



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Francisco José Monteiro dos Santos

# AUDITORIA FINANCEIRA – A VISÃO DE UM AUDITOR JÚNIOR

**Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças orientado  
pelo Professor Doutor José Vaz Ferreira e apresentado à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra**

Setembro de 2020





FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE  
**COIMBRA**

Francisco José Monteiro dos Santos

## **Auditoria financeira – A visão de um auditor júnior**

Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças,  
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para  
obtenção do Grau de Mestre

**Orientador:**

Prof. Doutor José Vaz Ferreira

Coimbra, 2020



## Índice

Agradecimentos .....	v
Resumo.....	vii
Abstract .....	ix
Lista de Siglas .....	xi
Índice de Quadros .....	xiii
Índice de Ilustrações.....	xiii
Índice de Anexos .....	xv
Introdução.....	1
Capítulo I – Investigação Teórica Sobre o Tema Objeto de Estudo .....	3
1 – A auditoria no mundo atual e a sua importância no seio das empresas .....	3
2. Responsabilidade e Independência dos Auditores .....	5
2.1 – Responsabilidade dos Auditores .....	5
2.2 – Independência dos Auditores.....	7
2.3 – Sigilo Profissional.....	8
3 – Controlo Interno.....	10
3.1 – A importância do Controlo Interno .....	10
3.2 – Orientações de implementação .....	11
3.3 – Níveis do Controlo Interno .....	12
3.4 - Reconhecimento do Sistema de Controlo Interno.....	14
4 – Risco e Materialidade .....	19
4.1 – Avaliação de Risco pelo Auditor .....	19
4.2 – Determinação da Materialidade pelo Auditor .....	24
5 – Prova de Auditoria.....	29
5.1 – A importância da Prova de Auditoria .....	29
5.2 – Recolha de Prova de Auditoria .....	30
5.3 – Procedimentos na Recolha de Prova de Auditoria.....	31
5.4 – Documentar a prova de auditoria .....	34

Capítulo II – Procedimentos de Auditoria Realizados no Estágio .....	37
6 - Apresentação da Entidade de Acolhimento.....	37
7 - Enquadramento do Estágio.....	38
7.1 – Ativos Fixos Tangíveis .....	39
7.2 – Meios Financeiros Líquidos .....	40
7.3 – Clientes/Fornecedores .....	42
7.4 – Acréscimos de Rendimentos e Gastos .....	45
7.5 – Gastos .....	47
7.6 – Investimentos Financeiros.....	49
7.7 – Inventários.....	49
7.8 – Rendimentos .....	52
7.9 – Financiamentos Obtidos.....	53
7.10 – Contratação Pública .....	54
7.11 – Outros.....	55
Análise Crítica.....	57
Conclusão .....	59
Bibliografia .....	61
Lista de Anexos.....	65

## Agradecimentos

À Dra. Telma Carreira Curado por me ter acolhido na sua equipa e ter permitido a realização do meu estágio na sua sociedade. Agradecer ainda a oportunidade de continuar na empresa após o término do estágio.

A toda a equipa da Telma Carreira Curado & Associados, SROC, Lda, doravante designada de TCC&A, que me acolheram muito bem desde o primeiro dia e por toda a paciência que tiveram ao longo destes meses, assim como também por todos os conhecimentos partilhados.

Ao meu orientador, Professor Dr. José Vaz Ferreira, por todo o tempo de acompanhamento e pelos ensinamentos transmitidos, tanto na parte letiva do mestrado como na realização do relatório de estágio.

Às minhas primas Ângela e Marta, por todo o tempo que disponibilizaram e por toda a ajuda imprescindível prestada durante a preparação do relatório de estágio.

À minha namorada que sempre me apoiou e mostrou toda a disponibilidade para me ajudar tanto no meu percurso escolar como no profissional e pessoal.

E por último, e mais importante de todos, aos meus pais e irmão, que são os meus pilares e que sempre me apoiaram e incentivaram à conclusão deste mestrado, assim como também por todos os valores que me transmitiram durante a minha vida e que me tem permitido alcançar os meus objetivos, algo que sem eles não seria possível.

A todos eles, o meu sincero obrigado.





## Resumo

O presente relatório foi desenvolvido no âmbito do estágio curricular realizado na Telma Carreira Curado & Associados, SROC Lda., na área de auditoria financeira, o qual se iniciou a 2 de setembro de 2019 e teve como término a 16 de abril de 2020.

Ao longo do relatório irá ser abordada a área de auditoria financeira, nomeadamente os requisitos que são necessários cumprir, assim como também as diversas responsabilidades que toda a equipa de auditoria tem para que no fim dos trabalhos seja possível apresentar com clareza e sem distorções as demonstrações financeiras da entidade auditada.

Através das abordagens teórica e prática do relatório pretende-se verificar quais os principais aspetos que um auditor e respetiva equipa têm de cumprir durante todo o trabalho de auditoria.

Durante todo o trabalho de auditoria, o auditor vai trabalhando sempre com um índice de materialidade de auditoria que terá como base de cálculo diversos indicadores, partindo sempre do princípio que determinada informação é material se a sua omissão ou distorção influenciam as demonstrações financeiras, sendo que no caso de existirem distorções que contornem os testes dos auditores deverão ser sempre imateriais, de modo a não afetarem a veracidade das demonstrações financeiras.

A área de auditoria necessita de uma aprendizagem sucessiva, de modo a que os auditores possam acompanhar o crescimento do mercado e das empresas. A empresa apresentou deficiências ao nível da racionalidade do seu sistema de controlo interno para as quais foram apresentadas soluções alternativas muito concretas que permitem melhorias ao nível do controlo interno e maior eficiência nos procedimentos de auditoria.

**Palavras Chave:** Auditoria Financeira, Demonstrações Financeiras, Procedimentos Substantivos, Materialidade, Auditor.



## Abstract

This report was developed within the scope of the curricular internship held at Telma Carreira Curado & Associados, SROC Lda., in the area of financial audit which started on September 2<sup>nd</sup>, 2019 and ended on April 16<sup>th</sup>, 2020.

Throughout the report, it will be approach the area of financial auditing, specifically the requirements that need to be met, as well as the various responsibilities that the entire audit team has, so that at the end of the work it is possible to present the financial statements of the audited entity clearly and without distortions.

The theoretical and practical approaches of the report are intended to verify which are the main aspects that an auditor and his team must comply with during the entire audit work.

During the entire audit work, the auditor will always work with an audit materiality margin which will be based on the calculation of several indicators, always assuming that certain information is material if its omission or distortion influences the financial statements, in the case of existence of distortions that circumvent the auditor's tests, they should always be immaterial, so it doesn't affect the veracity of the financial statements.

The audit area needs successive learning, so that auditors can keep up with market and company growth. The company has shown weaknesses in the rationality of its internal control system for which very concrete alternative solutions have been presented which allow improvements in internal control and greater efficiency in audit procedures.

**KeyWords:** Financial Audit, Financial Statements, Substantive Procedures, Materiality, Audit.



## Lista de Siglas

**AFT** – Ativos Fixos Tangíveis

**AI** – Ativo Intangível

**CCP** – Código dos Contratos Públicos

**CI** – Controlo Interno

**CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

**CMVM** – Comissão do Mercado de Valores Imobiliários

**CMVMC** – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas

**CLC** – Certificação Legal das Contas

**DF** – Demonstrações Financeiras

**DR** – Demonstração de Resultados

**EOROC** – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**EUA** – Estados Unidos da América

**FIFO** – *First In First Out*

**FSE** – Fornecimentos e Serviços Externos

**GFC** – *Global Financial Crisis*

**ISA** – *International Standard on Auditing*

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**ME** – Materialidade de Execução

**MEP** – Método da Equivalência Patrimonial

**MG** – Materialidade Global

**NCRF** – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

**OROC** – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**PT** – Papel de Trabalho

**PT2020** – Portugal 2020

**RGPD** – Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados

**ROC** – Revisor Oficial de Contas

**SCI** – Sistema de Controlo Interno

**SGPS** – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

**SOX** – *Sarbanes-Oxley Act*

**TI** – Tecnologias de Investigação

## Índice de Quadros

Quadro 1 - Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno	16
Quadro 2 - Questionário nº2.....	17
Quadro 3 - Asserções das demonstrações financeiras .....	21
Quadro 4 - Indicadores e intervalos de confiança para o cálculo da materialidade.....	26
Quadro 5 - Indicadores e intervalos de confiança para o cálculo da materialidade.....	26
Quadro 6 - Relação materialidade vs risco.....	28

## Índice de Ilustrações

Ilustração 1 - Níveis de posicionamento de controlo interno.....	14
Ilustração 2 - Níveis de risco.....	22





## Índice de Anexos

Anexo I – Cabeçalho tipo para PT e preenchimento com dados do balancete .....	65
Anexo II – Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade .....	66
Anexo III – Teste às depreciações .....	67
Anexo IV – Confirmação Saldos de Caixa .....	68
Anexo V – Confirmação Saldos Depósitos Bancários .....	69
Anexo VI – Teste à reconciliação bancária .....	70
Anexo VII – Informação sobre o molde em curso .....	71
Anexo VIII – Acréscimo de gastos/rendimentos .....	72
Anexo IV – Recálculo dos acréscimos de gastos .....	73
Anexo X – Revisão Analítica à classe dos gastos .....	74
Anexo XI – Amostragem não estatística (Seleção de documentos de gastos) .....	75
Anexo XII – Reconciliação entre o processamento de salários com a contabilidade .....	76
Anexo XIII – Recálculo do MEP .....	77
Anexo XIV – Teste à rotação de stocks .....	78
Anexo XV – Teste à valorização de inventários .....	79
Anexo XVI – Análise qualitativa dos procedimentos de contratação pública .....	80



## Introdução

Nos últimos anos, o mercado financeiro tem vindo a aumentar o seu poder, assim como também tem atraindo cada vez mais investidores. Apesar da sua atratividade, o mercado continua a ser muito volátil, pelo que cada vez mais, é necessário um incremento na qualidade da auditoria às empresas, para que as demonstrações financeiras das empresas sejam as mais fidedignas e transparentes possíveis.

O auditor tende desta forma a ganhar mais responsabilidade pois será com base nos relatórios emitidos por este que os diversos leitores dos mesmos irão tomar as suas decisões, quer sejam investidores (leitores externos) quer seja a própria gerência e administração (leitores internos).

No presente trabalho irei abordar duas partes distintas, a primeira vocacionada para a parte teórica da auditoria, abordando diversos temas principais e numa segunda parte mencionarei as atividades que executei durante o meu estágio na TCC&A, o qual se iniciou a 2 de setembro de 2019 e teve como término a 16 de abril de 2020.

Após uma breve introdução da auditoria no mundo atual irei entrar em algumas das áreas mais importantes no trabalho de auditoria, nomeadamente a responsabilidade e independência do auditor, controlo interno das empresas, riscos e materialidade e por último a prova de auditoria.

Dentro do primeiro tópico responsabilidades e independência do auditor irei abordar tal como o nome indica as responsabilidades e a independência que o auditor deve ter perante o seu cliente, assim como também a qualidade necessária na realização e execução do trabalho de auditoria e ainda vamos ver o dever de sigilo profissional que o auditor deve guardar. Para que o auditor não coloque em causa o seu trabalho de auditoria deverá sempre ver preenchidas todas estas condições que abordarei de forma mais pormenorizada.

Todas as empresas, independentemente da sua dimensão e natureza devem ter um sistema de controlo interno implementado, mesmo que não seja um controlo interno rigoroso completamente incorporado no negócio da empresa, pois tal como

verificaremos mais adiante existem 5 níveis diferentes de controlo interno. Por último, abordarei como é que o sistema de controlo interno deverá ser reconhecido, de modo a averiguar se o mesmo está a ser implementado com eficiência e se os objetivos propostos estão a ser alcançados. O auditor com este reconhecimento não só fica a entender melhor o negócio da empresa, como fica ainda possibilitado de dar a sua opinião para eventuais melhorias.

A determinação da materialidade é das primeiras tarefas que um auditor tem na execução dos seus trabalhos. Uma vez que este cálculo tem como base principal o julgamento profissional do auditor, o mesmo deverá estar ciente de todos os riscos de negócio do cliente.

Na abordagem, à prova de auditoria, irei ter particular atenção às diferentes maneiras de como a mesma pode ser recolhida por parte do auditor e como em falta da mesma pode inviabilizar todo o trabalho executado, pelo que o auditor deverá proceder sempre ao registo da prova em formato exequível de apresentar em tribunal, ou a alguma entidade reguladora como é o caso da OROC e da CMVM.

Na parte prática do trabalho, irei mencionar as tarefas mais complexas que tive a oportunidade de realizar durante o meu estágio curricular, descrevendo os papéis de trabalho que estão relacionados com as mesmas.

Durante a realização de atividades verifiquei a existência de algumas lacunas em determinados trabalhos de auditoria, pelo que além de reportar tal situação, aconselhei a empresa a modificar a sua forma de atuar.

No capítulo I, será abordada a parte da investigação teórica sobre o tema objeto de estudo enquanto que no capítulo II, será desenvolvido os procedimentos de auditoria realizados durante o estágio. Por fim será feita uma análise crítica que consiste numa reflexão sobre o estágio realizado, seguindo-se de uma conclusão, onde irei expor o resumo do tema estudado, assim como também as principais aprendizagens retidas.

## Capítulo I – Investigação Teórica Sobre o Tema Objeto de Estudo

### 1 – A auditoria no mundo atual e a sua importância no seio das empresas

Dado os vários colapsos empresariais que se verificaram não só no último século, como também nos últimos anos, como foi o caso da *Global Financial Crisis* (GFC), surge a necessidade de aumentar a qualidade da auditoria interna no seio das empresas, para que no futuro não só seja possível corrigir determinados erros como conseguir prevê-los antecipadamente através de demonstrações financeiras confiáveis e credíveis (Kilgore, Radich, & Harrison, 2011).

Segundo os autores (Wallman, 1996) e (Coffee, 2001), o mercado de capitais, mais conhecido como o mercado da bolsa de ações, seria o mercado mais afetado, uma vez que sem uma auditoria interna precisa sobre as empresas nele incorporado iria aumentar substancialmente o custo de capital por ação, tornando-se num mercado ineficiente e de alto risco para os investidores.

Após a GFC, países como os EUA, Reino Unido e Austrália, tiveram um papel fundamental na evolução da auditoria interna em todo o mundo ao implementarem nos seus países várias instituições que os ajudassem a controlar o mercado financeiro da melhor maneira possível, como foi o caso da constituição da comissão consultiva para a profissão de auditoria nos EUA, que tinha como objetivo facultar aconselhamento ao Departamento de Tesouro dos EUA.

Como referido anteriormente, um dos objetivos finais da auditoria interna é conseguir apresentar junto dos vários leitores, demonstrações financeiras transparentes e ajustadas à realidade da empresa, contudo tal só é plausível de atingir se existir uma qualidade elevada nos padrões de execução da auditoria referida. Segundo o autor (Shockley, 1981), “são as perceções de auditoria que determinam a credibilidade do relatório de auditor”. Entende-se por perceções todo o conjunto de trabalho intermédio que é necessário realizar assim como a equipa de auditoria que integra o trabalho.

Apesar de não existir uma definição concreta sobre auditoria interna, tem-se admitido que a mesma permite “descobrir e relatar uma violação ou distorção nas demonstrações financeiras e/ou no sistema de contabilização da empresa” (DeAngelo, 1981).

Nos últimos vinte anos, as tecnologias de informação, adiante designadas por TI, estão cada vez mais integradas nos procedimentos de auditoria, estando atualmente implementadas em praticamente todas as empresas que executem serviços de auditoria, com o objetivo de melhorar a capacidade do auditor durante todo o processo de auditoria (Elliott & Jacobson, 1987).

A implementação das TI nos diversos procedimentos de auditoria interna não só asseguram uma maior produtividade e rapidez dos mesmos como também uma maior eficiência e segurança (proteção de dados do cliente), sendo ainda possível conseguir retirar amostragens de uma população com maior facilidade e aleatoriedade (Abou-El-Sood, et al., 2015)

A única desvantagem que os auditores se têm deparado consta na possível falta de conhecimento para conseguir trabalhar com as diversas ferramentas informáticas necessárias. Contudo, esta lacuna tem sido colmatada com constantes formações que têm habilitado os usuários de *know-how* suficiente para poderem extrair o máximo de informação utilizando as TI.

Assim sendo, os auditores afirmam que com a implementação das TI é possível fazer uma avaliação de riscos mais pormenorizada que aumenta com significância a qualidade dos procedimentos de auditoria (Abou-El-Sood et al., 2015).

## 2. Responsabilidade e Independência dos Auditores

### 2.1 – Responsabilidade dos Auditores

Nos dias de hoje as grandes decisões, quer internas (por parte de gestores e administradores), quer externas (por parte de investidores e financiadores) são tomadas a partir das demonstrações financeiras da empresa. Essas demonstrações financeiras deverão ser o mais fiáveis e transparentes possíveis, assim como também deverão conter a posição correta da empresa.

A preparação destas demonstrações financeiras apesar de ser elaborada pela parte financeira da empresa, deverá ser revista e ajustada pelo auditor, tendo este o papel de conferir se existem erros materiais ou distorções às contas.

Um dos principais objetivos de um auditor independente é fornecer credibilidade suficiente sobre determinadas demonstrações financeiras, ou seja, espera-se que o auditor consiga reduzir o risco das demonstrações financeiras a um nível aceitável fornecendo assim aos eventuais investidores a segurança necessária de que as demonstrações financeiras seguem os princípios gerais da contabilidade e que espelham a verdadeira posição financeira e económica da empresa (Whittington & Pany, 2001).

Com a evolução dos mercados, as responsabilidades dos auditores têm aumentado. Se inicialmente os auditores tinham apenas como funções procurar por erros e/ou fraudes que pudessem colocar em causa a posição financeira e legal da empresa, atualmente, os auditores devem também verificar se as demonstrações financeiras da empresa espelham com clareza e honestidade a posição financeira da empresa, assim como também as variações da posição financeira que possam existir (Uma V. Sridharan, W. Royce Caines, McMillan, & Summers, 2002).

Apesar de as demonstrações financeiras da empresa serem auditadas pelo auditor, não garantem por si só que as mesmas não possam ter distorções. Contudo, estas distorções deverão ser consideradas imateriais, sendo que se entende por imaterial uma distorção que não tem influência significativa em alterações de

posicionamento (balanço) ou resultado (demonstração de resultados) da empresa (Jennings, et al., 1993).

Assim sendo, segue-se o princípio de que quando o auditor dá o seu parecer sobre as demonstrações financeiras da empresa, está a dar uma garantia razoável de fiabilidade a todos os leitores da mesma, ainda que as mesmas possam conter ligeiras distorções, erros e até mesmo fraude (Comissão Europeia, 2010).

Segundo (Costa, 2017), os auditores de modo a que se consigam precaver de responsabilidades legais ou económicas, deverão conseguir provar que todos os papéis de trabalho realizados durante a auditoria e conseqüentemente as demonstrações financeiras finais seguem os padrões e regras estabelecidas nas normas internacionais de contabilidade (IFRS).

Em Portugal, o revisor oficial de contas, doravante apresentado pela sigla ROC, está perante três tipos de responsabilidades: disciplinar, penal e civil que constam nos artigos 92º a 115º dos estatutos da ordem dos revisores oficiais de conta, doravante apresentado pela sigla EOROC. Segundo o artigo 92º dos estatutos referidos, o ROC que conscientemente violar os deveres estipulados dos mesmos estatutos incorre em infração disciplinar, podendo a mesma ser punida por diversas penas disciplinares incluindo a expulsão da ordem dos revisores oficiais de contas, adiante designada por OROC.

A profissão ROC carece ainda de um conjunto de características tais como, aceitação de deveres para com a sociedade como um todo, conhecimento de uma vasta habilitação intelectual, adquirida por prática e formação e ainda adesão pelos seus membros a um código deontológico estabelecido pela organização administrativa, incluindo a manutenção de uma imagem que seja essencialmente objetiva.

Em suma, o ROC deverá sempre assumir uma conduta profissional e responsável, seguindo os princípios e normas enunciados no código de ética e deontologia profissional dos revisores oficiais de contas, abstendo-se de qualquer comportamento que seja desprestigiante, quer para si, quer para a profissão ou para a sociedade.



## 2.2 – Independência dos Auditores

A independência do auditor é um dos aspetos mais relevantes na execução da sua profissão, pelo que o ROC deve exercer a sua atividade numa empresa ou outra entidade com inteira independência profissional, nomeadamente dos seus interesses pessoais ou de influências exteriores, que possam de alguma maneira diminuir a sua capacidade de emitir uma opinião justa e transparente. Considera-se que um auditor é independente quando executa todo o seu trabalho de auditoria mantendo os seus objetivos sempre com imparcialidade com o seu cliente e com terceiros, pois só assim será possível obter demonstrações financeiras transparentes (Sridharan *et al*, 2002).

Para que tal independência possa ser executada da melhor forma, o ROC deverá ter em atenção um conjunto de medidas. Deverá recusar trabalhos, que por alguma circunstância possam condicionar o seu julgamento profissional ou suscitar dúvidas a terceiros sobre a sua independência profissional, assim como também rejeitar qualquer tipo de pareceres que provenham do exterior sobre o tipo de trabalho a desenvolver ou conclusões a ter em conta.

Deverá ainda adotar um comportamento adequado que não comprometa a sua independência funcional e hierárquica junto dos seus colaboradores como também junto dos diferentes órgãos (ex. fiscal e financeiro) que constituem a empresa cliente. Tem também o dever de apresentar sempre um comportamento profissional, imparcial e honesto independentemente da relação com o cliente e não propor ou aceitar honorários desajustados, face ao volume de negócios da sociedade de revisores oficiais de contas, doravante apresentada pela sigla SROC, onde está inserido ou o total de honorários anual caso seja revisor individual, com exceção se tal ato não colocar em causa a sua situação de independência junto do cliente ou se estiver em início de atividade.

Segundo (Palmrose, 1986) e (Crasswell, 1992), a independência do auditor tinha tendência a perder-se quando este realizava para a mesma entidade outros trabalhos que não a auditoria às contas.

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX) assinada a 30 de julho de 2002 tem como objetivo evitar os escândalos financeiros, nomeadamente aqueles que estão diretamente relacionados com fraude fiscal, assim como também restaurar a confiança do investidor no mercado financeiro (Pincus & Rego, 2008).

A SOX proíbe assim uma série de situações em que uma sociedade de auditores ou auditor individual não poderá auditar uma empresa, se a primeira estiver a prestar os seguintes serviços à segunda: serviços de contabilidade e de preparação de demonstrações financeiras, implementação de sistemas de informação financeira, pareceres de avaliação, relatórios sobre a avaliação de entradas em espécie no capital social da empresa, serviços jurídicos e/ou peritagem que não estejam diretamente relacionados no âmbito da auditoria, entre outros.

### 2.3 – Sigilo Profissional

O ROC, aquando da prestação dos seus serviços terá acesso a informação confidencial por parte do cliente, informação essa que não é pública ou que não tenha em vista a sua publicação, deverá ser guardada confidencialidade por parte do mesmo junto de terceiros, bem como abster-se de utilizar, em qualquer circunstância tal informação em proveito pessoal.

O ROC deverá também guardar sigilo de qualquer segredo comercial ou industrial que venha a ter acesso no decorrer dos seus trabalhos, estando impedido de usufruir do mesmo ou de partilhar junto de terceiros.

O ROC é ainda responsável de transmitir, junto dos seus colaboradores e demais peritos a quem tenha recorrido durante o decorrer dos trabalhos o dever de confidencialidade e sigilo profissional, assumindo a responsabilidade pela inobservância desse dever por parte dos intervenientes mencionados.

Mesmo após a cessão de funções de ROC, o dever de sigilo profissional irá persistir consoante os termos estabelecidos no contrato de prestação de serviços. Contudo, existem ainda um conjunto de ações que permitem a que o ROC não tenha de guardar sigilo profissional, nomeadamente, quando a entidade beneficiária escreva por

escrito tal autorização, se constate que existem factos que indiciem a prática de crimes públicos (fraude) ou resulte do dever legal e profissional.

## 3 – Controlo Interno

### 3.1 – A Importância do Controlo Interno

Apesar de a prática do controlo interno (CI) no seio das empresas ser uma prática antiga, a mesma tem vindo a desenvolver-se e a ganhar mais relevo ano após ano. Aquando do aparecimento do CI, a literatura definia que o mesmo se referia a controlos de contabilidade, medidas de organização e de segregação de funções, políticas de autorização e medidas de controlo dos ativos. Apesar de esta definição de CI não ser incorreta a mesma já se encontra desatualizada, dado o crescimento da importância do CI nas empresas, vários autores sentiram a necessidade de criar uma definição mais ampla. Assim, a literatura nos dias de hoje, define que o CI é um processo efetuado pelo conselho de diretores, gerência e outros funcionários de uma entidade, com vista a obter uma garantia razoável quanto à elaboração dos objetivos das seguintes categorias: a) eficiência e eficácia nas diversas operações; b) credibilidade nos relatórios financeiros; c) garantia que a legislação e normas em vigor estão a ser aplicadas (Maijoor, 2000).

A *SOX*, supramencionada, exige que a gerência tem de informar a eficácia do CI sobre as DF. São este tipo de informações que os acionistas procuram obter junto das empresas de modo a entenderem se os gerentes influenciaram de alguma maneira o lucro obtido de modo a atraírem acionistas e/ou investidores. Para além da necessidade de informar os leitores externos é ainda mais relevante informar a eficácia, (ou a falta dela) aos leitores internos, nomeadamente a gerência.

Por exemplo, um CI ineficaz ao nível das vendas, onde se prevê um excesso de faturação, conduzirá a empresa a comprar mais matéria-prima resultando num aumento de custo, pois não se verificará a saída da mesma, com possível consequência a incapacidade de armazenagem. Por outro lado, poderá existir uma previsão insuficiente de vendas, onde a empresa se veja obrigada a adquirir matéria-prima em “cima da hora”, comprando-a a preços mais elevados do que está habituada, alterando a margem bruta das vendas e consequentemente o lucro final previsto.

Em ambos os casos podemos verificar que a ineficiência ao nível do CI, neste caso na classe das vendas, levou a que a empresa tivesse que incorrer em custos superiores, diminuindo assim o resultado no final do período (Cheng, Goh & Kim, 2018). A SOX refere ainda que uma empresa apresenta um CI deficitário num exercício fiscal específico quando existe pelo menos uma classe ou matéria ineficiente e que essa falta de eficiência altera materialmente as DF's.

A implementação do sistema de controlo interno (SCI) tem como objetivo fornecer à gerência resultados para que esta possa averiguar se a empresa é eficaz e/ou eficiente, pelo que todas as empresas, independentemente da sua dimensão e complexidade devem ter implementado um SCI, contudo, espera-se que quanto maior for a dimensão da empresa e/ou existir um maior grau de complexidade, esteja implementado um SCI mais sofisticado capaz de dar respostas às necessidades da gerência (Gomes, 2014). Segundo (Jokipii, 2009), a dimensão da empresa tende a ter uma influência positiva no CI, pelo que entidades de maior dimensão têm tendência a apresentar SCI mais complexos e seguros.

Vários estudos indicam que um bom CI vai diminuir a quantidade de trabalhos que serão necessários realizar por uma auditoria externa (Simunic, 1980).

### 3.2 – Orientações de implementação

Ao longo dos vários anos, têm-se desenvolvido vários modelos de CI, justificado pela importância que um bom SCI tem no seio da empresa, sendo um dos principais fatores da sua performance (Krstić & Dordević, 2012).

Independentemente do modelo de CI escolhido pela empresa, para que o mesmo possa ser implementado da melhor forma, existem cinco orientações que devem ser seguidas por parte do topo da hierarquia da empresa (Ramos, 2004):

- Controlo do ambiente – a gerência deve passar uma mensagem de que um bom controlo interno é fundamental e acarretará melhorias para todos, incentivando assim todos os colaboradores.

- Avaliação de risco – a empresa deve num primeiro passo definir quais os objetivos a atingir para que posteriormente possa verificar quais os riscos inerentes a esses objetivos de modo a conseguir controlá-los antecipadamente.
- Controlo de atividades – deve ser verificado constantemente se as políticas e procedimentos que a gerência adotou se encontram a ser executados.
- Informação e comunicação – toda a informação que é processada não deve ficar estagnada, mas sim ser comunicada o mais rapidamente à gerência para que a mesma possa verificar se os resultados obtidos estão dentro do delineado.
- Monitorização – todo o processo referido deve ser monitorizado, pois é normal que vão surgindo anomalias, necessitando da intervenção por parte da gerência de modo a controlar a situação.

### 3.3 – Níveis do Controlo Interno

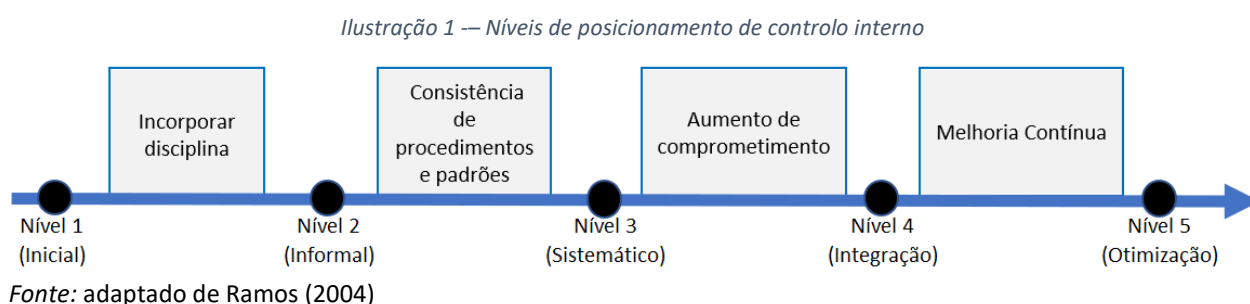
À medida que o negócio vai crescendo e aumentando a dimensão da empresa, a mesma sente a necessidade de aumentar os recursos humanos, aumentar maquinaria e até mesmo aumentar as instalações. O aumento também se fará sentir na parte contabilística e administrativa, havendo mais clientes e fornecedores e consequentemente mais encomendas, faturas, guias, entres outros.

Todo este aumento burocrático necessita de ter como suporte um bom SCI, pelo que é fundamental que o nível de CI também vá aumentando à medida que o negócio cresce.

Segundo (Ramos, 2004), existem 5 níveis diferentes de posicionamento de CI, adiante descritos, tratando-se de uma escada que a empresa necessita de ir subindo gradualmente, pois também não se pretende que uma empresa implante de imediato o nível mais seguro de CI (nível 5).

- Nível 1 (Inicial) – Os objetivos do CI não são bem definidos pela gerência e também não existe uma boa comunicação para junto dos restantes colaboradores. Cria-se poucas políticas e procedimentos e raramente chegam a ser implementadas. A eficácia CI a este nível depende praticamente das habilidades individuais de cada individuo. Devido à dependência individual de cada um é de esperar que os resultados do CI a curto prazo oscilem muito.
- Nível 2 (Informal) – Aparecimento de algumas práticas de CI, no entanto verifica-se uma fraca documentação do mesmo. Existe uma comunicação informal da gerência para com os trabalhadores, mas não são dados procedimentos específicos a implementar (manual de normas). Neste nível a gerência já entende a necessidade de existência de CI, mas apenas como parte da operação e não como parte integrante do negócio.
- Nível 3 (Sistemático) – A gerência entende que o CI é parte integrante do negócio e que é da sua responsabilidade implementar um bom sistema de CI. Aumento de recursos e de custos para a implementação de um SCI mais confiável e credível. Criação do manual de normas e maior comunicação com os trabalhadores.
- Nível 4 (Integração) – A gerência esforça-se para manter um CI eficaz, implementando operações rotineiras de modo averiguar eventuais lapsos que possam existir ou situações a ser melhoradas. Os objetivos da empresa começam a ser definidos através dos resultados obtidos do CI, estando este controlo totalmente integrado no planeamento estratégico e operacional da empresa.
- Nível 5 (Otimização) – É fornecida formação constante e são usadas ferramentas e técnicas sofisticadas que permitam uma maior otimização dos controlos e análise de resultados em tempo real. A gerência compromete-se a um processo de melhoria constante.

Na ilustração 1, dentro dos retângulos podemos verificar quais as grandes diferenças que diferenciam de um nível para o adjacente.



### 3.4 - Reconhecimento do Sistema de Controlo Interno

Como já foi referido anteriormente, a avaliação do CI tem como um dos principais objetivos determinar a dimensão dos procedimentos que o auditor terá de realizar durante o trabalho de auditoria (Gomes, 2014).

Segundo o (Tribunal de Contas, 1999), “a avaliação definitiva do controlo interno só é factível depois de o auditor dispor de uma descrição fiel e pormenorizada que lhe permitam conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objetivos específicos do controlo interno foram atingidos”. Enquanto que os pontos fortes, por um lado, dão segurança ao auditor em como o SCI está a ser eficaz e eficiente, os pontos fracos, por outro lado, podem originar erros e irregularidades nos processos intermédios que poderão vir a resultar na distorção das DF’s.

O Tribunal de Contas (1999), refere que após a identificação dos procedimentos do SCI é necessário proceder à sua documentação, descrevendo-os, pois só assim é que será constituída prova de auditoria. Para que este processo possa ser elaborado da melhor maneira é necessário proceder ao levantamento de informação considerada relevante para o efeito, tal como:

- A legislação, o regulamento e as normas internas;
- Os objetivos do organismo;
- Os organogramas reais e legais;



- A estrutura do organismo (a identificação e descrição de funções, as principais delegações de competências/responsabilidades, nº de trabalhadores);
- Os manuais de procedimentos, incluindo os sistemas administrativo, financeiro e contabilístico;
- Entre outros.

Quando não existe possibilidade de recolher toda a informação do SCI através da documentação, então a mesma deverá ser obtida através de “informação oral”, isto é, através de reuniões. Estas reuniões, que acabam por ter carácter de entrevista, devem ser cuidadosamente planeadas e preparadas de acordo com a pessoa que se vai entrevistar, pois é normal, que o auditor tenha que entrevistar não só a gerência da empresa, como também, restantes colaboradores das diversas áreas, desde a administração até à receção de mercadoria.

Estas entrevistas têm como base de suporte a utilização de questionários, existindo para o efeito já questionários padronizados.

Segundo (Costa, 2017), “um questionário padronizado (*check-list*) consta de um conjunto mais ou menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno que se deseja que estejam implementadas numa empresa minimamente organizada”.

Cada questão do questionário tem três possibilidades de resposta, “Sim”, “Não” e “Não aplicável”, sendo que quando a resposta é “Não” indica que estamos perante uma situação de deficiência (Arens, et al., 2011).

O questionário possui ainda uma coluna mais à direita “Observações”, que permite ao auditor adicionar algum comentário que considere relevante. Na opinião do autor, este não é o registo mais adequado pela falta de visão global sobre a empresa, ainda assim, estes questionários padronizados são essenciais pelas ideias de organização que conseguem transmitir ao leitor.

Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno				
<b>Entidade</b>				
Área em análise				
Elaborado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____
				Data: _____
Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	Sim	Não	Não Aplicável	Obs.
1. ...				
2. ...				
3. ...				

Fonte: adaptado Costa (2017)

O Tribunal de Contas (1999), defende ainda que este tipo de questionários são uma ferramenta essencial de apoio ao auditor no reconhecimento do SCI, pois os questionários “servem de guia na condução do processo de levantamento dos principais aspetos dos sistemas, devendo, no entanto, ser adaptados de acordo com as especificidades próprias de cada entidade auditada no tocante sobretudo aos mecanismos de autorização das operações, a respetiva segregação de funções, ao registo e controlo contabilísticos e à salvaguarda dos ativos”

Podemos ainda afirmar que existem dois grupos distintos de questionários, aqueles que se dirigem para o conhecimento do negócio em geral e os questionários direcionados a cada classe de transação (vendas, inventário, pessoal, etc.).

Para além dos questionários, existem outras duas formas de obtenção de conhecimento muito utilizadas pelos auditores, a narrativa e o fluxograma.

A narrativa consiste, segundo o Tribunal de Contas (1999), numa “descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno implantadas em cada uma das áreas mais importantes e de maior risco da entidade auditada”. Este método tende a ser mais vantajoso em empresas de menor dimensão, uma vez que nas grandes empresas, este método não é suficiente para espelhar SCI mais complexos com consequência de não conseguir identificar eventuais deficiências (Louwers, et al. 2018).

Na narrativa, o lado esquerdo da folha servirá para o auditor relatar os procedimentos e as medidas que estão implementadas à data do reconhecimento do sistema, enquanto que o lado direito fica reservado (em branco), e só será preenchido quando o procedimento indicado do lado esquerdo da folha sofrer alterações, alterações essas que serão então descritas no lado direito, a título de exemplo, “a partir de .../.../... o procedimento passou a ser o seguinte..”.

Quadro 2 - Questionário nº2

Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno <hr/> <b>Entidade</b>  Área em análise  Elaborado por: _____ Data: _____    Revisto por: _____ Data: _____	
Procedimento inicial	Procedimento actual
...	...
...	...
...	...

Fonte: adaptado Costa (2017)

O fluxograma difere bastante dos outros dois processos supramencionados (questionários e narrativas), devido ao facto de este ser uma “representação gráfica (diagrama) dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes num organismo, descrevendo a sequência lógica das operações e a forma como as informações e os documentos circulam” (Tribunal de Contas, 1999).

Costa (2017), descreve dois grandes tipos de fluxogramas:

- Verticais: “(...) apresentam a sucessão dos procedimentos de forma vertical, geralmente descendente, dando-se ênfase especial aos documentos em detrimento das secções em que os mesmos são originados ou por onde vão circulando.”
- Horizontais: “(...) apresentam a sucessão dos procedimentos de forma horizontal os quais atravessam duas ou mais colunas cada uma delas representando as secções envolvidas.”

Os fluxogramas apesar de possuírem vantagens também acarretam inconvenientes. A principal vantagem dos fluxogramas será certamente a forma clara, simples e concisa que consegue apresentar o SCI, por mais complexo que este possa ser.

O principal inconveniente ou desvantagem, recai no facto de este tipo de fluxogramas não ser de fácil preparação, sendo necessário um forte *know-how* de técnicas muito específicas. Outra desvantagem é o facto de a simbologia utilizada não ser universal, ou seja, apesar de alguns símbolos serem usados com maior ou menor frequência pelos auditores, não existe uma harmonização em relação à simbologia usada.

Os auditores têm ainda a possibilidade de optarem pela forma mista de documentação do CI, que segundo o Tribunal de Contas (1999), caracteriza esta forma como a combinação da “documentação descritiva das políticas e práticas contabilísticas com a documentação fluxo gráfica dos procedimentos contabilísticos das operações e técnicas do controlo interno.”

Esta forma mista tem como base o fluxograma, e quando se verifica que é necessário proceder à respetiva descrição, o fluxograma é “cortado” e utiliza-se a narrativa, a qual terá que ser forçosamente realizada em folha especial.

## 4 – Risco e Materialidade

### 4.1 – Avaliação de Risco pelo Auditor

A ISA 200, responsável por garantir que o auditor aborda as responsabilidades gerais durante o trabalho de auditoria, refere que o conceito de materialidade deverá ser posto em prática pelo auditor quer no planeamento, quer na execução dos trabalhos de auditoria.

Segundo a ISA 450, existe uma distorção quando se verifica uma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com as normas que lhe são aplicáveis, ou seja, considera-se que uma distorção ou emissão é material quando a(s) mesma(s), individualmente ou coletivamente, são capazes de influenciar possíveis decisões económicas pelos leitores das demonstrações financeiras.

A materialidade pode ser por vezes considerada subjetiva, uma vez que tem em conta o julgamento profissional do auditor, sendo este que ao longo de todo o trabalho vai definindo o que é material para cada uma das fases (Houghton, et al., 2011).

A referida ISA 200, menciona que o risco de auditoria diz respeito ao “risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”. Tal risco poderá acontecer por via de dois riscos preliminares distintos, o risco de distorção material, que diz respeito ao risco que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas antes de se iniciarem os trabalhos de auditoria e o risco de deteção, ou seja, o risco que o auditor incorre em não conseguir detetar determinadas distorções através dos seus procedimentos.

Dentro do risco de distorção material, pode ainda ser subdividido em dois riscos, o risco inerente e o risco de controlo que segundo a ISA 200 são descritos da seguinte maneira:

- Risco Inerente: “A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados” (Costa, 2017).
- Risco de Controlo: “O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade” (Costa, 2017).

As asserções usadas pelo auditor durante o decorrer dos trabalhos de auditoria, podem classificar-se em diferentes categorias (Machado de Almeida, 2017):

- a) Asserções relativas a classes de transações;
- b) Asserções relativas a saldos de contas;
- c) Asserções relativas à apresentação e divulgação;

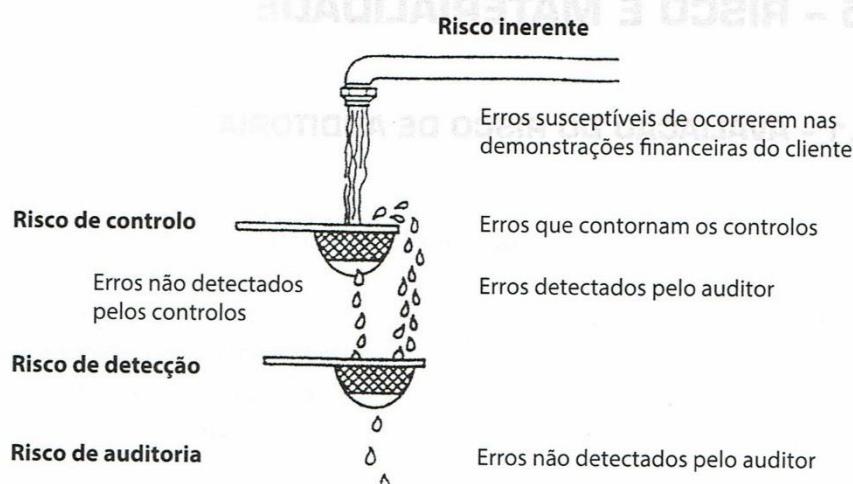
Quadro 3 - Asserções das demonstrações financeiras

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

Fonte: Machado de Almeida (2017)

Assim sendo, podemos concluir primeiramente que o auditor não deve apenas procurar distorções no âmbito das demonstrações financeiras como também deve determinar os riscos nas asserções relativas a classe de transações, saldos de contas e apresentação e divulgação.

Ilustração 2 - Níveis de risco



Fonte: Costa (2017)

A ilustração 2 supra apresentada, segundo (Costa, 2017) consegue representar da melhor forma os riscos anteriormente referidos, onde a água que cai da torneira diz respeito ao risco inerente, isto é, a suscetibilidade de asserções individuais levarem a erros materiais.

Na primeira peneira, onde cai pela primeira vez a água, está o risco de controlo, ou seja, diz respeito ao sistema de controlo interno implementado pela empresa.

O melhor resultado esperado seria de que este controlo pudesse detetar todos os erros materiais antes de estes influenciarem as demonstrações financeiras, contudo existe o risco de certos erros não serem detetados pelo controlo interno (na ilustração, a água que passa pela peneira) e os erros que conseguem controlar os sistemas de controlo interno (na ilustração, a água que salpica e cai diretamente na segunda peneira).

A segunda peneira, referente ao risco de detecção, diz respeito aos procedimentos elaborados pela equipa de trabalho, sendo que é nesta etapa que o auditor deveria conseguir detetar todas as distorções e erros materiais. Ainda assim, existe a possibilidade de que algumas distorções ou erros não sejam detetados pelo auditor, resultando no risco de auditoria. Entende-se por risco de auditoria, o risco de o



auditor emitir um relatório/opinião desajustado sobre as demonstrações financeiras, uma vez que estas estão materialmente distorcidas da realidade.

A ISA 315 (identificar e avaliar os riscos de distorção material através do seu conhecimento da entidade e do seu ambiente), aborda as responsabilidades que o auditor deve ter aquando da identificação de riscos de distorção material nas demonstrações financeiras através do conhecimento económico, ambiental, social, político e ainda do controlo interno da empresa. A referida ISA 315, apresenta desde logo um vasto conjunto de exemplos, que caso se verifiquem podem ser um alerta para o auditor de que a empresa pode apresentar a existência de riscos de distorção material, como é o caso de:

- Mensurações contabilísticas complexas que podem não estar em rigor com os critérios apresentados nas NCRF;
- Operações em territórios com elevada instabilidade política e significativa desvalorização da moeda;
- Estar em causa o princípio da continuidade, falta de liquidez ou possível perda de clientes importantes a curto prazo;
- Transações significativas com partes relacionadas;
- Ausência ou não cumprimento do sistema de controlo interno por falha da parte da gestão;
- Falta de pessoal qualificado nas tarefas diretamente relacionadas com contabilidade e relato financeiro;
- Alterações recentes em pessoal-chave, incluindo saídas e entradas de sócios e/ou gerentes;
- Entre outras.

A existência de um risco de distorção material, antes de se iniciarem os trabalhos, não significa que a mesma não possa sofrer uma nova avaliação, isto é, os riscos de distorção material ao nível da asserção podem sofrer alterações se se for verificando que existe prova de auditoria suficiente para tal ato.

Ao contrário do que se verifica nos riscos de distorção material ao nível das asserções em classes de transações, saldos de contas ou divulgações, onde os mesmos

são facilmente identificáveis pelo auditor, o mesmo não acontece em relação aos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, o que pode levar o auditor a indagar se o controlo interno implementado pela gerência se encontra em deficiência pelo que, muitas vezes, tais riscos podem ser especialmente relevantes para a consideração do auditor se são decorrentes de fraude.

#### 4.2 – Determinação da Materialidade pelo Auditor

Como já foi referido anteriormente a determinação da materialidade por parte do auditor envolve muito ceticismo profissional, pelo que o conselho do *international standard accounting board*, adiante designado por IASB, não refere qualquer limitação quantitativa uniforme para a materialidade, assim como também não pré-determina o que pode ou não ser material numa situação particular.

Segundo o IASB, a “informação é material se a sua omissão ou distorção puderem influenciar as decisões que os principais utilizadores dos relatórios financeiros de objetivos gerais façam na base de tais relatórios, os quais proporcionam informação financeira acerca de uma entidade específica. Por outras palavras, a materialidade é um aspeto específico relevante da entidade baseada na natureza ou na magnitude, ou em ambas, de itens aos quais se refere a informação no contexto do relato financeiro individual da entidade” (IASB, 2018).

A ISA 320 (a materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria), aborda a responsabilidade que o auditor tem em aplicar o conceito de materialidade no planeamento e execução de uma auditoria.

O primeiro passo do auditor é então determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, isto é, a materialidade global. Tratando-se de um conceito subjetivo, não existe, portanto, um indicador em concreto, pelo que o auditor terá de optar por um, sendo os seguintes os mais usais de escolha por parte dos auditores:

- Total das vendas e das prestações de serviços

- Resultado antes de impostos
- Total do ativo ou do balanço
- Total do ativo corrente
- Total do passivo corrente
- Total do capital próprio

Segundo, (Rittenberg L. [et al], 2008), todas as empresas de auditoria, nomeadamente as grandes empresas, devem preparar guias de trabalho com parâmetros determinados para os seus auditores, para que estes tenham critérios e níveis aceitáveis de materialidade, mantendo assim um consenso dentro da empresa. Estes parâmetros consistem então em intervalos percentuais específicos direcionados para determinados indicadores como os identificados anteriormente.

A escolha de um determinado indicador em detrimento de outro, depende simplesmente da análise e julgamento profissional do auditor, pelo que este deverá ter um elevado conhecimento do negócio assim como também dos riscos a ele associado.

Apesar de haver uma necessidade de consenso dos critérios e níveis de materialidade escolhidos dentro da empresa, é igualmente necessário que tal aconteça entre as diversas empresas que pratiquem atos de auditoria, contudo na literatura sobre o tema, existe uma divergência de ideias entre autores.

No quadro 4, podemos verificar os parâmetros quantitativos que (Costa, 2017) sugere para os diversos indicadores.

Quadro 4 - Indicadores e intervalos de confiança para o cálculo da materialidade

<b>Indicadores</b>	<b>Intervalo de Confiança (%)</b>
Resultado Antes de Imposto (RAI)	5 a 10
Total das vendas e das prestações de serviços	0,5 a 2
Total do ativo ou do balanço	0,5 a 2
Total do ativo corrente	5 a 10
Total do passivo corrente	5 a 10
Total do capital próprio	1 a 5

Fonte: Adaptado Costa (2017)

Por outro lado, podem surgir autores menos conservadores e que por isso, são apologistas da utilização de intervalos de confiança superiores e de maior amplitude como é o caso de (Arens [et al.] 2006), com principal exemplo no indicador de “Total do ativo”, como se pode verificar no quadro 5.

Quadro 5 – Indicadores e intervalos de confiança para o cálculo da materialidade

<b>Indicadores</b>	<b>Intervalo de Confiança (%)</b>
Resultado operacional	5 a 10
Total do ativo	3 a 6
Ativo corrente	5 a 10
Passivo corrente	5 a 10

Fonte: Adaptado Arens [et al.] (2006)

Apesar de numa fase inicial dos trabalhos o auditor ter de definir um indicador e consequentemente aplicar-lhe uma percentagem a fim de determinar a materialidade, não impossibilita que a mesma não possa ou deva ser alterada, isto é, a percentagem escolhida para os trabalhos de auditoria intercalares não tem de ser necessariamente a mesma para os trabalhos de auditoria finais.

O auditor poderá ver-se obrigado a proceder a uma revisão e até mesmo alterar o nível de materialidade se no decorrer dos trabalhos verificar alterações significativas, como por exemplo, existirem indícios de que os resultados financeiros reais vão ser consideravelmente diferentes dos resultados financeiros previstos para o final do período, uma vez que a materialidade foi inicialmente calculada nos resultados financeiros previstos.

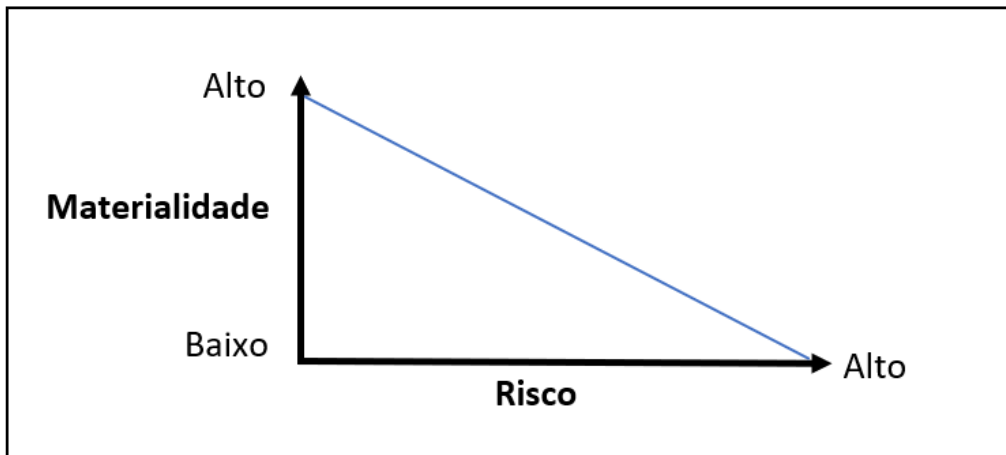
Em entidades que apresentem um ciclo sazonal de vendas ou ainda se encontrem em fase de crescimento, é mais suscetível que venham a acontecer tais diferenças nos resultados financeiros entre o previsto e o real.

Para além da materialidade global (MG), o auditor deverá também definir a materialidade de execução (ME), sendo que esta última tal como acontece com a MG não deverá ser calculada segundo um simples cálculo matemático, mas sim segundo o julgamento profissional do auditor responsável. A determinação da ME deverá ser determinada segundo o conhecimento atualizado que o auditor tem da entidade, nomeadamente dos procedimentos de avaliação dos riscos e ainda pela natureza e extensão de distorções materiais que se tenham identificado em períodos anteriores, resultando assim em previsões que possam acontecer novamente no período auditado.

A ME é inferior à MG, pois segundo a ISA 320 esta tem como objetivo “reduzir a um nível propriamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detetadas nas demonstrações financeiras exceda a materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo” ( Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, 2015).

Segundo (Hayes [et al.], 2005) existe uma relação inversa entre o risco de auditoria e o nível de materialidade definido pelo auditor. Pois como podemos ver pelo quadro 6, quanto menor for o risco identificado pelo auditor maior será a materialidade definida por este e vice-versa, ou seja, quanto maior for o risco associado às demonstrações financeiras, menor será o nível de materialidade.

Quadro 6 - Relação materialidade vs risco



Fonte: Adaptado Hayes [et al.] (2005)

O nível de materialidade que o auditor define vai por sua vez definir o nível de procedimentos e processos que serão executados durante o trabalho de auditoria, pois é consoante o nível de materialidade que o auditor vai classificar cada classe consoante o risco a que esta esta associada, que poderá ser risco insignificante, risco não significativo ou risco significativo. Por regra, o auditor não executa procedimentos nas contas que são classificadas como insignificantes. Por outro lado, as contas que são classificadas com risco não significativo e risco significativo são alvo de análise, com maior ênfase nas últimas.

## 5 – Prova de Auditoria

### 5.1 – A importância da Prova de Auditoria

Ao longo da execução dos trabalhos de auditoria, o auditor irá ter acesso a diversa informação da entidade, quer seja esta financeira, contabilística, de gestão entre outras, de modo a que no fim lhe possibilite emitir o relatório final com a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, isto é, a certificação legal das contas (CLC).

Nos primeiros anos de auditoria, o auditor limitava-se a tomar conhecimento verbal da variada informação a que ia tendo acesso, retendo a informação na sua “memória”, que posteriormente usava para executar os trabalhos de auditoria, chegando por fim ao relatório final.

Nos dias de hoje, segundo (Albuquerque et al. 2008), referem que a recolha de prova de auditoria é essencial para verificar a veracidade das asserções, o que vai suportar a opinião final do auditor e também para salvaguardar todo o trabalho realizado pelo auditor.

Segundo a ISA 500, entende-se por prova de auditoria a informação que é usada pelo auditor para chegar às conclusões que refletem a sua opinião.

O auditor recolhe prova de auditoria com o objetivo de diminuir os riscos associados a determinada área de auditoria analisada, sendo que quanto maior for o risco associado maior terá de ser a prova de auditoria recolhida, diminuindo assim o risco de formular uma opinião imprópria sobre as demonstrações financeiras (Machado de Almeida, 2017).

A prova de auditoria não contempla apenas a informação contida nos registos contabilísticos como também pode provir de outras fontes, como é o caso de informação relatada pelos sócios/gerência. Contudo esta informação não deverá ser guardada na “memória” do auditor, mas sim descrita em papel de trabalho (PT).

Podemos começar por afirmar que a prova de auditoria é então necessária para suportar a opinião do auditor na emissão da CLC, relatório final, como também é

imprescindível quando em tribunal for necessário demonstrar que tal CLC (relatório final) foi emitido com base em determinadas provas.

Apesar de em Portugal a esmagadora maioria das empresas que executam trabalhos de auditoria terem poucos ou até mesmo nenhuns processos em tribunal, existem empresas, nomeadamente as *big four*, que têm diversos processos em tribunal com a fundamentação de que terceiros contestam os relatórios emitidos por possível falta de prova de auditoria.

## 5.2 – Recolha de Prova de Auditoria

Grande parte do trabalho do auditor consiste em encontrar prova de auditoria que seja capaz de suportar a sua opinião, que segundo a ISA 500, a prova de auditoria é obtida através dos seguintes processos:

- Procedimentos de avaliação do risco;
- Procedimentos de auditoria adicionais, nos quais se englobam:
  - Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decide aplicá-los;
  - Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos de avaliação de riscos seguem a ISA 315 já referida anteriormente, isto é, são os procedimentos que o auditor realiza para obter o máximo de informação possível sobre a entidade e o seu meio envolvente, incluindo também a análise ao controlo interno que está a ser implementado, de forma a identificar e avaliar os riscos de distorção material que podem estar associados às demonstrações financeiras, quer estes tenham natureza de fraude e/ou erro (Machado de Almeida, 2017).

Enquanto que os procedimentos substantivos executados pelo auditor têm como objetivo detetarem distorções materiais ao nível das asserções cujo controlo



interno não detetou (Machado de Almeida, 2017), os testes ao controlo visam avaliar a eficácia e eficiência operacional ao nível do controlo.

A ISA 500, defende que a prova de auditoria suficiente (suficiência) e a prova de auditoria apropriada (apropriação) estabelecem uma relação entre si. A prova de auditoria suficiente é a medida da quantidade de prova que o auditor necessita para fazer face à avaliação dos riscos de distorção já detetados, admitindo assim um carácter quantitativo. Prevendo-se então que, quanto maior for o risco de distorção detetado pelo auditor nas fases preliminares do trabalho, maior será a quantidade de prova que este irá necessitar.

Por sua vez, a prova de auditoria apropriada, admite um carácter qualitativo, pois trata-se da medida de qualidade, ou seja, a credibilidade/fiabilidade em que certa prova consegue apoiar as conclusões em que se baseia a opinião do auditor.

Pode concluir-se então, que a relação entre a suficiência e a apropriação é uma relação inversamente proporcional.

A credibilidade/fiabilidade anteriormente referida está diretamente ligada à fonte de onde provém a prova, sendo que esta pode ser interna (quando o auditor obtém a prova diretamente junto da empresa que esta a auditar) ou externa (quando o auditor obtém a prova junto de terceiros).

Em relação à credibilidade da prova em si, existem diversos patamares sendo que a prova mais credível é aquela que é gerada fora da empresa e diretamente recebida pelo auditor, e a prova menos credível é aquela que é gerada dentro da empresa sem circularização externa, todavia não deixa de ser prova de auditoria, sendo exequível em tribunal.

### 5.3 – Procedimentos na Recolha de Prova de Auditoria

Os procedimentos de auditoria dizem respeito aos métodos que o auditor utiliza durante o seu trabalho de auditoria, com o objetivo de obter as provas necessárias à emissão da CLC.

Os procedimentos de auditoria aqui aplicados não são específicos, isto é, são admissíveis de adaptação de trabalho para trabalho, de forma a ajustarem-se às circunstâncias de cada um, recaindo uma vez mais no ceticismo profissional do auditor, uma vez que será este a estabelecer quais as técnicas que considera mais eficazes para determinado trabalho.

Existem sete procedimentos gerais de auditoria, que são aplicáveis em várias fases de execução do trabalho, são eles: inspeção, observação, confirmação externa, recalculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação (IFAC, 2018).

- **Inspeção:** A inspeção de registos ou de documentos de natureza interna ou externa consiste no exame daqueles que suportam os diversos movimentos e operações. No caso da inspeção de ativos, procede-se à verificação (contagem) dos respetivos bens que a empresa detém (numerário, inventários, ativos fixos tangíveis, entre outros) (Hayes et al., 2005).
- **Observação:** O auditor deve observar quais os procedimentos e processos implementados na empresa, assim como também verificar se existe controlo interno e se o mesmo está a ser bem implementado. Normalmente este procedimento é realizado numa fase preliminar na auditoria (Alves, 2015). Segundo (Johnstone et al., 2014), este procedimento não é completamente viável, uma vez que os funcionários da entidade ao saberem que estão a ser observados irão ter tendência a mudar o seu comportamento, ou seja, não nos garante que determinado comportamento observado seja igual diariamente.
- **Confirmação externa:** Segundo a ISA 505, uma confirmação externa é uma “prova de auditoria obtida através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro (a parte que confirma), em papel, por meio eletrónico ou por outro meio”. As confirmações externas podem ser obtidas de duas maneiras diferentes, certidões ou circularizações, dependendo da natureza dos itens que se pretendem analisar. As certidões são obtidas junto de organismos públicos e são usadas por exemplo na confirmação de dívidas à segurança social e ao fisco, registo de veículos e imobilizado, confirmação dos capitais e dos sócios da empresa, entre outros. Por outro lado, as circularizações são

obtidas junto de terceiros, como é o caso de bancos, clientes, fornecedores, advogados, entre outros, que têm como objetivo obter uma resposta sobre um item em particular, como por exemplo, o saldo em dívida para com um fornecedor (Costa, 2017). Para que estas confirmações possam ser usadas pelo auditor como prova credível, este tem de ser responsável por todo o processo, devendo estas ser entregues diretamente ao auditor, pois a empresa poderá ter incentivo em deturpar a informação contida nas respostas (Arens et al., 2011).

- **Recalculo:** Consiste na verificação e exatidão dos cálculos que se apuram nos documentos contabilísticos ou extra contabilísticos (Hayes et al., 2005), nomeadamente em matérias relacionadas com o cálculo de acréscimos de custos e de rendimentos, no cálculo do custo de produção e depreciações/amortizações.
- **Reexecução:** Trata-se da execução, por parte do auditor, de procedimentos que já foram realizados na empresa, como por exemplo verificar a reconciliação bancária efetuada pela empresa (Johnstone et al., 2014).
- **Procedimentos analíticos:** A ISA 520, refere que os procedimentos analíticos consistem nas apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. “Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa” (Arens et al., 2011). Em relação às relações/comparações que possam ser realizadas pelo auditor com base nas informações contabilísticas-financeiras e de gestão, quer estas sejam em termos absolutos ou relativos, as mais usuais são: valores reais relativos em períodos idênticos, valores reais *versus* valores orçamentados, valores reais de uma empresa *versus* valores reais de empresas de dimensão comparável e do mesmo setor de atividade.
- **Indagação:** O auditor só detém informação suficiente e consistente para a elaboração dos trabalhos de auditoria se previamente proceder a diversas indagações aos diversos trabalhadores da empresa, dependendo da área que

está a ser interrogada. O auditor deve tentar manter uma conversa informal apontando tudo o que considere pertinente, contudo nem sempre é possível ter uma conversa informal, nomeadamente aquando da indagação sobre o processamento contabilístico, onde a conversa acaba por ser tornar numa “entrevista”. Durante estas “entrevistas” ou até mesmo conversas mais informais, o auditor deverá sempre manter uma postura parcial, abstendo-se de fazer qualquer comentário negativo (mesmo que considere pertinente) ou influenciar qualquer resposta. O auditor deverá registar por escrito todas as respostas que considere pertinentes, pois como já foi referido, só de tal forma é que poderá vir a ser prova de auditoria.

#### 5.4 – Documentar a prova de auditoria

Segundo a ISA 230, documentação de auditoria, ou simplesmente papéis de trabalho, são os registos dos procedimentos de auditoria executados, as provas de auditoria obtidas e ainda a conclusão do auditor.

Em Portugal existem vários documentos que fazem uma análise de como deve ser feita a documentação do trabalho em auditoria, como é o caso da EOROC (artigo 75º), do regime jurídico da supervisão de auditoria (artigo 41º), código de ética (capítulo 5) e do regulamento do controlo de qualidade (artigo 2º), estes dois últimos da OROC (Costa, 2017).

A documentação de auditoria é por norma dividida em dois *dossiers* distintos, o *dossier* permanente e o *dossier* corrente.

O *dossier* permanente, tal como o nome indica, irá conter informação que se prevê que dure mais do que um ano sem que a mesma sofra alterações, como é o caso da certidão permanente ou da legislação aplicável à empresa.

Por sua vez, o *dossier* corrente servirá apenas para o ano auditado, pelo que cada ano auditado deverá ter o seu *dossier* corrente correspondente. Este *dossier*

engloba todos os mapas e programas de trabalho que se vão realizar para cada *item*, por exemplo, AFT, financiamentos, estado, entre outros.

Como o *dossier* permanente servirá tanto para a auditoria em questão como para auditorias futuras, no início de cada auditoria o auditor responsável deverá fazer um *check-up* da informação contida nele, de modo a averiguar se a mesma ainda é válida ou se relativamente ao ano anterior existiram alterações ou incremento de informação, como é o caso de aumento de capital social e conseqüentemente a elaboração de uma nova certidão permanente da empresa.

Segundo (Costa, 2017), a informação contida no *dossier* permanente poderá ser organizada em 8 grandes grupos como veremos de seguida, contudo não existe uma ISA que estabeleça um critério em concreto, pelo que cada firma de auditoria é livre de fazer a sua organização da maneira que considere mais adequada.

Ainda assim, a organização do *dossier* permanente pré-estabelecida deverá ser igual para todos os clientes que a firma venha a ter de modo a que exista uma harmonização.

Os oito principais grupos segundo o autor já citado são: 1 – informação sobre a empresa; 2 – legislação aplicável à empresa; 3 – contratos e documentos importantes; 4 - relatórios e orçamentos; 5 – declarações obrigatórias; 6 – controlo interno; 7 – sistemas de informação e políticas contabilísticas; 8 – planeamento e estratégia de auditoria.

Em relação ao *dossier* corrente este deverá ser composto por toda a informação que a empresa vai recebendo por parte do cliente que diga respeito ao ano em análise, como é o caso das demonstrações financeiras ou documentos contabilísticos, assim como as circularizações externas que se vai obtendo resposta. É também neste *dossier* que a empresa irá guardar prova de todos os PT que realizar.



## Capítulo II – Procedimentos de Auditoria Realizados no Estágio

### 6 - Apresentação da Entidade de Acolhimento

A empresa TCC&A, é uma sociedade de revisores oficiais de conta, inscrita na lista das sociedades de revisores oficiais de contas com o nº 321. Trata-se de uma sociedade recente, uma vez que foi fundada no ano de 2011, inicialmente designada apenas de Telma Carreira Curado SROC.

A Dra. Telma Curado licenciou-se em Economia (ISEG), tendo concluído na mesma escola uma pós-graduação em fiscalidade. Anos mais tarde acabaria por se tornar mestre em finanças (ISCTE). Encontra-se atualmente inscrita na ordem dos revisores oficiais de contas com o nº 1443.

Atualmente para além de sócio-gerente da TCC&A SROC, faz parte do conselho fiscal do centro hospital de Leiria e do hospital de Santarém, assumindo as funções de vogal em ambos.

Trata-se de uma empresa de pequena dimensão que se encontra situada fora das áreas metropolitanas de Portugal (Lisboa e Porto), mais concretamente na cidade de Leiria, tendo, no entanto, à data mais de meia centena de clientes nos mais diversos setores, desde o setor privado ao setor público, incluindo ainda empresas internacionais.

Para além da Dra. Telma Curado, a equipa é constituída por outra ROC, a Dra. Anabela Prates. A Dra. Anabela Prates é licenciada pelo ISCAL e entrou para a ordem dos revisores oficiais de contas há mais de 20 anos. A restante equipa é formada por mais 6 colaboradores experientes, 2 auditores juniores e ainda 1 estagiário.

A Dra. Anabela Prates, para além das suas funções como ROC na empresa, é ainda a responsável por realizar várias formações interativas no âmbito da auditoria de modo a fortalecer e a incrementar o conhecimento dos restantes colaboradores.

## 7 - Enquadramento do Estágio

Neste último ponto do relatório irei proceder à descrição das várias tarefas que me foram propostas a realizar durante o período de estágio, explicando quais os procedimentos que foram necessários realizar para a finalização das mesmas, assim como também evidenciar eventuais melhorias que tenha reportado.

A identidade dos clientes nos papeis de trabalho que se irão seguir, será omitida de modo a proteger os dados dos mesmos, relacionado com o regulamento geral sobre a proteção de dados (RGPD).

Numa fase preliminar, antes de se iniciarem os procedimentos substantivos às diversas áreas é necessários fazer o cálculo da materialidade (global, aplicada às contas e diferença de auditoria) que depois será transposta para todos os PT. De seguida será feito o planeamento de tarefas, onde se verifica, dentro de cada PT quais os campos que deverão ser analisados e quais os PT que não deverão ser analisados. Este planeamento é necessário uma vez que os PT's estão pré-definidos de igual forma para todos os clientes, contudo cada cliente tem as suas especificidades, assim como também as contas consideradas insignificantes serão diferentes de cliente para cliente.

Aquando do cálculo da materialidade é feito em simultâneo um apuramento das contas significativas, não significativas e insignificantes. As contas que se verifiquem insignificantes por norma, salvo exceção, não serão alvo de análise nos procedimentos substantivos.

Juntamente ao preenchimento da materialidade deverá também ser preenchido o cabeçalho com a indicação do cliente, do tema em análise e por quem foi elaborado. Seguindo-se o preenchimento da tabela com os valores do balancete do ano N e N-1, conforme anexo I.

Para todas áreas de auditoria em que se realize trabalho é essencial guardar prova de auditoria, quer seja um documento enviado pelo cliente, um pedido de circularização externo ou até mesmo um e-mail trocado, pois serão esses documentos que irão suportar na maioria das vezes a opinião dos auditores.



## 7.1 – Ativos Fixos Tangíveis

Neste PT, tal como em todos começa-se por fazer uma breve revisão analítica, para que preliminarmente se possa verificar se existem variações significativas dentro da conta principal a ser analisada, isto é, uma análise às contas a três dígitos, p.e., “433 – Equipamento básico”.

De seguida será analisado a reconciliação do mapa de depreciações com a contabilidade, análise documental de aquisições, alienações e abates do ano, verificação do mapa de viaturas, verificação dos imóveis e teste às depreciações.

Na reconciliação do mapa de depreciações com a contabilidade, verifica-se se os valores fiscais estão de acordo com os contabilísticos. Para tal, utiliza-se a modelo 32 comparando-o com os montantes da contabilidade, apurando-se, caso existiam, as respetivas diferenças. Todavia, caso se verifiquem diferenças inferiores à diferença de auditoria calculada, as mesmas não serão analisadas, considerando-se estas imateriais. No anexo II, fez-se esta reconciliação não tendo sido apuradas diferenças.

No PT segue-se a análise às alienações, aquisições e abates, assim como também a comparação do mapa de viaturas e imóveis exportados do portal das finanças com a contabilidade. No caso de terem existido aquisições ou alienações de AFT, é pedido ao cliente os respetivos documentos que deram origem, de modo a averiguar se os mesmos foram corretamente contabilizados. No final, o saldo inicial após adição das aquisições e remoção das alienações deverá originar o saldo final de AFT (excluindo as depreciações). Quando os registos contabilísticos não estão em conformidade com o disposto no portal das finanças, por norma é feito um apanhado das divergências para posteriormente indagar ao cliente sobre tais situações.

Por último, faz-se o teste às depreciações do período. A primeira análise recai no âmbito de aplicação das taxas de depreciações, nomeadamente se:

- a) Foram usadas as mesmas taxas em bens da mesma classe de imobilizado;
- b) As taxas do exercício são as mesmas que foram aplicadas nos exercícios anteriores;

- c) Taxas aplicadas contabilisticamente, face às taxas fiscais previstas no DL 25/2009.

Posto isto, prossegue-se para o recálculo das depreciações, que poderá ser mensal ou anual. No nosso caso, no anexo III, procedeu-se a um recálculo das depreciações anuais do período.

Depois de inserido o valor de aquisição, valor líquido contabilístico em N-1, data de aquisição e taxa de depreciação, procede-se aos cálculos da depreciação do período. Esse valor é comparado com o mapa de depreciações e amortização verificando-se se existem diferenças. No nosso caso, verificaram-se diferenças, contudo, as mesmas são imateriais pelo que não é necessário realizar mais testes.

## 7.2 – Meios Financeiros Líquidos

Nos mesmos moldes no que foi feito para a classe dos AFT, inicia-se este PT com uma revisão analítica, contudo a análise é feita às contas a dois dígitos, isto é, “11 – Caixa, 12 – Depósitos à ordem”.

Dado a revisão analítica inicia-se os procedimentos substantivos, começando pela confirmação dos saldos de caixa. Uma vez que o dinheiro se encontra na empresa e impossibilita um pedido de circularização por parte de terceiros, a empresa tem de entregar a folha de caixa devidamente assinada pela gerência e/ou pelo responsável de caixa. Posteriormente essa folha de caixa será comparada com os saldos na contabilidade, e serão avaliadas as distorções, caso se verifiquem, assim como a natureza dos movimentos do período. De acordo com o definido no planeamento ou resultante desta análise, o saldo de caixa pode ser contado pela equipa de auditoria. No nosso caso, conforme anexo IV, verificou-se a existência de vários cheques pré-datados, sendo que os mesmos foram quase na sua totalidade depositados logo em janeiro de 2020.

Como já verificámos anteriormente, os trabalhos de auditoria podem divergir de cliente para cliente, no caso de um cliente inserido na indústria de moldes, a verificação

de saldo de caixa não será à partida significativa, uma vez que esta não terá elevadas transações e as que realizar serão de baixo valor. Por outro lado, um cliente que detenha um supermercado com jogos de sorte, terá uma elevada transação de movimentos de caixa. Após ter verificado que certo cliente, todos os anos tinha problemas de caixa (divergências com o saldo contabilístico) aconselhei à equipa de auditoria a fazer contagem de caixa surpresa ao longo do ano. Com estas contagens de caixa surpresa seria mais fácil verificar quais os motivos que poderiam estar por trás das divergências no final do ano.

Após a confirmação dos saldos de caixa, seguem-se os depósitos bancários. Se o cliente for de primeiro ano é pedido ao mesmo que solicite a todas as instituições onde tem conta aberta para que nos enviem uma resposta com o saldo de conta à data de 31/12/N. Caso o cliente não seja de primeiro ano e nos transmita alguma segurança apenas será pedido circularização de saldos às instituições que apresentem um saldo elevado no final de ano ou as que apresentem um maior volume de transações durante o período em análise.

No nosso caso, conforme anexo V, das dez circularizações de saldos pedidas, foram obtidas nove, tendo-se procedido à análise das mesmas. Uma vez que foram detetadas diferenças nos saldos foi necessário proceder a testes adicionais, nomeadamente analisar as reconciliações bancárias, anexo VI. Para validação do saldo do banco que não remeteu resposta ao pedido de circularização, foi avaliado o motivo e foram efetuados procedimentos alternativos e indagações ao órgão de gestão por forma a concluir sobre o mesmo. Para além do pedido de circularização de saldos é ainda feita uma comparação com a base de dados de contas do Banco de Portugal, de modo averiguar se todas as contas abertas e em vigor estão criadas na contabilidade.

A análise às reconciliações bancárias tem dois grandes objetivos, o primeiro verificar se o saldo contabilístico após reconciliação é coerente com o saldo do extrato bancário. Para o segundo objetivo é pedido ao cliente que nos envie os extratos contabilísticos de janeiro N+1 assim como também os extratos bancários de janeiro N+1, de modo a averiguar se os lançamentos pendentes na CTB e no banco foram devidamente regularizados.

### 7.3 – Clientes/Fornecedores

Os procedimentos substantivos realizados para os clientes e fornecedores, incluem também, para além de outros procedimentos, a circularização dos saldos, através de respostas externas (diretamente do cliente ou fornecedor em questão). Dada a semelhança de análise entre estas duas classes, abordaremos as mesmas em simultâneo, uma vez que a maioria dos trabalhos são idênticos, salvo algumas exceções como veremos mais adiante.

Dentro da nossa população de clientes ou fornecedores é escolhida uma amostra para circularização, essa amostragem pode ser feita através de seleção estatística ou não estatística.

A seleção de amostragem não estatística é praticamente realizada tendo em conta o julgamento profissional do auditor, uma vez que é o mesmo que vai decidir quais os saldos de clientes que deverão ser alvo de circularização. Este julgamento profissional tem como base os montantes desses saldos assim como também o volume de transações que ocorreram entre as duas partes durante o período de exercício, pois existem saldos nulos ou quase nulos que envolvem um grande nível de complexidade devido às numerosas transações que ocorreram entre ambas as partes.

Por outro lado, a amostragem obtida através de seleção estatística tem como base uma ferramenta, neste caso um ficheiro excel preparado para o efeito, que determinará em prol de determinados critérios, os saldos de clientes/fornecedores que deverão ser alvo de circularização.

Os critérios que a ferramenta de seleção estatística tem em conta são nomeadamente a materialidade calculada para o cliente, valor da população, risco de deteção e distorção tolerável, isto é, a distorção que estamos dispostos aceitar.

Os dois tipos de seleção, podem, no entanto, ser aplicados em simultâneo. Deste modo aplicar-se-á primeiro o método da seleção não estatística (estratificação), que com base em certos critérios, p.e. “saldos superiores à materialidade”, irão ser logo selecionados.

Da população que resultar aplicar-se-á a seleção por amostragem estatística, de onde serão selecionados aleatoriamente um número de clientes/fornecedores a circularizar.

Após obtenção de resposta por parte do terceiro, se esta for concordante o trabalho de auditoria fica concluído para aquela entidade, caso contrário terão que, ser realizados procedimentos alternativos para as entidades em que a resposta é discordante face aos saldos da empresa, o mesmo acontece quando não é obtida qualquer resposta de circularização.

Na análise aos fornecedores o mais comum a utilizar nos procedimentos alternativos é o “e-fatura”. Com o “e-fatura” é possível fazer uma reconciliação das faturas emitidas/rececionadas com os extratos contabilísticos. Além desta verificação das faturas também é essencial verificar a existência de faturas em conferência e cheques/transferências pendentes aquando do corte de operações. Assim sendo após reconciliação com o e-fatura, é possível averiguar se existem passivos omissos, ou seja, faturas registadas no e-fatura que não foram reconhecidas na contabilidade do nosso cliente. Estas situações são sempre reportadas ao cliente para que o mesmo possa proceder à sua correção se for caso disso.

No caso dos clientes, nos procedimentos alternativos, é usual verificar o histórico da relação comercial, de modo a verificar se os recebimentos dizem sempre respeito às faturas pendentes mais antigas. É usual pedir o extrato de N+1 de modo a verificar se no ano seguinte ao analisado o cliente continua a saldar a sua dívida e solicitar informações necessárias à validação da existência daquele saldo, como sejam faturas emitidas, que se incluam no saldo auditado, e respetivas notas de encomenda e guias de transporte. É feita ainda a validação dos movimentos subsequentes, como a verificação da emissão de notas de crédito que anulem faturação relativa ao exercício auditado.

Tanto nos trabalhos ao nível dos clientes como ao nível dos fornecedores é solicitado ao nosso cliente que nos envie o balancete do módulo de gestão para verificar se o mesmo é concordante com a contabilidade. Caso este seja concordante não é feito trabalho adicional, contudo caso as divergências sejam superiores à diferença de

auditoria e conseqüentemente materiais, é feito trabalho adicional. Por norma, o primeiro passo é sempre fazer a função do excel "PROCV", de modo a verificarmos de um balancete para o outro (contabilidade *versus* gestão) quais os saldos que não coincidem. Após esta análise, reportamos ao cliente para que o mesmo possa corrigir eventuais erros que tenham ocorrido.

De modo a averiguar a possibilidade de existirem imparidades quer nos saldos dos clientes quer nos saldos de fornecedores é solicitado ao nosso cliente que nos envie um mapa de antiguidade de saldos. Normalmente este mapa divide os saldos em dívida dos respetivos clientes/fornecedores por diferentes datas de antiguidade, como por exemplo, saldo em dívida há 30 dias, 60 dias, 90 dias, 180 dias e 360 dias. Neste tipo de trabalho é fundamental o julgamento profissional do auditor, pois um saldo que esteja em dívida há mais de 360 dias não indica que o mesmo esteja em imparidade, contudo, um saldo em dívida há mais de 180 dias já poderá indicar que exista uma forte possibilidade de imparidade. É essencial que aquando desta análise se verifique constantemente o histórico comercial que existe entre ambas as entidades, pois se determinado cliente tem um saldo em dívida há mais de 360 dias mas verifica-se que o mesmo tem vindo a saldar a dívida assim como também tem continuado a adquirir os serviços/produtos do nosso cliente, à partida não há indícios de que seja necessário reconhecer uma perda por imparidade.

No caso dos saldos em dívida dos fornecedores, a responsabilidade do auditor é aumentada, pois em caso de litígio em tribunal o auditor poderá ser chamado a justificar se tinha alertado o seu cliente sobre determinado saldo estar em dívida há mais tempo do que o suposto.

Quer na classe dos clientes quer na classe dos fornecedores é normal que existam saldos contranatura, isto é, no caso dos clientes, existirem saldos credores e no caso dos fornecedores existirem saldos devedores. Caso estes saldos sejam de valor elevado é essencial que se faça uma análise para verificar qual a sua origem. Na maioria das vezes, a criação destes saldos deve-se a notas de crédito posteriores ao pagamento ou pagamentos superiores à dívida, todavia, é importante fazer este levantamento para ter a certeza que não existem assuntos de auditoria a reportar.

No caso da entidade auditada trabalhar com moeda estrangeira, quer na ótica de cliente quer na ótica de fornecedor, é necessário proceder à valorização de saldos em moeda estrangeira. Tanto para cliente como para fornecedor o processo é muito idêntico. Após pedido das faturas ao nosso cliente, verificamos através do banco de Portugal qual a taxa de câmbio em vigor à data da fatura, de modo a verificar se na contabilidade o câmbio foi feito corretamente.

#### 7.4 – Acréscimos de Rendimentos e Gastos

Não existem clientes iguais e cada um tem a sua especificidade, como é o caso de clientes que tenham atividade principal no setor dos moldes. O cliente XYZ, que será analisado em diante, é um cliente que tem como objeto social “a indústria de moldes, indústria de transformação de plástico, estudo, projeto, desenvolvimento, criação, representação, importação, exportação e comercialização de moldes e peças técnicas”.

Um dos principais conhecimentos a reter deste negócio é a tempo que demora a produzir um molde, isto é, um molde pode demorar largos meses a ser concluído, sendo comum que o mesmo transite de um período de atividade para outro.

Aquando do fim do período de atividade muitos moldes ainda se encontram em produção, pelo que é necessário efetuar um corte de operações, de modo a averiguar e a reconhecer os gastos e rendimentos que dizem respeito ao período em análise.

Posto isto, para cada molde individualmente, será feita uma análise contabilística.

Aquando no início dos trabalhos, já se sabe por quanto é que o mesmo será vendido e quais os custos de compras que a empresa terá de incorrer para que o mesmo possa ser produzido. Assim sendo, começa-se por identificar o cliente, o molde que está a ser analisado e os preços a ele associados (vendas e custos de compras), conforme anexo VII.

Como podemos averiguar no anexo, a empresa aquando do corte de operações, apresenta uma percentagem de faturação ao cliente superior à percentagem de

faturação do fornecedor, pelo que é necessário acrescer essa diferença em gastos do exercício pela contrapartida da conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos conforme anexo VIII.

No ano seguinte a conta 2722 será naturalmente saldada quando for emitida a fatura do fornecedor.

Este reconhecimento de gastos e rendimentos é essencial para que exista um equilíbrio de resultados do período da empresa de ano para ano, pois caso não se realize este processo a empresa irá oscilar muito os resultados do exercício de ano para ano. Temos clientes que não optaram por realizar este tipo de operações, mesmo após o termos mencionado nas cartas de recomendação, o que faz com que num ano apresentem resultados líquidos negativos e no ano seguinte resultados líquidos positivos, não existindo assim uma coerência de resultados positivos.

Após análise de todos os moldes faz-se o somatório de custos e proveitos a acrescer e compara-se com o valor contabilístico que a empresa lançou, não havendo discordâncias não existe assunto de auditoria a reportar.

Tanto na análise aos acréscimos de rendimentos como aos acréscimos de gastos é sempre feito o *follow-up* das estimativas do período anterior, com o objetivo de averiguar se no ano analisado fez-se os devidos acertos, saldando a conta dos acréscimos.

Tal como é feito para as depreciações, nesta área também é feito o recálculo dos acréscimos de rendimentos e gastos. Para tal verifica-se quais os lançamentos contabilísticos que deram origem aos saldos na contabilidade e solicita-se ao cliente que nos envie esses mesmos documentos. O cálculo dos acréscimos é feito segundo o anexo IV.

Nos acréscimos de gastos é ainda feito o recálculo em relação às remunerações a liquidar. Para tal, é solicitado ao nosso cliente que nos envie o processamento salarial de janeiro de N+1. Por norma soma-se o vencimento base de todos os trabalhadores e eventuais isenções de horário de trabalho que possam existir, multiplica-se por dois (férias e subsídio de férias), acrescentando ainda os encargos com as remunerações (23,75%). O resultado é comparado com o valor na contabilidade, sendo que em caso



de não existirem diferenças ou apenas diferenças imateriais, não resulta em tema de auditoria a reportar.

## 7.5 – Gastos

Tal como nas outras classes, inicia-se este PT com uma revisão analítica, de modo apurar as principais variações de um período para o outro. Com esta revisão analítica também é possível ao auditor identificar quais as subcontas que são consideradas significativas e que merecem uma análise mais detalhada e cuidadosa, conforme anexo X.

Após a revisão analítica iniciam-se os procedimentos substantivos para cada conta da classe.

Na conta 61 – CMVMC, verifica-se se a variação que ocorreu de um período para o outro é consistente com a variação das vendas, dos inventários e das compras para o mesmo período homólogo, dado a correlação direta que existe entre a compra de mercadorias ou matérias-primas e as vendas efetuadas. Os procedimentos de validação desta rubrica incluem o recálculo com base nos dados contabilísticos e na listagem de inventário.

Na análise à conta 62 – FSE, procede-se a uma análise documental. Analisa-se a conta 62 a quatro dígitos, de modo apurar quais as subcontas com maior saldo dentro da conta 62, ou seja, quais as subcontas que deverão ser analisadas. Depois da seleção das contas a analisar, o auditor deverá usar o seu julgamento profissional para determinar quais os documentos a recolher para a análise documental.

Neste caso em concreto dizemos que é usado o julgamento profissional do auditor porque a seleção dos documentos é feita com uma amostragem não estatística conforme podemos constatar pelo anexo XI, isto é, o auditor define os documentos a analisar com base no seu julgamento em detrimento do uso de ferramentas estatísticas. No entanto, dependendo do volume de transação e do qual havia sido definido na fase

de planeamento, poderia ter sido utilizada a ferramenta de amostragem estatística para seleção da prova documental.

A parte não auditada deve permitir ficar seguro do trabalho de auditoria realizado, sem que daí possam resultar temas de auditoria e a extensão dos trabalhos depende do risco associado a cada uma das classes incluída na rubrica de FSE.

Com a recolha dos documentos pré-estabelecidos, verifica-se se os mesmos foram lançados na contabilidade corretamente (montante base, IVA, e conta corretamente associada).

Os procedimentos substantivos realizados para as contas 68 – Outros gastos e perdas e 69 – Gastos e perdas de financiamento são idênticos à conta 62, já analisada supra. No entanto, adicionalmente, para conta de gastos e perdas de financiamento são feitos teste de razoabilidade com os saldos e variações da rubrica de financiamentos obtidos.

A análise à conta 63 – Gastos com o pessoal, inclui, conciliação entre os registos contabilísticos e o processamento salarial, extraído do módulo de recursos humanos e o recálculo do acréscimo de férias e subsídio de férias com base no processamento salarial. O objetivo é verificar se existem diferenças significativas entre os cálculos efetuados pela equipa de auditoria e o saldo reconhecido contabilisticamente conforme anexo XII. É realizado também um teste à segurança social nos mesmos moldes. Em relação ao teste ao IRS, é pedido ao cliente processamentos salariais individuais, assim como também a ficha de cadastro do mesmo, de modo a averiguar se a taxa aplicada é a adequada conforme o CIRS.

A conta 64 – Gastos de depreciação e de amortização não é analisada neste PT, uma vez que a mesma é analisada no PT's do AFT e AI.

Na conta 65 – Perdas por Imparidade, caso existam o auditor deve indagar o cliente de que se trata, verificando a sua veracidade e a sua origem, dando no final um parecer de qual o melhor procedimento a realizar (caso tenha opinião diferente da realizada pelo cliente). Aquando da análise dos saldos de clientes, são analisados quais os saldos em risco de imparidade que, em nossa opinião, deveriam estar reconhecidos como imparidade do período na conta 65.

## 7.6 – Investimentos Financeiros

Durante o meu estágio tive a oportunidade de trabalhar com clientes de várias áreas incluindo Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), sendo que para este tipo de sociedades é essencial verificar as suas participações financeiras, pois à partida será sempre uma rubrica com um elevado peso no balanço.

A primeira tarefa a realizar neste PT é verificar através dos extratos contabilísticos todas as participações financeiras em vigor, assim como também apurar qual o critério de reconhecimento e mensuração aplicável a cada participação financeira. Posteriormente é consultada a certidão permanente de cada empresa, de modo a verificar qual o tipo de investimento (subsidiária, associada ou entidades conjuntamente controladas) e qual a participação de capital social detida.

A segunda parte do trabalho é direcionada para o recálculo da participação financeira como se pode averiguar no anexo XIII, sendo que neste caso o critério de reconhecimento e mensuração é o método de equivalência patrimonial (MEP). Começa-se por multiplicar o capital próprio da subsidiária pela participação detida, sendo que neste caso é de 100%, o que quer dizer que todo o montante do capital próprio deve estar reconhecido no ativo do nosso cliente. Posteriormente, faz-se o recálculo da variação da participação financeira daquele ano, neste caso, como toda a entidade é controlada pelo nosso cliente, a variação terá de ser igual ao resultado líquido apurado. Por último, verifica-se o rendimento proveniente através da aplicação do MEP, dado que o nosso cliente controla a entidade a 100%, o rendimento será igual ao resultado líquido que deverá ser contabilizado na classe 7.

## 7.7 – Inventários

Nos procedimentos alternativos à classe dos inventários começa-se por realizar um teste ao prazo médio de rotação dos inventários, de modo a averiguar se existe coerência com o ano passado, ou em caso de discrepância, tentar perceber de imediato os motivos que levaram a tal. A rotação do stock será sempre diferente de cliente para cliente, no caso que se pode ver no anexo XIV, a empresa apresenta uma rotação média

de stock de 8 dias, uma vez que a sua atividade está relacionada com a comercialização de fruta e portanto não a deve manter durante muito tempo nas suas instalações.

Tal como nos clientes e fornecedores, é feita também a reconciliação entre a listagens de existências (módulo de gestão) e a contabilidade, de modo a verificar se é coincidente. Por norma esta listagem, antes de nos ser entregue, deverá ser assinada pela gerência.

De seguida segue-se o teste às quantidades, ou mais concretamente, o teste ao inventário físico. Uma vez que é impossível contar todo o inventário de determinado cliente, faz-se uma seleção por amostragem estatística, seguindo os mesmos moldes para a seleção de clientes e fornecedores conforme já demonstrado. Após a seleção de itens a analisar, procede-se à contagem física nas instalações do cliente. Caso esta contagem não seja feita no último dia operacional do ano analisado ou no primeiro dia operacional do ano, é necessário ter em atenção as variações que podem ter ocorrido procedendo à realização de *roll-forward* caso a contagem seja feita antes do fim de ano, ou *roll-back* caso a contagem seja feita após o fecho do ano.

Uma vez que se trata de um teste às quantidades, faz-se a diferença entre as quantidades contadas pela equipa de auditoria e as quantidades conforme listagem de inventário da empresa, multiplicando posteriormente pelo preço unitário do item. Uma vez que se só se está a analisar determinada amostra, tem de se apurar a diferença total para a população.

O primeiro passo é separar os itens que foram escolhidos por julgamento profissional do auditor (maiores saldos, maiores transações, entre outros critérios) dos itens que foram selecionados por amostragem estatística. As diferenças apuradas através dos itens escolhidos pelo auditor constituem uma diferença direta para a diferença total da população, enquanto que a diferença apurada pelos itens escolhidos através de amostragem estatística tem de ser extrapolada (diferença apurada\*total da população/amostrem selecionada).

No final se a soma da diferença direta com diferença extrapolada não for superior à diferença de auditoria, não existe assunto de reporte de auditoria.

Aquando das contagens físicas, o auditor apesar de estar encarregue de contar certos itens pré-definidos, deverá ter em atenção tudo o que o rodeia, pois pode estar na presença de bens obsoletos.

Na contagem de inventário que tive oportunidade de realizar neste cliente que se dedica à comercialização de frutas e legumes verifiquei que existia uma enorme quantidade de batata que era desperdiçada por se considerar que a mesma já não estava em condições para ser vendida. Após falar com a equipa de auditoria, aconselhei ao cliente para começar a comercializar a batata de diferente forma, isto é, em vez de vender apenas a batata inteira, começar a reaproveitar a batata para ser vendida em segunda gama, como é o caso da batata pré-frita, ou seja, já cortada.

O próximo teste a ser feito é o teste à valorização de inventários, começando-se por seleccionar 15 itens por julgamento profissional e/ou amostragem estatística. Através da listagem de inventário enviada pela gerência apura-se o custo unitário dos itens em análise. A comparação é feita através do pedido de uma fatura de compra para cada item. Verifiquei que neste tipo de testes havia sempre muitas diferenças, sendo que tais diferenças são plausíveis porque a empresa tanto pode utilizar o método do FIFO (*first in first out*) como o método do custo médio ponderado. Assim sendo aconselhei à equipa de auditoria para antes de fazer o pedido de elementos ao cliente tentar perceber qual o método de valorização de inventário usado pela empresa. Como neste caso o cliente utiliza o custo médio ponderado, referi à equipa de auditoria que o mais sensato seria pedir duas faturas de compra para cada item, uma no início do ano e outra no final de ano, apurando posteriormente a média. Após o teste de valorização de inventários para este cliente verificámos que as diferenças apuradas eram muito inferiores às diferenças de anos anteriores. No anexo XV, pode-se ver que onde apenas existia uma coluna para colocar o valor unitário da fatura passou a existir duas colunas.

De seguida faz-se o teste à realização de inventários, que tem como objetivo verificar se os produtos comercializados estão a ser vendidos a um preço superior à sua valorização unitária (compra). A escolha dos itens a ser analisados faz-se da mesma forma que a do teste anterior.

A equipa para este teste também não tinha em consideração o critério utilizado pelo cliente para a valorização do seu inventário, isto é, a equipa de auditoria para a realização deste teste solicitava ao cliente uma fatura de venda sem especificar a data mais conveniente. Como já verificado, o cliente utiliza o custo médio ponderado como critério de valorização de inventário, pelo que para termos uma melhor análise ao teste deverá ser solicitada ao cliente que nos envie a última venda do item pretendido antes do fim do ano. Só haverá assunto de reporte de auditoria se se verificar que o custo de venda é inferior ao custo de aquisição.

Para fechar o tema dos inventários é feito em último lugar o recálculo do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC). Às existências iniciais (por norma contas 32, 33 e 34 de N-1) soma-se o valor das compras (conta 31 de N), subtraindo-se o valor das existências finais (por norma contas 32,33 e 34 de N). O resultado obtido é comparado com o valor registado na conta 61 de modo a averiguar eventuais diferenças.

## 7.8 – Rendimentos

Na classe dos rendimentos, em todos os clientes com que tive a oportunidade de trabalhar apenas fiz procedimentos substantivos para a conta 71 e/ou 72, para as restantes nunca foi necessário fazer trabalho de auditoria dada a irrelevância da conta.

A primeira análise a fazer é comparar os dados da contabilidade com os totais mensais reportados através do SAF-T. Para além de olhar para as contas da classe 7, é também importante verificar se foram concedidos descontos, que eventualmente estarão numa conta da classe 6. Em todos os clientes que analisei nunca foram encontradas diferenças materiais.

Para as contas 71 e 72 os procedimentos são exatamente iguais, começando-se por fazer uma revisão analítica detalhada mensal, de modo a averiguar eventuais oscilações que possam ter ocorrido face ao período homólogo. Normalmente caso existam oscilações maiores do que as esperadas é reportada a situação para posteriormente indagar o cliente sobre tal variação.

Por último, é feito um teste de transações às vendas, em que o auditor através de julgamento profissional escolhe através dos extratos contabilísticos 15 faturas para serem analisadas através do documento físico que deverá ser enviado pelo cliente. Neste teste é feita a comparação do documento físico com a contabilidade, verificando nomeadamente o número de documento, a data da fatura e o valor da fatura.

Quando realizei este papel de trabalho verifiquei que era preciso implementar mais um teste que conseguisse verificar se toda a faturação era fidedigna, nomeadamente a faturação de final de ano. Assim sendo, aconselhei que aquando deste papel de trabalho fosse solicitado os extratos contabilísticos dos primeiros meses do ano seguinte ao analisado, de modo apurar se no ano seguinte tinham sido emitidas notas de crédito que anulassem a faturação do ano anterior (ano analisado). Ao início a empresa justificou que tal teste não era necessário uma vez que já era feito no PT dos clientes, contudo nesse PT apenas é verificado para os clientes que estão a ser alvo de análise.

Dada a importância do teste e de modo a diminuir riscos de fraude, a empresa aceitou a minha sugestão e implementou este teste em todos os seus clientes, tendo sido incorporado já na auditoria às contas de 2019.

## 7.9 – Financiamentos Obtidos

Em relação aos financiamentos obtidos, os procedimentos alternativos tendem a ser razoavelmente simples. A primeira análise a realizar é verificar se existem saldos credores nas contas 11 e/ou 12 que devam estar inseridas na conta 25. O segundo passo é fazer uma conferência entre as contas abertas na contabilidade e as contas abertas segundo o mapa de responsabilidades do Banco de Portugal. Simultaneamente à conferência das contas também é feita a conferência dos saldos.

Por último é feito um teste à apresentação e divulgação no balanço, nomeadamente em relação ao passivo corrente e não corrente, verificando para tal qual a tipologia do financiamento obtido, isto é, se se trata de curto, médio ou longo prazo.

## 7.10 – Contratação Pública

Durante o meu estágio, para além de trabalhar com entidades do setor privado, tive também a oportunidade de fazer parte da equipa de auditoria responsável pela auditoria às contas de juntas de freguesia, inseridas no setor público. Apesar da maioria dos PT's serem ligeiramente semelhantes, na auditoria às contas ao setor público é necessário acrescentar um PT exclusivamente dedicada ao tema da contratação pública.

De modo a averiguar se existe tema de auditoria a reportar nesta área faz-se uma análise qualitativa dos procedimentos de contratação, tendo como base para tal o Código dos Contratos Públicos (CCP).

O primeiro passo é selecionar uma amostra de contratos que se considere razoável face à dimensão do cliente, assim como também do risco associado. Uma vez que o cliente em questão não apresenta riscos associados a esta rubrica face às análises feitas em anos anteriores, apenas se selecionou 8 contratos. Convém sempre que estes contratos tenham tipos de procedimento diferentes, como por exemplo, ajuste direto, consulta prévia e concurso público. Para cada contrato é pedido diversa informação ao cliente tal como, cabimento que lhe deu origem, compromisso, convite, proposta de abertura, proposta de adjudicação, caderno de encargos e contrato assinado.

Todos estes elementos serão analisados ao abrigo do CCP, sendo que no nosso caso são verificadas vinte e uma situações conforme anexo XVI.

Dos oito contratos analisados, apenas em um deles verificou-se um incumprimento, nomeadamente quanto ao artigo 127º do CCP, que refere “a celebração de quaisquer contratos na sequência de consulta prévia ou ajuste direto deve ser publicitada, pela entidade adjudicante, no portal dos contratos públicos (...)”. No nosso caso, a empresa ABC realizou um pagamento premeditado antes de o anúncio ser publicado no portal dos contratos públicos (base.gov), incumprindo assim o citado artigo 127º do CCP. Este tipo de situação é reportado no relatório sobre a situação económica e financeira da empresa que posteriormente é levado a assembleia geral.

Além de uma análise qualitativa aos contratos públicos é também feita uma análise quantitativa com o objetivo de verificar se determinado fornecedor pode ou não



ser contrato pela entidade para o ano em análise. Neste caso, ao contrário da análise qualitativa, faz-se uma seleção de fornecedores que permita realizar um trabalho de auditoria confortável para o auditor.

Neste teste é preciso ter atenção a dois critérios diferentes, o critério de escolha do procedimento de contratação através do valor que está definido nos artigos 19º a 21º do CCP e o critério de escolha do procedimento em função de critérios materiais definido nos artigos 23º a 30º A. No nosso caso, o fornecedor não apresentou assunto de reporte, uma vez que os montantes contratados nos anos de 2018 e 2019 não ultrapassavam os limites estabelecidos no CCP.

## 7.11 – Outros

### 7.11.1 – Certificação de Despesas

Alguns dos clientes têm a decorrer projetos no âmbito do PT2020, pelo que quando é feito o pedido de pagamento com o intuito de receber o incentivo fixado no termo de aceitação é necessário que o ROC ou Contabilista Certificado, dependendo da dimensão da empresa, certifique as devidas despesas incorridas no projeto.

No nosso caso, para os nossos clientes, dado a dimensão da sua empresa, necessitam que as despesas relativas ao projeto sejam certificadas pelo ROC.

O cliente envia-nos um ficheiro já todo preenchido e pronto para ser submetido no balcão2020 e também as diversas faturas e outros documentos, que suportam esse mesmo ficheiro, de modo a podermos confirmar se o descritivo das faturas vai de encontro com o investimento proposto no projeto, se essas faturas foram corretamente reconhecidas na contabilidade e se o ficheiro a submeter não apresenta erros. É também preciso validar se as faturas apresentadas já foram saldadas na sua totalidade.

No decurso deste trabalho é normal averiguar algumas discrepâncias com o que o cliente preencheu no ficheiro a submeter, pelo que procedemos à notificação ao cliente sobre as mesmas de modo a que sejam corrigidas ou devidamente justificadas.

Por último, é feita uma declaração pelo ROC responsável em como certifica as despesas do projeto.

#### 7.11.2 – Tratamento de documentos

Para todos os clientes sem exceção, são pedidos vários elementos, entre eles, extratos do período, balancete, mapa de antiguidades de clientes e fornecedores entre outros. Em caso de os ficheiros serem enviados em PDF, convertemos para excel, pois é esta a ferramenta que usamos para consultar os extratos e balancetes dos clientes.

Os extratos e balancetes quando são extraídos do modo de contabilidade, assim como também os mapas de antiguidade de clientes e fornecedores extraídos do modulo da tesouraria, são praticamente impossíveis de trabalhar, pelo que precisamos de alterar o seu formato de modo a que quando estejam a ser executados os trabalhos de auditoria seja possível proceder a uma consulta muito rápida do que se pretende.

## Análise Crítica

Durante o estágio tive a oportunidade de desenvolver o meu conhecimento tanto na área de auditoria como na área de contabilidade financeira, muito graças à excelente equipa da TCC&A, que desde logo me integrou na equipa e foram sempre mostrando disponibilidade para me orientar e ajudar sempre que precisasse de apoio. Como já referi anteriormente o meu estágio teve uma duração extensa pelo que tive oportunidade de desempenhar funções tanto na fase preliminar dos trabalhos de auditoria como também na fase final.

Uma vez que foi o meu primeiro contacto profissional com a área de auditoria financeira, o facto de acompanhar o início e final dos trabalhos foi uma mais valia, pois permitiu-me acompanhar todo um ciclo de auditoria.

Na primeira semana de estágio foi-me facultado diversos manuais de normas de modo a ficar por dentro de como os trabalhos de auditoria se desenrolavam, assim como também os meus direitos e deveres para com a entidade. Ainda na primeira semana iniciei logo procedimentos de auditoria que acabaria por realizar durante todo o estágio. Com o desenrolar do estágio e após ganhar confiança por parte da restante equipa comecei a fazer deslocações aos clientes participando nas reuniões com os mesmos.

Em relação ao planeamento dos trabalhos, a Elisabete, responsável pelos estagiários, no início da semana alocava-me quais os clientes e procedimentos que iria realizar durante a semana. Contudo, após os primeiros meses de estágio comecei a ganhar alguma autonomia referindo à Elisabete quais os temas que poderia tratar, fazendo sempre um acompanhamento dos meus trabalhos.

Um dos pontos fortes que este estágio me proporcionou foi o facto de poder trabalhar com clientes de diversas áreas diferentes, elevando o meu *know-how* para outro nível que certamente será uma mais valia no futuro.

O facto de trabalhar em vários clientes diferentes, significa que fazia parte de várias equipas de auditoria distintas pelo que era preciso uma adaptação rápida e eficiente a cada equipa de trabalho, assim como também lidar com pessoas distintas.

De referir que em todas as equipas de trabalho em que fiz parte, existia sempre um espírito de equipa muito forte assim como também uma grande ajuda e cooperação entre os membros, demonstrando sempre disponibilidade para me transmitirem os seus conhecimentos.

Existe sempre espaço para melhorias nos trabalhos de auditoria, como vimos, verifiquei algumas lacunas nos procedimentos substantivos na classe dos inventários e na classe dos rendimentos, pelo que sugeri à empresa que fizessem algumas correções de modo a obtermos uma maior segurança no nosso trabalho.

Em suma, posso afirmar que foi uma excelente oportunidade para mim, pois para além de toda a aprendizagem adquirida ao longo do estágio também me ajudou a crescer enquanto profissional, superando todas as minhas expectativas iniciais.

Em termos introspectivos penso que todo o meu esforço e empenho foram recompensados pela Dra. Telma, pois no final do estágio curricular ofereceu-me a oportunidade de continuar com a entidade.

## Conclusão

Como pudemos ver o auditor detém atualmente a função de reconhecer a credibilização das demonstrações financeiras da empresa juntos dos diversos leitores, internos ou externos, garantido a transparência necessária, permitindo assim que estes possam tomar decisões sustentadas.

O trabalho de auditoria não tem como objetivo proporcionar uma segurança absoluta das demonstrações financeiras, pois como tivemos a oportunidade de verificar existe sempre pequenos erros ou distorções que podem passar pelos testes dos auditores. Tais erros ou distorções não vão afetar a credibilidade do trabalho do auditor desde que sejam inferiores à materialidade que o auditor definiu para aquele cliente em particular. Podemos então concluir, que o auditor em todo o seu trabalho de auditoria trabalha sempre com uma margem, sendo que quando os erros ou distorções não ultrapassam a margem estabelecida, consideram-se diferenças imateriais.

O nível de CI não precisa de ser igual em todas as empresas, pois este tende a ser mais exigente consoante o tamanho e complexidade da empresa, contudo como verificámos, todas as empresas devem apresentar um SCI eficiente e eficaz que permita dar respostas concretas sobre o funcionamento e desempenho da empresa à gerência e demais leitores internos, para que estes possam tomar as melhores decisões.

Com as diversas tarefas que fui realizando ao longo do estágio pude comprovar que muitos dos trabalhos feitos em auditoria dependem muito do julgamento profissional do auditor, como por exemplo no caso de seleção de clientes/fornecedores para circularização ou no caso de averiguar perdas por imparidade. É desse modo importante que toda a equipa de auditoria tenha experiência profissional suficiente para realizar os trabalhos necessários, assim como também uma formação contínua.

Apesar de a base inicial dos PT para a realização dos procedimentos substantivos ser igual para todos os clientes da empresa, concluí que o PT deverá sofrer alterações para que se enquadre da melhor maneira às complexidades específicas de cada cliente. É assim necessário que o membro da equipa encarregue por determinada área seja capaz de executar as devidas adaptações que possibilitem realizar um trabalho de

auditoria com a segurança de que a área em análise não apresenta riscos de conter distorções materiais.

Verifiquei ainda que para um determinado cliente que tinha demasiadas divergências na caixa era necessário aumentar o trabalho de auditoria. Aconselhei então a empresa a realizar contagens surpresa à caixa, de modo a averiguar mais facilmente onde poderia estar o problema. Com este trabalho adicional a empresa consegue aumentar a segurança do trabalho final de auditoria.

A realização deste estágio na TCC&A, sem dúvida que foi um trabalho desafiante e que me fez crescer, quer como profissional quer a nível pessoal. Durante o tempo de estágio, tive a oportunidade de trabalhar em clientes de áreas muito diversas, como é o caso, de industriais de moldes, indústria de calçado, retalho, prestadores de serviços, entre outras. Toda esta diversidade de clientes, fez-me desenvolver uma maior capacidade de adaptação, pois verifiquei que as necessidades e especificidades eram diferentes para cada cliente, pelo que cabe à equipa de auditoria fazer as devidas adaptações no seu trabalho.

## Bibliografia

- Abou-El-Sood, H., Kotb, A., & Allam, A. (2015). Exploring Auditors' Perceptions of the Usage and Importance of Audit Information Technology. *International Journal of Auditing, 19*, 252–266.
- Albuquerque, F., Bentinho, P., & Mota, T. (2008). As Assertões e a Obtenção de Prova em Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/AbrJunh2008/Auditoria.pdf>  
Consultado a 10 de fevereiro de 2020
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Alvin A. Arens, Mark S. Beasley, & Randal J. Elder. (2006). Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach. *New Jersey: Pearson Prentice Hall*, (11ª Ed.)
- And, I. A., & Board, A. S. (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. *Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*, 155–156.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach* (14ª ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Cheng, Q., Goh, B. W., & Jae B. Kim. (2018). Internal Control and Operational Efficiency. *Contemporary Accounting Research, 35*, 1102–1139.
- Coffee, J. (2001). The Acquiescent Gatekeeper: Reputational Intermediaries, Auditor Independence and the Governance of Accounting. *Colombia Law and Economics*, (191).
- Costa, C. B. da. (2017). Auditoria Financeira - Teórica & Prática. (11ª Ed). *Lisboa: Rei Dos Livros*.
- Crasswell, A. (1992). Auditing Pricing in Australia 1980-89. *Australian Accounting Review, 28–33*.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics, (3)*, 183–199.

- Elliott, R. K., & Jacobson, P. D. (1987). Audit technology: A heritage and a promise. *Journal of Accountancy*, (166), 198–218.
- EUROPEIA, C. (2010). LIVRO VERDE - Política de auditoria: as lições da crise.
- Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores & Auditores*, 09–31.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). PRINCIPLES OF AUDITING - An Introduction to International Standards on Auditing. *Personal Education Limited*, (2ª Ed).
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 482–500.
- IASB. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting.
- IFAC - International Federation of Accountants. (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements.
- Jennings, M., Kneer, D., & Reckers, P. (1993). A Re-examination of the concept of materiality: views of auditors, users, and officers of the court. *Audit-Ing: A Journal of Practice and Theory*, 104–115.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit* (9ª ed.). EUA: Cengage Learning.
- Jokipii, A. (2009). Determinants and consequences of internal control in firms: A contingency theory based analysis. *Journal of Management and Governance*, (14), 115–144.
- Kilgore, A., Radich, R., & Harrison, G. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes, (58)
- Krstić, J., & Dordević, M. (2012). Economic Themes-Internal Control and Enterprise Risk Management-From Traditional to revised COSO Model. *University of NIS - Faculty of Economics*, 50, 151–166.



- Larry Rittenberg, Bradley Schwieger, & Karla Johnstone. (2008). Auditing – A Business Risk Approach. *Mason (OH): Thomson South-Western*, (6<sup>a</sup> Ed).
- Louwers, T. J., Blay, A. D., Sinason, D. H., Strawser, J. R., & Thibodeau, J. C. (2018). *Auditing & Assurance Services* ((7 ed.)). Nova Iorque: McGraw-Hill Education.
- Machado de Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco* (2<sup>a</sup> Ed). Lisboa: Escolar Edição
- Maijor, S. (2000). The Internal Control Explosion. *International Journal of Auditing*, 4, 101–109.
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24, 97–110.
- Pincus, M., & Rego, S. O. (2008). Market reaction to events surrounding the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and earnings management. *Journal of Law and Economics*.
- Ramos, M. (2004). Just How Effective Is Your Internal Control? *Journal of Corporate Accounting & Finance* (Wiley).
- Shockley, R. (1981). Perceptions of Auditor Independence. *The Accounting Review*, 56(4), 785–800.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 167–189.
- Sridharan, U. V., Caines, W. . R., McMillan, J., & Summers, S. (2002). Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen. *International Journal of Auditing*, 6, 277–286.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria a Procedimentos*, 1.
- Wallman, S. (1996). The Future of Accounting, Part III: Reliability and Auditor Independence'. *Accounting Horizons*, 10(4), 76–97.
- Whittington, O. R., & Pany, K. (2001). Principles of Auditing and Other Assurance Services. *Irwin McGraw-Hill*, 4–6.



## Lista de Anexos

### Anexo I – Cabeçalho tipo para PT e preenchimento com dados do balancete

<b>Cliente:</b>	ABC, Lda		<b>Período:</b>	2019
<b>Índice:</b>	A0		<b>Elaborado por:</b>	FS 30/03/2020
<b>Procedimento:</b>	Ativos Fixos Tangíveis - Revisão analítica		<b>Revisto por:</b>	AP 09/04/2020

#### A0 Ativos Fixos Tangíveis - Revisão analítica

Materialidade global	90 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	67 500,00 €
Diferença de auditoria	3 375,00 €

Conta	Descrição	31/12/2019	31/12/2018	Variação	
				Valor	%
<b>43</b>	<b>Ativos fixos tangíveis</b>				
431	Terrenos e recursos naturais	65 134,03 €	65 134,03 €	- €	0%
432	Edifícios e outras construções	788 019,85 €	788 019,85 €	- €	0%
433	Equipamento básico	181 555,62 €	192 423,48 €	- 10 867,86 €	-6%
434	Equipamento de transporte	403 113,73 €	403 113,73 €	- €	0%
435	Equipamento administrativo	200 657,80 €	194 180,60 €	6 477,20 €	3%
437	Outros activos fixos tangíveis	29 208,16 €	28 008,16 €	1 200,00 €	4%
438	Depreciações acumuladas	- 836 537,39 €	- 774 558,42 €	- 61 978,97 €	8%
<b>Total</b>		<b>831 151,80 €</b>	<b>896 321,43 €</b>	<b>- 65 169,63 €</b>	<b>-7%</b>

<b>Valor das DF</b>	<b>831 151,80 €</b>	<b>896 321,43 €</b>
<b>Controlo</b>	<b>- €</b>	<b>- €</b>

## Anexo II – Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade

Ciente:	GHI, Lda		Período:	2019
Índice:	A1		Elaborado por:	FS 13/03/2020
Procedimento:	Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade		Revisto por:	AP 27/03/2020

### A1 Reconciliação de mapa de depreciações com a contabilidade

Materialidade global	407 800,00 €
Materialidade aplicada às contas	305 850,00 €
Diferença de auditoria	20 390,00 €

Conta	Descrição	31/12/2019	31/12/2018	Variação	
				Valor	%
43	<b>Ativos fixos tangíveis</b>				
	Valor bruto / Custo	3 492 299,66 €	3 492 299,66 €	- €	0%
	Depreciações acumuladas	- 3 352 820,98 €	- 2 523 742,38 €	- 829 078,60 €	33%
	<b>Total</b>	<b>139 478,68 €</b>	<b>968 557,28 €</b>	<b>- 829 078,60 €</b>	<b>-86%</b>

Conta	Descrição	31/12/2019	31/12/2018	Variação	
				Valor	%
642	Gastos de depreciação e de amortização - AFT	829 078,60 €	921 048,39 €	- 91 969,79 €	-10%
	<b>Total</b>	<b>829 078,60 €</b>	<b>921 048,39 €</b>	<b>- 91 969,79 €</b>	<b>-10%</b>

Mapa de depreciações e amortizações: Ref: A1.1

Controlo contabilístico de depreciações: Ref: A1.2

	Valor	Diferença
Valor bruto / Custo	3 492 299,66 €	- €
Depreciações acumuladas	3 352 820,98 €	- €
Gastos de depreciação e de amortização - AFT	829 078,60 €	- €

#### Conclusões:

Efetúamos a reconciliação entre os registos contabilísticos e o mapa de depreciações sendos os valores concordantes. Nada de adicional a acrescentar.

## Anexo III – Teste às depreciações

Ciente:	GHI, Lda		Período:	2019
Índice:	A5		Elaborado por:	FS 13/03/2020
Procedimento:	Teste às depreciações e amortizações		Revisto por:	AP 27/03/2020

### A5 Teste às depreciações

Materialidade global	407 800,00 €
Materialidade aplicada às contas	305 850,00 €
Diferença de auditoria	20 390,00 €

### A5.1 Verificação de consistência entre taxas

Comente a consistência de taxas de depreciação de acordo com os seguintes âmbitos:

- taxas aplicadas em bens da mesma classe de imobilizado

Consistente.

- taxas aplicadas no exercício, face às taxas aplicadas ao mesmo bem nos exercícios anteriores

Consistente.

- taxas aplicadas contabilisticamente, face às taxas fiscais previstas no DR 25/2009

Consistente.

### A5.2 Recálculo de depreciações (anual)

Nota:

Na impossibilidade de efetuar o recálculo de depreciações na íntegra, efetue este teste apenas para as aquisições do ano.

<input type="checkbox"/>	Preencher com base no mapa de amortizações e depreciações
<input type="checkbox"/>	Células com fórmulas
<input type="checkbox"/>	Alterar em função do período de referência

31/12/2019

N.º Bem	Bem	Valor de aquisição	Valor líquido contabilístico N-1	Data aquisição	Ano de aquisição	Taxa depreciação	AE n/ cálculo	Amortização do exercício	Diferença	N.º anos de depreciação já decorridos	AA n/ cálculo	Amortização acumulada	Diferença	Notas / Comentários
1	Aparelhagem e material medico-cirurgico	2 068 875,00 €	1 310 363,94 €	01/01/2017	2017	33,33%	689 625,00 €	689 762,94 €	- 137,94 €	3	2 068 875,00 €	2 068 875,00 €	- 0,00 €	
2	Aparelhagem e material medico-cirurgico	417 625,00 €	278 430,59 €	01/01/2018	2018	33,33%	139 194,41 €	139 194,41 €	0,00 €	2	278 388,83 €	278 388,83 €	- 0,01 €	
		2 486 500,00 €	1 588 794,53 €				828 819,41 €	828 957,35 €	- 137,94 €		2 347 263,83 €	2 347 263,83 €	- 0,01 €	

Conclusões:

A diferença identificada entre o cálculo efetuado pela equipa da TCC e o presente no Mapa de depreciações e amortizações é imaterial. Nada de adicional a comentar.

## Anexo IV – Confirmação Saldos de Caixa

Ciente:	ABC, Lda		Período:	2019
Índice:	K2		Elaborado por:	FS 02/03/2019
Procedimento:	Caixa		Revisto por:	AP 10/03/2019

### K2 Caixa

Materialidade global	90 000,00 €
Materialidade aplicada às contas	67 500,00 €
Diferença de auditoria	3 375,00 €

### K2.1 Confirmação de saldos de caixa

Conta	Descritivo	Saldo - CTB	Ref <sup>a</sup>	Saldo - Folha de caixa	Notas / Comentários	Ref. <sup>a</sup>	
1111	Caixa - Sede - Geral	3 526,86 €		3 526,86 €		-	
1119	Caixa - Sede - Cheques / Numerário	13 566,28 €	<b>K2.1.1 - documento assinado pela gerência em como são conhecedores dos saldos finais de caixa</b>	13 566,28 €	Deste saldo, 11.597,79€ são relativos a cheques pré-datados de clientes e 1.968,49€ são numerário. Os cheques pré-datados foram quase na sua totalidade depositados em Janeiro de 2019.	<b>K2.1.2</b>	
1162	Caixa Mercado - Caixa	2 919,91 €		2 919,91 €			-
<b>Total</b>		<b>20 013,05 €</b>					<b>20 013,05 €</b>

#### K2.1.2

Total cheques pré-datados a 31/12/2018	11 597,79 €	Cf conta 21311 - Cheques Pré-Datados	Ref. <sup>a</sup>
Cheques analisados			
Quinta Castanheiros - Festas Event.Soc. Lda:	1 801,18 €	2 cheques de 899,06€ e 902,12€	K2.1.2.1
Restaurante Pérola do Fétal Lda.	1 290,00 €	3 cheques de 430€	K2.1.2.2
Nelson Sintra & Silva, Lda	2 959,72 €		K2.1.2.3
Tertúlia do Manuel, Unipessoal, Lda "Restaur	1 196,26 €		K2.1.2.4
<b>Total cheques analisados</b>	<b>7 247,16 €</b>		
% de cheques analisados	<b>62%</b>		

#### Conclusões:

Em análise ao saldo de caixa, reunimos a folha de caixa da globalidade do saldo assinada pela gerência e averiguámos em detalhe o saldo relativo a cheques pre-datados não tendo identificado assuntos a reportar.

## Anexo V – Confirmação Saldos Depósitos Bancários

### K3.1 Obtenção de confirmações externas e/ou procedimentos alternativos

		Ref.º a 11/2019						
Conta	Descritivo	Saldo - CTB	Refº	Saldo - Resposta	Diferença	Diferença analisada em K4 S/N	Procedimentos alternativos em K4 S/N	Notas / Comentários
12105	C.C.A.M. - 160074.95	4 666,33 €	DC_K3.1.5	4 666,33 €	0,00 €	S	S	
12102	Montepio - 433.10.116840-2	6 139,77 €	DC_K3.1.1	6 139,77 €	0,00 €	S	S	
12103	Bpi- 4172542/000	15 538,24 €	DC_K3.1.2	15 806,29 € -	268,05 €	S	S	
12104	Banco Bic. - 143355310	18 190,96 €		18 169,81 €	21,15 €	S	S	
12106	B. I. C. (Loja 2) - 12549540	4 385,15 €		4 385,15 €	- €	S	S	
12107	B. I. C. (Loja 1) - 12549879	967,82 €	DC_K3.1.3	967,82 €	- €	S	S	#1 Critério de seleção
12108	B. I. C. (Loja 3) - 17795487 Pombal	2 235,93 €		2 235,93 €	- €	S	S	
12110	B. I. C. (Loja 4) - 27856961	4 653,86 €		4 653,86 €	- €	S	S	
12109	Novo Banco 00064650009	20 415,67 €	DC_K3.1.4	20 154,90 €	260,77 €	S	S	
12111	Santander 47069018020	2 137,23 €		- €	2 137,23 €	S	S	
<b>Total</b>		<b>79 330,96 €</b>		<b>77 179,86 €</b>	<b>2 151,10 €</b>			

## Anexo VI – Teste à reconciliação bancária

### K4.1 Análise de reconciliações bancárias

Células com fórmulas

Conta	Descrição	Refº - Extrato bancário	Saldo - Extrato bancário (1)	Valores em aberto o banco (registados na CTB)		Total (2)-(3)=4	Valores em aberto na CTB (registados no Banco)		Total (5)-(6)=7	Saldo - CTB	Saldo final CTB (1)-(4)-(7)	Controlo	Refº - Reconciliação bancária	Notas / Comentários
				a Débito (2)	a Crédito (3)		a Débito (5)	a Crédito (6)						
12105	C.C.A.M. - 160074.95	K4.1.17	4 666,33 €	- €		- €			- €	4 666,33 €	4 666,33 €	0,00 €	K4.1.18	
12102	Montepio - 433.10.116840-2	K4.1.1	6 139,77 €			- €			- €	6 139,77 €	6 139,77 €	0,00 €	K4.1.2	
12103	Bpi- 4172542/000	K4.1.3	15 806,29 €	448,05 €		448,05 €		180,00 €	180,00 €	15 538,24 €	15 538,24 €	- €	K4.1.4	Nota 2
12104	Banco Bic. - 143355310	K4.1.5	18 179,88 €	10,07 €	263,76 €	253,69 €	242,61 €		242,61 €	18 190,96 €	18 190,96 €	- €	K4.1.6	Nota 1
12106	B. I. C. (Loja 2) - 12549540	K4.1.7	4 385,15 €			- €			- €	4 385,15 €	4 385,15 €	- €	K4.1.8	
12107	B. I. C. (Loja 1) - 12549879	K4.1.9	967,82 €			- €			- €	967,82 €	967,82 €	- €	K4.1.10	
12108	B. I. C. (Loja 3) - 17795487 Pombal	K4.1.11	2 235,93 €			- €			- €	2 235,93 €	2 235,93 €	- €	K4.1.12	
12110	B. I. C. (Loja 4) - 27856961	K4.1.13	4 653,86 €			- €			- €	4 653,86 €	4 653,86 €	- €	K4.1.14	
12109	Novo Banco 00064650009	K4.1.15	20 154,90 €			- €	49,04 €	309,81 €	260,77 €	20 415,67 €	20 415,67 €	- €	K4.1.16	
12111	Sanlader 47069018020	K4.1.19	2 137,23 €			- €			- €	2 137,23 €	2 137,23 €	0,00 €	K4.1.20	
			79 327,16 €	458,12 €	263,76 €		291,65 €	489,81 €		79 330,96 €	79 330,96 €	- €		

**Nota 1** Decomposição valores em aberto:  
 Transferência de Vitor Franco 08/2019 242,61 €  
 Recibo Centro Batista 31/12/2019 263,76 €  
 Juros e gastos similares 12/2019 10,07 €

**Nota 2** Decomposição valores em aberto:  
 Transferência de Americo Costa 180,00 €  
 Notas de pagamento Novembro e Dezembro Ns 19001090/ 19001160/ 19001174 448,05 €



## Anexo VII – Informação sobre o molde em curso

Molde nº 1765  
 Cliente: XXXX

Conta 276  
 27610227

Conta 211  
 211110227

Faturação:					Compra:				
33 150,00 €					26 500,00 €				
Ref.	Data	Tranches:			Ref.	Data	Tranches:		
#1	08/04/2019	1ª	13 260,00 €	40%	#3	30/04/2019	1ª	9 010,00 €	34%
#2	15/05/2019	2ª	9 945,00 €	30%	#4	15/05/2019	2ª	8 745,00 €	33%
		3ª		0%			3ª		0%
		4ª		0%			4ª		0%
		5ª		0%			5ª		0%
Total:			23 205,00 €	70%	Total:			17 755,00 €	67%
Controlo:			9 945,00 €	30%	Controlo:			8 745,00 €	33,00%

## Anexo VIII – Acréscimo de gastos/rendimentos

### #B Regularização % de Acabamento

Valor de Fabrico	Valor Fat. Fomecedor	% Fat. pelo Fomecedor	Valor Venda	Valor Fat. ao Cliente	% Fat. ao Cliente	Acréscimo Custos	Acréscimo de Proveitos
26 500,00 €	17 755,00 €	67%	33 150,00 €	23 205,00 €	70%	795,00 €	- €

Acréscimo de Proveitos tendo em conta a % de acabamento dos moldes

2721	7111
- €	- €

Acréscimo de Gastos tendo em conta a % de acabamento dos moldes

6211323103	2722
795,00 €	795,00 €

## Anexo IV – Recálculo dos acréscimos de gastos

- recálculo dos acréscimos de gastos registados » outros/gerais

						31/12/2019				
Refº	Descrição	N.º Fatura	Valor	Data de início	Data de fim	N.º de Dias - Total	N.º de Dias - Gasto do ano N	N.º de Dias - Gasto do ano N+1	Valor - Rendimento a acrescer	Diferença
DEDP F2.2.7	Eleticidade de Dez19	1494	3 277,49 €	01/12/2019	31/12/2019	30	30	0	3 277,49 €	- €
DEDP F2.2.6	Água	002/11603/20	19,55 €	30/11/2019	29/12/2019	29	29	0	19,55 €	- €
DEDP F2.2.3	Comunicação	75276	331,84 €	01/12/2019	31/12/2019	30	30	0	331,84 €	- €
DEDP F2.2.4	Comunicação	3424305	207,17 €	01/12/2019	31/12/2019	30	30	0	207,17 €	- €
DEDP F2.2.8	Comunicação	7356	18,21 €	01/12/2019	31/12/2019	30	30	0	18,21 €	- €
									3 854,06 €	- €

Recálculo vs contabilidade:

2722 4 028,86 €

diferença 174,80 €

## Anexo X – Revisão Analítica à classe dos gastos

### V0 Revisão analítica global

Materialidade global	73 600,00 €
Materialidade aplicada às contas	55 200,00 €
Diferença de auditoria	2 760,00 €

Conta	Descrição	31/12/2019	31/12/2018	Variação		Contas significativas	Notas/ Ref.
				Valor	%		
61	CMVMC	3 541 549,31 €	3 544 983,64 € -	3 434,33 €	0%	Conta Significativa	V61
62	Fornecimentos e serviços externos	407 593,12 €	410 592,45 € -	2 999,33 €	-1%	Conta Significativa	V62
63	Gastos com o pessoal	811 231,83 €	771 350,59 €	39 881,24 €	5%	Conta Significativa	V63
64	Gastos de depreciação e amortização	72 975,66 €	71 850,97 €	1 124,69 €	2%	Conta Significativa	V64
65	Perdas por imparidade	62 100,42 €	44 098,13 €	18 002,29 €	41%	Conta Significativa	V65
68	Outros gastos e perdas	11 192,66 €	16 013,60 € -	4 820,94 €	-30%		V68
69	Gastos e perdas de financiamento	21 933,95 €	28 024,15 € -	6 090,20 €	-22%		V69
<b>Total</b>		<b>4 928 576,95 €</b>	<b>4 886 913,53 €</b>	<b>41 663,42 €</b>	<b>1%</b>		

## Anexo XI – Amostragem não estatística (Seleção de documentos de gastos)

### Amostragem não estatística

**Dimensão da amostra:** Determinada pelo julgamento profissional do auditor.

**Seleção da amostra:** Qualquer método que, segundo o auditor, seja representativo da população (casual, números aleatórios, tabela de números aleatórios, ...)

**Avaliação:** Baseada no julgamento do auditor.

Para determinação da amostra o auditor pode utilizar a seguinte fórmula:

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

Valor da rúbrica	105 863,95 €
Erro tolerável	36 000,00 €
Tamanho da amostra	5,88 Documentos

Tabela 1 - Fator de confiança para amostragem não estatística

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

## Anexo XII – Reconciliação entre o processamento de salários com a contabilidade

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

Ref: Processamento de salário acumulado 2019

V63.1.1

Rubrica	Processamento de salários	Conta	Contabilidade	Diferença	Notas / Comentários
Vencimentos base - Gerência	45 444,77 €	6311	45 464,10 € -	19,33 €	
Subsídio de natal - Gerência	3 946,08 €	6312	7 583,82 € -	3 637,74 €	
Subsídio de férias- Gerência	3 946,08 €	6313	7 892,00 € -	3 945,92 €	
Subsídio de alimentação- Gerência	3 408,00 €	...	- €	3 408,00 €	
Remunerações do pessoal	128 011,19 €	6321	129 746,86 € -	1 735,67 €	
Subsídio de natal - Pessoal	10 904,31 €	6322	7 266,54 € -	3 637,77 €	
Subsídio de férias pessoal	16 034,21 €	...	- €	16 034,21 €	
Subsídio de alimentação isento	15 729,66 €	6381	21 375,40 € -	5 645,74 €	
Compensação	12 913,40 €	6325	12 913,40 €	- €	
Subs. Isenção HT	1 755,00 €		- €	1 755,00 €	Incluido na Cib nas remunerações
Outros	- €	6383	222,04 € -	222,04 €	
Abono para falhas	189,33 €	6328	189,33 €	- €	
	242 282,03 €		232 653,49 €	9 628,54 €	

Acrescimo Férias 2019 7 892,00 €

Diferença 1 736,54 €

#### Conclusões:

Efetuamos a reconciliação entre o processamento salarial acumulado e os registos contabilísticos, e as diferenças entre rubricas anulam-se entre elas. A diferença apurada no final é imaterial, pelo que não existem assuntos de auditoria a reportar. Nada de adicional a comentar.

Anexo XIII – Recálculo do MEP

Rubrica	31/12/2019	31/12/2018	Varição
Capital social	50 000,00 €	50 000,00 €	- €
Outros instrumentos de Capital próprio	100 000,00 €	100 000,00 €	- €
Reservas legais	952,97 €	45,68 €	907,29 €
Resultados transitados	18 106,42 €	4 166,76 €	13 939,66 €
outras variações no capital	- €	- €	- €
Resultado líquido do exercício	25 408,77 €	14 846,95 €	10 561,82 €
	194 468,16 €	169 059,39 €	25 408,77 €

Valor da PF - Recálculo	194 468,16 €	169 059,39 €
Contabilidade (classe 4)	194 468,15 €	169 059,38 €
<b>Diferença</b>	<b>0,01 €</b>	<b>0,01 €</b>

Varição do valor da PF - Recálculo	25 408,77 €
Contabilidade (classe 6/7)	25 408,77 €
<b>Diferença</b>	<b>- €</b>

Varição do valor da PF - Recálculo	25 408,77 €
	25 408,77 € <b>Varição em resultados</b>
	- €

Contabilidade (classe 6/7)	25 408,77 € <b>7851 - Aplicação do MEP</b>
<b>Diferença</b>	<b>- € OK</b>
Contabilidade (conta 41)	- € -
<b>Diferença</b>	<b>- €</b>

**Conclusões:**

Efetuámos o recálculo do reconhecimento do MEP sendo que concluímos positivamente acerca da valorização. Nada a reportar.

## Anexo XIV – Teste à rotação de stocks

### D0.1 Prazo médio de rotação dos inventários

#### Prazo médio de rotação dos inventários

O rácio do prazo médio de rotação dos inventários traduz o número médio de dias que o inventário se mantém na entidade.

#### D4.2 Teste à rotação de stocks

	31/12/2019	31/12/2018	31/12/201X	Variação (€) 2018-2017	Variação (%) 2018-2017
Inventário :	78 225,06 €	85 164,59 €		- 6 939,53 €	-8%
CMVMC :	3 636 044,88 €	3 541 549,31 €		94 495,57 €	3%
Rotação do stok de existências	8	4		4	87%
Vendas :	5 180 672,98 €	4 911 537,91 €		269 135,07 €	5%
<b>% do CMVMC s/ as vendas</b>	<b>70%</b>	<b>72%</b>			

Com base no teste de razoabilidade acima apresentado, verificamos que a estratégia da ABC é mantida. No que respeita à rotatividade, tratando-se de uma empresa comercializadora de fruta, a rotação de stocks deve ser baixa, o que se verifica no cálculo apresentado. Este indicador passa de 4 dias para 8 dias em 2019, facto que pode estar relacionado com o momento em que ocorrem as encomendas no final do ano( segundas e terças) e e a respectiva recepção desta mercadoria.



## Anexo XV – Teste à valorização de inventários

D3.1 Teste à valorização de inventários										
N.º	Referência do produto	Valor global na listagem de existências	Quantidade (Un)	Valorização unitária	Refº	Valor unitário cf Fatura compra Janeiro	Valor unitário cf Fatura de compra Dezembro	Diferença	Diferença Total	Notas / Comentários
1	0200 - Banana Delmonte Hemisférico Sul Cat I	1 748,07 €	2182,59	0,80 €		0,83 €	0,79 €	- 0,01 €	- 21,83 €	
2	0201 - Banana Cavendish Hemis Sul Cat I	3 974,70 €	6624,50	0,60 €		0,60 €	0,60 €	- €	- €	
3	0302 - Laranja Cal. 3/4 Portugal Cat II	628,23 €	2094,10	0,30 €		0,31 €	0,28 €	- 0,03 €	- 10,47 €	
4	0441 - Maça royal Gala Cat 65/70 Portugal Cat I	1 475,61 €	4216,60	0,35 €		0,36 €	0,33 €	- 0,03 €	- 21,08 €	
5	0503 - Pera rocha Cal 70/75 Portugal Cat II	971,59 €	1296,45	0,75 €		0,74 €	0,75 €	0,01 €	6,48 €	
6	0602 - Melão Pele Sapo Cat II	680,87 €	1016,22	0,67 €		0,67 €	0,67 €	- €	- €	
7	0703 - Uva Red Globe Cat II	308,18 €	133,99	2,30 €		2,35 €	2,28 €	- 0,07 €	- 2,01 €	
8	0810 - Abacaxi Maturado C Rica Cat II	1 010,06 €	1383,65	0,73 €	DE_D3.1	0,74 €	0,78 €	0,04 €	41,51 €	
9	1100 - Batata Conservação Cat II	975,24 €	3750,92	0,26 €		0,25 €	0,26 €	0,01 €	18,75 €	
10	1103 - Batata Cons Agra Cat II	3 047,53 €	10158,43	0,30 €		0,33 €	0,31 €	- 0,02 €	- 203,17 €	
11	1210 - Alface Fnsada Portugal Portugal II	70,29 €	48,48	1,45 €		1,47 €	1,46 €	- 0,01 €	- 0,73 €	
12	1255 - Courgette Cat II	579,65 €	711,65	0,81 €		0,79 €	0,80 €	0,01 €	13,89 €	
13	1280 - Cenoura Portugal Cat II	563,53 €	2561,50	0,22 €		0,25 €	0,21 €	- 0,04 €	- 26,91 €	
14	Carvão Avulso SC Portugal	1 645,00 €	246,00	7,50 €		7,48 €	7,52 €	0,04 €	2,24 €	
15	Pellets Certificado A1 Saco 15 Kg	3 929,55 €	1541,00	2,55 €		2,55 €	2,55 €	- €	- €	
		21 808,29 €						Diferença - 0,00 €	- 224,18 €	

## Anexo XVI – Análise qualitativa dos procedimentos de contratação pública

Descritivo	Sim	Não	Obs:
1. Foi efetuada uma consulta preliminar ao mercado? (artº 35º A)		X	
2. Foi fundamentada a decisão de contratar e autorizada a despesa? (artº 36º)	X		
3. Encontra-se fundamentada a escolha do procedimento? (artº 38º)	X		Ajuste Direto
4. Foram considerados os limites dos artº 19º e 20º?	X		
5. A entidade contratada ultrapassa os limites presentes no artº 113º?		X	
6. Foram aprovadas as peças do procedimento pelo órgão com competência para a decisão de contratar?	X		
7. As peças de formação do contrato estão de acordo com o procedimento escolhido? (artº 40º)	X		Convite e Caderno de Encargos
8. Foi elaborado caderno de encargos? As cláusulas aí presentes foram incluídas no contrato a celebrar? (artº 42º a 46º)	X		
9. O caderno de encargos apresenta preço base? Qual o valor fixado? (artº 47º)	X		16 800,00 €
10. Quantas propostas foram apresentadas? Quais os fornecedores? (artº 56º)	X		Apenas uma por convite: ABC
11. As propostas apresentadas contêm os documentos contemplados no artº 57º?	X		
12. As propostas contêm o preço? (artº 60º)	X		16 800,00 €
13. As propostas foram analisadas em todos os seus atributos? (artº 70º)	X		
14. A entidade adjudicante definiu, no programa de concurso ou no convite, as situações em que o preço ou custo é anormalmente baixo? Esse valor foi fundamentado? (art 71º)		X	Não se defeniu as situações em que o preço é anormalmente baixo
15. A proposta aceite teve por base os critérios de adjudicação presentes no artigo 74º? Qual o critério escolhido?		X	
16. O contrato foi reduzido a escrito segundo o art. 94º ou não é exigível segundo o artº 95º?	X		
17. O valor da proposta é o que se encontra presente no contrato?	X		16 800,00 €
18. O contrato foi publicado no base.gov? (artº 127º) Em que data?	X		03/06/2019
19. Em que data foi efetuado 1º pagamento do contrato? Caso seja anterior ao contrato, assunto de reporte.	X		30/05/2019
20. Os gestores do contrato são possuidores de conhecimentos técnicos que os capacitem para o acompanhamento permanente da execução do contrato?	X		
21. Outras situações		X	