao cliente as distorções materialmente relevantes, para que este proceda às devidas correções. Sempre que o cliente não aceite as considerações, o auditor deverá emitir uma opinião relatando tal facto aos utilizadores da informação financeira.

3.2.4. Prova

No §11 da ISA 200 estabelece-se que na realização de uma auditoria às demonstrações financeiras, um dos objetivos gerais do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções materiais, causadas por fraude ou erro. A segurança razoável é obtida através da prova recolhida pelo auditor, diminuindo desta forma o risco deste vir a expressar uma opinião inadequada sobre as DF. A quantidade de prova obtida deverá ser suficiente, ao mesmo tempo que relevante e fiável de modo a permitir ao auditor emitir uma opinião baseada em factos credíveis e apropriados.

O órgão de gestão é responsável por atestar a validade das DF e por garantir que estas foram conduzidas de acordo com a estrutura conceptual aplicável. O trabalho do auditor será validar as asserções do órgão de gestão sobre os procedimentos, estimativas, valorização, reconhecimento e apresentação aplicados na entidade. Assim, o auditor deve reforçar o seu ceticismo profissional e para isso deve sustentar a sua opinião em prova suficiente e apropriada (Almeida, 2017).

Através da prova, a equipa de auditoria terá de validar que as transações registadas ocorreram (asserção da ocorrência), que os bens descritos pela empresa existem (asserção da existência), que os eventos divulgados estão relacionados com a entidade (asserção dos direitos e obrigações), e que todas as operações estão registadas nas contas apropriada, pelo correto valor e no período contabilístico a que respeitam (asserção da plenitude, do rigor, do corte e da classificação).

Existem inúmeros processos de obtenção de prova dos quais o auditor se pode auxiliar por forma a efetuar um trabalho rigoroso e assertivo. Na ISA 500 – *Prova de Auditoria* – prevê-se que a maior parte do trabalho do auditor na formação da opinião consiste em obter e avaliar provas de auditoria, através de procedimentos como a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos. A mesma norma acrescenta que a evidência de auditoria compreende tanto a informação que apoia e corrobora as afirmações da administração, como qualquer informação que contradiz tais afirmações.

A ISA 520 – *Procedimentos Analíticos* – no seu §4 define o termo procedimentos analíticos como as avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos entre ambos os dados financeiros e não-financeiros. Clarificando, o auditor poderá analisar tendências entre informação comparável de períodos anteriores, proceder ao cálculo de rácios quer comparando os dados financeiros e não-financeiros de dois ou mais períodos quer equiparando dados de empresas do mesmo setor.

Os procedimentos estabelecem-se de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver, dependendo a extensão da sua aplicação não só da forma como estão implementados os sistemas contabilísticos e de controlo interno existentes na empresa objeto da auditoria como também da sua eficácia (Costa, 2017).

Silva & Inácio (2013) acreditam que quando o departamento de auditoria interna é composto por funcionários credíveis, competentes e objetivos, pode-se evitar a duplicação de determinados procedimentos de auditoria e, com isso, diminuir os testes efetuados pelos

auditores independentes. Por sua vez, quando a coordenação entre auditoria interna e externa não é adequada, dá-se uma duplicação dos trabalhos realizados. Assim se percebe que o nível de confiança que os auditores externos depositam no trabalho dos auditores internos influencia a eficiência dos trabalhos realizados.

É perceptível que o principal objetivo do auditor é testar as asserções do órgão de gestão recolhendo prova suficiente e apropriada para validar se as DF estão isentas de erros ou distorções, e que para tal se auxilia em inúmeros procedimentos de recolha de prova na perspectiva de com ceticismo profissional emitir uma opinião verdadeira sobre a situação económica, financeira e social da empresa auditada.

3.2.5. Amostragem

A amostragem em auditoria é o processo de seleção de parte de uma população (amostra) usando as características dessa amostra para tirar conclusões sobre a população (Almeida, 2017). A existência de áreas onde se realiza um número elevado de transações durante o ano impossibilita a validação de 100% dos itens dessa rubrica, dado que tal abordagem traria um custo monetário e temporal muito elevado. O auditor terá de selecionar um conjunto de elementos através dos quais retira conclusões para a população, no entanto corre o risco dessas conclusões serem diferentes das conclusões a que chegaria se analisasse toda a população (risco de amostragem). Pelo §7 da ISA 530 – *Amostragem de Auditoria* – o auditor deve determinar um tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem para um nível aceitavelmente baixo. O risco de amostragem reduz-se à medida que a amostra aumenta.

No âmbito da amostragem podemos ter amostragem estatística e não estatística. A grande diferença entre ambas reside no facto da amostragem não estatística partir do julgamento do auditor e a amostragem estatística ser determinada pela teoria das probabilidades.

No âmbito do estágio a dimensão da amostra é determinada pelo julgamento do auditor e a seleção da prova é feita tendo em conta qualquer método que, segundo o auditor, seja representativo da população (casual, números aleatórios, intervalos e blocos). Para o cálculo do tamanho da amostra o auditor, segundo o conhecimento que tem da empresa, define o fator de confiança que pretende aplicar tendo em conta o risco inerente e de controlo (alto, ligeiramente abaixo do alto, médio e baixo) e o risco de outros procedimentos substantivos

falharem na deteção de distorções materiais (alto, médio, baixo). Posteriormente, multiplicamos o fator de confinação pelo valor da rúbrica que pretendemos testar e dividimos tudo pela materialidade aplicada às contas, obtendo assim o tamanho da amostra a recolher. A Figura 2 indica os valores a atribuir ao fator de confiança e a fórmula para o cálculo do tamanho da amostra.

Figura 2 - Fator de confiança para amostragem não estatística e fórmula para o cálculo do tamanho da amostra

Risco inerente e de controlo combinado	Risco de outros procedimentos substantivos (ex.procedimentos analíticos) falharem na deteção de distorções materiais		
	Alto	Médio	Baixo
Alto	3,0	2,3	1,9
Ligeiramente abaixo do alto	2,7	2	1,6
Médio	2,3	1,6	1,2
Baixo	1,9	1,2	1,0

$$\text{Tamanho da amostra} = \frac{\text{Valor da rúbrica} \times \text{factor de confiança}}{\text{Erro tolerável}}$$

Fonte: TCCA|SROC 1

A seleção dos documentos é feita por via de técnicas de amostragem aleatória, mais concretamente tabela de números aleatórios gerada em excel. Segundo Almeida (2017), o princípio subjacente à amostragem aleatória é o de que todos os itens da população têm a mesma probabilidade de serem selecionados. No entanto, o risco da amostra selecionada não possuir as mesmas características da população continuará sempre a existir.

O objetivo do auditor, ao usar a amostragem, é fornecer através da amostra selecionada base razoável para as conclusões sobre a população (ISA 530, §4). A recolha de prova através de amostragem facilita o trabalho do auditor e os custos da auditoria uma vez que serão despendidos menos procedimentos alternativos. No entanto, o auditor está ciente do risco que corre ao emitir a sua opinião sobre as DF com base apenas em amostras.

3.2.6. Confirmação dos Saldos de Abertura

Logo no início dos trabalhos de auditoria pretendemos testar a conformidade dos saldos apresentados pela empresa a 1/01/N (ano a auditar). Através da confirmação dos saldos de

abertura verificamos a devida transposição dos saldos de fecho do período anterior no balancete de abertura do ano N. Por outro lado, verificamos que os saldos iniciais apresentados no balancete de abertura de N se encontram em conformidade com os dados do balanço do período económico precedente (N-1). Assim, concluímos que não existem reparos aos saldos iniciais.

3.2.7. Procedimentos Substantivos: Papéis de Trabalho

Ao longo do estágio tive a oportunidade de colaborar nos trabalhos desenvolvidos para os diversos clientes da TCCA|SROC. Como referida, a carteira de clientes da TCCA|SROC é bastante diversificada, contando com clientes do setor privado e da administração local. Assim, consegui acompanhar trabalhos de auditoria em áreas como a hotelaria, agricultura, distribuição, cosméticos e bem-estar, prestação de serviços e indústria, para além das auditorias ao setor público mais concretamente às autarquias locais.

Nos papéis de trabalho o auditor descreve e documenta todos os procedimentos empreendidos e analisa as provas recolhidas com o objetivo de validar asserções como a plenitude, a ocorrência, a existência, o rigor e o corte das transações e dos bens já auferidos pela empresa. De acordo com a ISA 230 – *Documentação de Auditoria* – os papéis de trabalho devidamente preparados demonstram que a auditoria foi efetuada de acordo com as normas de auditoria, que foi adequadamente planeada e executada, que teve uma adequada supervisão, que o trabalho foi revisto e que as provas recolhidas são suficientes e suportam a opinião do auditor.

Neste sentido, os papéis de trabalho são uma importante ferramenta que serve de base ao relatório de auditoria/ CLC. Portanto, o auditor deve documentar todos os testes empreendidos, todas as distorções materiais encontradas e todas as limitações que teve durante o desenrolar do seu trabalho, por forma a clarificar a necessidade de emissão de um relatório de auditoria/ CLC modificado.

As tarefas desenvolvidas centraram-se essencialmente no preenchimento dos papéis de trabalho, incluídos no *dossier* corrente na secção dos Procedimentos Substantivos. A secção dos Procedimentos Substantivos é composta pelas rúbricas das DF: A – Ativos Fixos Tangíveis, B – Ativos Intangíveis, C - Investimentos Financeiros, D – Inventários, E – Clientes, F – Outros Créditos a receber e Outras Dívidas a pagar, G – Ativos Biológicos, K

– Caixa e Depósitos Bancários, L – Diferimentos, M – Fornecedores, N – Capital Próprio, O – Financiamentos Obtidos, P – Provisões, Q – Estado e outros Entes Públicos, R – Rendimentos e V – Gastos. Embora tenha realizado tarefas sobre todos os papéis de trabalho, a rúbrica dos Ativos Fixos Tangíveis, Clientes, Caixa e Depósitos Bancários, Fornecedores, Gastos e Rendimentos foi onde desenvolvi cerca de 95% dos trabalhos. A descrição das atividades no seio destes papéis de trabalho inclui uma comparação entre os procedimentos realizados quer no setor privado quer na administração local, sempre que estes tenham particularidades distintas em cada setor.

Cada setor tem especificidades próprias, no entanto, em qualquer trabalho de auditoria, o responsável deverá seguir as ISA e o EOROC, adaptando os procedimentos mediante as normas legais do setor privado e as normas legais destinadas ao setor público. O auditor deverá agir como o mesmo ceticismo profissional e segundo o mesmo código de conduta e ética. Contudo, por se tratar da administração local, necessita de averiguar, para além da posição financeira do município e do seu desempenho, a correta aplicação dos princípios e regras orçamentais constantes na Lei nº 151/2015, Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), bem como desenvolver trabalhos em áreas que o setor privado não comporta, como é o caso da Contratação Pública², dado que existem procedimentos legais a cumprir no que respeita às compras públicas que devem ser auditados. Os procedimentos efetuados pela equipa de auditoria sobre os termos da contratação pública não são reportados na CLC, mas sim num relatório complementar. Uma vez que a administração local funciona sobre duas óticas, a orçamental e a financeira, o auditor terá de avaliar a correta conformidade entre as regras contabilísticas apresentadas no POCAL (e posterior SNC-AP) e as DF apresentadas pelas entidades ao mesmo tempo que, validar a aplicação da LEO nas demonstrações orçamentais apresentadas.

No final do preenchimento de cada papel de trabalho o auditor reporta ao cliente, no caso de existirem, as divergências encontradas e indica os ajustamentos a realizar. Cabe ao cliente aceitar ou não essas indicações pelo que, posteriormente o auditor irá emitir a CLC tendo por base essas observações.

² Decreto-Lei nº 18/2008, *Código da Contratação Pública* (CCP).

3.2.7.1. Ativo Fixo Tangível

Segundo o §6 da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 7 – *Ativos Fixos Tangíveis* – do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), são itens tangíveis aqueles que sejam detidos pela entidade para uso da produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Fazem parte dos ativos fixos tangíveis os bens destinados à manutenção da atividade de qualquer empresa e que permanecem na mesma por um período superior a um ano como é o caso dos terrenos, equipamentos de transporte, e equipamento administrativo. É expectável que este tipo de bens se vá desgastando e, portanto, neste papel de trabalho também se analisam as depreciações do exercício e acumuladas e as perdas por imparidade.

Iniciamos os trabalhos com o preenchimento dos saldos a 31/12/N³ e 31/12/N-1. Esta análise permite-nos averiguar sobre as oscilações na rúbrica de ativos, bem como auxiliar o auditor a direcionar o seu trabalho para as áreas de maior relevo. Posteriormente, apuramos os montantes registados com aquisições, alienações e abates. De forma a atestar as asserções do órgão de gestão sobre a ocorrência, existência, plenitude, rigor, corte e classificação das aquisições, alienações e abates são analisados os extratos da entidade, através dos quais selecionamos as “entradas” e “saídas” de maior valor para validar junto do cliente. Essa validação é feita através da documentação de suporte desde faturas, ficha dos bens e autos de abate.

As alienações são procedidas da verificação de mais ou menos-valias, pelo que a entidade deve apurar esse montante através da subtração entre o valor da venda e a quantia escriturada ou justo valor⁴. Pelo artigo 46º do CIRC consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida. Por sua vez, a equipa de auditoria procura testar a regularidade desse cálculo e a sua correta classificação.

Junto da Autoridade Tributária (AT) recolhemos prova sobre a existência de veículos e imóveis na posse da entidade em análise. Pretendemos cruzar os dados lançados pela AT

³ No contexto deste trabalho o ano N representa o ano a ser auditado.

⁴ Pela Estrutura Conceptual, §98 al. e), justo valor designa a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

com os registos feitos pela empresa, para validar a existência dos bens que a empresa afirma ter no seu património.

Seguidamente, a depreciação dos bens é analisada mediante o Mapa de Depreciações (modelo 32), extraído da AT, e o Decreto Regulamentar N° 25/2009 do qual nos auxiliamos para validar as taxas de depreciação utilizadas. Pela NCRF 7, §6, a depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil. Procedemos, portanto, ao cálculo das depreciações do exercício e das depreciações acumuladas com o objetivo de apurar diferenças entre o trabalho de auditoria e as depreciações constantes no modelo 32 preenchido pela empresa.

Com o desenrolar da normal atividade da empresa é expectável que alguns bens vejam o seu valor real diminuir, encontrando-se nesse caso em imparidade. Por norma, diz-se que há imparidades quando o valor do bem é menor do que o valor que está registado na contabilidade. Para identificar se um ativo está em imparidade a entidade deve, ao abrigo da NCRF 12 – *Imparidade de Ativos* – §7, considerar, por exemplo, se o valor de mercado do ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; ou se ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado. O auditor pretende averiguar se as perdas por imparidade registadas são válidas e avaliar a necessidade da empresa constituir novas perdas.

A análise, em auditoria, do papel de trabalho Ativo Fixo Tangível para a administração local difere do setor privado no sentido em que na administração local não existe o modelo 32. Assim, as análises são efetuadas tendo em conta o Mapa por Classificação POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais⁵). Este mapa provém do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado⁶ (CIBE) e é preenchido pela entidade pública e contém o valor de aquisição dos bens e os respetivos aumentos, desvalorizações e abates patrimoniais e as respetivas amortizações (anual e acumulada). O objetivo do auditor é reconciliar o valor lançado na contabilidade a 31/12/N, deduzido ou acrescido de qualquer acerto, com o valor atualizado⁷ apresentado no Mapa por Classificação POCAL. O Anexo II do Decreto-Lei n°

⁵ Decreto-Lei n° 54-A/99, Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

⁶ Portaria n° 671/2000, Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

⁷ Valor atualizado = Valor total – Amortizações acumuladas.

192/2015, Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Pública (SNC-AP), indica no seu §5 que existem classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, nomeadamente na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das depreciações e amortizações (Classificador Complementar 2). Este classificador vem substituir a Portaria nº 671/2000 CIBE.

Adicionalmente reconciliamos a execução anual do Plano Plurianual de Investimentos (PPI) com os valores considerados em imobilizado na contabilidade. De acordo com o POCAL, capítulo 2.3.1, o PPI das autarquias locais, de horizonte móvel de quatro anos, inclui todos os projetos e ações a realizar no âmbito dos objetivos estabelecidos pela autarquia local e explícita a respetiva previsão de despesa. Este mapa inclui as datas de início e conclusão prevista de cada projeto, os montantes pagos em anos anteriores, se for o caso, e os valores a executar em anos seguintes, bem como o valor a pagar no ano em causa. No capítulo 2.3.3, o POCAL indica que o Mapa da Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos apresenta a execução do respetivo documento previsional num dado ano, destacando o nível de execução financeira anual e global

No SNC-AP, na secção componentes das demonstrações orçamentais, §47, al. d), a Demonstração da Execução Anual do PPI tem como finalidade permitir o controlo da execução anual do PPI, facultando informação relativa a cada programa e projeto de investimento, designadamente sobre forma de realização, fontes de financiamento, fase de execução, financiamento da componente anual e valor global do programa/projeto, e execução financeira dos anos anteriores, no período e esperada para períodos futuros.

Por fim, todos os documentos recolhidos durante a validação da rúbrica são referenciados no papel de trabalho e anexados no *dossier* corrente e na base de dados, caso existam em formato digital. Ao longo do papel de trabalho são elaborados comentários de revisão analítica que justificam as oscilações entre períodos homólogos e que reportam as diferenças encontradas, para posterior constatação com o cliente.

3.2.7.2. Clientes

Segundo Almeida (2017) o conceito de dívidas a receber reconhece os direitos derivados da atividade da empresa (vendas e prestação de serviços). Percebe-se pela definição anterior que a conta de vendas e a conta de clientes têm um carácter de reciprocidade, e é espectável que com o aumento das vendas ou com o aumento do prazo médio de recebimento a conta

de clientes veja o seu saldo aumentar. O trabalho de auditoria no seio deste papel de trabalho é validar essas ilações.

A rúbrica das dívidas a receber é materialmente relevante para a generalidade das empresas do setor privado e o principal risco inerente diz respeito à sua sobre ou subvalorização. Na administração local, se as entidades cumprirem o regime do acréscimo⁸, têm dívidas a receber dos contribuintes, e têm taxas e valor de prestação de serviços dos clientes. Os municípios apresentam, da mesma forma que as entidades do setor privado, perdas por imparidade em dívidas a receber, que no POCAL são as provisões para cobrança duvidosa.

O ponto de partida neste papel de trabalho, à semelhança do anterior, é a comparação entre os saldos de N e N-1, de forma a verificar se a tendência de diminuição ou aumento da rúbrica se relaciona positivamente com a variação da rúbrica de rendimentos. Seguidamente validamos se o saldo da conta de clientes, no balancete geral, coincide tanto com o balancete de clientes a 31/12/N como com o balanço e a listagem de movimentos de clientes em aberto, elaborada pela empresa em programas paralelos à contabilidade. Durante a análise à conta de cliente pretendemos validar, essencialmente, se as dívidas estão registadas (plenitude) pelo seu correto valor (corte).

A conta de cliente é de natureza devedora pelo que, a existência de saldos credores também é alvo da nossa atenção. Analisamos com detalhe os saldos credores e validamos se reportam a lapsos contabilísticos como faturas recebidas, mas não registadas, recebimentos registados em duplicado ou outros. Quando o valor é relevante concluímos que, em face da natureza dos saldos em causa, a sua apresentação no balanço da empresa se deve situar; ou no passivo, na rúbrica de outras contas a pagar ou na rúbrica de adiantamentos de clientes; ou a deduzir ao valor do ativo, na rúbrica de clientes.

Sendo uma rúbrica que afeta diretamente a liquidez da empresa interessa analisar com detalhe se os montantes em dívida são, ou não, recuperáveis e, por conseguinte, a necessidade de se registarem perdas por imparidade em dívidas de clientes. A existência de número significativo de clientes em mora nos pagamentos, ou em risco de incobrabilidade, pode levar a empresa a ter graves dificuldades de tesouraria ou mesmo a colocar em causa a continuidade da sua atividade (Silva, 2018).

⁸ Pelo §22 da Estrutura Conceptual do SNC através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos), sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

Na atual realidade económica é frequente o prazo de mora estender-se muito além da data de vencimento das faturas, dado que na maioria dos setores, a venda a crédito é uma realidade. Neste sentido, as empresas, do setor privado, auxiliam-se contabilisticamente da NCRF 27 – *Instrumentos Financeiros* – no tratamento das imparidades. Pelos §24-27, em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros, e se existir evidência objetiva de imparidade deve reconhecer uma perda por imparidade na DR. Essa evidência objetiva inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre os seguintes eventos de perda:

- a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
- b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
- c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
- d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
- e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;
- f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou setoriais adversas.

Assim, procedemos ao cálculo da antiguidade dos saldos de clientes com o objetivo de validar os registos de incobrabilidade já efetuados pela empresa e de averiguar sobre a necessidade de constituir novos registos. Para tal comparamos o critério fiscal, do artigo 28º-A e 28º-B do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), utilizado na aceitação dos créditos de cobrança duvidosa com o critério da gestão para verificar a conformidade dos valores lançados pela empresa. Como referido anteriormente, no POCAL as imparidades em dívidas a receber designam-se por provisões para cobrança duvidosa. Segundo o capítulo 2.7.1 do normativo para efeitos de constituição da provisão para

cobranças duvidosas, consideram-se as dívidas de terceiros que estejam em mora há mais de seis meses e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado.

Outro aspeto analisado no papel de clientes diz respeito às transações em moeda estrangeira. Algumas indústrias realizam vendas ou prestações de serviços com clientes estrangeiros pelo que é necessário testar o corte das operações registadas, verificando a correta aplicação das taxas de câmbio. Neste âmbito, procedemos à comparação entre o valor registado na contabilidade (€) e o valor da fatura (por exemplo, \$USD), aplicando a taxa de câmbio em vigor sobre o valor da faturação obtemos o valor a registar na contabilidade.

No decorrer da atividade empresarial é habitual ocorrer a emissão de notas de crédito sobre as faturas originais. Uma nota de crédito pode ser emitida no caso de mercadorias danificadas, erros ou reajustes. Neste sentido, percorremos as notas de crédito lançadas pela entidade validando o motivo da sua emissão. Outro procedimento que efetuamos é a análise dos extratos contabilísticos e bancários do ano seguinte. Por forma a garantir que para os saldos de cliente em aberto (ou não) no final do ano não foram emitidas notas de crédito. Isto porque, por vezes, para melhorar os resultados os gestores registam dívidas a receber no final do ano, fazendo com que o valor do ativo no balanço seja maior.

A análise mais importante da rubrica de clientes diz respeito ao processo de circularização de terceiros, que tem como objetivo confirmar os saldos apresentados no balancete geral ou no balancete de clientes. Esta confirmação permite ao auditor recolher prova para testar as asserções da existência, dos direitos, do corte, do rigor, da ocorrência e, eventualmente, da valorização. Primeiramente selecionamos uma amostra, com referência a 31/12/N, a partir dos maiores saldos em aberto e dos maiores movimentos devedores acumulados. Após a seleção, solicitamos à empresa autorização para circular tais clientes e em seguida pedimos os dados do mesmo. Com a receção do nome completo do cliente e da sua morada procedemos à elaboração e envio da carta de circularização (Anexo XI) e ao preenchimento do controlo de respostas na nossa base de dados. À medida que as respostas chegam remetemos tal informação para o controlo de respostas, validando as entidades para as quais já obtivemos esclarecimentos. Pela ISA 505 – *Confirmações Externas* – a confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação acerca de um item específico que afeta as asserções feitas pelo órgão de gestão.

A resposta obtida pode assumir três modalidades: Resposta Concordante – quando o saldo apresentado pelo cliente corresponde com o registado nas demonstrações financeiras da

empresa auditada; Resposta Discordante – sempre que os saldos apresentam diferenças; e Sem Resposta – quando o cliente circularizado não envia qualquer satisfação ao pedido efetuado (Almeida, 2017).

A ISA 500 indica que a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e, pela sua natureza, e depende das circunstâncias individuais em que é obtida. A prova de auditoria é mais confiável quando é obtida a partir de fontes independentes da entidade, sendo obtida diretamente pelo auditor, e quando existe um documento oficial de suporte.

Mediante respostas discordantes realizamos procedimentos substantivos através do extrato da conta corrente fornecido quer pela empresa auditada quer pelo cliente sujeito a circularização. Observamos a coerência do saldo inicial apontado por cada um, assim como todos os registos efetuados durante o exercício económico sujeito a auditoria. As discrepâncias encontradas podem ser atribuídas a mercadorias em trânsito, mercadorias devolvidas, pagamentos em trânsito, ou ainda a mercadorias em disputa, erros ou irregularidades. Quando não é obtida qualquer resposta o auditor procede com trabalhos alternativos, comprovando que os valores em dívida a 31/12/N foram posteriormente pagos e que têm os respetivos documentos de suporte (nota de encomenda, guia de remessa e fatura). Executamos uma análise aos extratos contabilísticos, do nosso cliente, referente aos primeiros meses do ano seguinte por forma a averiguar se tais situações correspondem ou não a vendas fictícias.

Toda a documentação recolhida pela equipa de auditoria é referenciada no papel de trabalho e anexada no *dossier* corrente. As diferenças e situações que suscitam dúvida ao auditor e que se encontram acima da materialidade aplicada às contas são detalhadamente descritas no papel de trabalho e seguem para o cliente, que posteriormente corrige, ou não, os eventuais erros e omissões ou explica por meio de prova o porquê das distorções encontradas.

3.2.7.3. Meios Financeiros Líquidos

A rúbrica sobre os meios líquidos financeiros engloba a caixa, os depósitos bancários, outros depósitos, e outros instrumentos financeiros. O número de transações efetuadas através desta área, ao longo do ano, é normalmente maior do que qualquer outra conta das demonstrações financeiras, ou seja, trata-se de uma área cujo risco inerente é bastante alto (Almeida, 2017). Costa (2017) afirma que de todos os ativos de uma empresa, os meios financeiros líquidos

são os mais vulneráveis, por serem objeto de utilização não apropriada por parte das pessoas que a qualquer nível trabalhem na empresa.

O principal risco adjacente a esta rúbrica está relacionado com a segregação de funções implementada pelo sistema de controlo interno da empresa. Em bom rigor as entidades deveriam separar as funções de tesouraria das de contabilidade, evitando que tais tarefas ficassem ao encargo de um único funcionário. Na análise deste papel de trabalho o auditor pretende testar as asserções da existência e da plenitude. Para tal determina se os saldos das contas existentes, são legítimos e razoáveis, se estão devidamente valorizados e contabilizados, se o seu acesso e movimentação é restrito e, se o sistema de controlo interno existente é apropriado e garante a salvaguarda dos ativos.

Inicialmente efetuamos uma comparação entre os saldos do ano N e do ano N-1, tentando procurar justificações para as variações significativas que tenham ocorrido. Os saldos a 31/12/N presentes no balancete geral são ainda comparados com os apresentados no balanço, para validar o correto registo em ambos os documentos financeiros. Um cuidado adicional surge quando as contas de depósitos bancários apresentam saldo negativo. Nestas circunstâncias o auditor deverá verificar se esse montante foi devidamente transferido para o passivo da empresa.

Segue-se a confirmação do saldo de caixa, caso seja aplicável. Pode acontecer que numa visita agendada com o cliente seja efetuada a contagem física de caixa, mas no caso de se tratar de um cliente recorrente no qual é depositado um considerável nível de confiança apenas recolhemos a folha de caixa e validamos esses saldos. Na conta 11 – *Caixa* – pretendemos, também, validar junto do cliente que tipos de pagamentos são feitos e os respetivos comprovativos de gasto.

A análise das circularizações efetuadas na conta 12 – *Depósitos Bancários* – é a mais importante a realizar neste papel de trabalho. Os bancos selecionados são, por norma, os que apresentam maior número de movimentos durante o exercício económico. Sendo o processo de circularização igual ao descrito anteriormente, com a particularidade de a carta de circularização (Anexo XII) ser assinada pelos responsáveis da empresa e pelo auditor. O exame às respostas obtidas deve ser efetuado em consonância com as reconciliações bancárias previamente efetuadas pela empresa e enviadas para os auditores. Por norma quando as respostas obtidas são discordantes as diferenças estão reportadas nas reconciliações. Essas diferenças dizem respeito quer a valores registados na contabilidade, mas que ainda estão em aberto no banco como é o caso dos cheques emitidos pela empresa

que ainda não foram apresentados para desconto no banco, quer a valores registados no banco que ainda não constam na contabilidade (comissões bancárias, juros de empréstimos, entre outros). Outro aspeto bastante significativo a analisar nas respostas obtidas por parte dos bancos são as pessoas com poderes de movimentação das respetivas contas bancárias. Isto é, na resposta ao pedido de circularização, qualquer banco, além de especificar quais os montantes depositados, à data, deverá também esclarecer quais as pessoas com poder para movimentar as contas. Com este procedimento avaliamos se o sistema de controlo interno aplica uma correta segregação de funções.

Comparativamente com a administração local, os trabalhos desenvolvidos neste papel de trabalho são em tudo semelhantes. O objeto de análise mais importante será reconhecer a correta segregação de funções. O auditor avalia o funcionamento dos diversos departamentos que a administração local é obrigada a constituir, sendo que uma correta distinção entre as áreas de contabilidade e tesouraria é um bom indicador do correto funcionamento do sistema de controlo interno. Pelo capítulo 2.9 do POCAL, o sistema de controlo interno a adotar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável. Estas exigências do POCAL foram transpostas para o SNC-AP (§9).

Todos os documentos recebidos pela equipa de auditoria, desde as respostas do banco às reconciliações bancárias das empresas, são devidamente classificados e anexados no *dossier* corrente, no separador dos procedimentos substantivos, na conta de caixa e depósitos bancários. Igualmente às restantes áreas de trabalho todas as conclusões e observações do auditor são descritas ao longo do papel de trabalho e reportadas ao cliente.

3.2.7.4. Fornecedores

A auditoria à rúbrica de fornecedores tem como objetivo determinar a exatidão das dívidas comerciais (asserção do corte). O trabalho da equipa de auditoria, numa primeira fase, passa por entender o ciclo de compras da empresa. Identificando todas as etapas e todos os intervenientes até à receção da mercadoria ou da prestação de serviços. Assim, é importante

analisar os documentos contabilísticos que servem de suporte às várias fases no processo de compra. Para tal, selecionamos algumas dívidas registadas na contabilidade e solicitamos os documentos de suporte, desde a ordem de compra, à guia de receção e à fatura. A fatura deve responder às formalidades presentes no nº5, do artigo 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Logo no início do ciclo de compras as empresas são confrontadas com a seleção do fornecedor, para tal solicitam orçamentos onde sejam indicados os preços dos bens ou serviços que se pretende adquirir, bem como as condições de pagamento e prazos de entrega, com o objetivo de escolher a proposta mais vantajosa para si. No seio das entidades da administração local a escolha dos fornecedores fica sujeita ao CCP. A única diferença que existe na análise deste papel de trabalho entre as entidades do setor público administrativo e do setor privado diz respeito efetivamente aos termos da contratação pública. O auditor, adicionalmente, seleciona alguns fornecedores para verificar se todos os procedimentos da contratação pública foram corretamente aplicados.

O preenchimento do papel de trabalho inicia-se com a análise dos valores em dívida nas contas de fornecedores no ano N e no ano N-1, apresentadas pelo balancete geral. Pretendemos avaliar se as oscilações na rubrica de dívidas a pagar variam no mesmo sentido da rubrica de gastos e de compras. Averiguamos, também, sobre a correta contabilização da rubrica de fornecedores no balanço. Seguidamente, o prazo médio de pagamento é confrontado com o prazo médio de recebimento para averiguarmos sobre os meios financeiros líquidos que a empresa dispõe para regularizar as suas dívidas dentro do prazo.

Os trabalhos subsequentes são semelhantes aos desenvolvidos no papel de trabalho de clientes. Os valores presentes no balancete de fornecedores e na listagem de movimentos de fornecedores em aberto são confrontados com os valores presentes no balancete geral. Os saldos “contranatura” são detalhados com o objetivo de se perceber se resultam de lapsos contabilísticos como faturas de fornecedores liquidadas, mas não registadas ou pagamentos registados em duplicado. E concluímos que, em face da natureza dos saldos em causa, a apresentação dos saldos devedores no balanço da empresa se deve situar ou no ativo, na rubrica de outras contas a receber ou na rubrica de adiantamentos a fornecedores, ou a deduzir ao valor do passivo, na rubrica de fornecedores.

Nos saldos em moeda estrangeira testamos a sua correta conversão para a moeda nacional, aplicando ao saldo apresentado na fatura a taxa de câmbio. O nosso propósito é verificar a

diferença que ocorre entre o valor por nós calculado e o valor que a empresa tem na sua contabilidade.

A análise mais importante em torno desta rúbrica diz respeito ao processo de circularização de fornecedores. Segundo Costa (2017), o objetivo da confirmação de saldos de fornecedores é certificar se todos os passivos resultantes de transações correntes incorridas até à data a que se referem as demonstrações financeiras estão refletidos e expressos no balanço pelos seus valores apropriados. Por norma os fornecedores selecionados para a circularização são aqueles que apresentam os maiores saldos acumulados e os que no exercício económico apresentam um número considerável de transações com a empresa auditada. Alguns fornecedores que apresentem saldo nulo também poderão ser circularizados. Após obter os dados do fornecedor que pretende circularizar o auditor envia a carta, não devendo esta indicar qual o saldo que figura na contabilidade do cliente. Na carta segue a indicação de que a resposta deve ser enviada diretamente para o escritório de auditoria ou para o endereço eletrónico do auditor.

Semelhante à circularização de clientes podem ser obtidas três respostas, resposta concordante quando os saldos coincidem, resposta discordante em caso contrário e não resposta. Quando a resposta é discordante o auditor terá de analisar a conta corrente apresentada pelo cliente e a conta corrente enviada pelo fornecedor, com o objetivo de detetar as diferenças que tanto podem ser respeitantes ao saldo inicial como à contabilização das faturas e dos pagamentos. Se ainda assim, o auditor tiver dúvidas sobre os saldos apresentados deverá procurar esclarecimentos junto do cliente. Se o auditor não obtiver resposta pode efetuar um segundo envio, caso não consiga obter resultados dá início aos procedimentos alternativos. A análise dos saldos através da circularização e dos procedimentos alternativos tem como fim testar se as dívidas contabilizadas representam as responsabilidades existentes à data do balanço, e se estão corretamente valorizadas e classificadas.

Os procedimentos alternativos, na ótica do fornecedor, são efetuados através da análise das faturas lançadas no portal da AT. Com os dados do nosso cliente acedemos à sua página no portal da Finanças, no separador do e-fatura temos acesso a todas as faturas que foram emitidas ao nosso cliente. Filtramos pelo nome do fornecedor que queremos analisar e pelo período para o qual estamos a fazer a análise e obtemos as faturas lançadas em nome do nosso cliente. Posto isto, confrontamos as faturas registadas na plataforma com aquelas que a empresa auditada registou na sua contabilidade. Pretendemos averiguar sobre a existência

de passivos omissos, isto é, se o nosso cliente registou todas as faturas emitidas pelo fornecedor, testando assim se a rubrica se encontra subavaliada. As divergências encontradas podem resultar de descontos lançados pelos fornecedores ou de erros relacionados com o registo das compras e dos descontos.

O auditor deve terminar o seu trabalho, no âmbito da rubrica de dívidas a pagar, arquivando todas as respostas obtidas e outros documentos relevantes, bem como, referenciando todas as situações que considera pouco esclarecedoras. Em casos de diferenças significativas deve reportar ao cliente para que este ou justifique os resultados obtidos ou efetue os devidos ajustes.

3.2.7.5. Rendimentos

Na TCCA|SROC o papel de trabalho – Rendimentos – para o setor privado engloba a análise das vendas e prestações de serviços, variações positivas nos inventários, trabalhos para a própria entidade, subsídios à exploração, reversões, ganhos por aumentos de justo valor, outros rendimentos e ganhos, e juros e dividendos. No desenvolvimento das atividades de auditoria apenas efetuei trabalhos de análise sobre as vendas e prestações de serviços e sobre outros rendimentos e juros, dado que a maioria das empresas auditadas não registava operações nas outras sub-rubricas de rendimentos.

As operações de venda e prestações de serviços dependem do setor em que as empresas estão inseridas. Portanto, na análise desta rubrica é importante avaliar de que forma o setor em que a empresa se insere poderá influenciar o desenvolvimento da sua atividade normal. Sendo uma área que apresenta relações de reciprocidade com a rubrica de dívidas a receber, segundo Almeida (2017) as empresas não devem efetuar vendas só para aumentar os rendimentos, têm que ter em atenção se os direitos de cobrança inerentes às vendas efetuadas serão efetivamente recebidos.

O principal risco inerente a esta rubrica diz respeito à sua sobre ou subvalorização. Assim, o auditor pretende testar se as vendas e prestações de serviços efetivamente ocorreram (asserção da ocorrência), se estão corretamente registadas (asserção da plenitude), se estão contabilizadas pelo seu correto valor e nas rubricas apropriadas (asserção do corte e rigor), se representam direitos relacionados com a entidade (asserção dos direitos), e se estão registadas no exercício a que respeitam (asserção da classificação).

A equipa de auditoria deve começar por averiguar a segregação de funções em relação à aprovação, contabilização, cobrança e custódia dos títulos de crédito. O auditor pretende avaliar se o sistema implementado pela empresa é funcional e se não existe a possibilidade de ocorrerem deturpações materiais neste tipo de transações.

Iniciamos o nosso trabalho com a análise dos saldos a N e a N-1, procurando justificar oscilações positivas ou negativas através do desenvolvimento da atividade normal da empresa e das condições económicas do seu setor de mercado. Adicionalmente validamos se os rendimentos se encontram corretamente registados na DR, comparando o valor presente no balancete final com a DR.

De seguida testamos a numeração sequencial das faturas e notas de crédito emitidas, para tal analisamos a lista de faturação extraída do programa utilizado pelo nosso cliente. Assim validamos a asserção da plenitude certificando-nos que a numeração é sequencial e que não existe nenhuma omissão ou duplicação. Ainda sobre a asserção da plenitude recorreremos à AT para confrontar se a faturação reconhecida no *Standard Audit File for Tax Purposes* (SAF-T) coincide com a reconhecida na contabilidade.

Tanto na rúbrica das vendas como na das prestações de serviços elaboramos uma análise mensal, comparando o ano N com o N-1, e assim concluímos sobre quais os meses com maior impacto, positivo ou negativo, na empresa. Recolhemos prova material para testar as transações, isto é, selecionamos aleatoriamente um conjunto de faturas emitidas com o objetivo de validar o valor da venda e a data presente no extrato contabilístico com o valor e data presentes na fatura. Sobre as prestações de serviços analisamos, ainda, os serviços recorrentes. Por norma as empresas realizam serviços regulares para o mesmo cliente ao longo do ano, e a equipa de auditoria pretende validar nos extratos o registo da totalidade desses serviços. Verificando a necessidade da empresa registar, ou não, no final do ano acréscimos por conta de vendas.

Relativamente aos juros obtidos, o montante registado é por norma pouco significativo pelo que os procedimentos por nós aplicados apenas dizem respeito à validação deste valor na DR e à recolha de prova sobre o recebimento desses juros através dos documentos do banco.

A administração local tem algumas particularidades no que respeita a esta rúbrica. Nomeadamente na organização da contabilidade orçamental para todas as suas receitas e despesas e da contabilidade financeira para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e

gastos. Neste sentido, o auditor efetua uma análise sobre os dois campos de atuação das entidades públicas, a área orçamental e a financeira.

Na ótica da contabilidade orçamental, e de acordo com Fernandes & Queiró (1990) receitas públicas são qualquer recurso, em princípio uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo. Pelo artigo 52º, nº1, da LEO nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada sem que, cumulativamente seja legal, tenha sido objeto de correta inscrição orçamental e esteja classificada. Anualmente é estabelecido o orçamento das entidades públicas, sendo este uma descrição detalhada de toda a previsão de receitas, uma autorização de despesas (ou dotação de despesas), bem como uma autorização de endividamento, tudo para um horizonte temporal de um ano.

Assim a equipa de auditoria confronta o valor registado na contabilidade, respeitante à receita recebida, com o montante de receita previamente definido no orçamento, observando para tal o Mapa do Controlo Orçamental da Receita (COR), mapa 7.2.3 do POCAL. Segundo o POCAL, capítulo 2.3, para apoio ao acompanhamento da execução orçamental prevêem-se os seguintes mapas: Controlo Orçamental Despesa e Controlo Orçamental Receita. Por sua vez, no SNC-AP o mapa apresenta a designação de Demonstração de Execução Orçamental da Receita (secção dos modelos de demonstrações orçamentais). O objetivo é validar se os valores obtidos respeitam as imposições do artigo 52º, nº1, da LEO, e tirar conclusões sobre a correta aplicação dos princípios e regras orçamentais, nomeadamente através da avaliação da capacidade da organização para financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir, com respeito pela regra do saldo orçamental estrutural. A regra do saldo orçamental presente no artigo 27º, nº1 da LEO afirma que as entidades da Administração Pública devem apresentar um saldo global nulo ou positivo. No contexto da Lei nº 73/2013, Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), artigo 40º nº 2, a receita corrente (ganhos do período orçamental) bruta cobrada deve ser pelo menos igual à despesa corrente acrescida das amortizações médias de empréstimos de médio e longo prazo. Por sua vez, o POCAL, capítulo 3.1.1, indica que o orçamento prevê os recursos necessários para cobrir todas as despesas, e que as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes (princípio orçamental do equilíbrio).

Posteriormente à análise detalhada do Mapa COR, continuamos com os trabalhos de auditoria, mas já sobre a ótica da contabilidade financeira. Na TCCA|SROC, no contexto da

administração local, analisamos a sub-rubrica de vendas e prestações de serviços, impostos e taxas, proveitos suplementares, transferências e subsídios, trabalhos para a própria entidade, outros proveitos e ganhos operacionais, proveitos e ganhos financeiros e por fim, proveitos e ganhos extraordinários. Não efetuei trabalhos na área dos trabalhos para a própria entidade e dos outros proveitos e ganhos operacionais, uma vez que todas as entidades públicas que acompanhei não apresentavam movimentos nestas contas.

Nesta fase analisamos, segundo uma perspectiva económica de rendimentos, o imposto sobre imóveis (IMI), confirmando os valores da contabilidade com os extraídos da AT e, recolhemos prova sobre os impostos indiretos, como é o caso dos rendimentos com a ocupação da via pública ou com publicidade, e sobre as taxas aplicadas em mercados e feiras, canídeos e atestados e certidões. Recolhemos igualmente prova para testar a ocorrência, plenitude, corte e rigor das transações da rúbrica de proveitos suplementares, que contempla rendimentos provenientes dos serviços sociais prestados como é o caso dos serviços recreativos, das creches ou centros de dia, e das atividades extracurriculares. Relativamente às transferências e subsídios obtidos averiguámos sobre a sua origem e método de recebimento, isto é, analisamos de que forma os subsídios entram nas contas da entidade se numa única transação ou faseadamente. Através desta análise averiguámos, também, a necessidade de se registarem acréscimos de proveitos. Por fim, a rúbrica de proveitos e ganhos financeiros e a de proveitos e ganhos extraordinários reportam essencialmente a recebimentos provenientes de juros obtidos e de correções relativas a períodos anteriores onde apenas recolhemos prova para testar a sua ocorrência e corte.

No final do trabalho de auditoria o auditor reporta quais as matérias que suscitaram dúvida durante a realização dos procedimentos de auditoria e efetua o registo de todos os documentos recolhidos durante os trabalhos.

3.2.7.6. Gastos

Nenhuma empresa consegue desenvolver a sua atividade sem incorrer em gastos, de tal forma que esta é uma parcela significativa nas contas de qualquer entidade. Neste papel de trabalho importa testar se os gastos reportam a transações que efetivamente ocorreram, se estão corretamente registados e valorizados à data do balanço e se são responsabilidade da empresa.

Em qualquer empresa o auditor deverá começar por examinar o ciclo de compras do cliente por forma a analisar o ambiente de controlo da empresa. Este ciclo é normalmente composto pela requisição dos bens e/ou serviços, pela emissão das ordens de compra, pela receção dos bens, pela verificação e confirmação da fatura do fornecedor, pela contabilização da obrigação e pelo pagamento e contabilização do mesmo. Com esta análise o auditor pretende avaliar a integridade e valores éticos dos intervenientes no processo de compras, o compromisso da gestão para com a estrutura da empresa, a delegação da autoridade e responsabilidade dos intervenientes.

Começando pelo exame à contabilidade orçamental, na administração local, os trabalhos iniciam-se com a análise ao Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (COD), mapa 7.3.1 do POCAL. No SNC-AP o mapa encontra-se na secção demonstrações de relato individual, intitulado de Demonstração Orçamental da Despesa. As despesas públicas designam o dispêndio de bens e serviços por parte de entes públicos, para criarem ou adquirirem bem, ou prestações de serviços suscetíveis de satisfazer as necessidades públicas (Fernandez & Queiró, 1990). Pelo artigo 52º, nº3, da LEO nenhuma despesa pode ser autorizada sem que cumulativamente o facto gerador da obrigação respeite as normas legais aplicáveis, disponha de inscrição orçamental, tenha cabimento e adequada classificação orçamental e satisfaça os requisitos de máximo rendimento, mínimo dispêndio, utilidade e prioridade da despesa e acréscimo de produtividade daí decorrente. O nº4 do mesmo artigo afirma que nenhuma despesa pode ser paga sem que o compromisso e a respetiva programação de pagamentos previstos, seja assegurada pelo orçamento de tesouraria da entidade. A equipa de auditoria tem de avaliar o correto registo das fases do ciclo da despesa, desde o cabimento, compromisso, obrigação, autorização de pagamento e pagamento (Tabela 1), seleccionando para tal alguns lançamentos nas contas de custos.

Tabela 1 - Fases do Ciclo da Despesa

Cabimento	Compromisso	Obrigação	Autorização	Pagamento
Reserva de determinada dotação disponível visando a realização de uma determinada despesa. <u>Suporte</u> : proposta para realizar certa despesa, ou requisiaç�o interna, ou relação de necessidades.	Assunção perante terceiros da responsabilidade por um passivo. <u>Suporte</u> : requisiaç�o externa oficial, nota de encomenda, contrato.	Compromisso orçamental que se constitui em contas a pagar. <u>Suporte</u> : Fatura	Ato administrativo de emissão da ordem de pagamento. Sem registo contabilístico.	Expedição de meios de pagamento. <u>Suporte</u> : Recibo

Fonte: Jorge (2018)

Posteriormente, o auditor confronta o valor da dotação paga com a totalidade dos registos contabilísticos com custos. As diferenç as encontradas reportam, habitualmente, a: despesas registadas em N que não correspondem a despesa paga; a despesas consideradas no COD, mas não na DR, a despesas pagas em N-1, mas registadas em custos no ano N e vice-versa; a despesas pagas em N mas registadas em custos do ano N+1 e vice-versa; e regularizações registadas em N que não correspondem a despesa ressarcida. Portanto,   efetuada a reconciliação e apurada a diferenç a final. Em resumo, diferenç as por aplicação do regime do acréscimo e por despesas executadas nesse ano, mas pagas em anos diferentes.

Passando a análise do COD, debruçamo-nos sobre as DF das empresas/entidades. Os trabalhos aqui desenvolvidos são iguais quer para o setor da administração local quer para o setor privado. Efetuamos, assim, a comparação dos valores registados em N e N-1 inferindo sobre as oscilações registadas e sobre as rúbricas com maior impacto no total dos gastos da entidade.

Seguidamente na conta de CMVMC avaliamos as variações registadas em N e N-1 e calculamos a margem bruta sobre as vendas⁹, que nos permite concluir sobre quanto a empresa ganha com a vendas dos seus produtos, ou sobre a sua rentabilidade. Na atividade do setor público a análise   conta de CMVMC não   muito importante uma vez que, predomina a prestação de serviç os e não a venda de mercadorias e produtos acabados.

⁹ Margem Bruta sobre as Vendas = Vendas – CMVMC

A rúbrica de Fornecimentos e Serviços é aquela sobre a qual efetuamos um maior número de trabalhos, por ter um impacto bastante significativo nos resultados de qualquer organização. Aqui observamos todos os tipos de gastos que a empresa incorre, medindo as variações que ocorrem de 31/12/N-1 para 31/12/N e recolhendo prova documental sobre as rúbricas que se apresentam acima da materialidade aplicada às contas. Tentamos testar as asserções da ocorrência, dos direitos e obrigações, da plenitude, do rigor, do corte e da classificação.

Relativamente à rúbrica de gastos com o pessoal, quer para a administração local quer para o setor privado, a empresa/entidade deve ter definida uma política de contratação de pessoal e a ficha individual de cada trabalhador, bem como esclarecer as funções que cada um desempenha na empresa, quais os salários atribuídos, qual a política de aumento salarial e de realização de horas extraordinárias (Almeida, 2017). Nesta área o auditor pode encontrar problemas como gastos não registados no período a que respeitam, retenções de imposto não registado, efetuadas pelo valor incorreto ou pagas fora dos prazos legais, empregados fictícios, e indevida documentação de suporte relativa a férias e horas extraordinárias. Portanto, neste papel de trabalho além da análise à evolução dos saldos no final do ano N-1 e N o auditor realiza a reconciliação do processamento de salários com a contabilidade. A entidade auditada entrega o resumo mensal do processamento salarial e os auditores procedem à comparação desse valor com o valor lançado na contabilidade. Na impossibilidade de realizar este teste para os valores acumulados do ano, efetuamos o teste para dois meses do ano selecionados aleatoriamente. Nesta rúbrica damos particular importância à revisão da estimativa de férias e subsídio de férias vencidos no exercício, a pagar no exercício seguinte por ser uma área subjetiva que, depende do julgamento do funcionário que executa o seu cálculo. O objetivo do auditor será obter segurança razoável de que os pagamentos estão a ser feitos a funcionários que existem e que retribui o tempo efetivamente despendido pelo trabalhador. Posteriormente multiplicamos o valor dos montantes que concorrem para os descontos da segurança social pela taxa de 23,5% e comparamos esse resultado com o registado na conta de encargos sobre remunerações. Os procedimentos efetuados nesta rúbrica são semelhantes quer para a administração local quer para o setor privado.

O teste às depreciações e amortizações é documentado na íntegra no âmbito de análise do papel dos Ativos Fixos Tangíveis ou Intangíveis. Desta forma, no papel dos gastos apenas elaboramos comentários de revisão analítica. A conta de gastos com perdas por imparidade

também é analisada aquando das perdas por imparidade em ativos e perdas por imparidade em dívidas a receber, pelo que apenas tecemos comentários de revisão analítica.

Na rúbrica de provisões procuramos testar a validade legal do seu reconhecimento. Pela NCRF 21 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* – §8, provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incertos. O §13 da mesma norma afirma que uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente (o §16 da Norma Contabilística Pública (NCP) 15 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, afirma igualmente):

- a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
- c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Na administração local, o POCAL, indica no ponto 2.7.1 que a constituição de provisões deve respeitar apenas às situações a que estejam associados riscos (aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, acidentes de trabalho e doenças profissionais) e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo, não devendo a sua importância ser superior às necessidades.

Para as restantes rúbricas de transferências e subsídios concedidos, outros gastos e perdas, gastos e perdas de financiamento e custos e perdas extraordinários pelo seu valor pouco significativo realizamos poucos ou nenhuns procedimentos substantivos. Por norma recolhemos prova para testar a existência de tais gastos e validamos a rúbrica. Sendo que, não efetuei trabalhos neste âmbito.

Para finalizar o seu trabalho, o auditor, à semelhança de todos os outros papéis de trabalho reporta e arquiva os documentos recolhidos e elabora um resumo de situações que pretende esclarecer junto do cliente.

3.2.7.7. Outros Papéis de Trabalho

Como já referi anteriormente os papéis de trabalho sobre os quais realizei mais procedimentos foram os dos Ativos Fixos Tangíveis, Clientes, Meios Líquidos Financeiros,

Fornecedores, Rendimentos e Gastos. No entanto, também preenchi os papéis de Diferimentos, Capital próprio, Financiamentos Obtidos e Estado e Outros Entes Públicos (EOEP), sendo que os três primeiros papéis de trabalho apenas foram abordados no contexto das empresas privadas e o último, EOEP, no contexto das autarquias locais.

Na ótica dos diferimentos é importante perceber que na elaboração das DF qualquer entidade tem como pressuposto subjacente o regime da periodização económica (ou o regime do acréscimo) e no final de cada ano terá de averiguar a necessidade de registo de diferimentos. Os diferimentos representam receitas e/ou despesas que se verificam no exercício económico presente, cujo rendimento e/ou gasto, apenas se verifica no exercício económico seguinte. Por sua vez, quando existem rendimentos e/ou gastos reconhecidos no próprio exercício, mas que a receita e/ou despesa se verifica no exercício seguinte devemos registar acréscimos. O gasto com seguros é a rubrica que dá mais origem ao registo de diferimentos. Assim, no âmbito deste papel de trabalho apenas efetuei análises sobre as respostas de circularização das seguradoras. Nesta validação pretendia recolher dados sobre o tipo de seguro e as apólices ao abrigo de cada seguradora. O objetivo é verificar qual o valor e periodicidade do prémio¹⁰ e validar esses valores com os reportados na contabilidade. O papel do auditor passa por avaliar se os diferimentos a 31/12/N, relativos a seguros, foram bem aplicados e se no ano seguinte a empresa já regularizou esses registos.

No papel do Capital Próprio pretendemos validar os movimentos do período através das Atas de Assembleia da entidade e o cumprimento das disposições legais ao nível da perda de metade do capital (artigo 35º do Código das Sociedades Comerciais), da constituição de reservas legais (artigo 295º do Código das Sociedades Comerciais) e da distribuição de dividendos (artigo 33º do mesmo código). Verificamos a Certidão de Registo Comercial da empresa e os Estatutos e Pactos Sociais com o objetivo de detetar qualquer alteração significativa na estrutura da empresa.

Na rubrica de Financiamentos Obtidos validamos, essencialmente, através do Mapa das Responsabilidades de Crédito (MRCBP) extraído do Banco de Portugal todos os financiamentos ativos e não ativos da empresa. Validamos os valores em dívida constantes no MRCBP com os valores registados na conta de financiamentos e efetuamos procedimentos para o cálculo dos financiamentos a curto prazo e longo prazo mediante

¹⁰ “Prémio” designa a prestação a pagar pelo adquirente do seguro.

indicações do cliente. O controlo dos montantes a curto e a longo prazo serve para averiguar sobre os montantes registados no balanço.

Por fim, no que respeita ao papel do Estado apenas realizei trabalhos nas autarquias locais. Os gastos nesta rubrica dizem respeito às retenções de imposto sobre o trabalho dependente e independente, e às contribuições para a Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações (CGA) e para o Instituto de Proteção e Assistência na Doença (ADSE), dado que, mediante o disposto no nº 1 do artigo 9º do CIRC, estão isentos de IRC o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial. Adicionalmente, importa salientar que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos de IVA, exceto quanto às atividades descritas no nº3 do artigo 2º do CIVA. Neste papel de trabalho, os dados da conta corrente das entidades são retirados das páginas da AT, ADSE, CGA e Segurança Social e são reconciliados com os valores registados na contabilidade. Validamos o registo da dívida a crédito e do pagamento a débito, sendo recorrente no final do ano apenas estar registada a dívida pelo que, no início do ano seguinte requeremos os comprovativos bancários de liquidação dos montantes em dívida. Para concluir, retiramos da AT e da Segurança Social as certidões de não dívida que indicam à data se a situação contributiva da entidade está regularizada.

3.2.8. Revisão Analítica Global e Memorando das Conclusões de Auditoria

Outro trabalho desenvolvido no âmbito deste estágio foi a elaboração do relatório de revisão analítica global e do memorando das conclusões de auditoria. Ao longo da execução das atividades de auditoria necessitamos que cliente nos esclareça sobre situações que consideramos imprescindíveis para a obtenção de segurança razoável sobre a imagem verdadeira e apropriada das DF, posteriormente aconselhamos sobre alterações/ajustamentos fundamentais para a emissão de uma opinião não modificada. Os relatórios acima mencionados surgem como uma ferramenta que reúne todas as informações relevantes recolhidas ao longo da auditoria.

O relatório de revisão analítica global inclui o Balanço e a DR preenchidos através do balancete geral a 31/12/N. Tratando-se de uma revisão analítica, a análise às rubricas das DF

é feita tendo em conta o ano que se está a auditar e o ano precedente à auditoria. No relatório analítico pretendemos justificar as variações, positivas e negativas, mais significativas. A justificação é conseguida através dos testes aos controlos ou dos procedimentos substantivos e analíticos, e da análise do mercado em que a empresa se insere bem como pela troca de informação com o nosso cliente. A escolha da variação a justificar deriva do julgamento do auditor e do conhecimento que este tem da entidade auditada e do meio envolvente. No final do relatório, concluímos (ou não) que todas as flutuações significativas, ausência de flutuações esperadas ou itens não usuais, estão adequadamente justificados, e que as DF no seu todo proporcionam uma imagem consistente com os resultados da auditoria executada e com o conhecimento do negócio detido pelo auditor.

Por sua vez, o memorando de conclusões de auditoria é uma ferramenta mais detalhada sobre os procedimentos efetuados ao longo dos trabalhos de auditoria. A parte inicial do relatório expõe a caracterização da entidade, designado qual a sua área de negócio e os seus objetivos. Adicionalmente inclui as definições de risco e materialidade calculados na fase do planeamento. O principal objetivo deste relatório é reportar os assuntos de auditoria que por norma têm mais impacto no seio das organizações e descrever os procedimentos que foram adotados em cada área relevante. As questões mais abordadas neste relatório dizem respeito aos passivos omissos, litígios e situação fiscal. O auditor pretende esclarecer que para estas áreas foi previamente identificado um risco inerente que poderia resultar em distorções materialmente relevantes, mas que para mitigar o risco identificado, foram executados os devidos procedimentos substantivos e analíticos de recolha e validação de prova. O relatório relata os procedimentos efetuados quando seja aplicável a existência de partes relacionadas e conclui sobre a continuidade operacional da entidade auditada. Por fim, é transcrita a opinião e as bases para a opinião constantes na CLC já emitida.

Importa referir que estes relatórios não são equivalentes ao Relatório de Auditoria. Representam, sim, relatórios complementares que vêm reforçar os resultados obtidos ao longo do trabalho de auditoria.

3.3. Análise Crítica

Todos os trabalhos desenvolvidos pautaram pelo rigor da profissão, pela independência e pelo ceticismo profissional. A escolha pela área de auditoria revelou-se uma experiência

compensadora do ponto de vista da acumulação de conhecimentos nas mais diversas áreas, desde a auditoria à contabilidade e a questões de ordem legal. Todas as práticas e procedimentos inerentes à auditoria foram devidamente acompanhadas e alvo de esclarecimentos por parte da equipa de auditoria que me auxiliou ao longo dos quatro meses de estágio. Ao mesmo tempo que, a percepção do trabalho de auditoria ampliou a minha visão sobre o normal desenrolar da atividade económica de qualquer empresa.

Adicionalmente, o contacto com plataformas como a da Autoridade Tributária, Caixa Geral de Aposentações e ADSE tornou-se bastante útil dado que, são portais de acesso livre a todo o cidadão. Neste sentido consegui familiarizar-me com estas plataformas e aprender muito sobre o seu uso. A realidade da administração local também me proporcionou uma visão alargada sobre os procedimentos de auditoria a efetuar neste setor, com particularidades próprias, distintas do setor privado, foi possível acompanhar e compreender todas as especificidades do setor.

Importa realçar o impacto que as competências adquiridas ao longo dos três semestres no Mestrado de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, tiveram durante o estágio curricular. Os conhecimentos obtidos durante o percurso académico foram de extrema importância para a contextualização das atividades a desenvolver durante o estágio. O facto de estar ciente, teoricamente, dos conceitos e procedimentos de auditoria, nomeadamente da financeira, foi essencial para uma rápida adaptação aos trabalhos desenvolvidos, permitindo alargar, o meu sentido crítico.

Em resumo, os conhecimentos académicos aliados aos conhecimentos práticos do estágio contribuíram para o aumento e melhoria das minhas competências profissionais técnicas e também as pessoais.

4. A Certificação Legal de Contas dos Municípios Portugueses: Estudo de Caso

4.1. Enquadramento Legal da CLC

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores na informação financeira. Portanto, é expectável que o trabalho do auditor culmine na emissão de um Relatório de Auditoria (contratual) ou de uma CLC (imposição legal) não modificada.

No contexto da administração local, a Lei nº73/2013, RFALEI, artigo 76º, nº3, indica que as autarquias locais, as entidades intermunicipais e as entidades associativas municipais que sejam obrigadas, nos termos da lei, à adoção de contabilidade patrimonial, deverão remeter os documentos de prestação de contas bem como a CLC ao órgão deliberativo. Portugal continental e insular possui, segundo dados estatísticos de 2015, 308 concelhos obrigados a apresentar a respetiva CLC, dado que todos preparam contabilidade financeiro-patrimonial (Carvalho *et al.*, 2017). Esta obrigação resulta da necessidade de cumprimento do princípio da Transparência Orçamental, estabelecidos na LEO (Lei nº151/2015). Acresce o artigo 10º, SNC-AP, que indica que as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de CLC e que as entidades abrangidas pelo regime simplificado do SNC-AP estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas.

Segundo o artigo 77º, nº2, do RFALEI, as competências do auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas são:

- a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do pluriannual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;

- d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.

Assim, na administração local, a CLC vem demonstrar que o orçamento do município foi devidamente cumprido e que todas as transações efetuadas são legais e estão devidamente fundamentadas, cumprindo-se ao mesmo tempo o princípio da transparência a que o setor público está obrigado. Além da validação da contabilidade orçamental a CLC também pretende testar as asserções do órgão de gestão sobre a informação financeira presente nas DF.

Na fase final dos trabalhos, após o planeamento e a execução do trabalho de campo, o auditor deve avaliar a continuidade da entidade, sumariar todas as distorções que não foram corrigidas pelo cliente e estimar o seu impacto nas DF, e concluir sobre os acontecimentos subsequentes. Relativamente à continuidade da entidade, o auditor avalia se a entidade, num futuro previsível, não tem a intenção nem a necessidade de liquidação ou de cessar negociações. Como potenciais indicadores de problemas de continuidade podemos elencar: resultados negativos recorrentes, perda de pessoal-chave, perda do principal cliente, entre outros (Almeida, 2017). Pela Norma Internacional de Contabilidade IAS 10, acontecimentos após a data do balanço respeitam ao tratamento nas demonstrações financeiras de acontecimentos, não só favoráveis como desfavoráveis, que ocorreram entre a data das demonstrações financeiras e a data em que as mesmas são autorizadas para emissão.

Antes da emissão de qualquer relatório, o trabalho deve ser revisto por um auditor que não tenha feito parte da equipa de auditoria, mas que tenha uma adequada competência, experiência, integridade e independência (Almeida, 2017).

4.2. Dados e Metodologia

Conforme referido, o presente estudo tem como objetivo analisar o tipo de CLC emitida nos Municípios Portugueses, para o período temporal de 2015-2017. Adicionalmete, pretende-se verificar, no caso de uma CLC modificada, dois aspetos:

- a) Se nos anos seguintes essa mesma opinião se mantém ou é retirada; e
- b) Se havendo mudança de SROC, a opinião modificada do ano anterior se mantém ou é retirada.

Portugal tem 308 municípios repartidos pelos 18 distritos administrativos e pela região autónoma da Madeira e dos Açores como se pode observar na Tabela 2.

Tabela 2 – N° Municípios e Ilhas

Distrito e Ilhas	N° Municípios
Lisboa	16
Porto	16
Braga	14
Coimbra	17
Leiria	16
Setúbal	13
Viseu	24
Viana do Castelo	13
Aveiro	19
Faro	16
Santarém	21
Évora	14
Castelo Branco	11
Vila Real	14
Guarda	14
Bragança	12
Beja	14
Portalegre	15
Madeira e Açores	29

Sendo a população os 308 municípios, a amostra foi selecionada tendo por base os municípios que publicaram a CLC no período de 2014 a 2018 (contas ainda em contexto POCAL). Com recurso a uma folha de Excel foram identificados quais os municípios que publicaram na sua página oficial da *internet* a CLC, para os anos em questão. A Tabela 3 indica o número de municípios que, por ano, publicaram a respetiva CLC.

Tabela 3 – Número de municípios com CLC publicada em cada ano

	2014	2015	2016	2017	2018
Com CLC publicada	141	153	147	156	112
Sem CLC publicada	167	155	161	152	196

É perceptível que a quantidade de municípios a apresentar a CLC é semelhante à dos municípios que não a publicam. Para o ano de 2018 apenas se encontram publicadas 112 CLC, sendo o ano com o menor número de CLC publicadas *online*, num total de 308 municípios.

Posteriormente foi estudada a continuidade das CLC publicadas, isto é, os municípios que continham três ou mais anos seguidos com a CLC publicada foram agrupados. Uma vez que o período de referência para a seleção da amostra se encontra entre 2014-2018, foi possível obter vários subperíodos de três ou mais anos, nomeadamente 2014-2016, 2015-2017, 2016-2018, 2014-2018, 2014-2017 e 2015-2018. A Tabela 4 discrimina o tamanho da amostra para cada período temporal.

Tabela 4 – Tamanho da amostra por período temporal

Período Temporal	2014-2016	2015-2017	2016-2018	2014-2018	2014-2017	2015-2018
Nº Anos	3 ANOS	3 ANOS	3 ANOS	5 ANOS	4 ANOS	4 ANOS
Tamanho da Amostra	109	102	79	62	89	71
% Sobre o total dos Municípios (308)	35%	33%	26%	20%	29%	23%

Posto isto, a seleção da amostra recaiu sobre o período de 2015-2017 dado ser o segundo intervalo temporal de maior dimensão, a cobrir cerca de 1/3 da população. Embora o período de 2014-2016 apresente o maior volume de municípios, a seleção da amostra incidiu sobre o período 2015-2017 por ser mais recente e por apenas sete municípios separarem este período do período com a amostra mais expressiva. O Anexo XIII apresenta a lista dos municípios selecionados.

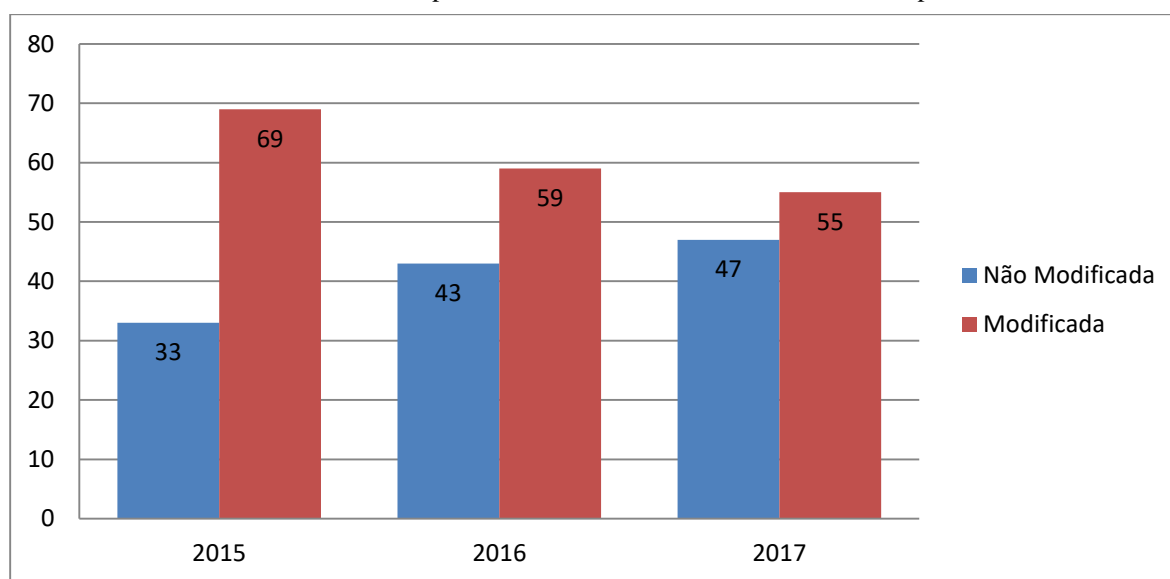
A metodologia de trabalho aplicada neste estudo foi a observação de cada CLC dos 102 municípios pelos três anos, com a construção paralela de uma folha de Excel, onde foram descritas as reservas atribuídas, identificando a SROC, para cada ano. Aplicando alguns filtros e fórmulas foi possível observar tipos de reservas e as certificações consecutivamente “limpas”, e que os municípios apresentaram pelo menos reservas em um ou dois anos.

Todos os municípios alvo de análise utilizam como referência contabilística o Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, POCAL. Pelo seu ponto 2.8 o sistema contabilístico corresponde a um conjunto de tarefas e registos através do qual se processam as operações como meio de manter a informação financeira e envolve a identificação, a agregação, a análise, o cálculo, a classificação, o lançamento nas contas, o resumo e o relato das várias operações e acontecimentos.

4.3. Apresentação dos Resultados

Nesta secção apresentam-se os resultados da análise do tipo de CLC emitida para os 102 municípios portugueses selecionados. Assim a primeira ilação a tirar relaciona-se com o número de autarquias locais com CLC modificada e não modificada, para os anos em análise, como se pode observar no Gráfico 1.

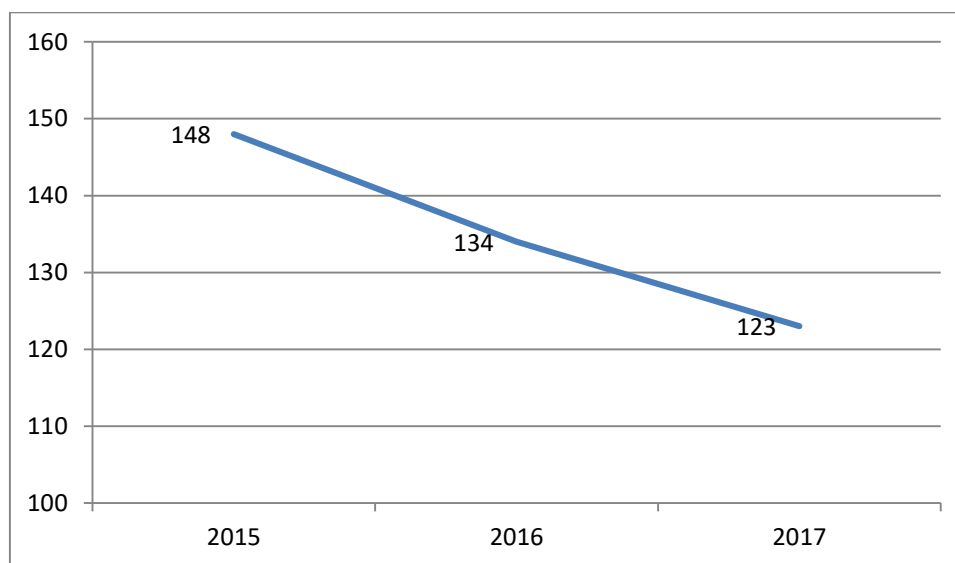
Gráfico 1 – Nº Municípios com CLC modificada e não modificada, por ano



É observável uma tendência de aumento dos municípios com CLC não modificada, ao longo dos três anos, e uma diminuição dos municípios com CLC modificada. Em 2015, 69 municípios apresentaram reservas nas DF auditadas e apenas 33 dispunham de DF que apresentavam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira do município, o seu desempenho e os fluxos de caixa relativos ao ano findo. Por sua vez, em 2017 o número de CLC modificadas e não modificadas diminuiu e aumentou, respetivamente, em 14 municípios comparativamente com o ano de 2015.

Particularizando os municípios que apresentaram reservas durante o período temporal, foi possível construir o Gráfico 2. Em 2015 as SROC emitiram cerca de 148 reservas, o que representa mais do que uma reserva, média, por cada CLC dos 102 municípios. Já em 2017 foram emitidas menos 25 reservas. No total dos três anos foram emitidas 405 reservas para um universo de 82 municípios, uma vez que 20 deles apresentaram sempre CLC não modificadas.

Gráfico 2 – Nº Reservas emitidas por ano



Verifica-se uma tendência de redução de reservas nas CLC ao longo dos anos, facto que, associado à redução de CLC não modificadas, é expectável, uma vez que o objetivo dos executivos municipais tenderá a ser o de que as DF apresentem a imagem mais verdadeira e apropriada possível do município aos seus cidadãos e outros *stakeholders*.

Importa também observar ao detalhe quais as áreas onde as reservas emitidas têm maior incidência. Neste âmbito e após a análise das CLC dos 82 municípios pelos três anos, destacam-se nove áreas de ocorrência das reservas, apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Distribuição das reservas emitidas por área

Área	Descrição
1	Imobilizado e Bens do Domínio Público
2	Contas Subavaliadas e Sobreavaliadas
3	Resposta Circularização / Divergências
4	Configuração de Empréstimos
5	Questões Legais
6	Empresas Participadas
7	Recuperabilidade de Saldos
8	Provisões
9	Mecanismos de Controlo Interno

A área nº1 diz respeito a reservas sobre o Imobilizado e Bens de Domínio Público. O imobilizado à semelhança dos bens de domínio público representa os bens necessários à manutenção da atividade do município, como os imóveis, veículos, máquinas e equipamentos. No entanto, os bens do imobilizado são bens de domínio privado. Por sua vez, tendo por base a classificação do Ministério das Finanças – Direção Geral do Tesouro e Finanças¹¹ (2019), o regime jurídico dos bens imóveis dos domínios públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, é recortado pelos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, impenhorabilidade e pela possibilidade de os bens em causa serem utilizados, pela Administração, através de reservas e mutações dominiais e de cedências de utilização e, pelos particulares, designadamente através de licenças ou concessões de exploração.

No âmbito das reservas nas CLC relativas a imobilizado e bens de domínio público, os problemas incidem na identificação e mensuração desses ativos. A falta de reconhecimento e valorimetria tem impacto na rubrica de amortizações do exercício, amortizações acumuladas, fundos próprios, subsídios ao investimento e resultados do exercício. As SROC indicam que uma grande percentagem de bens não se encontra registada na contabilidade, ou encontra-se em processo de inventariação duradouro¹², pelo que os auditores não podem concluir com fiabilidade sobre a existência, plenitude, valorimetria e titularidade dos bens de imobilizado e de domínio público, e avaliar todo o impacto nas rubricas subjacentes. No imobilizado estão ainda incluídas as obras em curso, uma área bastante suscetível à emissão

¹¹ Acedido através do portal [<http://www.dgtf.pt/Homepage>], Ministério das Finanças – Direção Geral do Tesouro e Finanças, a 2 de junho de 2019.

¹² Processo que decorre há mais de um ano.

de reservas nas CLC. Muitas vezes existe dúvida quanto ao término dessas obras e quanto à sua reclassificação e amortização e respetivo impacto nos resultados do exercício.

Fazendo uma alusão ao trabalho do estágio curricular, no escritório da TCCA|SROC era comum observar problemas recorrentes na contabilização e registo de imobilizado e bens de domínio público das entidades auditadas. O foco do problema incidia nas uniões de freguesias. Com esta junção de entidades os bens das freguesias passam a ficar centralizados no património da entidade principal e, como o trabalho de reconhecimento de bens e equipamentos é moroso e pouco fiável, o auditor deposita pouca confiança nas contas apresentadas neste tipo de rúbrica e exige um leque alargado de provas documentais e, em último caso, provas físicas da existência de tais bens.

Acrescem, ainda nas reservas da área nº1, reservas relativas à falta de valorimetria do CMVMC. As equipas de auditoria afirmam que, não tendo opinião formada sobre as existenciais finais, não é possível validar o CMVMC. A falta de informação sobre as existências finais poderá estar relacionada com o fraco sistema de controlo interno dos municípios. As reservas referentes a esta rúbrica são bastante reduzidas comparativamente com as emitidas sobre bens imobilizados e de domínio público não registados na contabilidade. Isto porque, na atividade da administração local predomina a prestação de serviços e não a venda de mercadoria e produtos acabados. No entanto, nos municípios há matéria consumida nos jardins e obras, por exemplo. No ano de 2015 foram emitidas 69 reservas sobre inventariação de imobilizado e de bens de domínio público e apenas 6 sobre CMVMC, e em 2016 e 2017 apenas 5 reservas, respetivamente.

As reservas relativas à área nº2 estão relacionadas com contas subavaliadas e sobreavaliadas. No fundo, a maioria das reservas emitidas, se não todas, tem por base uma ou mais contas subavaliadas ou sobreavaliadas. Como nas reservas anteriores, direcionadas ao património, as contas de ativo e amortizações estão subavaliadas por conta da falta de registo de bens do imobilizado e de domínio público. Neste sentido, as reservas diretamente relacionadas com contas mal valorizadas no seio dos 82 municípios sujeitos a apreciação, foram bastante reduzidas. Em 2015 registaram-se 2 reservas e em 2016 e 2017, 4 reservas. Esse leque de 10 reservas incide em questões como: a falta de registo de juros a pagar no exercício económico seguinte que poderá resultar da má aplicação do regime do acréscimo; a falta de registos na conta de clientes e utentes c/cauções, bem como na conta de credores por depósito de garantia; e a falta de registo de faturas na conta de dívidas a fornecedores.

A área nº3 inclui reservas por conta de respostas a circularizações e divergências. A tendência para este tipo de reservas ao longo dos três anos em análise foi de diminuição. No ano de 2015 foram registadas 9 reservas por conta de confirmação de saldos e de divergências encontradas e em 2017 essas reservas diminuíram para 5. Como já foi descrito anteriormente, na secção sobre os Papéis de Trabalho, a circularização de fornecedores, cliente, bancos, seguradoras é uma importante ferramenta no trabalho de auditoria. Sendo um mecanismo externo através do qual o auditor infere sobre as DF, portanto, é perceptível o impacto que a sua utilização, ou não, terá no juízo de valor que a equipa de auditoria faz sobre as asserções do órgão de gestão.

As reservas incluídas nesta área dizem respeito à falta de receção de respostas de fornecedores, outros credores, seguradoras e outros devedores, o que não permite concluir sobre a plenitude e corte das contas. Acrescem reservas por divergências nos saldos apresentados quer pelo município, quer pela entidade circularizada. Outras reservas foram emitidas por conta de valores registados em reconciliação bancária.

As reservas sobre configuração de empréstimos (área nº4) dizem respeito ao registo dos montantes a curto, médio e longo prazo. Na ótica dos auditores existem empréstimos registados a médio/longo prazo que deveriam ter uma parte registada a curto prazo e empréstimos a curto prazo que deveriam estar registados inteiramente no passivo não corrente.

O cumprimento da lei é outra das áreas onde reservas são pontualmente emitidas (área nº5). Embora o número deste tipo de reservas, na amostra, seja insignificante (apenas 2 reservas por cada ano), quando se trata de ênfases emitidas, a sua ocorrência é recorrente mesmo que seja para referir que a autarquia se encontra a cumprir os deveres legais de que é alvo. Uma das reservas diz respeito ao limite da dívida total. Segundo o artigo 52º da Lei nº73/2013 (RFALEI), a dívida total de operações orçamentais do município não pode ultrapassar, em 31 de dezembro de cada ano, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores. Este tipo de reserva tem pouca representatividade no total de reservas emitidas em cada ano.

Outras reservas dentro da área nº5 relacionam-se com o incumprimento da *Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso* – LCPA (Lei nº 8/2012 de 21 de fevereiro). Segundo o artigo 3º da Lei nº 8/2012, os pagamentos em atraso representam as contas a pagar que permaneçam nessa situação mais de 90 dias posteriormente à data de vencimento acordada ou especificada na fatura. Apenas observando as rúbricas de pagamentos em atraso

e contas a pagar quando existem reservas a este nível significa que o desequilíbrio financeiro do município tem motivado situações de incumprimento da presente lei e que os montantes em atraso têm um impacto significativo nas contas do município.

A área nº6 intitulada “Empresas Participadas”, inclui as empresas sobre as quais o município tem uma participação total ou parcial e cujos resultados têm relevância nas contas do município. Ao longo dos três anos foram emitidas cerca de 46 reservas relativas a empresas participadas, um peso de 11% no total de reservas emitidas no período (405 reservas, Gráfico 2). As questões relativas às empresas participadas começam com a falta de apresentação das contas auditadas. Sem as DF auditadas ou sem o comprovativo dessa auditoria o auditor não pode avaliar os montantes que estão refletidos nas contas do município relativos às transações com a participada. Outra questão levantada diz respeito à apresentação de resultados negativos por parte da participada, os auditores aludem para o facto de a situação envolver contingências, em especial, no que respeita ao cumprimento do artigo nº54, nº1, alínea c) da Lei nº73/2013¹³. Há que controlar devidamente que entidades entram ou não com a respetiva dívida, para o cômputo da dívida total do município e respetivo limite. Por fim, outro dos problemas enquadra-se no âmbito da liquidação das participadas. Em todas as reservas por conta de empresas em liquidação, o auditor refere que não dispõem do relatório e contas do exercício em questão pelo que não pode avaliar os impactos da liquidação nas contas do município.

Na área nº7, “Recuperabilidade de Saldos”, incluem-se reservas por conta de encargos inerentes à mora dos pagamentos. A tendência deste tipo de reservas foi de diminuição ao longo dos anos em análise, observando-se em 2017 apenas 4 reservas. A equipa de auditoria remete para o facto de o município ter na sua rubrica de dívidas a receber montantes para os quais não consegue identificar os devedores, ao mesmo tempo que revelam indícios de incobrável. Neste sentido acresce que, para além da rubrica de dívidas a receber, os fundos próprios da entidade apresentados no balanço encontram-se sobrevalorizados. Esta diminuição pode resultar ou do esforço do município na identificação e cobrança de dívidas ou na regularização dos incobráveis.

Seguidamente, na área nº8, apresentam-se as reservas por conta de provisões. Como já foi mencionado anteriormente, a constituição de provisões deve respeitar apenas às situações a

¹³ “Entidade relevantes para efeitos de limites da dívida pública” – a alínea c) do §1 indica que as empresas participadas são incluídas para efeitos de apuramento do montante da dívida total relevante para o limite de cada município

que estejam associados riscos e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo. São consideradas situações a que estejam associados riscos as que se referem, nomeadamente, às aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, acidentes de trabalho e doenças profissionais (Capítulo 2.7.1 do POCAL).

Ao longo dos 3 anos, 2015-2017, foram emitidas cerca de 44 reservas por conta de provisões. As indicações dos auditores reportam a ações judiciais em curso cuja confirmação da exigibilidade e montante estão dependentes de decisão judicial e por vezes a falta de resposta de advogados também não permite ao auditor validar os montantes apresentados nestas contas de passivo. O POCAL indica, no mesmo capítulo, que as dívidas que tenham sido reclamadas judicialmente ou em que o devedor tenha pendente processo de execução ou esteja em curso processo especial de recuperação da empresa ou de falência são tratadas como – *Custos e perdas extraordinários* – quando resulte do respetivo processo judicial a dificuldade ou impossibilidade da sua cobrança e sejam dadas como perdas.

Por fim, a área nº9 engloba um conjunto de matérias com referência aos mecanismos de controlo interno dos municípios. Detalhando este tipo de reserva são visíveis indicações relativas a um fraco sistema de controlo interno e contabilístico, contabilidade analítica¹⁴ mal organizada, documentos de auditoria que não são aceites pelo órgão executivo, sistema de contabilidade de custos¹⁵ em implementação ou inexistente, saldos de abertura por validar, e atas por apresentar.

O Gráfico 3 detalha a quantidade de reservas emitidas por área para cada ano. É visível o elevado peso das reservas em imobilizado (e bens de domínio público) no total das reservas emitidas (Gráfico 4). Adicionalmente as reservas relativas a empresas participadas, provisões e mecanismos de controlo interno, são as três áreas com maior expressão.

¹⁴ Quando direcionada para a Administração Pública, a Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão (Carvalho et al., 2008).

¹⁵ A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções (custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeira) e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços (POCAL, 2.8.3).

Gráfico 3 – Recorrência do tipo de reserva, por cada ano

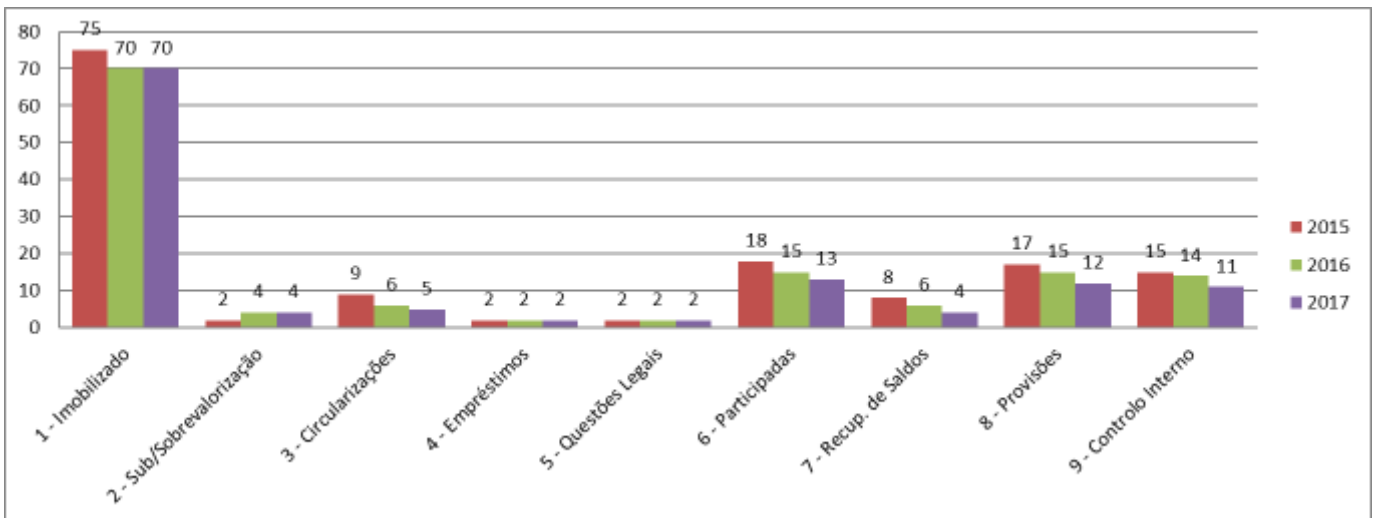
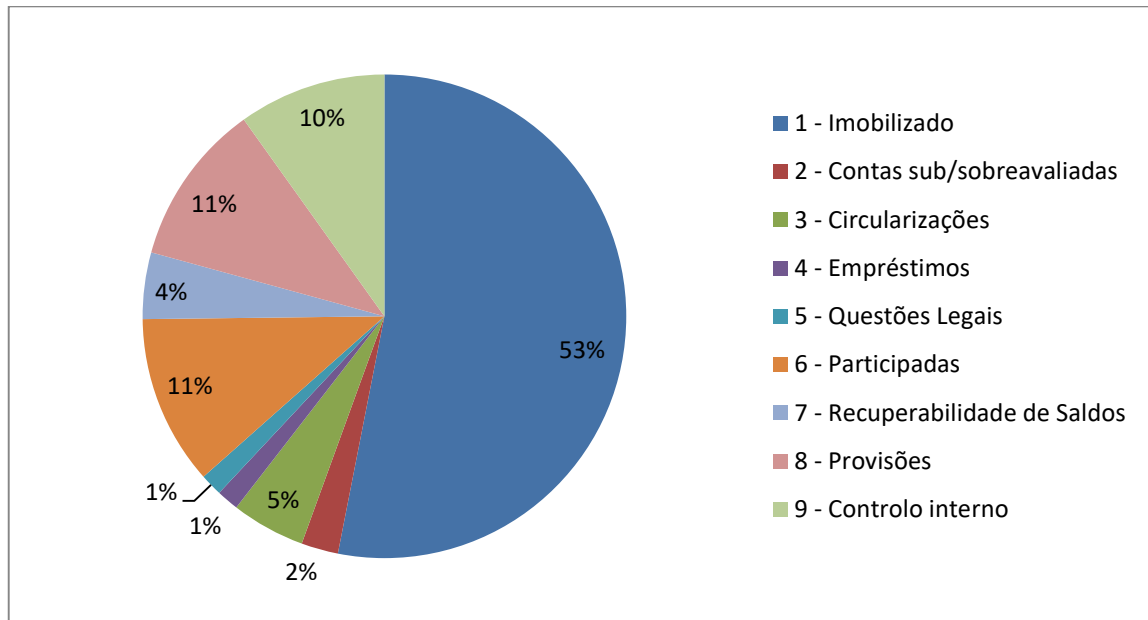


Gráfico 4 – Peso por área de reserva no total das reservas emitidas nos três anos



O objetivo da auditoria financeira é garantir que as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de qualquer entidade; no setor público, logo nas autarquias, deve mostrar também a correta execução orçamental. Assim, quando existe a emissão de uma opinião modificada, as organizações têm o interesse, de no exercício económico seguinte, resolverem a divergência reportada. No presente estudo verifica-se que, em média, cerca de 71% do total de reservas apontadas em 2015 (148 reservas) permaneceram nos dois anos seguintes. Ou seja, em 2015 cerca de 105 reservas emitidas não foram alvo de correção no ano de 2016 nem de 2017.

As reservas por conta de imobilizado que, como explicado, são as que têm maior representatividade no total das reservas emitidas ao longo dos três anos, são também aquelas que se mantêm ano após ano. Do percentual das reservas de 2015 que permanecem nos restantes anos, cerca de 42% diz respeito à inventariação do imobilizado e bens de domínio público. Este facto deve-se, em grande parte, ao fraco mecanismo de controlo interno dos municípios.

Segundo o capítulo 2.9 do POCAL os métodos e procedimentos de controlo interno devem visar os seguintes objetivos:

- a) A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;
- d) A aprovação e controlo de documentos;
- e) A exactidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) O controlo das aplicações e do ambiente informáticos;
- i) A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- j) O registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Quando os mecanismos de controlo interno não conseguem assegurar a plena ocorrência dos objetivos acima descritos significa que a entidade não está a operar de forma eficiente e eficaz.

Por fim importa analisar qual o impacto da mudança de SROC nas reservas apontadas pelo último revisor. Primeiramente, a amostra em análise, contendo 102 municípios e para três

anos, traduz-se num universo de 306 CLC emitidas. Neste universo estiveram envolvidas 58 SROC (Anexo XIV), uma proporção de 5,28 municípios para cada SROC.

Para o período em análise, apenas 12 municípios mudaram de SROC, sendo de destacar 6 municípios que receberam, em consequência desta mudança, tanto CLC não modificadas como modificadas. Os restantes 6 municípios mantiveram a mesma opinião após a mudança de SROC. Assim, estes resultados não são suficientes para concluir se a de mudança de SROC se reflete em mudanças de opinião favoráveis ou se a mudança de opinião pode ser derivada de mudanças nas contas.

4.4. Considerações Finais

A análise descritiva e qualitativa efetuada pelas CLC dos 102 municípios portugueses proporcionou uma visão pormenorizada sobre os principais problemas dos municípios portugueses detetados pelos auditores. Neste estudo elencaram-se nove áreas de ocorrência de reservas (Tabela 5), sendo a área de Imobilizado e Bens de Domínio Público aquela que tem maior representatividade no total de reservas emitidas por ano. Seguem-se as áreas de Provisões e a das Empresas Participadas.

O panorama geral apontou para a redução de reservas ao longo dos três anos; no entanto, o percentual de reservas por ano é elevado. A área de Imobilizado e Bens de Domínio Público apresentou uma contínua emissão de reservas ao longo do período em análise. Os auditores apontam o processo de inventariação destes como moroso e pouco fiável.

Uma observação importante deste estudo reside na informação da execução orçamental, uma vez que as reservas analisadas ao longo dos 102 municípios não se debruçam sobre este tipo de informação. Esse tipo de reservas encontra-se subjacente à área nº5 (Questões Legias) ou meramente referida na secção de “Ênfases”. A falta deste tipo de reservas pode indicar que as auditorias realizadas se focam fundamentalmente na contabilidade financeira dos municípios

Por último, no leque de 306 CLC emitidas estiveram envolvidas 58 SROC e apenas 12 municípios alteraram a SROC ao longo do período em análise, sendo que destes, 50% viu a sua CLC anterior alterada tanto positivamente como negativamente.

5. Conclusão

Como consequência do crescimento empresarial, a auditoria financeira, realizada a um terceiro independente, tem assumido um papel fundamental na credibilização das atividades das organizações. Os gestores com o objetivo de rentabilizar as atividades das empresas necessitam de uma estrutura que supervisione os mecanismos internos de forma a evitar eventuais erros e/ ou desvios. Neste sentido e dado os auditores financeiros serem externos, independentes e menos influenciáveis, a auditoria financeira permite a obtenção de resultados mais credíveis.

Particularizando a auditoria financeira na administração local é notória a importância que a CLC tem na imagem das autarquias e dos municípios. Sendo entidades que zelam pelo interesse do cidadão têm a preocupação de transmitir uma imagem clara e limpa da sua situação e desempenho financeiro. Para isso, necessitam de transparência nas suas ações e de obter opiniões não modificadas, por parte da SROC.

No contexto do estágio realizado foram efetuados inúmeros procedimentos de auditoria sobre as mais diversas áreas de negócio, com o objetivo final da emissão de uma CLC não modificada. A CLC apresenta-se como um importante instrumento de credibilização da imagem financeira e económica de uma empresa. Nesse sentido, quanto maior for a independência e o ceticismo profissional aplicado no trabalho de auditoria maior confiança terão os *stakeholders* nos resultados apresentados pelo órgão de gestão.

A aprendizagem adquirida ao longo do estágio curricular foi complementada com um caso prático que pretende, através da observação de dados reais, ser uma aplicação prática dos conceitos obtidos, ao mesmo tempo que um ponto de partida para uma análise qualitativa e quantitativa desses mesmos conceitos. O estudo recaiu sobre os municípios portugueses com a CLC publicada na respetiva página oficial e permitiu retirar conclusões sobre o tipo de reservas emitidas e a predisposição dos municípios para a correção dessas reservas.

Durante o período em análise: emitiram-se 405 reservas (uma média de 5 por município com CLC modificadas); apenas 20 municípios apresentaram, consecutivamente, CLC livres de erros ou emissões; e 62 municípios revelaram reservas em todos os anos.

Considerando os trabalhos desenvolvidos no escritório TCCA|SROC e a análise sobre o tipo de CLC emitidas sobre os municípios portugueses, é visível o impacto que uma CLC

modificada ou não modificada tem em qualquer tipo de entidade, seja pública ou privada. Com efeito, a equipa de auditoria tem como objetivo verificar a legalidade de todas as ações apresentadas nas DF e posteriormente emite uma opinião, CLC, sobre as mesmas. Uma CLC isenta de qualquer tipo de indicação negativa face às DF deverá aumentar a confiança dos cidadãos nos autarcas.

Bibliografia

- ALMEIDA, B. (2017). *Manual de Auditoria Financeira*. 2ª Edição, Escolar Editora. Lisboa.
- ALVES, J. (2014). Auditoria no setor público: uma análise ao sistema português. Acedido em 2 de junho de 2019, no Web site da: Universidade Lusíada, Repositório da Universidade Lusíada: http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/933/1/LEE_n16_3pdf
- AROUCA, S. (2017). Revista *Liderança no feminino*, distribuída com o Público dia 11/03/2017. Acedido em 2 de junho de 2019, em: <http://www.tcc-sroc.pt/flash-news.html>.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; & KELL, W. G. (2002). *Manual de Auditoria*. 7ª Edição, Editora Atlas. São Paulo.
- CARVALHO, F.; PEREIRA, N. (2013). *A importância da auditoria externa na deteção de fraudes*. Acedido em 2 de junho de 2019, em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/a_importancia_da_auditoria_externa_na_deteccao_de_fraudes.pdf.
- CARVALHO, J.; COSTA, T. C; MACEDO, N. (2008). *A Contabilidade Analítica ou de Custos no setor público administrativo*. Acedido a 30 de agosto de 2019 em: https://www.occ.pt/downloads/files/1206546789_30a41contabilidade.pdf.
- CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J.; CAMÕES, P.; JORGE, S. (2017); *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2016*; edição de autor; publicação da Ordem dos contabilistas Certificados (OCC).
- COSTA, C. (2017) *Manual de Auditoria Financeira*. 11ª Edição, Rei dos Livros. Lisboa.
- DEIS, D. R.; GIROUX, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, Vol. 67, Nº 3: 462-479.
- FERRAZ, D.; LOPES, I.; KOPLIKU, A. (2018). Can board diversity and choice of auditor enhance profitability? *International J. Business Performance Management*, Vol. 19, Nº 3.
- FERNANDEZ, J.; QUEIRÓ, A. (1990). *Dicionário Jurídico da Administração Pública*. 2ª Edição, Narciso Correia. Lisboa
- FRANCO, A. (1995), *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª Edição, Vol. I, Almedina. Coimbra.

GEIGER, M.; RAGHUNANDAN, R. (2002). Going Concern Opinions in the new Legal Environment. *American Accounting Association*, Vol. 16, N° 1: 17-26.

GOMES, E. (2014). A importância do controlo interno no planeamento de uma auditoria. [Versão electrónica]. *Revisores & Auditores*, janeiro a março 2014. Acedido a 2 de junho de 2019, em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Auditoria.pdf>.

Guia de Aplicação Técnica N°1, Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria, Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

HAY, D.; CORDERY, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40: 1-15.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standards on Accounting.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. (2010). *Public Sector Accounting*, 6th ed., Pearson Education Ltd.

JORGE, S. (2018), Contabilidade Pública; slides de apoio às aulas no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

MAGEE, R.; TSENG M. (1990). Audit Pricing and Independence. *The Accounting Review*, Vol. 65, N° 2: 315-336.

MARTIN, N.; SANTOS, L. R.; & DIAS, J. M. (2004). Governança empresarial, riscos e controlos internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, Vol. 15, N°34: 07-22.

SILVA, A. (2018). *As perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa* [Versão electrónica]. *Jornal de Negócios*, 21 de maio de 2018. Acedido em 2 de junho de 2019, em: <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/as-perdas-por-imparidade-em-creditos-de-cobranca-duvidosa>

SILVA, A. (2014). *As perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa* [Versão electrónica]. *Jornal Vida Económica*, 27 de junho de 2014. Acedido em 2 de junho de 2019, em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve27junhoacs.pdf>.

SILVA, A. S.; INÁCIO, H. C. (2013). *Relação entre a Auditoria Externa e a Auditoria Interna e o Impacto nos Honorários dos Auditores Externos*. Revista Universo Contábil, Vol. 9, Nº 1: 135-146.

VAN HELDEN, J.; HODGES, R. (2015). *Public Sector Accounting & Budgeting for non-specialists*; Palgrave-MacMillan, 2015.

Legislação

Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei nº 102/2008, de 20 de junho, Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

Decreto-Lei nº 18/2008, de 29 de janeiro, Código da Contratação Pública.

Decreto-Lei nº 54-A/1999, de 22 de fevereiro, Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Decreto-Lei nº 262/1986, de 2 de setembro, Código das Sociedades Comerciais.

Decreto-Lei nº 86/1976, de 10 de abril, Constituição da República Portuguesa

Decreto-Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Lei nº 151/2015, de 11 de setembro, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei nº 140/2015, de 7 de setembro, Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, Código do Imposto Sobre a Pessoa Coletiva.

Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.

Lei nº 98/1997, de 26 de agosto, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Portaria nº 671/2000, de 29 de agosto, Cadastro de Inventariação e Bens do Estado.

Anexo I: Índice *dossier* corrente

Dossier Corrente - Índice Geral

- I Planeamento e identificação de riscos**
 - I.1 Aceitação / continuação do cliente / trabalho e elaboração do contrato de prestação de serviços
 - I.2 Entendimento dos objetivos do trabalho, prazos e outros detalhes relevantes
 - I.3 Definição da equipa e elaboração do planeamento do trabalho
 - I.4 Obtenção de conhecimento do negócio e do cliente
 - I.5 Identificação de riscos
 - I.6 Obtenção de conhecimento do ambiente de controlo interno
 - I.7 Obtenção de conhecimento dos sistemas de informação
 - I.8 Definição de materialidade e contas significativas

- II Balancetes, extratos e mapas de contabilidade orçamental**
 - II.1 Balancetes, extratos e mapas de contabilidade orçamental finais
 - II.2 Balancetes, extratos e mapas de contabilidade orçamental preliminares
 - II.3 Balancetes, extratos e mapas de contabilidade orçamental de períodos intercalares

- III Conferência de saldos iniciais, Prestação de Contas de exercícios anteriores**

Revisão Analítica Global

 - III.1 Conferência de saldos iniciais
 - III.2 Prestação de contas de períodos anteriores
 - III.3 Revisão analítica global

- IV Contratos relevantes ao processo de auditoria e Outros elementos**

- V Correspondência com o cliente e assuntos administrativos relevantes**

- VI Prova documental e Procedimentos substantivos**
 - VI.1 Prova documental
 - VI.2 Procedimentos substantivos

- VII Revisão global do trabalho de auditoria e controlo de qualidade**

- VIII Memorando de conclusões, Sumário de diferenças de auditoria e Carta de Recomendações**
 - VIII.1 Memorando de conclusões de auditoria
 - VIII.2 Memorando de TAX/Contingências Fiscais
 - VIII.3 Sumário de diferenças de auditoria
 - VIII.4 Carta de recomendações

- IX Conclusão do processo de auditoria - Informação final**
 - IX.1 CLC / RPFU / Outros relatórios
 - IX.2 Declaração do órgão de gestão
 - IX.3 Documentos de prestação de contas - Versão assinada
 - IX.4 Documentos de prestação de contas - Processo de revisão
 - IX.5 Mapas de execução orçamental - Versão assinada
 - IX.6 Mapas de execução orçamental - Processo de revisão
 - IX.7 Procedimentos gerais de auditoria
 - IX.8 Eventos Subsequentes

Anexo II: Índice dossier permanente

Dossier Permanente - Índice Geral

1. INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA

- 1.1. Identificação da Empresa / pacto social / certidão permanente e registo comercial
- 1.2. Relação dos sócios ou acionistas e respetiva participação no capital
- 1.3. Breve evolução atividade operacional da empresa e localização das instalações
- 1.4. Resumo das actas:
 - 1.4.1. Da Assembleia Geral
- 1.5. Demonstrações financeiras e Certificação Legal das Contas

2. CONTRATOS E DOCUMENTOS IMPORTANTES (RESPECTIVAS SÚMULAS)

- 2.1. Registos de propriedade
- 2.2. Contratos de financiamento
- 2.3. Contratos de Arrendamento
- 2.4. Apólices de Seguro
- 2.5. Outros

3. RELATÓRIO E ORÇAMENTO

- 3.1. Rácios económico-financeiros da empresa e suas tendências
- 3.2. Rácios económico-financeiros do sector e suas tendências

4. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

- 4.1. Inicial
- 4.2. Atualizações

5. PLANEAMENTO E ESTRATÉGIA DE AUDITORIA

- 5.1. Aceitação/retenção do cliente
- 5.2. Conhecimento do negócio
- 5.3. Conhecimento da atividade operacional da empresa e do seu meio envolvente
- 5.4. Avaliação dos riscos de distorção material

Anexo III: Questionário de Aceitação do Cliente

I.1.1 Aceitação ou continuação do cliente | Aceitação do trabalho

Obrigatoriedade de obtenção da seguinte informação:

- Estatutos da empresa

recebido / aguardamos envio
 não recebido

- Resultado do desempenho operacional e financeiro do último exercício disponível

(Demonstrações financeiras)

recebido / aguardamos envio
 não recebido / n.a

- Certificação Legal das Contas ou parecer emitido pelo auditor independente

(Último exercício disponível)

recebido / aguardamos envio
 não recebido / n.a

- Certidão comercial permanente atualizada

recebido / aguardamos envio
 não recebido

Aceitação do Cliente/Renovação da aceitação do cliente

Carácter e Integridade do Potencial Cliente

1. Conhece, ou algum dos clientes de confiança ou colegas conhecem, o potencial cliente?
2. Está satisfeito de que não houve acontecimentos ou circunstâncias que coloquem dúvidas sobre a integridade dos proprietários do potencial cliente, membros do conselho ou gerência? Em particular, está razoavelmente satisfeito de que não existe algo do que seque?
 - (a) Sanções condenatórias e regulamentares,
 - (b) Suspeita de actos ilegais ou de fraude,
 - (c) Investigações a decorrer,
 - (d) Participação da gerência em organizações profissionais não credíveis,
 - (e) Publicidade negativa, e
 - (f) Associação a pessoas/sociedades de ética duvidosa.

Descreva os métodos usados para obter prova destes riscos, tal como uma busca na Internet. (As palavras chave para uma busca na Internet podem incluir o nome comercial do cliente, os nomes do pessoal chave, e os produtos/serviços do sector.)

Documente qualquer prova obtida que seja relevante para avaliar este risco.

3. Se houve outros auditores que recusaram servir o potencial cliente, ou se há suspeita de "compra de opinião" ou outras motivações similares, documentou os riscos envolvidos e considerou cuidadosamente por que deve aceitar o trabalho?

Auditor Antecessor

4. Contactou o auditor antecessor (se aplicável na sua jurisdição) e indagou acerca de:

(a) Acesso aos papéis de trabalho do potencial cliente;

	Sim	Não	N/A	Comentários
	X			Elaboração de inquéritos sobre o risco de operações de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo
	X			

- (b) Quaisquer honorários por receber;
 - (c) Quaisquer diferenças de opinião ou desacordos;
 - (d) Integridade da gerência e do conselho;
 - (e) Razões para a mudança; e
 - (f) Quaisquer pedidos não razoáveis ou falta de cooperação?
5. Obteve licença da firma antecessora para rever os papéis de trabalho do ano anterior (se permitido)? Em caso afirmativo, reviu a documentação de planejamento do período anterior preparada pela anterior firma e:
- (a) Confirmou a independência do cliente;
 - (b) No caso de uma auditoria, se foi executada de acordo com as ISA;
 - (c) Tinha recursos e competências adequados; e
 - (d) Tinha conhecimento da entidade e do seu ambiente?

Demonstrações Financeiras Anteriores

6. Obteve e reviu cópias de:
- (a) Demonstrações financeiras de, pelo menos, os últimos dois anos;
 - (b) Declarações fiscais e respectivas fixações dos últimos dois anos; e
 - (c) Certas de gerência dos últimos dois ou três anos?
7. Presumindo que possa ter acesso, reviu os papéis de trabalho do ano anterior preparados pelo auditor anterior, para:
- (a) Avaliar a razoabilidade dos saldos de encerramento dos períodos anteriores, dando particular atenção às contas significativas, para determinar se alguma precisa de ser reexposta;
 - (b) Determinar se o anterior auditor identificou quaisquer distorções materiais;
 - (c) Determinar o efeito no ano corrente de quaisquer distorções imateriais não ajustadas no ano anterior; e
 - (d) Avaliar a adequação do sistema contabilístico da gerência reverendo lista de ajustamentos do auditor anterior e cartas de gerência?
8. Verificou as políticas e princípios contabilísticos significativos usados nas demonstrações financeiras do ano anterior, e considerou se eram apropriados e consistentemente aplicados? Por exemplo:
- (a) Avaliações significativas, tais como ajustamentos de contas a receber, inventários, e investimentos;
 - (b) Políticas e taxas de amortização;
 - (c) Estimativas significativas; e
 - (d) Outros (identificar quais).
9. No caso de uma auditoria, são necessários quaisquer procedimentos de auditoria adicionais em relação a transações e saldos significativos do ano anterior para reduzir o risco de distorção dos saldos de abertura? Se sim, indicar referência dos papéis de trabalho para esses procedimentos.
10. Determinou se será necessária uma escusa de opinião, devido a uma incapacidade de obter segurança suficiente a respeito dos saldos de abertura?

Especialização

11. Obteve conhecimento global dos negócios e operações do cliente? (Fazer um memorando de conhecimento do cliente ou usar uma checklist normalizada para ter essa informação.)
12. Os sócios e pessoal técnico têm conhecimento suficiente das práticas contabilísticas do sector do potencial cliente para executar o trabalho? Se não, pode ser obtido de imediato esse conhecimento? Identificar as
13. Foram identificadas áreas que exijam conhecimento especializado? Em caso afirmativo, esse conhecimento pode ser obtido rapidamente? Identificar fontes.

Avaliação da Independência

Existem proibições adicionais não tratadas aqui que se aplicam a trabalhos de entidades admitidas à cotação. As Secções 290 e 291 do Código do IESBA devem ser referidas para todos os requisitos e orientação relevantes.

14. Identificar e documentar quaisquer proibições existentes (as ameaças à independência para as quais não há salvaguardas adequadas, tais como):

- (a) Aceitação de presentes ou hospitalidade significativos do cliente;
- (b) Relações comerciais com o cliente;
- (c) Relações familiares e pessoais com o cliente;
- (d) Honorários propostos consideravelmente inferiores ao valor de mercado (salvo se a documentação proporcionar prova de que foram cumpridas todas as normas aplicáveis);
- (e) Interesses financeiros no cliente;
- (f) Emprego recente no cliente dentro do período prescrito (ou futuro emprego previsto) como quadro superior ou empregado com influência significativa;
- (g) Empréstimos e garantias do/ao cliente;
- (h) Fazer lançamentos de diário ou classificações contabilísticas sem primeiro obter aprovação da gerência;
- (i) Executar funções de gerência para o cliente; e
- (j) Prestar serviços que não dêem garantia de fiabilidade tais como finanças empresariais, serviços jurídicos que envolvam a resolução de litígios, ou avaliações envolvendo a avaliação de matérias que são significativas para as demonstrações financeiras.

Está satisfeito de que não existem proibições que excluam a firma ou qualquer membro do pessoal de executar o trabalho?

15. Ver a Parte G do Código do IESBA para orientação na identificação de ameaças e salvaguardas à independência.

(a) Identificar e documentar quaisquer ameaças à independência relativamente às quais possam existir salvaguardas. Tratar cada uma das ameaças seguintes relativamente à firma e a qualquer membro da equipa de trabalho.

- Ameaças de interesse próprio, que podem ocorrer em consequência de interesses financeiros de um auditor ou de um membro íntimo ou próximo da família (isto é, quando for material a perda dos honorários do cliente).
- Ameaças de auto-revisão, que podem ocorrer quando um julgamento anterior necessita de ser reavaliado pelo auditor responsável por esse julgamento.
- Ameaças de representação, que podem ocorrer quando um auditor promove uma posição ou opinião ao ponto de a subsequente objectividade poder estar comprometida (isto é, agir como representante em nome do cliente num litígio ou numa promoção partilhada).
- Ameaça de familiaridade, que pode ocorrer quando, por causa de um relacionamento próximo, um auditor se torna demasiado sensível aos interesses de outros, e
- Ameaça de intimidação, que pode ocorrer quando um auditor pode ser impedido de agir com objectividade por causa de ameaças, reais ou potenciais.

(b) Avaliar e documentar se estas ameaças, consideradas individual e colectivamente, são claramente insignificantes.

(c) Para cada ameaça que não seja claramente insignificante, documentar as salvaguardas que existam na entidade ou na firma e como elas servem para reduzir a ameaça a um nível aceitável. As salvaguardas podem incluir normas e monitorização profissional, políticas de firma sobre formação contínua, inspecções, controlo de qualidade, aprovação do cliente para classificação de documentos, e salvaguardas do cliente tais como um forte ambiente de controlo e contratação de pessoal competente.

(d) Está satisfeito de que existem salvaguardas estabelecidas suficientes, e que as ameaças à independência são eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável?

--	--	--	--

Avaliação do Risco do Trabalho

16. Determinou se os riscos associados ao sector e a este potencial cliente/reconcente são aceitáveis para a firma? Descreva quaisquer riscos conhecidos ou sob suspeita e o seu efeito no trabalho proposto, incluindo:

- (a) Um proprietário autoritário;
- (b) Violações de leis/regulamentos do sector que resultassem em multas ou penalizações materiais;
- (c) Problemas de financiamento ou solvência;
- (d) Grande interesse dos media na entidade ou na sua gerência;
- (e) Tendências e desempenho do sector;
- (f) Gerência conservadora ou agressiva em excesso;
- (g) Participação em negócios de alto risco;
- (h) Natureza de negócios amiscada;
- (i) Sistemas contabilísticos e registos de fraca qualidade;
- (j) Número significativo de transacções com partes relacionadas;
- (k) Estruturas empresariais/operacionais não usuais ou complexas;
- (l) Controlos e gerência fracos;
- (m) Falta de políticas claras de reconhecimento do rébito;
- (n) Impacto significativo no sector ou nos negócios devido a alterações na tecnologia;
- (o) Benefícios potenciais significativos para a gerência que dependem de resultados financeiros ou do desempenho favoráveis;
- (p) Questões de competência ou de credibilidade da gerência;
- (q) Recentes alterações na gerência, pessoal chave, contabilistas ou advogados; e
- (r) Requisitos de relato público.

--	--	--	--

17. Quem são os prováveis utentes das demonstrações financeiras?

- Bancos
- Administração fiscal
- Organismos reguladores
- Gerência
- Credores
- Potenciais investidores/compradores
- Accionistas
- Outros

--	--	--	--

Existem quaisquer litígios entre accionistas ou outras disputas que serão afectadas pelos resultados do trabalho?

--	--	--	--

A artecipada confiança destes utentes no relatório emitido representa um risco razoável?

--	--	--	--

18. Existem áreas específicas das demonstrações financeiras ou contas específicas que merecem atenção especial? Em caso afirmativo, documente os parâmetros.

--	--	--	--

19. O anterior auditor propôs muitos ajustamentos e/ou identificou muitas correcções imateriais não ajustadas? Em caso afirmativo, documente a provável razão e o seu efeito no risco do trabalho.

--	--	--	--

20. Está satisfeito de que não há razão significativa para duvidar da capacidade do potencial cliente em continuar a existir no futuro previsível (pelo menos um ano)?

--	--	--	--

21. Está satisfeito de que o potencial cliente está não só disposto como é capaz de pagar honorários aceitáveis?

--	--	--	--

Limitações ao Âmbito

22. Está satisfeito de que não haverá limitações de âmbito impostas ao seu trabalho pela gerência do cliente?

--	--	--	--

23. Existem critérios apropriados (por exemplo, IFRS) face aos quais pode ser avaliado o assunto em causa do trabalho?

24. São razoáveis os prazos para conclusão do trabalho?

Outros

25. Existem quaisquer questões adicionais para aceitação/renovação do cliente, tais como uma avaliação mais detalhada da independência e de factores de risco? Em caso afirmativo, documentar as questões e o qual o seu tratamento.

26. Tem a SROC recursos humanos com competências técnicas e disponibilidade para a execução dos trabalhos com os níveis de padrão de qualidade exigidos?

27. Outros comentários.

Conclusão do sócio

Comentários do sócio

Com base no meu conhecimento preliminar do potencial cliente e dos outros factores atrás referidos, este potencial cliente deve ser classificado como:

Risco alto Risco moderado X Risco baixo

1. Estou satisfeito de que não há proibições que excluam a firma ou qualquer membro da equipa de realizar este trabalho.
 2. Quando foram identificadas ameaças significativas à nossa independência, estão presentes salvaguardas para eliminar ou reduzir tais ameaças a um nível aceitável.
 3. Não tenho conhecimento de quaisquer factores que diminuíssem a nossa independência (real ou aparente).
 4. Estou satisfeito que obtivemos suficiente informação para avaliar a aceitação ou não deste trabalho.
- Em minha opinião, devemos aceitar X ou recusar este trabalho.

Aprovação do sócio

Aprovação do segundo sócio (se aplicável)

Assinatura: _____ Assinatura: _____

Data: _____ Data: _____

Anexo IV: Declaração de Independência

Cliente: XXX

Período: XXX

Declaração de Independência – Revisor Oficial de Contas

Exmos. Senhores,

Para os devidos efeitos, atesto que todos os elementos que integram a equipa de auditoria declararam que:

- (i) Não possuem, nem os meus familiares diretos, interesses financeiros de qualquer natureza ou espécie no cliente acima mencionado;
- (ii) Não exerceram, durante o período de auditoria, cargos executivos ou de direção no referido cliente;
- (iii) Não existiram relacionamentos empresariais com o cliente ou com os seus órgãos de gestão ou outros quadros superiores;
- (iv) Não existiram relacionamentos pessoais ou familiares com quadros superiores do cliente que constituam ameaças de interesse pessoal;
- (v) Nenhum familiar direto exerce funções de relevo ou que lhe confiram influência significativa no processo de relato financeiro do cliente; e que
- (vi) Nele não exercem funções que possam constituir uma ameaça à independência da firma, sem que tenham sido criadas as devidas salvaguardas.

Atesto, ainda, que:

- (i) Não são prestados, ao referido cliente, serviços proibidos ou outros que possam constituir ameaças, nomeadamente de auto-revisão, e que quaisquer ameaças criadas são eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável através da aplicação de salvaguardas;
- (ii) Não existem litígios potenciais ou reais entre a firma ou qualquer dos membros da equipa de trabalho que resultem em ameaças de interesse pessoal, de intimidação ou outras, para os quais não tenham sido garantidas as devidas salvaguardas;
- (iii) Não existem relações de natureza empresarial entre a firma e (a) o cliente, (b) os seus detentores de capital e/ou (c) os seus quadros superiores, que possam constituir ameaças de representação, interesse pessoal ou outras;
- (iv) Não existem honorários em atraso ou honorários pagos antecipadamente que possam de alguma forma penigar a independência da firma; e que
- (v) Todos os serviços de revisão e auditoria ou outros cumprem as disposições preconizadas nos Estatutos e Código de Ética da CROC.

Data: XXX

Assinatura: _____

Anexo V: Definição da Equipa de Auditoria

RL5 Definição da equipa e elaboração do planeamento do trabalho		
Definição da equipa e elaboração do planeamento do trabalho	Comentários TCC BROC	Confirmação de preparação (assinatura / data)
1. Definição da equipa	<p>A equipa será constituída por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Telma Curado, sócia, PDI e gerente da TCC BROC; - XXXX, responsável pela coordenação do trabalho; - XXX, auditora sénior, responsável pela orientação do trabalho técnico e principal ponto de contacto com o cliente; - XXX, auditora sénior, responsável pelo acompanhamento e execução do trabalho técnico; - XXX, auditora júnior, responsável pela execução de tarefas substantivas de menor risco. 	XX, XXX
2. Elaboração do planeamento do trabalho	<p>Serão efetuadas visitas preliminares de facto com referência a XXX, entre XXX e XXX. O processo de auditoria será efectivamente encetado no mês de XXX.</p>	XX, XXX

Anexo VI: Conhecimento do Negócio e da Entidade

IV.1 Obtenção de conhecimento do negócio e da entidade

ISA 300 - Planear uma Auditoria de DF

De acordo com o § 7 da ISA 300 - Planear uma Auditoria de DF, um planeamento adequado favorece a auditoria de DF de várias formas, nomeadamente:

- Ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria, permitindo identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- Auxilia o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- Ajuda na seleção dos membros da equipa de trabalho com capacidade/competência apropriadas para responder aos riscos antecipados e a efetuar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

A natureza e extensão das atividades de planeamento serão ajustadas à experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e às alterações das circunstâncias que ocorrem durante o trabalho de auditoria (ISA 1 ISA 300). Consequentemente, o planeamento de uma auditoria inicial requer um esforço consideravelmente maior do que o de uma auditoria recorrente.

Assim, o auditor deve **adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos**, dos sistemas contabilístico e do CI, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

ISA 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente

O objetivo do auditor quanto à obtenção de entendimento sobre a entidade e sobre o seu negócio, inclui, de uma forma geral, a obtenção de entendimento sobre:

- Fatores setoriais, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo o referencial de relato financeiro;
- Natureza da entidade incluindo operações, propriedade e estruturas de governação, investimentos, financiamentos e relato financeiro;
- Seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para alteração às mesmas;
- Objetivos e estratégias da entidade e os respetivos riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção material e
- Mensuração e revisão do desempenho financeiro.

Brasileira, Lda

Descreve-se a empresa, a sua atividade, setor operacional no qual se insere, objetivos e estratégias, estrutura organizativa, principais setores da DF, estilo de liderança e gestão, entre outras considerações.

Área coberta: Geral

Questionário	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1 Condições do setor de atividade				
- Mensado e concorrência, incluindo procura, capacidade e concorrência de preços				
- Atividade cíclica ou sazonal				
- Tecnologia de produto relacionada com os produtos da entidade				
- Fornecimento e custo de energia				
2 Ambiente regulatório				
- Princípios contabilísticos e práticas específicas do setor de atividade				

- Quadro regulamentar (para os setores regulados apenas)				
- Legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade, incluindo atividades diretas de supervisão				
- Impostos				
- Políticas do governo que afetem atualmente a condução do negócio da entidade, tais como políticas monetárias, incluindo controles de câmbio, políticas fiscais, incentivos financeiros e políticas tarifárias ou de restrição do comércio				
- Requisitos ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade				
3 Existem outros fatores externos que presentemente afetam os negócios da entidade?				
- Notas / comentários				
4 Operações empresariais				
- Natureza das fontes de réditos, produtos ou serviços e dos mercados				
- Condução de operações				
- Alianças, empreendimentos conjuntos e utilização de serviços externos				
- Dispersão geográfica e segmentação por setor de atividade				
- Localização das instalações de produção, armazéns e escritórios e localização e volume dos inventários				
- Principais clientes e fornecedores importantes de bens e serviços				
- Atividades e dispêndios de investigação e desenvolvimento				
- Transações com partes relacionadas				
5 Estrutura dos detentores do capital e da governação				
- Notas / comentários				
6 Investimentos por parte da entidade				
- Aquisições ou alienações planeadas ou recentemente executadas				
- Investimentos e liquidações de títulos de empréstimos				
- Atividades de investimento de capital				
- Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidades com finalidade especial				
7 Financiamento e atividades de financiamento				
- Principais subsidiárias e entidades associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas				
- Estrutura da dívida e respetivos termos, incluindo acordos de financiamento e acordos de locação que não figuram no balanço				

- Investidores beneficiários e partes relacionadas				
- Uso de instrumentos financeiros derivativos				
8 Relato financeiro				
- Princípios contábilísticos e práticas específicas do setor de atividade, incluindo categorias significativas específicas do setor				
- Práticas de reconhecimento do crédito				
- Contabilização pelo justo valor				
- Ativos, passivos e transações em moeda estrangeira				
- Contabilização de transações não usuais ou complexas, incluindo as relativas a áreas controversas ou emergentes				
9 Seleção e a aplicação das políticas contábilísticas				
- Os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais				
- O efeito de políticas contábilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes relativamente às quais há falta de orientação de autoridade indiscutível ou que seja consensual				
- Alterações nas políticas contábilísticas da entidade				
- Normas de relato financeiro, leis e regulamentos que são novos para a entidade, e quando e de que forma a entidade adotará tais requisitos				
10 Alterações nas estratégias, políticas contábilísticas, estrutura, etc, e respectivas motivações				
- Notas / comentários				
11 Objetivos e as estratégias da entidade				
- Notas / comentários				
12 Como é que a entidade se relaciona com o setor de atividade, reguladores e outros fatores externos?				
- Notas / comentários				
13 Riscos de negócio relacionados que podem resultar em riscos de distorções materiais				
- Desenvolvimentos setoriais, novos produtos e serviços				
- Expansão do negócio				
- Novos requisitos contábilísticos				
- Requisitos de regulação				
- Requisitos de financiamento correntes e prospetivos				
- Uso de tecnologias de informação				
14 Rátios chave e estatísticas operacionais				
- São calculados os principais indicadores de desempenho (financeiros e não financeiros) e principais rácios, tendências e estatísticas operacionais?				

- Realizam-se análises comparativas do desempenho financeiro entre períodos?				
15 Indicadores de desempenho chave				
- O desempenho do negócio está a atingir os objetivos fixados pela gerência/administração?				
16 Medidas de desempenho dos colaboradores e políticas de compensação de Incentivos				
- Notas / comentários				
- Foram identificadas ações propícias à prática de fraude?				
17 Outra Informação				
- Analisam-se as tendências do mercado?				
- Realizam-se orçamentos, previsões, análises de variação, informação por segmentos e relatórios de desempenho por divisão, departamento ou outro nível?				
- Existem relatórios de analistas e relatórios de empresas de notação de crédito				
- Compara-se o desempenho da entidade com o desempenho de concorrentes?				
- Desempenho financeiro a cada período (crescimento dos réditos, lucratividade, alavancagem)				

Checklist de procedimentos efetuados para obter o conhecimento da entidade e do negócio	Sim	Não	Não aplicável	Observações
- reuniões com encarregados da governação				
- reuniões com o pessoal - chave da empresa				
- reuniões com os auditores internos e análise dos seus relatórios				
- reuniões com os advogados e outros consultores da empresa				
- leitura de publicações especializadas do respetivo setor de atividade				
- visita a todas as instalações				
- leitura de documentos produzidos pela empresa: atas de reuniões de assembleia geral, dos órgãos de gestão e de fiscalização; relatórios e contas anuais; planos de negócios e de estratégias; manual do sistema de informação, incluindo o sistema contabilístico; manual de políticas e procedimentos contabilísticos; manual de controlo interno; material publicitário				
- leitura da legislação e regulamentos oficiais				
- outros				

Anexo VII: Entendimento do Ambiente de Controlo Interno

IV.2. Obtenção de entendimento e avaliação do sistema de controlo interno

ISA 300 - Planear uma Auditoria de DF

De acordo com o § 2 da ISA 300 - Planear uma Auditoria de DF, um planeamento adequado favorece a auditoria de DF de várias formas, nomeadamente:

- Ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria, permitindo identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- Auxilia o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- Ajuda na seleção dos membros da equipa de trabalho com a capacidade e competências apropriadas para responder aos riscos antecipados e a efetuar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

A natureza e extensão das atividades de planeamento serão ajustadas às experiências anteriores dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e às alterações das circunstâncias que ocorrem durante o trabalho de auditoria. (SA 1 ISA 300). Consequentemente, o planeamento de uma auditoria inicial requer um esforço consideravelmente maior do que o de uma auditoria recorrente.

Assim, o auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e do CI, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

ISA 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente

Objetivos

O objetivo do auditor quanto ao entendimento e avaliação do ambiente de controlo interno inclui a obtenção de prova suficiente e apropriada sobre:

- a eficácia e eficiência das operações;
- credibilidade do relato financeiro;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- identificação dos tipos de potenciais distorções e fatores que podem afetar os riscos de distorção material e na concepção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.

O SCI é definido como sendo um processo, conjunto de políticas e procedimentos, desenhado e sustentado pelo Órgão de Gestão e todo o pessoal, desenhado para dar uma segurança razoável a uma organização de forma a atingir os seus objetivos em três áreas essenciais (SA 4 ISA 315):

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fidedignidade do relato financeiro;
- Conformidade com as leis e os regulamentos.

A maneira como o SCI é concebido, implementado e mantido varia consoante a dimensão e complexidade de cada entidade.

Área coberta: Geral

Questionário	Sim	Não	N/A	Observações
1. A empresa possui organização? Em caso afirmativo, obter cópia.				
2. A empresa possui manual de controlo interno? Em caso afirmativo, obter cópia.				
3. A empresa possui manual de contabilidade? Em caso afirmativo, obter cópia.				
4. Caso não exista um manual de contabilidade, existe um plano de cortes (letras de cortes)? Em caso afirmativo, obter cópia.				
5. A empresa elabora relatórios periódicos e monitoriza-os? Se sim, são elaborados e supervisionados por quem?				
6. São definidas metas operacionais para a organização? Essas metas são mensuráveis?				
7. Fazem parte dos quadros de empresa:				
- Diretor Financeiro				
- Contabilista Certificado				
- Auditor Interno				
8. Quais são os processos considerados significativos para o processo de auditoria financeira?				
- Vendas e Prestação de serviços				
- Recebimentos				

- Compras				
- Produção				
- Pagamentos				
- Processamento de salários				
- Processo de fecho de contas (inclui estimativas contabilísticas, provisões, depreciações, preparação de relato financeiro etc)				
- Outros				
Os processos acima referidos encontram-se formalizados?				
Os colaboradores têm pleno conhecimento das suas responsabilidades na intervenção que prestam em cada processo?				
Foi obtido entendimento, pelo auditor, de cada um dos processos considerado significativo?				
9. Que importância é atribuída à segregação de funções? De que forma ele é assegurada?				
10. No que respeito ao Departamento de Contabilidade:				
- os registos contabilísticos são adequadamente suportados e aproveitados/evitados?				
- é periodicamente elaborado um reporte de informação financeira e de gestão? Em caso afirmativo, por quem? Quem se encarrega da sua revisão e análise?				
- existe um calendário relativo ao cumprimento das obrigações fiscais, parafiscais e outras?				
- todos os documentos que suportem a contabilidade e que circulem pela empresa são numeradas tipograficamente?				
11. Caso existam sucursais, delegações ou similares, exerce-se algum controlo administrativo sobre as mesmas? A cargo de quem?				
12. Conhecem-se limitações ao SCI de entidade?				
- O não interesse por parte da gestão na implementação e manutenção de um bom SCI				
- A dimensão da entidade e o não interesse/envolvimento de todos os trabalhadores no objetivo comum				
- A facilidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções				
- A possibilidade de se burlarem os controlos internos através do contiuo de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade				
- A eventualidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um CI poder fazer mau uso dessa responsabilidade				
- O facto da maioria dos controlos tender a dirigir-se às transações de rotina, e não a transações fora de rotina				
- A análise de custo-benefício (embora a relação custo-benefício seja um primeiro critério que deve ser considerado na concepção do CI, a avaliação precisa dos custos e benefícios não é possível)				

1. Ambiente de controlo			
Comunicação e imposição de integridade e de valores éticos onde a eficácia dos controlos não se pode sobrepor à integridade e valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam			
Compromisso com a competência, que envolve o conhecimento e as qualidades necessárias para dar cumprimento às tarefas que definem o trabalho do indivíduo			
Participação dos encarregados de governação. A sensibilização de uma entidade para o controlo é influenciada significativamente pela participação dos encarregados de governação. Os encarregados de governação são os responsáveis máximos pela supervisão da concepção e pelo funcionamento eficaz de procedimentos de denúncias e pelo processo de revisão de eficácia do CI da entidade			
Filosofia e estilo de atuação de gerências			
Estrutura organizacional. Estabelecer uma estrutura organizacional relevante implica considerar as principais áreas de autoridade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato			
Atribuição de autoridade e de responsabilidade, com o objetivo de fixar e limitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal			
Políticas e práticas de recursos humanos. As políticas e práticas de recursos humanos são muitas vezes reveladoras de várias importantes relações com a sensibilização de uma entidade para o controlo			
2. Avaliação de riscos			
Circunstâncias potenciadoras de riscos:			
- Alterações no ambiente operacional			
- Novo pessoal			
- Sistemas de informação novos ou reformulados e introdução de novas tecnologias			
- Crescimento rápido, introdução de novos modelos de negócio, produtos ou atividades			
- Reestruturações empresariais			
- Expansão de operações no estrangeiro			
- Novos procedimentos contabilísticos ou a alteração de princípios contabilísticos			
3. Informação e comunicação			
Ver VI.3.			
4. Atividades de Controlo			
Revisões de desempenho que incluem a conjugação de diferentes conjuntos de informação (operacional ou financeira) juntamente com a análise das relações existentes e com medidas de investigação e de correção, e comparação da informação interna com fontes externas			
Processamento da informação. Os dois grandes grupos de atividades de controlo dos sistemas de informação são os controlos aplicativos, que se aplicam ao processamento de aplicações informáticas individuais, e os controlos informáticos gerais, que são políticos e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e apoiam o funcionamento eficaz dos controlos aplicativos, contribuindo para assegurar o funcionamento apropriado e contínuo dos sistemas de informação			
Controlos físicos. Controlos que abrangem, entre outros, a segurança física dos ativos, a autorização para acesso a programas de computador, ficheiros de dados e a contagem periódica e a comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, de títulos e de inventários com os registos contabilísticos) e a segregação de funções			

5. Monitorização de controlos			
Há evidência de monitorização dos sistema de controlo interno por parte da gestão de topo da empresa?			
É assegurado que os controlos continuam a operar de forma eficaz ao longo do tempo?			

Avaliação global do sistema de controlo interno			
Da indagação efetuada, consideramos que o SCI é, no se desenho:			
- efetivo			
- não efetivo			
- n/a			

Trabalho substancial a desenvolver:	SIM	NÃO
Inqueritos à gerência, pessoal, auditor interno, contabilista certificado (Indicar a quem em conformidade)	Gerência, Contabilista Certificado	
Análise no diário de operações diversas:		
- Transações anormais ou em valores redondos	Realizar em X.3 - Journal Entries	
- Registos contabilísticos ao fim de semana		
- Outros	Intensificar o trabalho substancial em X.2	

Conclusões e implicações no trabalho substancial:

Anexo VIII: Entendimento do Sistema de Tecnologias de Informação

IV.3 Obtenção de entendimento sobre os sistemas de TI				
Questionário	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Quais as aplicações que suportam as principais classes de transações da empresa?				
- Vendas e Prestação de serviços				
- Recebimentos				
- Compras				
- Produção				
- Pagamentos				
- Processamento de salários				
- Processo de fecho de contas (inclui estimativas contabilísticas, provisões, depreciações, preparação de relato financeiro etc)				
- Outros				
2. As várias aplicações integram os dados contabilísticos e financeiros? Como?				
3. Caracterize os dois grandes grupos de atividades de controlo dos sistemas de informação				
- Controlos aplicacionais (processamento de aplicações informáticas individuais)				
- Controlos informáticos gerais (políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e apoiam o funcionamento eficaz dos controlos aplicacionais, contribuindo para assegurar o funcionamento apropriado e contínuo dos sistemas de informação)				
4. Consideram-se os sistemas de informação componentes fundamentais à tomada de decisão pela gestão da empresa? Porquê?				
5. De que forma e por quem é efetuada a gestão dos sistemas de informação?				

Anexo IX: Questionário do Planejamento

IV.2 Questionário Planejamento

Empenhoamento técnico segundo a ISA 300

O planejamento de uma auditoria é fundamental para o auditor, uma vez que é através deste que se organiza o trabalho a executar e a sua duração.

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a importância e a direção da auditoria e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.

Responsável pela elaboração do planejamento:

Equipa:

Coordenadora:

Rubrica	Subo	Classificação	Asserção	Procedimentos a efetuar:	Membro de equipa	Datas estimadas
Mais liquidas fiscais			Existência e valor	Teste às recargas fiscais bancárias Obter base de dados das contas anuais		
Estado e outros entre passivos			Existência, direitos e obrigações pendentes e verificação	Garantir o correto tratamento contabilístico de exceções/faltas de imposto do período anterior. Descontar os pagamentos antecipados em aberto na CTE. Recalcular PEC/PC e obter guias e comprovativos de pagamento. Recalcular o montante de imposto. Obter declaração de imposto (IRS) do decurso e comprovativo de pagamento. Verificar se o valor em aberto a 31.12 corresponde aos montantes declarados e pagos subsequentemente.		
				Obter as declarações de MA dos meses de novembro e dezembro (ou 4º bimestre), bem como os respetivos comprovativos de pagamento. Verificar valor em aberto a 31.12, se corresponde aos montantes declarados e pagos subsequentemente.		
				Obter declaração de imposto (S.O) do decurso e comprovativo de pagamento. Verificar se o valor em aberto a 31.12 corresponde aos montantes declarados e pagos subsequentemente.		
Fornecedores / Dívidas a pagar	Fornecedores Outras dívidas a pagar		Existência e verificação	Obter certidões de não dívida de AT e Seg. Social. Circularizar os fornecedores com base numa amostra. Sempre que se justifique, teste à verificação dos débitos em sendo subangria. Analisar a antiguidade de fornecedores (saldo estatístico)		
			Pendências	Conclamar em amostra, verificar se as futuras estão contabilizadas		
			Ocorrência	Conclamar em amostra, verificar se as futuras dizem respeito a mercadorias recebidas, serviços utilizados ou bens adquiridos		
Créditos a receber	Outros créditos a receber		Existência e verificação	Obter documentos de suporte para os principais fornecedores do período. Concluir sobre a verificação do ativo		
Acrescimos e diferimentos			Correção e verificação	Verificar a correta contabilização de rendimentos e de gastos, nomeadamente: rendimentos de férias e subsídios e respetivos encargos, comissões, seguros, jans, FSE, etc. ...)		
Provisões			Pendências e verificação	Obter uma confirmação junto dos advogados sobre os processos pendentes contra a empresa, a sua solução provável e eventuais penalizações que a empresa venha a suportar.		
Capital			Pendências e verificação	Obter suporte para as variações de capital Obter a certidão processante atualizada Obter as atas realizadas no exercício		
Gastos (análise paralela aos fornecedores/dívidas a pagar)			Ocorrência, medida e valor	Conclamar em amostra, efetuar uma análise às contas significativas, caso necessário consultar os documentos de suporte. Efetuar análise amostral interna, bem como uma análise qualitativa aos registos. Efetuar a reconciliação entre o processamento salarial e registos contabilísticos.		
				Obter base em amostra, efetuar uma análise às contas significativas, caso necessário consultar os documentos de suporte. Efetuar teste amostral à recuperação dos factos emitidos. Reconciliar o sal. com o contabilístico.		
Rendimentos (análise paralela aos clientes)			Ocorrência, medida e valor	Por amostragem, obter documentos de suporte ao registo de rendimentos. Efetuar análise amostral interna, bem como uma análise qualitativa aos registos, análise de tendências		
				xx		
Outro			xxx	xx		
				xx		

Anexo X: Definição do Risco

1.5 Identificação de riscos		04/11		
Tipo de risco	Definição	Risco identificado	Aserções	Resposta de auditoria
Risco de negligência	Riscos associados ao regime e ao contexto de regime / setor no qual a empresa se move que possam afetar significativamente tanto o período regido como as demonstrações financeiras.	Por se tratar de uma entidade inscrita no Setor Não Lucrativo, não consideramos que haja um risco de negligência associado.	-	-
Risco significativo	Consideramos um risco significativo aquele que resulta numa distorção material das demonstrações financeiras, apresentando uma elevada probabilidade de ocorrência.	Uma vez que estamos perante um regime que se gere na base da despesa = receita, consideramos que existe um risco significativo de registo das obrigações da junta, uma vez que apenas são registadas as obrigações quando existe dotação para liquidar as mesmas.	Fidedignidade, Valorização (F e V)	Análise documental de gastos e verificação da prestação por via de procedimentos analíticos. Cruzamento de fornecedores. Análise de contratos no base gov.
Risco de fraude	Risco de ocorrência de ações deliberadas que visem distorcer propositalmente a informação financeira prestada com uma finalidade específica. Riscos de fraude são sempre significativos.	Furam identificados como riscos de Fraude: - Apropriação indevida de ativos - Golpes na contratação de serviços	Existência	Análise dos procedimentos de contratação pública.
Risco inerente	É a susceptibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respectivos controlos inerentes.	Imobilizado Em face da dispersão de ativos, consideramos que existe risco de distorção material ao nível da existência e imobilização, bem como imobilizado por regular considerando a antiguidade de alguns bens.	Imobilizado Existência e valorização (E e V)	Análise documental das aquisições do período. Reconciliação entre a contabilidade orgamental e a contabilidade patrimonial. Consulta do portal de AT e subsequente reconciliação com a DRE.
		Acréscimos e diferimentos Consideramos a possibilidade de ambas as contas conterem distorções materialmente relevantes que decorrem de erros ao nível do corte de operações. Nota para o facto de na contabilidade orgamental apenas serem efetuados os registos até à futura, sendo que apenas na contabilidade patrimonial é considerada a especialização dos exercícios.	Acréscimos e diferimentos Valorização, fidedignidade e corte de operações	Análise documental das últimas datas do ano de 2019 bem como das primeiras de 2019, de gastos e rendimentos. Análise a circularização externa.
		Fornecedores / Gastos de apoio Consideramos a possibilidade de ambas as contas conterem distorções materialmente relevantes que decorrem de erros ao nível do corte de operações bem como de falta registo por não haver dotação.	Fornecedores / Gastos Fidedignidade	Análise documental de gastos e verificação da prestação por via de procedimentos analíticos. Cruzamento de fornecedores.
Risco de controlo	É a susceptibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não ser a ser prevenida ou detectada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno.	A junta tem vindo a melhorar o seu sistema de controlo interno por forma a apresentar um maior rigor e qualidade da informação financeira. O SCS tem permitido a junta identificar e resolver, antecipadamente, erros contabilísticos.	-	-

Anexo XI: Carta Circularização Clientes

Exmos. Senhores,

Vimos por este meio solicitar o envio aos nossos revisores, **Telma Carreira Curado & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda**, o detalhe de movimentos das nossas contas-corrente conforme vossos registos (vossa contabilidade), com referência ao período findo compreendido entre **1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2018**.

Solicitamos que seja privilegiado o envio da informação solicitada em formato Excel ou PDF, para os endereços de correio eletrónico | com cópia para nós. Utilize-se, em alternativa, a seguinte morada:

Telma Carreira Curado & Associados - SROC, Lda.

Largo de Camões n.º 14 – R/C

2400 - 088 LEIRIA

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

De V. Exas.

Atentamente,

Anexo XII: Carta Circularização Bancos

Exmos. Senhores,

Os nossos revisores oficiais de contas, **Telma Carreira Curado & Associados - SROC, Lda.**, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que muito agradecemos o favor de lhes enviarem directamente, com cópia para nós as informações abaixo com referência à data de **31 de Dezembro de 2018**, solicitando que para as informações não aplicáveis seja expressamente referido "Nada consta":

1. Saldos de todas as contas existentes, indicando condições de prazo, taxas de juro e outras, e se os mesmos estão disponíveis ou se encontram sujeitos a qualquer restrição (incluindo acordos de natureza fiduciária com terceiros, que limitem a sua movimentação) e informando qual a natureza, quantia e condições de tal restrição;
 2. Indicação das contas sem saldo e/ou encerradas que tenham tido movimento no período compreendido entre 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2018;
 3. Discriminação das acções, obrigações, ou outros valores mobiliários depositados à Vossa guarda, com indicação de quaisquer encargos ou ónus;
 4. Quantia de impostos retidos na fonte;
 5. Relação discriminada, por cada rúbrica, de:
 - a) letras e quaisquer outros valores à cobrança;
 - b) letras descontadas e não vencidas;
 - c) letras descontadas, vencidas e não pagas, pendentes de devolução ou reembolso;
 6. Relação discriminada, por cada rúbrica, de:
 - a) Contas movimentadas a descoberto e tipo e valor da garantia;
 - b) Contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da caução;
 - c) Empréstimos de qualquer natureza, titulados ou não, com indicação dos vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da garantia;
-

7. Responsabilidades por cartas de crédito, créditos abertos não utilizados, garantias, fianças, avales, cartas de conforto, hipotecas, penhores, entre outros;
8. Responsabilidades resultantes de contratos a prazo, nomeadamente *forwards* em moeda estrangeira de títulos, de operações de reporte, de *swaps* de taxas de juro, de opções de balcão (OTC), de contratos de futuros ou outros instrumentos financeiros derivados (a especificar);
9. Quaisquer acordos de saneamento financeiro, contratos de viabilização ou consolidação de passivos;
10. Informação detalhada sobre as responsabilidades que se encontrem vencidas, com indicação, por tipo de operação, do capital em dívida, juros moratórios e demais encargos não liquidados, ou sobre outros valores que se encontrem por cobrar;
11. Informação completa sobre operações ou valores em contencioso;
12. Informações respeitantes a operações contratadas, realizadas ou previstas em nome e/ou a favor de terceiras entidades em que a Junta de Freguesia intervenha a qualquer título, indicando também qual o tipo de tal intervenção;
13. Detalhes de qualquer acordo de compensação entre duas ou mais contas ou posições;
14. Informações sobre quaisquer outras situações ou operações activas ou passivas, efectuadas ou em curso, que representem para nós responsabilidades efetivas ou contingentes ou limitações ou ónus aos seus activos;
15. Nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a entidade perante essa Instituição, indicando as condições em que essas assinaturas são consideradas válidas.

Autorizamos o débito em nossa conta pelo valor do custo do serviço prestado, caso a vossa resposta a este nosso pedido seja enviada até 31 de Janeiro de 2018, para a morada ou endereço de correio eletrónico abaixo indicados.

Merada:
Telma Carneira Curado & Associados SRDC, Lda
Largo de Camões n.º 14 – R/C
2400 - 088 LEIRIA

Atentamente,

Anexo XIII: Lista de Municípios Seleccionados

Municípios Seleccionados		
Vila Franca do Campo	Vila Viçosa	Portimão
Porto Moniz	Castro Daire	Lagos
Santa Cruz	Moimenta da Beira	São Brás de Alportel
Madalena	Nelas	Vila do Bispo
Santa Cruz da Graciosa	Santa Comba Dão	Vila Real de Santo António
São Roque do Pico	Tabuaço	Almeirim
Velas	Vila Nova de Paiva	Cartaxo
Machico	Viseu	Ourém
Bragança	Vouzela	Salvaterra de Magos
Carraceda de Ansiães	Ponte de Lima	Chamusca
Vila Flor	Anadia	Santarém
Vimioso	Castelo de Paiva	Estremoz
Beja	Espinho	Évora
Mértola	Ílhavo	Montemor-o-Novo
Odemira	Oliveira do Bairro	Reguengos de Monsaraz
Avis	Ovar	Vendas Novas
Castelo de Vide	Sever do Vouga	Viana do Alentejo
Fronteira	Cantanhede	Santiago do Cacém
Nisa	Lousã	Sines
Portalegre	Figueira da Foz	Mafra
Belmonte	Miranda do Corvo	Torres Vedras
Penamacor	Condeixa	Arruada dos Vinhos
Vila Velha de Ródão	Vila Nova de Poiares	Azambuja
Chaves	Alcobaça	Lisboa
Ribeira de Pena	Batalha	Sobral de Monte Agraço
Santa Marta de Penaguião	Caldas da Rainha	Maia
Valpaços	Castanheira de Pêra	Felgueiras
Vila Pouca de Aguiar	Óbidos	Santo Tirso
Celorico da Beira	Pombal	Póvoa do Varzim
Gouveia	Porto de Mós	Guimarães
Pinhel	Leiria	Esposende
Seia	Alcácer do Sal	Vizela
Faro	Barreiro	Vila Nova de Famalicão
Lagoa	Moita	Póvoa de Lanhoso

Anexo XIV: Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

Sociedades de Revisores Oficiais de Contas	
Gomes Marques, Carlos Alexandre & Associados	JMP & Associados
Moore Stephens & Associados	Jorge Silva & António Neto
Cruz, Pereira, Amaral & Associados	Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados
Anjos & Associados	Marques da Cunha, Arlindo Duarte & Associados
Carlos Cunha, Campos & Associados	UHY & Associados
Santos Vaz, Trigo de Moraes & Associados	Fortunato & Rafael
José Luís Azevedo, SROC, unipessoal, Lda	Velosa, Silva, Marques e Trabulo
Armindo Costa, Serra Cruz, Martins & Associados	A. Zózimo & M. Lourenço
Esteves, Pinho & Associados	Salgueiro, Castanheira & Associado
Rodrigo Carvalho & M. Gregório	Fonseca, Paiva, Carvalho & Associados
Patricio, Moreira, Valente & Associados	PKF
João Cruz	Fernando Peixinho & José Lima
Sebastião & Santos	Fátima Pereira & Carlos Duarte
P. Matos Silva, Garcia JR., P.Caiado & Associados	Oliveira, Reis & Associados
Ângelo Couto & Carlos Ribeiro SROC	BDO & Associados
Palm, Cambão & Associados	Marques, Cruz & Associados
Ribeiro, Pires, Sousa & Associados	Tocha, Chaves & Associados
RSM Patrício, Moreira & Valente	Pedro Miguel Januário Costa

Cruz Martins & Associada	Mariquito, Correio & Associados
Rosa, Correia & Associados	Martins Pereira, João Careca & Associados
AUREN & Associados	Pão Alvo & Associado
C&R Ribas Pacheco	Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados
Fonseca, Paiva, Carvalho & Associados	Roberto, Graça & Associados
Marques de Almeida, J.Nunes, V.Simões & Associados	Rosário, Graça & Associados
Leal, Carreira & Associados	Salgueiro, Martins & Associados
DFK & Associados	MGI & Associados
Domingos Barão & José Silva & Daniel Vicente	Nuno Filipe Lopes Moutinho
BDO & Associados	Carlos Teixeira, Noé Gomes & Associados
Amável Canhau, Ribeiro da Cunha & Associados	Vitor Luís Santos & Associados