



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

**O Caminho da Revisão Legal de Contas num
Contexto de Crise Financeira**

Bruno José Duarte Vicente Claro

Orientação: Prof.^a Dr.^a Maria do Rosário da Conceição
Mira de Carvalho

Mestrado em Gestão

Área de especialização: Contabilidade

Relatório de Estágio

Évora, 2013



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

**O Caminho da Revisão Legal de Contas num
Contexto de Crise Financeira**

Bruno José Duarte Vicente Claro

Orientação: Prof.^a Dr.^a Maria do Rosário da Conceição
Mira de Carvalho

Mestrado em Gestão

Área de especialização: Contabilidade

Relatório de Estágio

Évora, 2013

Dedicatória

*Às minhas filhas,
Leonor e Margarida*

Resumo

Atualmente vive-se num clima de austeridade, tanto ao nível pessoal e familiar, como ao nível das empresas e entidades. No que respeita a estas últimas, este contexto de crise financeira veio trazer novos modelos, objetivos e formas de atuar.

Envolvido neste novo paradigma, o revisor oficial de contas na sua função de utilidade pública, assume papel de destaque. Dotados de informação privilegiada pelo conhecimento profundo das entidades e dos mercados onde operam, os revisores oficiais de contas emprestam à informação financeira uma credibilidade acrescida. Não obstante, também, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas necessitam de constante supervisão, de modo a mitigar o risco de falhas, que possam comprometer a credibilidade, que asseguram à informação financeira.

O presente relatório de estágio, subordinado ao título “O Caminho da Revisão Legal de Contas num Contexto de Crise Financeira”, propõe descrever e desenvolver o trabalho de auditoria realizado na sociedade Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda. Para tal, serão expostas, através de um caso prático real, as atividades do auditor na revisão das contas de 2012, numa entidade do setor da indústria alimentar.

Palavras-chave: Crise Financeira, Auditoria, Informação Financeira, Credibilidade e Qualidade

The Role of the Statutory Audit in a Context of Financial Crisis

Abstract

We are currently living in a state of austerity, whether at personal and family, or at a companies and entities level. Regarding the latter, this context of financial crisis has brought new models, goals and ways of acting.

Involved in this new paradigm, the auditor in his function of public utility takes a prominent position. Endowed with privileged information, which comes from deep knowledge of organizations and markets in which they operate, the auditors lend an extra credibility to financial information plus. Nevertheless, the statutory auditors and audit firms auditors, also need constant supervision in order to mitigate the risk of failure that may compromise the credibility they ensure that financial information.

The present internship report, under the title “The Path of the Statutory Audit in a Context of Financial Crisis”, aims to describe and develop the audit work carried out in the society Rosa Lopes Gonçalves Mendes & Associate, SROC, Lda. For that purpose, and through a real case study, we will expose the activities of the auditor in the audit of 2012 in an entity of the food industry sector will be exposed.

Keyword: Financial Crisis, Auditing, Financial Information, Credibility and Quality

Agradecimentos

À minha orientadora, Prof.^a Dr.^a Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho, expresso a minha especial gratidão pela disponibilidade e apoio demonstrado, durante a concretização deste trabalho.

Aos sócios da RLGM pelo seu apoio e compreensão, para que eu alcançasse o meu objetivo.

Em especial, à minha esposa e filhas, pelo tempo que lhes retirei e pela paciência que tiveram ao longo de vários meses, para eu poder atingir com sucesso mais uma etapa da minha vida.

À minha restante família, pelo apoio e incentivo.

ÍNDICE

Índice de Anexos	10
Índice de Figuras	11
Índice de Quadros	12
Índice de Tabelas.....	13
Listagem de Abreviaturas ou Siglas	14
Capítulo I – INTRODUÇÃO	16
1.1 Introdução.....	16
1.2 Enquadramento do Tema e Justificações da Escolha	17
1.3 Formulação do Problema e dos Objetivos	18
1.4 Metodologia	18
1.5 Estrutura do Relatório.....	19
Capítulo II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	22
2.1 A Auditoria Financeira e o seu Enquadramento Legal	22
2.1.1 Definição de auditoria financeira.....	22
2.1.2 Controlo interno.....	26
2.1.3 Limitações da auditoria e do controlo interno.....	32
2.1.4 Planeamento de auditoria.....	35

2.1.5	Materialidade	39
2.1.6	Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	44
2.1.7	Controlo qualidade dos revisores e respetivas sociedades	47
2.2	A Crise Financeira e as suas Repercussões na Auditoria - O Caminho da Revisão Legal de Contas neste Contexto	51
2.2.1	Conjuntura económico-financeira e implicações na auditoria	51
2.2.2	A avaliação do risco e conhecimento do negócio	53
2.2.3	A independência dos auditores.....	57
2.2.4	A credibilidade da informação financeira	64
2.2.5	O papel da auditoria externa	66
2.2.6	A fraude.....	68
2.2.7	O papel dos auditores na prevenção à fraude	73
2.2.8	O papel das autoridades de supervisão	76
2.2.9	Recomendações do International Auditing and Assurance Standards Board e da Fédération des Experts Comptables Européens	83
2.3	Os Normativos de Riscos em Auditoria - A ISA 330 e a DRA 400 na Avaliação dos Riscos	85
2.3.1	A avaliação do risco em auditoria	86
2.3.2	Respostas do auditor aos riscos avaliados	93
Capítulo III – METODOLOGIA PARA ELABORAÇÃO DO TRABALHO DE ESTÁGIO		97

3.1	Introdução.....	97
3.2	Estudo Empírico – Uma síntese.....	97
3.3	Unidade de Análise.....	98
3.4	Informação e Dados	98
3.5	Desenho da Investigação.....	99
Capítulo IV – ESTUDO EMPÍRICO		100
4.1	A Entidade Acolhedora do Estágio	100
4.1.1	Caraterização da entidade	101
4.1.2	Valores e cultura	102
4.1.3	Serviços prestados.....	103
4.1.4	Estrutura organizacional	105
4.1.5	Descrição sumária das atividades desenvolvidas em estágio	106
4.2	Atividades Desenvolvidas e Procedimentos Efetuados	108
4.2.1	Aspetos gerais de auditoria.....	108
4.2.1.1	Manual de controlo interno de procedimentos da auditada	108
4.2.1.2	Questionários de controlo interno da auditada	109
4.2.1.3	Circuitos administrativos	109
4.2.1.4	Análise de riscos e controlo interno da auditada	110
4.2.2	Planeamento da auditoria.....	111
4.2.2.1	Planear uma auditoria.....	111

4.2.2.2	Papéis de trabalho	111
4.2.2.3	Revisão/procedimentos analíticos.....	112
4.2.2.4	Identificar e avaliar os riscos e cálculo da materialidade	112
4.2.3	Desenvolvimento, procedimentos e amostragem da auditoria	113
4.2.3.1	Mapas de amostragem e de circularização	113
4.2.3.2	Estudo dos papéis de trabalho.....	114
4.2.3.3	Análise e conferência de saldos	114
4.2.3.4	Correspondências fiscais.....	115
4.2.3.5	Revisão da auditoria.....	115
4.2.3.6	Ajustamentos e reclassificações	116
4.2.4	Comunicação, finalização da auditoria e relato	116
4.2.4.1	Comunicações e considerações	116
4.2.4.2	Reuniões finais e apresentação do DRAFT do relatório.....	117
4.2.4.3	Emissão de parecer – Certificação Legal das Contas e relatório do revisor	118
Capítulo V – CONCLUSÕES E FUTUROS DESENVOLVIMENTOS.....		119
BIBLIOGRAFIA.....		122
ANEXOS.....		130

ÍNDICE DE ANEXOS

	Pág.
Anexo nº 1: Questionário de Controlo Interno	130
Anexo nº 2: Manual de Controlo Interno de Procedimentos da RLG, Lda.	132
Anexo nº 3: Memorando de Estratégia de Auditoria	153
Anexo nº 4: Riscos por Área de Controlo Interno	159
Anexo nº 5: Circuito Administrativo	160
Anexo nº 6: Avaliação do Controlo Interno	162
Anexo nº 7: Avaliação do Risco Profissional	164
Anexo nº 8: Memorando do Risco Inerente e do Risco de Análise Substantiva	165
Anexo nº 9: Análise das Variações do Balanço e Demonstração de Resultados	168
Anexo nº 10: Rácios de Balanço	171
Anexo nº 11: Evolução Mensal do Saldo de Contas	173
Anexo nº 12: Programas de Trabalho	174
Anexo nº 13: Plano Global de Auditoria e Cálculo da Materialidade	177
Anexo nº 14: Planificação do Estudo da Materialidade	178
Anexo nº 15: Amostragem da Área RA - Vendas e Prestações de Serviços	180
Anexo nº 16: Circularização a Clientes	182
Anexo nº 17: Papéis de Trabalho da Área - Ativos Fixos Tangíveis	184
Anexo nº 18: Evolução Mensal do Saldo de Caixa	193
Anexo nº 19: Movimentos do Papel A1A (Ativos Fixos Tangíveis)	194
Anexo nº 20: Resumo de Ajustamentos por Área	207
Anexo nº 21: Notas Resumo Auditoria por Subclasse	208
Anexo nº 22: Relatório Sintético do Revisor	209
Anexo nº 23: Certificação Legal de Contas	212

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura nº 1: Design do Estudo - representação esquemática	21
Figura nº 2: Componentes do SCI	28
Figura nº 3: Cubo COSO	30
Figura nº 4: Planeamento do Trabalho em Auditoria	37
Figura nº 5: Planeamento Geral e Desenvolvimento	39
Figura nº 6: Relacionamento entre Materialidade e Risco de Auditoria	44
Figura nº 7: Sistema Interno de Controlo de Qualidade	49
Figura nº 8: O Triângulo da Fraude	71
Figura nº 9: Esquemas de Fraude de Relato Financeiro	73
Figura nº 10: Entidades de Supervisão	78
Figura nº 11: Decomposição do Risco de Auditoria nas DRA	88
Figura nº 12: Avaliação do Risco de Controlo - relação com os testes	89
Figura nº 13: Decomposição do Risco de Auditoria nas ISA's	92

ÍNDICE DE QUADROS

	Pág.
Quadro nº 1: Guias/Orientações Quantitativos	42
Quadro nº 2: Publicações relevantes do IAASB, FEE e OROC	84
Quadro nº 3: Sócios da Sociedade	101

ÍNDICE DE TABELAS

	Pág.
Tabela nº 1: Nível aceitável do Risco de Detecção – matriz de risco	91
Tabela nº 2: Área Geográfica dos Clientes por Concelhos	104

LISTAGEM DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ACFE – Association of Certified Fraud Examiners
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
APES – Code of Ethics for Professional Accountants
APESB – Accounting Professional and Ethical Standards Board
AS 3 – Auditing Standard n.º 3-Audit Documentation
BdP – Banco de Portugal
CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional
CESR – Committee of European Securities Regulators
CLC – Certificação Legal de Contas
CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNSA – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DL – Decreto-Lei
DRA – Diretriz Revisão/Auditoria
DRAFT – Documento Provisório de Relatório
EGAOB – European Group of Auditors Oversight Bodies
EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EUA – Estados Unidos da América
FEE – Fédération des Experts Comptables Européens
GAAI – Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna
IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board
IAS – International Accounting Standards
IASB – International Accounting Standards Board
IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC – International Federation of Accountants
IFRS – International Financial Reporting Standards
IIA – The Institute of Internal Auditors
IOSCO – Organization of Securities Commissions
IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento
ISA – International Standards of Auditing
ISP – Instituto de Seguros de Portugal

ISQC – International Standard on Quality Control
MPPCI – Manual de Políticas e Procedimentos de Controlo Interno
NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NTRA – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude
OLAF – European Commission Anti-Fraud Office
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board
PME – Pequenas e Médias Empresas
RLGM – Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.
ROC – Revisor Oficial de Contas
SCI – Sistema de Controlo Interno
SEC – Securities and Exchange Commission
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
TOC – Técnico Oficial de Contas

Capítulo I – INTRODUÇÃO

1.1 Introdução

A realização deste trabalho de natureza teórico-prática, para além de ter como propósito a conclusão do Mestrado em Gestão, na especialização em Contabilidade da Universidade de Évora, evidencia o interesse em estudar e aprofundar os conhecimentos relativos à prática do exercício da profissão de auditor/revisor, designadamente os assuntos relacionados com a auditoria.

Ao longo do trabalho, poderá ser utilizado indistintamente e/ou em simultâneo a referência a “auditor”, ou a “revisor”. Tal facto resulta de nas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA) se utilizar o termo “auditor/revisor” para designar tanto os revisores oficiais de contas como as sociedades de revisores oficiais de contas como ainda os auditores externos e o termo “revisão/auditoria” para designar tanto a revisão legal como a auditoria.

De referir ainda que, o tema sobre o qual incide o trabalho vai ao encontro da preocupação generalizada dos profissionais, em adequar as suas estruturas e procedimentos às obrigações legais relativas à qualidade do trabalho de auditoria. Assim, aludir-se-á à importância da obrigatoriedade imposta pela Comissão Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), relativamente à implementação de um Sistema de Controlo Interno (SCI) nas firmas de auditoria, analisando o caso particular da sociedade Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda. Esta obrigatoriedade, para além de constituir numa ferramenta de grande interesse e utilidade para qualquer organização, uma vez que atua preventivamente, na deteção de procedimentos menos adequados, é também um auxiliar relevante no controlo de gestão.

Com o objetivo de compreender e analisar o impacto desta ferramenta no estado de gestão atual da sociedade, explicar-se-ão os pressupostos que justificaram a sua implementação, perceber-se-ão as dimensões de conhecimento associadas ao suporte de decisão da gestão e identificar-se-ão algumas limitações e melhorias a introduzir.

Expetativa-se, acima de tudo, que a realização deste trabalho possa contribuir para o desenvolvimento e conhecimento das ações executadas diariamente na sociedade, bem como para a

compreensão das suas obrigações legais, do ponto de vista geral e das suas obrigações sociais perante a comunidade em que se insere.

1.2 Enquadramento do Tema e Justificações da Escolha

As profundas transformações verificadas no desenvolvimento económico e social nos últimos tempos, têm ditado, por partes das organizações em geral, a necessidade de refletirem de forma estruturada sobre o seu meio envolvente, a sua organização e o seu funcionamento. Todas estas organizações necessitam de ser geridas com rigor, em todos os níveis da sua estrutura e aperfeiçoar de forma contínua os seus processos internos e até a sua estrutura. Urge por isso a implementação de sistemas que lhes permitam obter vantagens competitivas, que garantam a transparência das suas atividades e simultaneamente assegurem que a informação produzida cumpre os critérios da relevância, fiabilidade e comparabilidade. Independentemente do tipo de auditoria.

Nos tempos atuais, é de extrema importância o exercício da prática de auditoria, não só para as entidades, mas também para os interessados nas informações que as entidades prestam, pois num contexto de crise, os utilizadores da informação prestada (investidores, financiadores, clientes, Estado, fornecedores, público em geral, etc.) tem todo o interesse em saber, que esta traduz a realidade das operações no período considerado e não existem situações menos claras, na sua atividade.

A escolha deste tema aconteceu de forma natural, pois como auditor vivencio estas realidades no exercício da minha profissão e como tal é muito importante para mim, quer a nível pessoal, quer a nível profissional aprofundar e desenvolver esta temática. Os contributos para a prática da minha profissão, são relevantes, uma vez que contribuirão para o encarar dos problemas de uma forma mais correta, melhorando-se conhecimentos que, contribuirão para menores probabilidades de ocorrência de erros, seja de análise, seja de abordagem.

1.3 Formulação do Problema e dos Objetivos

A atual crise financeira impôs uma profunda reflexão sobre o exercício da atividade de auditoria. Há alguns anos a esta parte, que a atividade de auditoria surge na opinião pública como assumindo um papel interveniente em muitos casos de crises e problemas empresariais. É nossa intenção, num contexto atual de crise, delimitar o papel da auditoria, avaliar e divulgar as medidas implementadas pelas autoridades de supervisão internacionais/nacionais.

Em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) divulgou alguns documentos emitidos pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e pela Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), que permitiram sensibilizar os profissionais para a importância do tema e estabelecer orientações aos auditores, no exercício da sua atividade. Neste sentido, pretendemos analisar esses documentos e avaliar a sua eficácia no exercício das auditorias nas entidades; compreender se o papel da auditoria é mais importante em contexto de crise, ou se em algum caso pode ser considerado um entrave; avaliar o grau de controlo interno nas organizações; apreender os elementos distintivos fundamentais assumidos pela auditoria nas entidades, quer ao nível do controlo interno, quer da prestação de contas e por fim; perceber os objetivos e os procedimentos de auditoria financeira mais relevantes nas demonstrações financeiras das entidades.

1.4 Metodologia

O desenvolvimento deste trabalho sustenta-se em pesquisas bibliográficas sobre os principais conceitos, estruturas, procedimentos, riscos, normas e legislação pertinente relacionada com o tema e a sua relação com a gestão, através de uma metodologia desenvolvida em duas fases:

- Numa primeira fase, após a identificação do problema a estudar, procedeu-se à revisão da literatura relacionada com a temática da auditoria em geral, destacando-se em particular o risco crescente a que as entidades na atual crise incorporam, perspetivando a apresentação teórica dos conceitos para melhor compreensão do atual sistema de qualidade implementado na firma de auditoria que acolheu o estágio;
- Na segunda fase, realizaram-se atividades e procedimentos de auditoria, nos termos da prática diária do exercício da profissão de auditor, que o estagiário executa. Assim, aplicaram-

se técnicas de execução e observação no que concerne à forma como as tarefas são executadas, e de documentação, narrativa e descrição para os procedimentos, assim como para as métricas utilizadas.

Consequentemente, no desenrolar destas duas fases, utilizaram-se vários métodos de investigação:

- Análise documental (Regulamentos Internos, Leis, Decretos-Lei e outros normativos);
- Observação participativa nos vários procedimentos realizados nos trabalhos;
- Identificação de problemas e encontro de práticas adequadas à sua resolução. Estes assuntos foram sempre acompanhados pelo sócio responsável pelo trabalho.

Uma parte substancial do estudo compreende três características essenciais: a fonte direta de dados (ambiente natural onde os dados são gerados). Os dados recolhidos são na sua essência descritivos, e de particular importância, atenta ao ponto de vista dos participantes. Não será descurada a abordagem qualitativa, já que se procura também a exploração dos dados e a descoberta de resultados para melhor compreensão da realidade e lacunas existentes, de forma a colmatar as insuficiências identificadas no âmbito do sistema de qualidade da firma de auditoria onde o estágio se desenvolveu.

1.5 Estrutura do Relatório

O presente relatório está estruturado em capítulos, secções e subsecções. Cada capítulo comporta os seguintes conteúdos:

Capítulo I – Introdução: enquadramento do tema; justificação da escolha e contribuições do estudo; delimitação do trabalho de investigação; descrição concisa da metodologia utilizada; estrutura do relatório de estágio.

Capítulo II – Enquadramento Teórico e Legal: determinação do “estado da arte” de acordo com o tema, com vista à recolha de contributos para delimitar o domínio da investigação e para

conhecimento das correntes conceptuais e teóricas. Incidência sobre métricas da nova visão do trabalho do auditor e sobre as ferramentas associadas ao seu enquadramento legal e prática de execução.

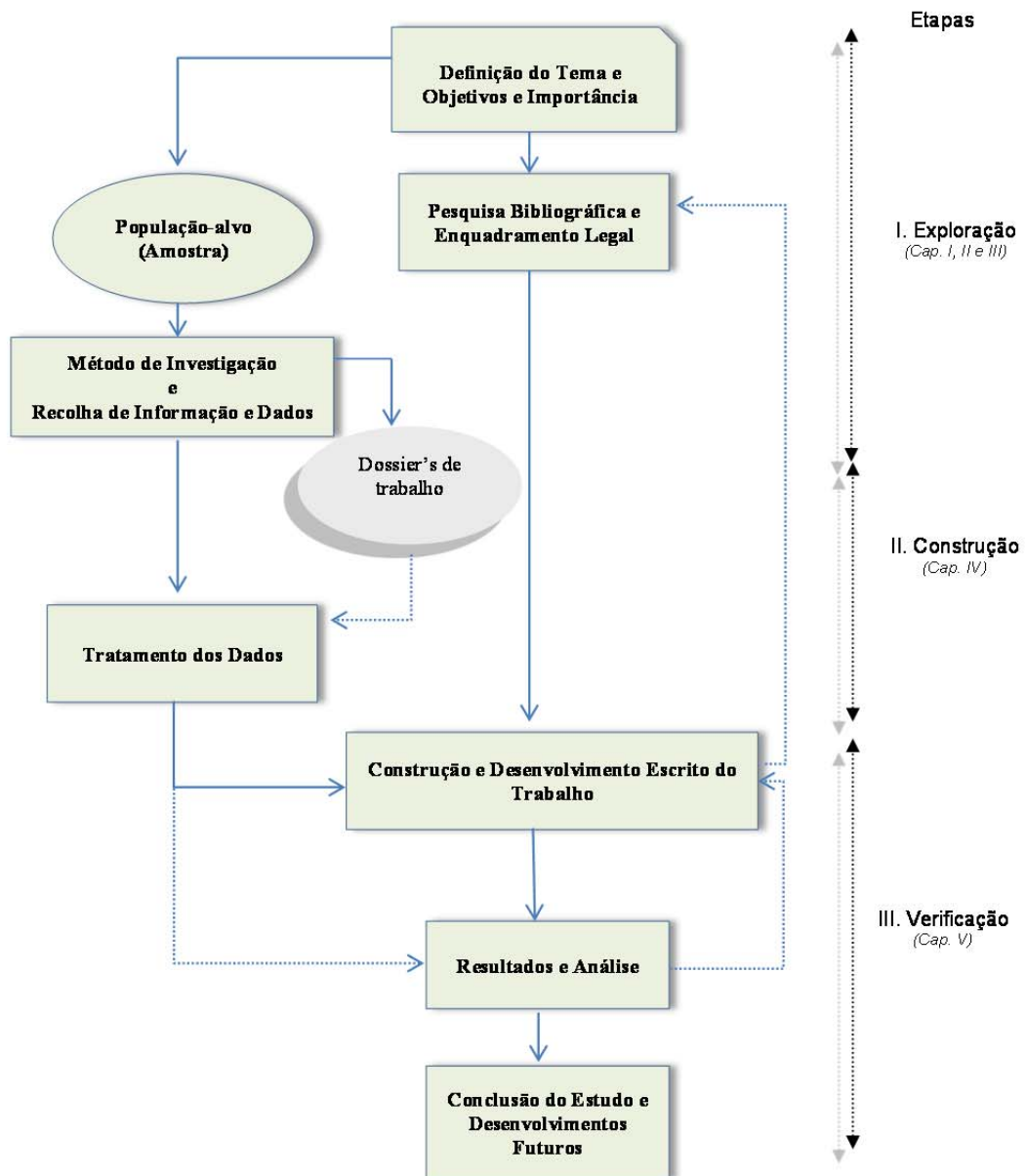
Capítulo III – Metodologia: versa sobre as opções metodológicas empregues na realização do estudo e na investigação subjacente ao mesmo, descrevendo de forma teórica e esquemática a metodologia desenvolvida para a elaboração do trabalho escrito, ao qual se associou a metodologia desenvolvida nos estudos de caso. Define-se a unidade de análise, o estudo de caso, a observação da forma como as tarefas são executadas e a documentação tratada. O trabalho efetuado regista-se através de questionários padronizados, narrativas (descrição detalhada dos procedimentos e medidas), fluxogramas ou formas mistas (fluxogramas e narrativas).

Capítulo IV – Estudo Empírico: procura-se investigar um fenómeno contemporâneo, dentro de um contexto real, baseado na caracterização, competências e estrutura orgânica da firma de auditoria onde o estágio se realizou, evidenciando a descrição do seu Sistema de Controlo, através do qual é estabelecido o plano de organização, bem como as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo.

Capítulo V – Conclusões e Futuros Desenvolvimentos: apresentam-se as conclusões, as limitações do estudo, bem como as perspectivas de melhorias futuras a implementar, relacionadas com o tema em análise.

De acordo com o definido para o Capítulo III, apresenta-se em seguida o *design* da realização do estágio, o qual auxilia na perceção das etapas percorridas no processo e na estrutura adotada, para a realização deste trabalho.

Figura 1 – Design do Estudo - representação esquemática



Fonte: Elaboração Própria

Capítulo II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 A Auditoria Financeira e o seu Enquadramento Legal

Nesta parte do trabalho pretende-se descrever o que se entende por auditoria financeira, considerando ser relevante a identificação da sua principal função, com vista a averiguar se as entidades elaboram a sua contabilidade de acordo com o referencial contabilístico aplicável, a cada uma em particular, quanto aos aspetos da preparação e apresentação da informação contabilística e financeira.

2.1.1 Definição de auditoria financeira

Auditoria financeira tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente (Costa, 2007).

Segundo o parágrafo terceiro, da International Standards of Auditing (ISA) 200¹, o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião se as demonstrações financeiras² estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Em Portugal as estruturas de relato são as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) denominadas por International Financial Reporting Standards (IFRS)³, aplicáveis em função do tipo de entidade.

A auditoria pode ser genericamente entendida, como um exame às demonstrações financeiras e aos registos administrativos durante o qual o profissional observa a exatidão, integridade e

¹ ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

² De acordo com a Estrutura Conceptual do SNC publicado no DL n.º 158/2009 de 13 de Julho, os documentos de prestação de contas englobam o balanço, demonstração dos resultados, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração de alterações do capital próprio e anexo, mas também o relatório de gestão a apresentar pelo órgão de gestão (Gerência ou Administração) nos termos do art.º 65º e 66º do CSC.

³ Normas publicadas depois de 2001. Antes estavam em vigor as International Accounting Standards (IAS).

autenticidade de tais demonstrações, registos, documentos e operações de uma determinada entidade.

As tarefas de um profissional de auditoria podem ter um âmbito mais vasto ou mais restrito, dependendo da natureza da auditoria e do sistema de controlo interno adotado pelo cliente. Ou seja, quanto mais detalhado forem os controlos instituídos na entidade, menos profundo serão os procedimentos de auditoria a realizar pelo auditor.

De uma forma teórica, deveriam ser analisados por estes profissionais, todos os documentos que reportam transações sujeitas a registo contabilístico, todas as contas, mas obviamente, devido à dimensão das entidades, este trabalho seria impossível.

Na prática, os auditores utilizam ferramentas e técnicas conducentes a obter uma amostra dos documentos que suportam transações realizadas, utilizando mais tarde testes, exames e confirmações, segundo uma determinada metodologia, de forma a validar a informação a nível global, sempre com um carácter de não integralidade.

A informação que se pretende obter deve ser representativa do universo, obtida com oportunidade e credível, de forma a permitir aos seus destinatários a tomada de decisões seguras e fiáveis. Este princípio assume especial importância no que diz respeito às informações financeiras produzidas pelas entidades, pois, são vários os destinatários desta informação.

Estão diretamente envolvidos na preparação ou na análise das demonstrações financeiras, os que a preparam, os que a analisam e os que a auditam. Perante este ciclo é importante que exista controlos eficazes e seguros para que não ocorram distorções materialmente relevantes, que possam por em causa a credibilidade da informação produzida e relatada.

De acordo com o International Accounting Standards Board (IASB), as demonstrações financeiras normalmente são preparadas de forma a proporcionarem informação útil para a tomada de decisões, por exemplo: - decidir quando comprar: - deter; ou - vender uma participação financeira. Para garantir a utilidade da informação financeira aos diferentes utilizadores (investidores, colaboradores, financiadores, Estado, entre outros) existem determinadas características qualitativas que esta deve possuir, nomeadamente (IASB, 2012):

- Compreensibilidade – a informação financeira apresentada nas demonstrações financeiras deve ser rapidamente compreensível pelos utilizadores, pressupondo que estes detenham um certo nível de conhecimento da atividade da entidade;
- Relevância – a informação é relevante quando influencia a tomada de decisões;
- Fiabilidade – a informação deve representar, fidedignamente, as operações e outros acontecimentos que efetivamente ocorreram;
- Comparabilidade – os utilizadores devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo, de forma a identificarem tendências na posição financeira e no desempenho das demonstrações financeiras de diferentes entidades.

O referencial em Portugal que trata destas matérias está enquadrado pela Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este documento tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho”, publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003 (Comissão de Normalização Contabilística, 2013).

Assim, o parágrafo vigésimo quarto da Estrutura Conceptual do SNC evidencia as mesmas características qualitativas como os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes, indicando que as quatro principais características qualitativas são as acima já identificadas.

Todos os objetivos da auditoria financeira vão convergir num ponto essencial, dar credibilidade à informação financeira, devendo a referida informação possuir um conjunto de atributos que permitam aos utilizadores analisá-la e utilizá-la com segurança.

Este relatório de estágio pretende abordar a auditoria financeira, como um ramo essencial da auditoria. No entanto é importante realçar que existem outras áreas para as quais foi surgindo a necessidade de credibilidade e exatidão nos mais diversos setores de atividades, como por exemplo: a auditoria informática; a auditoria operacional; a auditoria de gestão; a auditoria social e a auditoria interna.

Em Portugal, a regulamentação da auditoria está centrada na OROC que controla todas as matérias de revisão legal de contas, auditorias às contas e outros serviços relacionados.

Em 1983 foram publicados as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas e em 1987 foi promulgado o Código Ética e Deontologia Profissional, mas em 1993 foi publicado o novo diploma com os estatutos da OROC, Decreto-Lei (DL) 422-A/93 de 30 de dezembro. Em 1999 foi criado novo regime jurídico dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) com a publicação do Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro, instituindo um novo Estatuto da OROC. Este diploma reformulou profundamente no direito interno as competências dos revisores como forma de responder às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas. Em 2008 foi aprovado o atual estatuto da OROC através da republicação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro pelo Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro. A par da anterior reformulação operada, no essencial, este diploma legal veio concretizar um esforço de harmonização na aplicação das normas internacionais de auditoria e reforçar os deveres de ordem deontológica — independência, isenção, confidencialidade e prevenção de conflitos de interesse (OROC, 2008).

A nível internacional, a OROC é membro da International Federation of Accountants (IFAC), organismo representativo da profissão a nível mundial. Um dos objetivos fundamentais da IFAC é incentivar e apoiar a realização de auditorias de alta qualidade. A IFAC identifica duas considerações importantes em relação à aplicabilidade e relevância das ISA's para auditorias em Pequenas e Médias Empresas (PME) (IFAC, 2012):

➤ A primeira consideração assenta

na importância de realizar uma auditoria de demonstrações financeiras com um nível consistente de fiabilidade, independentemente da dimensão da entidade auditada ou da dimensão da firma que realiza a auditoria;

➤ A segunda consideração identifica

a necessidade de garantia das PME's, com base na relação custo-benefício, colocando a nota na necessidade ou não de uma auditoria ou um serviço de controlo diferente da auditoria.

2.1.2 Controlo interno

O controlo interno é um dos aspetos mais importantes num processo de auditoria, independente de que dimensão for a entidade a ser objeto de auditoria. Qualquer entidade deve possuir sistemas de controlo que lhe garantam a eficiência da sua atividade e deve ser implementado pelos órgãos de governação.

Para Costa (1978, p.27) o controlo interno tem por objetivo *“a salvaguarda dos ativos das empresas e conseguir a precisão e integridade dos registos contabilísticos e peças finais”*.

Segundo a ISA 315⁴ o auditor deve obter a compreensão do controlo interno relevante para a auditoria.

Considerando o parágrafo A42 da referida norma, o auditor deve ter conhecimento do controlo interno com o objetivo de identificar o tipo de potenciais distorções e fatores que podem afetar os riscos de distorção material e ainda na conceção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais a adotar.

Barbier (1992, pp.13-14) afirma que, *“a entidade possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance”*.

O controlo interno é o processo concebido e tornado eficaz pelos encarregados pela governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos da entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência operacional e conformidade com leis aplicáveis e regulamentos (ISA 315, parágrafo A44).

Daqui se depreende que a existência de procedimentos de controlo não é suficiente para aferir se o controlo existe. Importa ainda testar se é adequado e se foi colocado em prática. Mesmo sujeito a

⁴ ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente.

todo este crivo há que admitir que o controlo interno pode falhar, assumindo esta falha a designação de “risco de controlo⁵”.

O risco de controlo resulta dos sistemas contabilísticos e do controlo interno adotado pela entidade, não dependendo do trabalho efetuado pelo auditor. Este apenas procede à sua avaliação, identificando a existência de controlos e o seu cumprimento ajudam-no a determinar a profundidade e extensão dos procedimentos a usar (OROC, 2012).

A nível nacional a Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410⁶, no seu parágrafo quarto, define controlo interno como o conjunto de *“todas as políticas e procedimentos adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão, assegurando a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”* (OROC, 2012).

Por outras palavras, o controlo interno consiste (Costa, 2007):

- No plano da organização que proporciona uma apropriada segregação de responsabilidades funcionais;
- Num sistema de autorização e procedimentos de registos a fim de proporcionar um controlo contabilístico razoável sobre os ativos, passivos, créditos e gastos;
- Em práticas corretas a serem seguidas no desempenho dos deveres e das funções de cada um dos departamentos de uma entidade;
- Em existir pessoal de qualidade compatível com as respetivas responsabilidades.

Existem vários modelos de controlo interno, apesar dos seus objetivos finais serem semelhantes. Como modelos mais utilizados destacam-se o Modelo *“Enterprise Risk Management - Integrated Framework”* do Committee of Sponsoring Organizations da Tradeway Commission (COSO), o CoCo

⁵ Risco de controlo é o risco de uma asserção apresentar uma distorção que possa ser materialmente relevante e não possa ser evitada, ou detetada e corrigida tempestivamente pelo SCI existente na entidade.

⁶ DRA 410 – Controlo Interno.

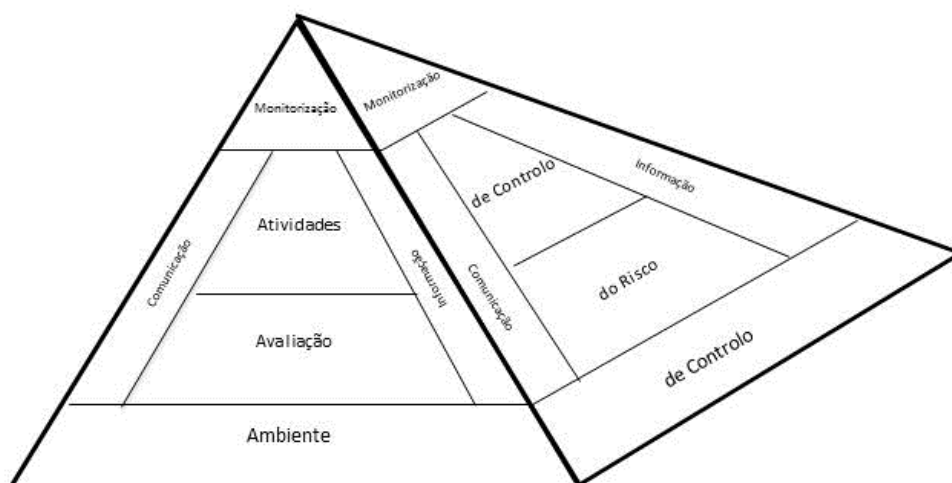
“Guidance on Assessing Control” do Canadian Institute of Chartered Accountants e o Turnbull Report “Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code” do Institute of Chartered Accountants in England and Wales, bem como o CobiT, na vertente de tecnologias de informação.

No nosso trabalho abordaremos o mais relevante para a generalidade das entidades, o modelo do COSO. Porque é o modelo referenciado e focalizado em toda a organização, para além de ter sido introduzido pela Comissão Europeia serve como o modelo de suporte ao seu paradigma de sistema de controlo interno.

Assim, o COSO (1992) desenvolveu um modelo para avaliação do controlo interno: o “Internal Control – Integrated Framework”. O COSO é considerado, desde então, um modelo de referência, universalmente aceite, a partir do qual as entidades medem a eficácia dos seus Sistemas de Controlo Interno. É definido como “um processo, efetuado pela administração, gestão e outros colaboradores de uma organização, aplicado na definição da estratégia e em toda a entidade, desenhado de forma a identificar potenciais eventos que possam afetar a organização e gerir os riscos dentro dos limites definidos, e assegurar, com um razoável nível de segurança, o cumprimento dos objetivos propostos” (COSO, 2011).

O COSO identifica cinco componentes do controlo interno que necessitam de funcionar de modo integrado para assegurar o resultado positivo de cada objetivo:

Figura 2 – Componentes do SCI



Fonte: COSO Report, (1992) – Exhibit 1, pág. 17

A primeira componente assenta no ambiente de controlo, onde se define o modo como a entidade está estruturada e organizada relativamente à integridade, aos valores éticos e à competência das pessoas. Relaciona-se com a gestão no que toca à responsabilidade de cada um dos intervenientes na entidade e é um fator intangível fundamental para as restantes componentes do controlo interno, pois proporciona disciplina, estrutura e cultura organizacional.

A segunda componente identifica os processos de avaliação do risco em que, com base nos objetivos definidos, a entidade deverá detetar e analisar os riscos relevantes, definindo a forma como os mesmos deverão ser tratados.

O sistema de informação introduz a terceira componente do sistema gerando informação de forma a permitir a verificação do cumprimento dos limites estabelecidos. A sua supervisão e a sua efetividade permitem aos colaboradores desempenhar ativa e conscientemente as suas funções.

Na quarta componente, refere as atividades de controlo onde se incluem as políticas e procedimentos que permitem adotar as ações necessárias para que os objetivos sejam atingidos. Na opinião de muitos profissionais esta é a componente do controlo interno, que deve merecer mais atenção.

A quinta e última componente do controlo interno, revela a monitorização, isto é, visa assegurar que o SCI continua a operar eficazmente, aplica-se a todas as atividades dentro da entidade e alerta para situações de possível risco, de uma forma geral, avalia a qualidade e desempenho do SCI ao longo do tempo.

Existe uma relação direta entre os objetivos e os meios definidos pela entidade que, para serem atingidos, necessitam da intervenção de todos os componentes. O conceito de controlo interno definido pelo COSO (1992) ainda hoje é válido e aceite universalmente e foi desenhado de forma a fornecer garantia razoável quanto à concretização dos seus objetivos em três categorias:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade do relato financeiro;
- Conformidade com leis e regulamentos.

O modelo COSO, desde a sua criação, tem registado algumas alterações no sentido de adaptar a estrutura conceptual originalmente criada aos desenvolvimentos observados nos últimos anos. Desta forma, e após os escândalos financeiros ocorridos nos anos anteriores o COSO, em 2004, desenvolveu um modelo com uma visão mais alargada do conceito de controlo interno, o “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*”, adicionando os objetivos de natureza estratégica às categorias de objetivos de uma entidade, e três novas componentes aos cinco inicialmente definidos.

A estrutura conceptual do modelo de controlo interno COSO pode ser esquematizada num cubo, em que os três vetores, inter relacionados entre si, representam as categorias de objetivos, dentro dos níveis de uma entidade e as várias componentes necessárias ao seu cumprimento.

Figura 3 – Cubo COSO



Fonte: COSO-Internal Control-Integrated Framework, 2011, pág. 5

Por norma, os controlos que são mais relevantes numa auditoria relacionam-se com os objetivos da entidade alvo de auditoria em preparar demonstrações financeiras para finalidades externas que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e a gestão de risco que possa dar origem a uma distorção material nessas demonstrações financeiras. Claro que aqui se colocam alguns problemas, pois esta decisão vai sempre variar de auditor para auditor, mas é uma das responsabilidades do auditor e está sujeita a regulamentação de normas, sejam elas nacionais ou internacionais.

A ISA 315 enuncia ainda, no seu parágrafo A61, alguns fatores que podem influenciar o auditor na avaliação dos riscos de distorção material, nomeadamente, ao conceber e executar outros procedimentos em resposta a riscos avaliados, tais como:

- A materialidade;
- A importância do risco associado;
- A dimensão da entidade;
- A natureza do negócio da entidade, incluindo a sua organização e características de propriedade;
- A diversidade e complexidade das operações da entidade;
- Requisitos aplicáveis legais e reguladores;
- As circunstâncias e o componente aplicável do controlo interno;
- A natureza e complexidade dos sistemas que façam parte do controlo interno da entidade, incluindo o uso de entidades de serviços;
- Se e de que forma um controlo específico, individualmente ou em combinação com outros, evita, ou deteta e corrige, distorções materiais.

A existência numa entidade de um SCI, mesmo que seja muito eficiente e organizado, não garante que não existam erros, omissões, irregularidades ou fraudes. Estas situações podem ser influenciadas por diversos fatores, tais como, a falta de empenho e participação dos órgãos de gestão na implementação e manutenção do sistema de controlo, a própria dimensão da entidade (numa entidade de menor dimensão torna-se mais difícil a implementação de um sistema de controlo interno), erros humanos, entre outros.

Aquando dos primeiros contatos com determinada entidade e de forma a detetar os erros de um determinado processo, os auditores documentam o entendimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, recorrendo ao registo da informação através de narrativas dos processos, indicação dos controlos relevantes, questionários ou *check list*⁷ de controlo

⁷ *Check list* pode ser considerada uma lista de verificação (tradução livre).

interno (anexo 1⁸) e fluxogramas. Estes procedimentos são normalmente acompanhados de um teste de *walkthroughs*⁹.

O SCI desdobra-se em duas modalidades no seio das entidades (AICPA citado por Costa, 2007, p.206):

- Controlo Interno Administrativo – caracteriza-se pelos planos de organização, estrutura e funções, processos, procedimentos e registos relativos ao sistema de autorização de transações e tomadas de decisão em geral;
- Controlo Interno Contabilístico – caracteriza-se pelos procedimentos e registos relacionados com a manutenção e salvaguarda dos ativos, a confiança dos registos contabilísticos e a preparação de demonstrações financeiras de acordo com os princípios e normas aplicáveis.

2.1.3 Limitações da auditoria e do controlo interno

Apesar de a auditoria acrescentar fiabilidade às contas não garante absoluta inexistência de erros e/ou omissões, pois poderão ocorrer vários acontecimentos dos quais se destacam:

- Utilização de técnicas de amostragem, que por sua vez estão incorporadas de quantificação probabilística e não de certezas;
- Juízos de materialidade na deteção do valor do erro a detetar e a relatar;
- Incidência de estimativas no processo de encerramento de contas;
- Análise custo-benefício, em que se pondera o valor que a entidade auditada está disposta a pagar pelo serviço prestado, o qual influenciará a profundidade do trabalho de auditoria;

⁸ Existem vários questionários de controlo interno, ou seja, normalmente existe um para cada área da entidade e em função da contabilidade, neste exemplo de questionário de controlo interno apresentamos o da área de Empréstimos Obtidos e Financiamentos da entidade auditada na parte prática do trabalho.

⁹ É um exemplo dos fluxos existentes numa dada classe de transações de forma a verificar que a situação reflete corretamente os diversos fluxos, intervenientes e controlos.

- Ritmo intenso dos negócios, aumentando a incerteza e agravando os eventuais fatores de risco;
- Possível falta de integridade dos gestores ou existência de situações de conluio;
- Inexistência de segregação de funções;
- Contexto atual de crise leva a que se proceda de forma menos correta na obtenção dos objetivos propostos, que hoje em dia são fundamentais para a sobrevivência das organizações.

O risco de não ser detetada uma distorção material resultante de fraude é maior que o risco de não detetar uma distorção material resultante de erro. Efetivamente a fraude pode envolver esquemas altamente sofisticados para a ocultar, como por exemplo a falsificação ou uma falha deliberada.

Acresce ainda referir, que o risco de não ser detetada uma distorção material resultante de fraude praticada pela gestão é maior do que se praticada pelos colaboradores e o facto da opinião do auditor se basear no conceito de segurança razoável, não garante que virão a ser detetadas distorções materiais (fraude ou erro).

Segundo Coopers & Lybrand (1997), *“nem todos os controlos reduzem o risco de todos os tipos de erros e irregularidades, na medida em que há certas limitações inerentes à confiança que pode ser depositada no sistema de controlo interno”*.

Pelo facto de existir um sistema de controlo interno implementado, não significa que o mesmo esteja operativo e mesmo que operativo, podem não ser atingidos os objetivos enunciados anteriormente. Embora, estejam definidos claramente os objetivos e procedimentos a adotar e a controlar num SCI, o auditor deve considerar na sua avaliação que o SCI tem sempre algumas limitações, que resultam essencialmente do facto dos controlos serem desenvolvidos por pessoas com poder de decisão/governança na entidade. Desta forma, o auditor nunca pode afastar a possibilidade de ocorrerem erros humanos, conluio, fraude ou ainda o facto de os procedimentos aplicados serem inadequados.

Na atualidade, um dos aspetos importantes na implementação de um SCI numa entidade está ligado à relação custo/benefício. Desta forma, o SCI não deve ser complexo ou simples, deve ser o adequado às exigências e dimensão da entidade. O custo do SCI deve ser inferior aos benefícios obtidos com o mesmo, pois só assim trará vantagens à organização e conseqüentemente aos utilizadores da informação financeira. Existem outras limitações do controlo interno, que tem a ver com as transações pouco usuais ou poucos frequentes e com o uso da informática. O SCI é concebido para grandes rotinas, áreas e volumes de transações e quando se verificam transações ocasionais ou em áreas não controladas escapam ao SCI, por outro lado a informática altera a lógica das atividades de controlo e facilmente envolve riscos ao nível dos acessos, partilhas, seguranças e volatilidade.

A análise do SCI está sujeita a diversas limitações, quer de ordem endógena, quer exógena à realidade da própria entidade, nomeadamente:

- A exigência do Órgão de Gestão de uma relação positiva na vertente custo/benefício do controlo;
- A dimensão da entidade;
- A potencialidade de erros humanos;
- O não interesse do Órgão de Gestão na manutenção de um bom SCI;
- As transações pouco usuais que escapam a qualquer tipo de SCI (v.g. venda bens usados, refugos);
- A utilização/manipulação do sistema informático.

A avaliação do SCI deve estar corretamente documentada. A natureza da documentação dependerá da forma como se apresenta a informação e o critério adotado pelo auditor. A avaliação do controlo interno é fator fundamental como instrumento de um planeamento do trabalho de auditoria de forma eficiente e eficaz.

Assim, podemos concluir que, embora com tendência a ser mais sofisticado nas entidades de maior dimensão, nenhuma entidade, por mais pequena que seja, deveria exercer a sua atividade sem ter instituído um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado. Do ponto de vista da auditoria

externa, o mesmo é dizer que nenhum trabalho deveria realizar-se sem que fosse efetuada uma análise e teste aos sistemas instituídos.

2.1.4 Planeamento de auditoria

A este nível colocam-se questões como:

- Porquê o planeamento de auditoria?

- Quais as vantagens de um planeamento de auditoria?

São perguntas que se colocam diversas vezes no início de cada auditoria, principalmente a entidades já auditadas em anos anteriores pelos mesmos auditores. Tanto os normativos nacionais como os internacionais pretendem responder e ajudar no esclarecimento dessas questões.

Tal como refere a ISA 210¹⁰, um dos passos do planeamento em auditoria passa por informar o cliente, através de uma Carta de Compromisso (proposta de trabalho), de todos os pontos importantes a abordar no trabalho, com o pormenor necessário, para que o trabalho seja desenvolvido numa base de transparência com o cliente. Obviamente que este grau de pormenorização será menor em auditorias recorrentes e em que não haja alteração no Órgão de Gestão da entidade.

Após a aceitação de uma entidade para cliente de auditoria, o auditor deverá obter um adequado *background*¹¹ de informação. O planeamento de auditoria procura desenvolver uma estratégia geral e uma metodologia pormenorizada quanto à natureza, oportunidade e extensão esperadas da auditoria. O auditor deve planear o trabalho de auditoria de forma eficaz. Deve desenvolver e documentar um programa de auditoria que estabeleça a natureza, oportunidade e extensão dos

¹⁰ ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.

¹¹ Recolha do máximo de informação que permita ao auditor conhecer profundamente o seu cliente.

procedimentos de auditoria planeados, necessários para implementar o plano global de auditoria (DRA 300, parágrafo terceiro e quarto)¹².

Na fase de planeamento existem dois aspetos a ter em atenção, nomeadamente, a natureza, extensão e tempestividade das atividades e dos procedimentos de auditoria a realizar e a direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria (ISA 300, parágrafo A1)¹³.

A ISA 300 refere que a natureza e extensão das atividades de planeamento podem variar de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, com as experiências anteriores dos membros da equipa de trabalho e das alterações relevantes, que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Relativamente à tempestividade, ou seja, ao período em que devem ser realizadas certas atividades de planeamento e efetuados testes e procedimentos de auditoria, usualmente definem-se dois períodos para um trabalho de auditoria: uma primeira fase e uma fase final.

Numa primeira fase, anterior ao trabalho final podem ser realizados trabalhos relacionados com procedimentos analíticos a serem aplicados como testes de avaliação do risco, com a compreensão dos regulamentos aplicáveis à entidade e como estão a ser seguidos, determinação da materialidade, procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transações, saldos de contas e divulgações correspondentes a tais riscos e não menos importante, efetuar um levantamento do sistema de controlo interno da entidade, entre outros.

Na segunda fase do trabalho, o conhecimento do negócio da entidade permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que poderão afetar o relato financeiro, a auditoria ou o relatório de auditoria – a Certificação Legal de Contas (CLC), com o objetivo de determinar os procedimentos de auditoria (ISA 315, parágrafo terceiro e quarto).

O planeamento não é uma fase isolada de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa frequentemente logo após a conclusão da anterior auditoria e continua até à conclusão do trabalho de auditoria corrente. Contudo, o planeamento inclui a consideração da oportunidade de algumas atividades e procedimentos de auditoria, que terão de anteceder a outros procedimentos de auditoria. Por exemplo, o planeamento inclui a necessidade de o auditor

¹² DRA 300 – Planeamento

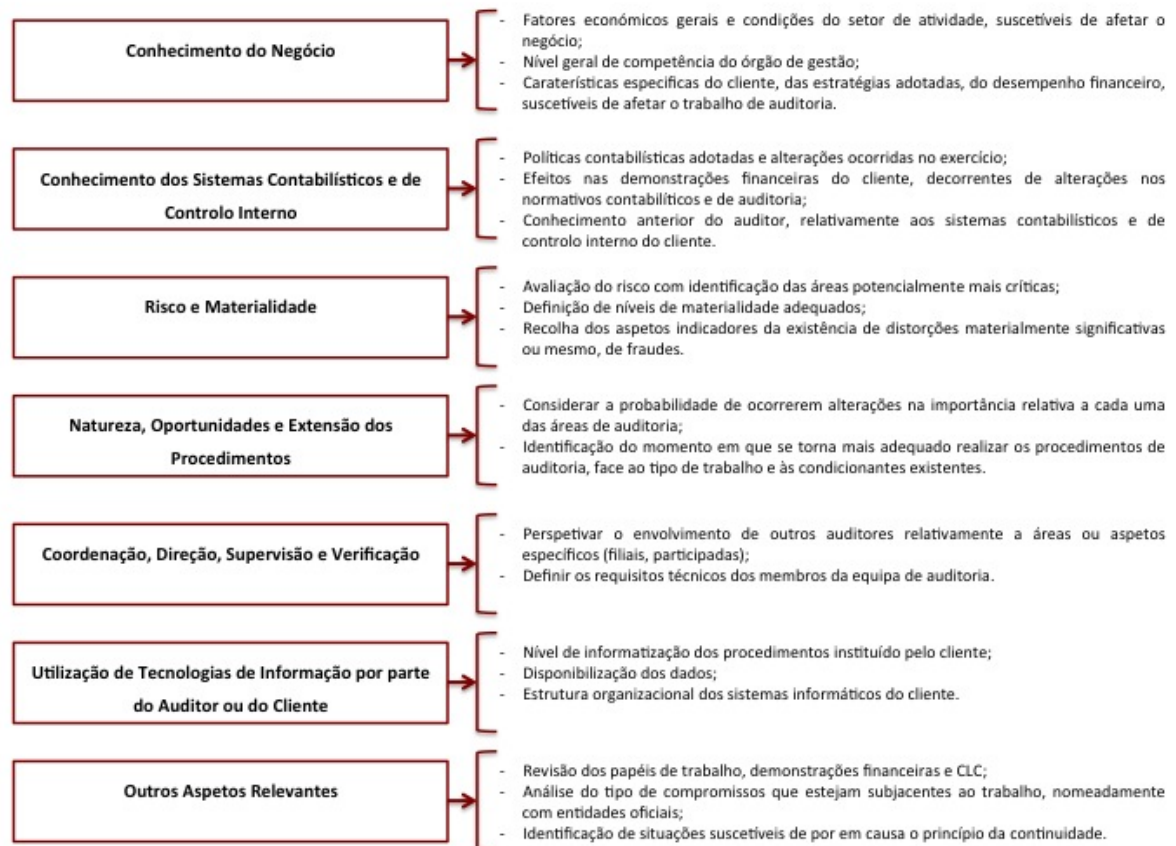
¹³ ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

considerar, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção material, matérias como (ISA 300, parágrafo A2):

- Os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;
- A obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;
- A determinação da materialidade;
- O envolvimento de peritos e a realização de outros procedimentos de avaliação do risco.

Para avançar com o planeamento há que ter em conta aspetos essenciais para a adequada realização do planeamento do trabalho em auditoria:

Figura 4 – Planeamento do Trabalho em Auditoria



Fonte: Adaptação Formação da OROC: Planeamento na Auditoria de Demonstrações Financeiras (2012)

A extensão do planeamento é variável, dependendo de fatores como a “dimensão da entidade a auditar”, da “complexidade da auditoria” e da “experiência que o auditor tem da entidade e do seu negócio”. A responsabilidade do planeamento, por sua vez, está a cargo do auditor responsável pela mesma, sendo no entanto aceitável que tal técnico o debata com o Órgão de Gestão da entidade.

No desenvolvimento do plano global de uma auditoria, exemplificado na figura acima, os auditores devem ter presente cinco temas essenciais: o conhecimento do negócio (DRA 310), a compreensão do sistema contabilístico e de controlo interno (DRA 410), a identificação e avaliação dos riscos de distorção material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente (ISA 315), a avaliação do risco (ISA 330 e DRA 400) e a materialidade (ISA 320 e DRA 320). Assim, podemos conferir que o planeamento não é mais, do que seguir algumas normas e proceder de acordo com a sua essência e transversalidade.

Para finalizar este tema, apresentamos de seguida um exemplo a considerar num planeamento geral e desenvolvimento de uma entidade:

Figura 5 – Planeamento Geral e Desenvolvimento

<p>Planeamento</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reunião para a definição da abordagem de auditoria 2. Definição preliminar do planeamento 3. Revisão preliminar do planeamento 4. Reunião da equipa de trabalho 5. Desenvolvimento dos procedimentos de auditoria para avaliação do ambiente de controlo 6. Elaboração do plano de auditoria, incluindo os programas de trabalho
<p>Execução</p>	<ol style="list-style-type: none"> 7. Desenvolvimento dos procedimentos de auditoria, incluindo a formulação de conclusões, análise de factos subsequentes e redação de relatórios
<p>Controlo de Qualidade</p>	<ol style="list-style-type: none"> 8. Revisão dos dossiês de trabalho 9. Revisão de controlo de qualidade 10. Consulta a outros auditores (quando aplicável)
<p>Conclusão</p>	<ol style="list-style-type: none"> 11. Reunião com o cliente para discussão das conclusões 12. Emissão de relatórios de auditoria

Fonte: Adaptação Formação da OROC: Planeamento na Auditoria de Demonstrações Financeiras (2012)

Importa sublinhar a ideia, de no momento em que se planeia uma auditoria deverá formular-se a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo da execução do trabalho, principalmente nos casos das primeiras auditorias, onde poderá existir um desconhecimento das realidades concretas da entidade por parte do auditor.

2.1.5 Materialidade

No contexto atual, a avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras passou a ser um fator de maior relevância, já era e continua a ser um dos aspetos fundamentais em

auditoria, uma vez que é o nível definido de materialidade, que determina se o relatório de auditoria será ou não modificado.

O cálculo da materialidade é um dos primeiros passos que o auditor deve efetuar quando inicia o processo de auditoria, quer pela primeira vez, quer em anos seguintes e deve-se considerar dois níveis de materialidade: ao nível de execução em relação aos saldos de contas, a grupos de contas, a classes e transações e a divulgações e ao nível global das demonstrações financeiras.

Nos termos do definido na ISA 320¹⁴, e segundo o seu parágrafo nono, *“a materialidade de execução representa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações”*.

O objetivo da auditoria das demonstrações financeiras é o *“de habilitar o auditor a expressar a sua opinião profissional sobre se essas demonstrações financeiras estão, ou não, preparadas em todos os aspetos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro adotada. A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de juízo profissional. Desta forma, ao conceber o plano de auditoria, o auditor estabelece um nível de materialidade aceitável de forma a detetar quantitativamente as distorções materialmente relevantes”* (DRA 320, parágrafo quinto e sexto)¹⁵.

“O auditor necessita de considerar a possibilidade de distorções de quantias relativamente pequenas que cumulativamente possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras. Por exemplo, um erro num procedimento de final do mês pode ser um indício de uma distorção potencialmente material se esse erro se repetir todos os meses” (DRA 320, parágrafo sétimo).

Resumidamente pode-se considerar que uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras. A

¹⁴ ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.

¹⁵ DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria.

materialidade é relacionada com a dimensão quantitativa da informação e na determinação do risco de auditoria. O auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e a sua relação com aquele risco. A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de juízo profissional não existindo parâmetros pré-definidos.

A opinião em auditoria pode-se efetuar em três níveis:

- Nível imaterial – os erros existentes não afetam o julgamento do auditor, podendo conduzir a um relato não modificado;
- Nível material relevante – os erros que afetam o julgamento do auditor conduzem a um relato modificado não adverso;
- Nível de materialidade elevado – os erros que conduzem a um relato modificado adverso por parte do auditor.

Os erros imateriais do ponto de vista quantitativo poderão ser considerados materiais do ponto de vista qualitativo e assim a materialidade não pode ser analisada só ao nível de cada erro, mas também no seu conjunto.

A materialidade deve ser considerada e estar sempre presente quando se planeia realizar uma auditoria de acordo com o seu nível global, com os itens tomados individualmente e com considerações de natureza legal e reguladora. Estas situações podem resultar em diferentes níveis de materialidade. Assim, a materialidade deve ser considerada na fase de planeamento, na fase de execução do trabalho de auditoria e antes da emissão do relatório final.

Existem indicadores de referência que o auditor pode considerar com base no resultado das operações:

- Resultado antes de impostos, quando este agregado revela alguma estabilidade, podendo assumir-se a média dos últimos anos ou o resultado estimado para o ano;
- Volume de negócios ou total de rendimentos, quando os resultados revelarem grandes oscilações ao longo dos exercícios pode recorrer-se a uma escala gradual.

E com base na posição financeira da entidade:

- Capitais próprios, quando os resultados forem pouco expressivos;
- Total do Ativo, quando o Capital Próprio for muito reduzido.

Os níveis de materialidade têm vindo a ser ponderados em baixa, face aos riscos crescentes com que o trabalho do auditor/revisor se tem vindo a deparar. Para o efeito, veja-se a título de exemplo os parâmetros indicados nos referenciais sobre a temática e períodos de construção.

Quadro 1 – Guias/Orientações Quantitativos

Indicador	Elder, Beasley, Arens 12ª Edição (2008)	Elder, Beasley, Arens 10ª Edição (2005)
Resultado Operacional	3 – 6%	5 – 10%
Ativo Corrente	3 – 6%	5 – 10%
Total do Ativo	1 – 3%	3 – 6%
Passivo Corrente	3 – 6%	5 – 10%

Fonte: Elaboração própria

As normas referem que a materialidade pode ser analisada por áreas. Neste caso, o termo mais indicado não será “materialidade”, mas sim “erro tolerável”, ou seja, o nível de distorções que o auditor está disposto a aceitar, rubrica a rubrica. As normas nacionais e internacionais não possuem uma definição matemática concreta para os limites de materialidade, até porque devem ser tidas em conta considerações quantitativas e qualitativas. Ao nível quantitativo, é comum o recurso a indicadores representativos da posição financeira e desempenho, como por exemplo, definir o nível de materialidade entre 1% e 3% do total do ativo (Elder et al., 2008).

O nível qualitativo também não deve ser esquecido, de acordo com Costa (2007), “*uma distorção deve ser sempre considerada material se, entre outras situações, tiver por base uma fraude ou irregularidade ou quando resultar do incumprimento das leis ou dos regulamentos aplicáveis*”.

Num processo de auditoria, o auditor encoraja a correção de todas as diferenças identificadas durante a auditoria, mesmo aquelas que não são materialmente relevantes. O auditor discute as distorções materialmente relevantes com o cliente antes de emitir o relatório. Após o cliente realizar as correções que entender pertinentes de acordo com as situações apresentadas, o auditor avalia o conjunto das distorções que se mantiveram face à materialidade definida, de onde decorrerão três cenários:

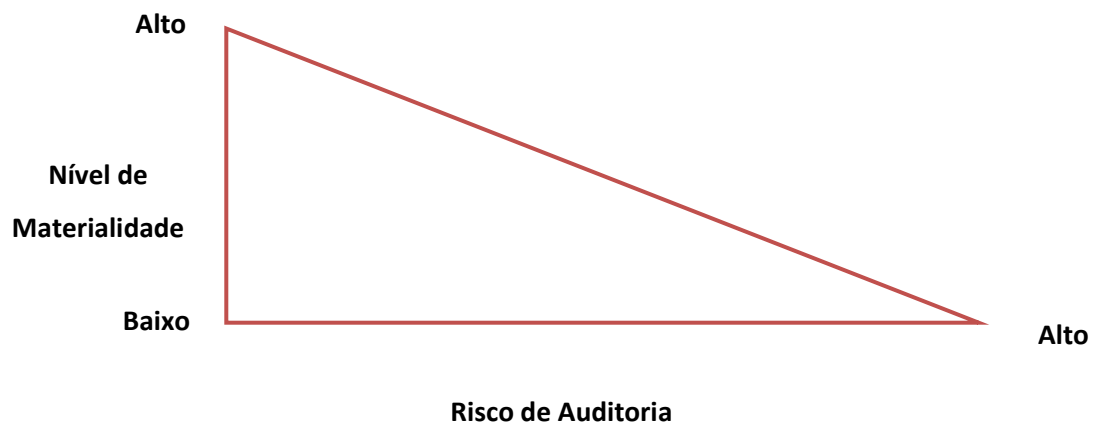
- As distorções são superiores ao nível de materialidade – neste caso o auditor deve verificar se os erros específicos irão afetar a sua opinião e em conjunto com os órgãos de gestão da entidade solicitar a sua correção;
- As distorções ficam abaixo do nível de materialidade – neste caso o auditor não deve considerar os efeitos destes, não afetando por conseguinte a sua opinião;
- As distorções aproximam-se muito do nível de materialidade – neste caso o auditor terá de executar mais procedimentos de forma a obter mais provas que substanciem as distorções.

A DRA 320, no seu parágrafo décimo, esclarece que *“existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de auditoria e vice-versa. O auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se após planejar procedimentos de auditoria específicos, o auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de auditoria aumentou. O auditor compensa esta situação:*

- *Reduzindo o nível estimado de risco de controlo, se tal for possível, e suportando o nível reduzido, levando a efeito testes de controlo alargados ou adicionais; ou*
- *Reduzindo o risco de deteção através da modificação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados”.*

O auditor obtém segurança razoável obtendo prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria¹⁶ para um nível aceitavelmente baixo.

Figura 6 – Relacionamento entre Materialidade e Risco de Auditoria segundo Hayes et al. (2005)



Fonte: Costa (2007, p. 192)

No caso de um nível de materialidade alto o respetivo risco de auditoria será baixo. A situação inversa também se verifica, obviamente. Tomando como exemplo a conta clientes, no caso da materialidade alta, um auditor opta pela confirmação de todos os saldos de clientes, no caso contrário, não se confirma qualquer saldo de clientes e o risco de auditoria manter-se-á alto.

2.1.6 Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Adotando as normas de auditoria e estando obrigados ao cumprimento de um exigente código de ética, os revisores e auditores, desde há muito, fazem parte de uma profissão internacionalmente reconhecida e respeitada.

De acordo com Moreira (2010), toda a profissão tem uma identidade, que requer ideais e padrões comuns, ou seja, um código ético e um código deontológico e define ética como um compromisso interno com valores duradouros implicados na natureza do ser humano e a deontologia como os

¹⁶ Risco de auditoria é “o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas” (ISA 320, parágrafo A1).

deveres e responsabilidades requeridos por um determinado ambiente profissional, podendo refletir a evolução e novas prioridades.

A problemática em torno da independência dos auditores tem sido, desde há muito tempo, objeto de análise e preocupação. A Ética e a Deontologia Profissional dos auditores representam a base das normas e regras por que os profissionais se devem pautar. A prova-lo é a existência de inúmeros Códigos de Conduta e Ética elaborados pelas mais diversas entidades e organismos nomeadamente, o International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) por meio do Código de Ética e Deontologia Profissional do IFAC, o Código de Ética e Deontologia Profissional da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEDP da OROC), o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e a Accounting Professional and Ethical Standards Board (APESB), por meio do seu Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade (APES 110 - Code of Ethics for Professional Accountants).

De acordo com os objetivos do CEDP da OROC (2011), no exercício das suas funções de interesse público, os auditores devem observar e cumprir o novo Código de Ética, que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objetivo de (CEDP, art.º 1.º, parágrafo 2.5):

- Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- Avaliar a importância das ameaças identificadas;
- Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Por forma a entender os aspetos fundamentais do CEDP da OROC é necessário conhecer os princípios fundamentais (CEDP, art.º 2.º, parágrafo 2.1):

- *“O revisor oficial de contas deve em todas as circunstâncias pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos princípios consignados no presente Código e nos restantes normativos aplicáveis, adotando uma conduta responsável que prestigie a profissão e a si próprio;*
- *O revisor oficial de contas deve exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as*

regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a Ordem e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.”

O CEDP orienta ainda os auditores no estabelecimento de objetivos principais na execução da sua atividade:

- A Credibilidade – necessidade de credibilidade por parte da sociedade na informação e nos sistemas de informação;
- O Profissionalismo – possibilidade de clientes, empregadores e outras partes interessadas, identificarem profissionais no campo da auditoria;
- A Qualidade dos Serviços – garantia de que os serviços obtidos do auditor sejam levados a efeito com os mais altos padrões de desempenho;
- A Confiança – necessidade de confiança dos utentes dos serviços na existência de uma estrutura conceptual de ética profissional que rege a prestação desses serviços.

O CEDP apresenta também algumas características fundamentais que os auditores devem possuir, no desempenho da sua atividade, para que os clientes recebam um serviço profissional competente:

- Deve possuir uma independência profissional, de atitude à margem de qualquer pressão onde possa emitir uma opinião justa e isenta;
- Deve possuir uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável;
- Deve ser competente, com o conhecimento das normas legais e técnicas aplicáveis, não negando a formação permanente e ter sempre presente o planeamento, execução e revisão do trabalho dos seus colaboradores;
- Deve possuir a urbanidade necessária para tratar com respeito os seus clientes, os colegas, a Ordem e outras entidades;
- Deve pautar a sua conduta pelo sigilo profissional;

- Quanto à publicidade e informação, os revisores devem conhecer as regras da Ordem nesta matéria, em que se encontra vedado toda a espécie de publicidade, sendo os sítios na internet uma das exceções.

Não há código – novo ou velho – nem manual de boas práticas que substitua o carácter. Ser ético significa fazer a coisa certa com base nos motivos certos. Contudo, sabemos que a conduta dos revisores é objeto de avaliação permanente por terceiros, por isso, agir com ética, significa ter um comportamento que os outros julgam como correto (Jesus, 2010).

Os auditores, no exercício das suas funções desempenham um papel relevante na sociedade, nomeadamente no funcionamento da economia, credibiliza a informação prestada pelas entidades, permitindo aos agentes interessados tomar decisões com base em informação fiável. Desta forma a prossecução de princípios éticos por parte dos auditores assume uma relevância significativa.

2.1.7 Controlo qualidade dos revisores e respetivas sociedades

A função do auditor ao longo dos últimos tempos tem sofrido pressões que colocaram em causa a sua independência, integridade, credibilidade e a qualidade do seu trabalho. A crise recente veio acentuar ainda mais estas situações, levando à perda de confiança nas pessoas e nas entidades. O papel do auditor tornou-se primordial, para que a confiança nas entidades e no sistema financeiro, em geral, venha a ser restaurada.

Desta forma, é importante que o auditor demonstre e convence que é independente, profissional, íntegro, credível, que defende a transparência e que atue com rigor. Para isso é fundamental que se cumpram determinadas normas de qualidade inerentes à profissão. Nos últimos anos tem sido reforçado a sensibilização da importância, para a implementação de sistemas de controlo da qualidade, ao nível dos revisores a título individual e das firmas de auditoria. Assume-se, como parte integrante do processo de monitorização do controlo da qualidade exercido pela OROC, sob supervisão do CNSA¹⁷, de acordo com o disposto no número 1, do artigo 68.º do EOROC.

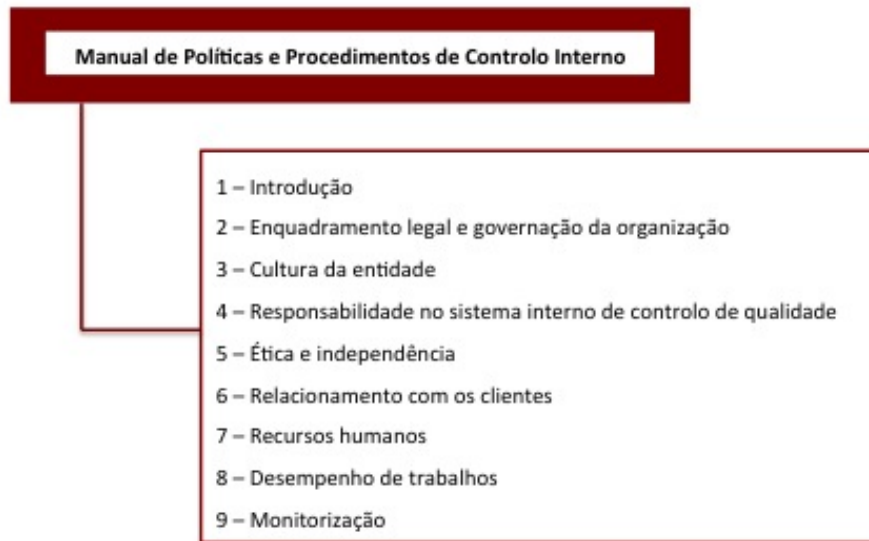
¹⁷ Foi formalmente constituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

O CNSA supervisiona e avalia o sistema de controlo de qualidade, definindo os princípios subjacentes à sua efetividade, assegurando a transparência, competência e independência em todo o processo, bem como a periodicidade de incidência do controlo em função das entidades auditadas e do âmbito desse mesmo controlo. O controlo de qualidade traduz-se numa avaliação global da atividade, no que refere ao exercício das funções, e à verificação, por sorteio, público, de que os profissionais dispõem dos dossiês de trabalho de acordo com as normas.

É neste contexto de independência, transparência e adequação das práticas de auditoria emanadas pela International Standard on Quality Control (ISQC) 1, que é necessário assegurar a existência, adequação e eficácia dos sistemas de controlo de qualidade existentes nas estruturas dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) / Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) implícitos às suas práticas profissionais. A norma internacional de controlo de qualidade para firmas que executam auditorias e revisões às demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e de serviços relacionados, consagra as responsabilidades das firmas de auditoria, no que respeita ao seu sistema de controlo de qualidade (ISQC 1).

A implementação de um sistema interno de controlo de qualidade dos ROC/SROC deve começar pela elaboração de um Manual de Políticas e Procedimentos de Controlo Interno (MPPCI), evidenciando uma exposição fiel e clara das práticas existentes na firma relativamente ao seu próprio controlo de qualidade. A ISQC 1 delibera, que a firma deve estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade, que inclua políticas e procedimentos abordando cada um dos seguintes elementos:

Figura 7 – Sistema Interno de Controlo de Qualidade



Fonte: Elaboração própria

A preocupação com a uniformização de procedimentos, refletida no âmbito do sistema interno de controlo de qualidade, bem como a verificação do respetivo cumprimento, antes da emissão de relatórios, constituem aspetos preciosos na mitigação do risco profissional e de auditoria. O que pode proporcionar uma segurança adicional ao ROC responsável, conseguida através de uma visão e apreciação independente do trabalho e respetivas conclusões.

A definição dos princípios, regras, valores, metodologias, documentação e práticas de atuação de cada ROC/SROC, no exercício da sua atividade, deve ser adequadamente suportado e publicitado internamente, para que a mensagem seja transversal e adotada por todos os colaboradores.

A ISA 230¹⁸ tornou-se eficaz para as auditorias de informação financeira após o segundo semestre de 2006. Esta norma obrigou a um maior rigor na documentação de auditoria e introduziu requisitos a adotar na fase de organização do arquivo final de auditoria. Para a ISA 230 o auditor prepara ao longo do trabalho de auditoria a documentação (papeis de trabalho), que evidencie que a prova de auditoria foi obtida relativamente a cada uma das asserções financeiras e as conclusões atingidas. No

¹⁸ ISA 230 – Documentação de Auditoria.

plano nacional a DRA 230¹⁹ é a norma pela qual os trabalhos de auditoria devem ser orientados, no que à documentação diz respeito.

Também no mesmo sentido, a ISQC 1 estabelece que após a conclusão do arquivo final de auditoria e até ao final do período de retenção (5 anos²⁰), o auditor não deve apagar ou deitar fora qualquer documentação. Caso ocorram situações excecionais²¹ após a data do relatório e obriguem o auditor a realizar procedimentos de auditoria novos ou adicionais, que conduzam a novas conclusões sobre o trabalho realizado, o auditor deve documentar as circunstâncias, procedimentos novos ou adicionais. A prova de auditoria obtida e as conclusões apresentadas devem evidenciar a data em que se realizaram essas alterações, quem as efetuou e quem as verificou.

A palavra “qualidade” atualmente é um requisito obrigatório, quer estejamos a falar ao nível de uma firma de auditoria ou quando estamos a falar ao nível de um trabalho individual de auditoria. O desenvolvimento e as alterações ocorridas nas normas de auditoria nos últimos anos visam dar resposta à necessidade crescente de melhorar a forma como os auditores exercem a sua profissão, através de novos requisitos ou através de requisitos mais exigentes.

A atual crise financeira vem revelar-se um desafio para a profissão, sendo inevitável adotar a qualidade das auditorias às atuais exigências, contribuindo desta forma para o reforço da credibilidade da profissão. Apesar da qualidade de auditoria não se definir apenas pela documentação, esta reveste-se de uma elevada importância, uma vez que permite ao auditor demonstrar que:

- Reuniu prova de auditoria suficiente e apropriada sobre as asserções das demonstrações financeiras para a emissão do seu relatório;
- Que a mesma foi feita de acordo com as normas de auditoria, requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

¹⁹ DRA 230 – Papéis de Trabalho.

²⁰ Caso não exista legislação local que obrigue a um período mais alargado. A Auditing Standard n.º 3 – Audit Documentation (AS 3) estabelece 7 anos.

²¹ Descoberta de factos respeitantes à informação financeira auditada que existiam à data do relatório do auditor que podiam ter afetado o relatório do auditor caso o auditor delas tivesse conhecimento.

O controlo de qualidade é um aspeto fundamental para dar a credibilidade e a confiança necessárias aos utentes da informação, tanto financiadores, como acionistas, fornecedores ou os restantes *Stakeholders*²².

2.2 A Crise Financeira e as suas Repercussões na Auditoria - O Caminho da Revisão Legal de Contas neste Contexto

A atual conjuntura impôs uma profunda reflexão sobre o exercício da atividade de auditoria. A contínua crise financeira na economia veio alertar o mundo empresarial para a necessidade de serem implementadas medidas estruturais e de serem reforçados os mecanismos de supervisão.

2.2.1 Conjuntura económico-financeira e implicações na auditoria

Os primeiros sinais da crise surgiram nos Estados Unidos da América (EUA), no verão de 2007. O processo de globalização das economias e a integração dos mercados de capitais contribuíram para que a crise se tenha alastrado rapidamente às restantes economias mundiais levando ao abrandamento do crescimento e em alguns casos, como Portugal, a entrada em recessão.

O desenrolar dos acontecimentos verificados em Portugal e o ritmo da sua evolução criou uma preocupação crescente na generalidade dos cidadãos, tendo passado a questionar-se a viabilidade e a sustentabilidade do modelo económico. Portugal deve reconhecer que o profundo e sistemático desequilíbrio económico ultrapassou os limites do aceitável e precipitou uma crise cujo controlo efetivo já não está ao nosso alcance.

De facto, a situação atual não é mais, quer em Portugal quer nos outros Países do Sul da Europa, do que uma manifestação aguda do baixo nível de competitividade das suas produções face ao que se verifica nos Países do Norte da Europa e, nomeadamente, na Alemanha que, na década anterior, restabeleceu a sua competitividade através de um longo esforço de moderação salarial, aumento dos

²² Todos os utilizadores interessados da informação produzida pela entidade (tradução livre).

tempos de trabalho e inovação e desenvolvimento bem conseguidos pelas suas entidades, num quadro macroeconómico devidamente controlado.

O fenómeno da globalização, a integração europeia e a adoção do euro reduziram as medidas e as opções, que em situações idênticas eram, tradicionalmente, adotadas com sucesso. A crise nacional agudiza-se numa fase em que alguns países da Europa parecem ter perdido o rumo, havendo alguns países que exprimem ceticismo quanto ao futuro e se questionam sobre as vantagens em se aprofundar, ainda mais, a integração.

Na opinião de muitos especialistas, a saída não programada do euro teria, em geral, efeitos desastrosos para os países mais endividados e para o sistema financeiro em particular. Neste sentido, é importante implementar medidas para minimizar os efeitos da crise e tentar sair dela o mais depressa possível. Algumas dessas medidas são:

- Adotar uma gestão criteriosa das finanças públicas, criando sustentabilidade para a receita e reduzindo, ao essencial, o nível da despesa pública;
- Controlar a forma efetiva os níveis de endividamento público e privado;
- Reduzir o défice orçamental para níveis comportáveis, sem prejudicar fortemente o emprego.

Mesmo assim, há questões que devem ser colocadas a quem tem a missão de adotar as políticas anticrise em Portugal. Ou seja, será que apesar da maior exigência e do rigor das políticas em curso e das que se projetam adotar, Portugal está ciente do que poderá ocorrer nos próximos 10 anos? Ficarà mais ou menos endividado? Passará a haver mais ou menos desemprego? Quais os custos sociais no fim? Será necessário novos resgates? Ou o País conseguirá recuperar economicamente? A grande questão que se coloca é saber se bastará resolver o problema financeiro ou se o verdadeiro problema de fundo é um problema económico, cuja solução terá de ser ao nível de mudanças estruturais.

Como já analisamos os efeitos da crise que abala toda a Europa, e Portugal em particular, acaba logicamente por afetar as entidades nacionais, pelo que a atividade de auditor/revisor, é uma, entre tantas outras, a sentir os efeitos nefastos da recessão. Volume de negócios em queda, pressão para a descida de honorários, insolvências de muitas entidades – que reduzem consideravelmente o

mercado – atrasos nos pagamentos e uma cada vez maior exigência, quer da parte dos clientes, quer pela regulamentação, marcam este setor nos últimos tempos.

É importante que Portugal seja capaz de resolver os graves problemas nacionais, conquistar credibilidade e reputação. É necessário criar um projeto nacional mobilizador que permita criar riqueza, emprego e bem-estar. Da parte dos profissionais da atividade de auditoria/revisão, de certeza que estão prontos para continuar a dar o seu contributo, proporcionando apoio técnico e motivação, sobretudo, ao setor das pequenas e médias empresas, que é quem mais poderá ajudar na recuperação económica e na preservação do emprego.

Nos períodos de crise ou recessão económica, existe uma maior tendência para a “engenharia contabilística”, o que exige dos auditores maiores cuidados e um sentido crítico mais profundo no exercício da sua atividade. Esta tendência deve-se ao facto de nestas alturas as entidades apresentarem resultados inferiores aos desejáveis e necessários.

2.2.2 A avaliação do risco e conhecimento do negócio

Por se considerar os riscos associados tanto à economia em geral como ao negócio em particular, um aspeto a considerar, no contexto atual de crise que se vive, entendeu-se conveniente tratar estas matérias num capítulo autónomo dando-lhe a devida importância e o relevo que merecem. Desta forma, tratar-se-á tanto a DRA 400²³ como a ISA 330²⁴, no capítulo IV do trabalho.

A auditoria tem passado ao longo dos tempos por algumas crises de confiança, sendo colocadas em causa as suas funções, designadamente, no que refere às falsas expectativas causadas pelas opiniões dos auditores. Neste contexto torna-se crítico que o auditor desenvolva um plano de auditoria eficaz e eficiente, capaz de dar resposta ao risco de expressar uma opinião inapropriada, quando as demonstrações financeiras apresentam distorções materialmente relevantes.

²³ DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.

²⁴ ISA 330 – As Respostas do Auditor a Risco Avaliados.

O conhecimento do negócio da entidade e respetivo ambiente de controlo interno, com vista à determinação de riscos de distorção material, revela-se assim fundamental na definição da estratégia de auditoria.

É fundamental mitigar os riscos antes ou no início de qualquer auditoria, ainda mais importante é em situações de crise, pois há mais possibilidades, no que respeita à ocorrência de situações de fraude, erros ou omissões, sejam essas intencionais ou não. Este facto assume particular importância, quando se analisam entidades que atuam em setores de atividade muito concorrenciais, quer pela complexidade do negócio e respetivas regulamentações, quer pela dimensão, volume das transações operadas e meios tecnológicos envolvidos. A avaliação dos processos e controlos padronizados adotados pelos respetivos órgãos de gestão assumem uma importância particular, no desenvolvimento do trabalho de auditores.

O auditor é confrontado diversas vezes ao longo da sua atividade com a necessidade de relevar contabilisticamente um facto patrimonial de uma entidade e se quiser fazer um excelente trabalho, não pode dar esta informação só com base na simples análise da documentação, sendo por vezes, insuficiente para a relevação contabilística dos factos patrimoniais, tornando-se assim imprescindível o conhecimento do negócio e da atividade da entidade.

“O auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade” (DRA 310, parágrafo primeiro)²⁵.

O conhecimento do negócio é usado pelo auditor, por exemplo, ao fazer a estimativa do risco inerente²⁶ e de controlo, ao determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria, bem como ao concluir sobre a consistência e credibilidade das demonstrações financeiras consideradas como um todo ao completar a auditoria (DRA 310, parágrafo quinto).

²⁵ DRA 310 – Conhecimento do Negócio.

²⁶ Risco inerente é “a suscetibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos” (DRA 400, parágrafo sexto).

Muitos auditores consideram que a primeira auditoria traz custos elevados, pois é um processo dinâmico de reunião e análise de informação, no qual o conhecimento é acumulado de forma continuada e exige o dispêndio de muitas horas de trabalho.

O nível de conhecimento do auditor, num trabalho de auditoria, deverá incluir o conhecimento geral da economia e do setor dentro do qual a entidade opera e um conhecimento particular de como esta funciona. O nível de conhecimento exigido ao auditor terá necessariamente de ser menor do que o possuído pelo órgão de gestão. A extensão que um auditor necessita de documentar para o seu conhecimento do negócio depende da complexidade deste e do número de pessoas necessárias para formar a equipa de trabalho, bem como a necessidade de cobrir possíveis saídas, doenças ou incapacidades dos principais membros da equipa. Esta documentação deve ter um nível apropriado e facilitar o planeamento da revisão/auditoria (DRA 310, parágrafo sexto).

Por sua vez, o parágrafo sétimo da DRA 300 considera que a obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.

Nos termos da DRA 310, parágrafo décimo quinto, o conhecimento do negócio é fundamental para o auditor exercer o seu juízo profissional. A compreensão do negócio e o uso de forma apropriada desta informação ajuda o auditor a:

- Estimar riscos e identificar problemas;
- Planear e levar a efeito a auditoria de forma eficaz e eficiente;
- Avaliar a prova de auditoria;
- Prestar melhor serviço ao cliente.

O auditor faz julgamentos acerca de muitas matérias, no decurso da auditoria, para os quais o conhecimento do negócio é importante (DRA 310, parágrafo décimo sexto):

- Estimar o risco inerente e o risco de controlo, os quais, nos termos da ISA 315, agregam o risco de distorção material;

- Considerar os riscos do negócio e a resposta do órgão de gestão a tais riscos;
- Desenvolver o plano global de auditoria e o respetivo programa;
- Determinar um nível de materialidade e estimar se o nível de materialidade escolhido se mantém ou não apropriado;
- Apreciar a prova de auditoria com o fim de estabelecer a sua adequação e a validade das respetivas asserções contidas nas demonstrações financeiras;
- Avaliar as estimativas contabilísticas e os esclarecimentos do órgão de gestão;
- Identificar as áreas em que podem ser necessárias considerações e habilitações especiais de auditoria;
- Identificar as partes em relação de dependência e as respetivas transações;
- Reconhecer informações conflitantes (por exemplo, esclarecimentos contraditórios);
- Identificar indícios ou circunstâncias não usuais (por exemplo, fraudes e incumprimentos de leis e regulamentos, relacionamentos inesperados de dados operacionais estatísticos com resultados financeiros relatados);
- Fazer indagações pertinentes e ponderar a razoabilidade das respostas.

O conhecimento do negócio, por parte do auditor, pode ser obtido através de conversas ou reuniões com os colaboradores da entidade, com os auditores internos (analisando os seus relatórios), com pessoas conhecedoras exteriores à entidade, com consultores jurídicos e outros que tenham prestado serviços à entidade ou dentro do sector. Outro mecanismo é através da leitura de documentos oficiais quer os produzidos pela entidade (atas da Assembleia Geral, dos Órgãos de Gestão e de Fiscalização, Relatórios e Contas, manual publicitário, manual de políticas contabilísticas e procedimentos de controlo interno), quer a literatura profissional, legislação e regulamentos oficiais.

A própria DRA 545²⁷ que tem como objetivo o estabelecer de normas e dar orientação sobre a auditoria de mensurações e divulgações, ao justo valor, contidas em demonstrações financeiras, também reforça a importância de que com vista à obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve obter:

- Uma compreensão do processo utilizado pela entidade para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor;
- As atividades de controlo relevantes que sejam suficientes para identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais.

Se duvidas houvesse em relação à importância do conhecimento do negócio, de todo o meio ambiente e contexto em que se insere cada entidade, bastava analisar os normativos nacionais, pois todas as diretrizes de revisão/auditoria fazem referência a este aspeto fundamental. A título de exemplo, veja-se o que a DRA 410, no seu parágrafo vigésimo nono salienta quando refere que o *“auditor deve obter conhecimento suficiente do processo de avaliação do risco pela entidade para compreender como a gestão considera os riscos relevantes para os objetivos de relato financeiro e decidir sobre as ações a levar a efeito para gerir esses riscos”*. Este conhecimento pode incluir a compreensão de como a gestão identifica esses riscos, estima a sua importância, avalia a probabilidade deles ocorrerem e os relaciona com o relato financeiro.

2.2.3 A independência dos auditores

O relatório de auditoria tornou-se no instrumento através do qual o auditor comunica com todos os interessados na entidade. Neste contexto, a independência do auditor é fundamental para assegurar a confiança de todos na fiabilidade dos seus relatórios, conferindo maior credibilidade às informações financeiras publicadas.

²⁷ DRA 545 – Compreensão do Processo Utilizado pela Entidade para Determinação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor e das Atividades de Controlo Relevantes e para Avaliação do Risco, (parágrafo décimo primeiro).

A independência constitui, também a principal forma de o setor demonstrar à sociedade e às entidades reguladoras que os ROC e as SROC estão a exercer a sua atividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade. A independência do auditor é cada vez mais uma exigência material face às condições concretas de atuação junto das entidades e outras entidades e uma dificuldade perante o conjunto de dependências e pressões a que está sujeito no desempenho das suas funções.

Na revisão de contas os auditores tem de adotar uma atitude de perceção do risco e de apurado ceticismo profissional²⁸ para além, naturalmente, da aplicação de conhecimentos técnicos suficientes, de rigor e, acima de tudo, de independência. A independência na revisão de contas é fator supremo de trabalho.

Os normativos nacionais pelos quais os auditores estão sujeitos a cumprir estão consagrados nas NTRA da OROC. As Normas Técnicas estão suplementadas e desenvolvidas pelas DRA's. Supletivamente são aplicáveis as normas internacionais (ISA's) e recomendações de auditoria, emitidas pela IFAC. Também o Código das Sociedades Comerciais (CSC)²⁹ exige a automatização do auditor e a existência de uma estrutura orgânica separada, com a função de fiscalizar a independência dos auditores. Por outro lado, a nível internacional só existe um código deontológico que em matéria de independência de auditores possa ser utilizado, o código de ética do IFAC.

A Norma Internacional de Auditoria (ISA 200) aborda as responsabilidades gerais do auditor independente na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais. Especificamente, por um lado estabelece os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e âmbito de uma auditoria concebida para permitir ao auditor independente satisfazer esses objetivos, por outro explica o âmbito, autoridade e estrutura das normas internacionais e inclui requisitos que estabelecem as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis a todas as auditorias, incluindo a obrigação de cumprir as normas internacionais.

Numa auditoria a uma entidade de interesse público, o código de ética do IFAC (IFAC, 2012) estabelece que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria, colocando a

²⁸ Ceticismo profissional tem um papel fundamental na auditoria e faz parte integrante do conjunto de competências do auditor, está intimamente ligado ao julgamento profissional, pois facilita o exercício adequado do julgamento profissional do auditor e aumenta a eficácia de um procedimento de auditoria (ISA 200, parágrafo vigésimo terceiro).

²⁹ Alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 278.º do CSC.

independência em duas dimensões distintas, mas complementares, a independência mental (ou de espírito) e a independência em aparência.

A independência mental permite ao auditor dar uma opinião sem ser afetada por influências que comprometam o seu julgamento profissional, permitindo-o agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Na independência, em aparência, o auditor deve evitar factos e circunstâncias que sejam tão significativas que terceiros, razoavelmente, informados concluirão que foram comprometidas a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional.

O Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro introduz no EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, as alterações que decorrem da transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio (Diretiva 2006/43/CE, 2006), e salientamos neste ponto dois artigos relevantes sobre este tema. Efetivamente a alínea g), ponto 1, do artigo 62.º, salienta que os auditores devem publicar no seu sítio na Internet, no prazo de três meses a contar do fim de cada exercício financeiro, um relatório anual de transparência, que deve incluir, entre vários aspetos, uma declaração sobre as práticas de independência da sociedade de revisores oficiais de contas, que confirme igualmente a realização de uma análise interna da conformidade destas práticas de independência. Acresce o disposto no artigo 68.º-A, que se traduz de relevante e importante no que respeita, ao dever de independência dos auditores e da sua atividade (OROC, 2008).

Desta forma, podemos concluir, após a leitura do artigo 68.º-A do EOROC, que o auditor no exercício da sua atividade profissional deve atuar livre de qualquer pressão, influência ou interesse e deve evitar factos ou circunstâncias suscetíveis de comprometer a sua independência, integridade ou objetividade. O dever de independência aplica-se não só ao auditor mas também à sociedade de revisores de que for sócio, bem como aos demais profissionais envolvidos na auditoria.

O CNSA veio evidenciar, o reforço do governo das sociedades nas entidades de controlo (conselho fiscal, conselho de supervisão e comissão de auditoria). De uma forma geral, tem levado a um acréscimo de preocupação em constituir um órgão, independente da gestão, que permita ser um filtro desafiador da qualidade da prestação de informação e que, simultaneamente desempenhe um papel relevante na adequada monitorização da atuação do auditor em termos de independência e qualidade do seu trabalho (CNSA, 2011).

O normativo nacional emanado pela OROC, o CEDP define algumas condutas pessoais e profissionais que os auditores devem possuir (CEDP, 2011):

- Independência;
- Responsabilidade;
- Competência e urbanidade;
- Respeito pela legalidade;
- Sigilo profissional;
- Regras sobre publicidade pessoal e profissional;
- Respeito para com os colegas, os clientes, a Ordem e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

O auditor também pode recusar algum trabalho que, por quaisquer motivos ou circunstâncias, possa diminuir a sua liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas a terceiros sobre a sua independência profissional, ou seja, o auditor encontra-se em condições para recusar um trabalho sempre que:

- Desempenhe funções de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados numa entidade, e simultaneamente lhe seja solicitado também o trabalho de organizar e executar a contabilidade ou de assumir a responsabilidade legal ou contratual desta, nessa entidade ou outra entidade;
- Tenha de fiscalizar, inspecionar ou julgar, ao serviço de organismos com atribuições legais para o efeito, nessa entidade ou outra entidade.

A questão que se coloca é saber face a quem os auditores devem ser independentes, podemos considerar o tipo de estrutura acionista nos sistemas em causa. Nos países de estrutura acionista dispersa, como os Estados Unidos e Grã-Bretanha, a questão da independência dos auditores coloca-se antes de mais face à administração das sociedades auditadas. Enquanto nos países da Europa a

questão coloca-se também, e de forma premente, face aos acionistas dominantes. Estes acionistas dominantes são aqueles que têm um maior interesse na prática de irregularidades contabilísticas, como forma de ocultar a extração de benefícios privados da sua posição de domínio.

A independência dos auditores é a garantia mínima da adequada fiscalização de uma sociedade, sendo essa fiscalização essencial à manutenção do equilíbrio do sistema e à proteção dos interesses dos investidores, credores e trabalhadores, bem como do interesse público em geral.

As incompatibilidades e impedimentos surgem como ameaças à independência. Com base no EOROC, as incompatibilidades foram agrupadas em incompatibilidades em geral, específicas, absolutas e relativas. Caso se verifique alguma destas incompatibilidades, o auditor deve cessar imediatamente as funções de ROC, requerendo a suspensão de exercício ou o cancelamento de inscrição, consoante o caso. Os impedimentos estão estreitamente ligados com as questões de independência, ou seja, caso o auditor ou sócios da sociedade tenham exercido funções de auditoria nos últimos três anos estão impedidos de exercer funções nos órgãos de administração ou gerência (Diretiva 2006/43/CE, 2006).

Com o *Sarbanes-Oxly Act*³⁰, em 2002, nos EUA, pretendeu-se responder aos riscos de ameaça à independência dos auditores, por familiaridade no caso da rotação do auditor e por auto revisão na situação da prestação em simultâneo de outros serviços aos clientes de auditoria. De forma a evitar problemas ou diminuição de independência, procede-se muitas vezes à rotação, tanto dos sócios, como das firmas de auditoria.

A rotação dos sócios tem por objetivo “ter uma nova visão” na abordagem da auditoria, mas pode ser vista como uma medida parcial já que a equipa de auditoria não roda totalmente para assegurar a completa “visão nova”. Assim, a rotação da firma de auditoria corresponde a uma medida adicional à rotação dos sócios e da equipa permitindo uma maior independência e objetividade com um impacto positivo na qualidade da auditoria. A rotação poderá ajudar a libertar o mercado da concentração, embora não seja a medida mais apropriada para obter esse objetivo. A rotação mitiga, efetivamente, o risco de familiaridade (CNSA, 2011).

³⁰ A Lei *Sarbanes-Oxly Act* apelidada de *Sarbox* ou ainda de *SOX*, visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas entidades incluindo regras para a criação de comitês encarregados de supervisionar suas atividades e operações, de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das entidades (Wikipédia, 2012).

É importante tomar em consideração que é necessário um investimento no primeiro ano, a efetuar pelo novo auditor, para que se obtenha um razoável conhecimento da entidade auditada e assegurar a necessária qualidade da auditoria exigível. Nestes termos, tal investimento apenas pode ser recuperado se o compromisso durar um período mínimo razoável de tempo. Uma rotação demasiado curta (por exemplo inferior a 3 anos), cria um efeito negativo e contrário aos objetivos pretendidos.

Assim, a rotação é vantajosa, pois reduz riscos e potencia análises mais objetivas, mas deve permitir um período de tempo mínimo de permanência que balanceie os diferentes fatores. Senão existem desvantagens com o custo da auditoria a subir substancialmente: diluir o investimento inicial a desenvolver, no primeiro ano, para obter o conhecimento do cliente e assegurar uma efetiva rotação para os objetivos da independência. Pelo que se torna necessário definir a duração mínima do compromisso de forma harmonizada.

As negociações relativas à escolha de um novo auditor podem abrir espaço a uma concorrência baseada nos preços que, caso sejam desproporcionados face à exigência de uma auditoria, podem constituir um risco de quebra de qualidade. Assim o órgão de governação (comité de auditoria ou órgão de fiscalização) assume um papel crucial nesta matéria. Nestes termos, o CNSA apoia a rotação da firma de auditoria num período máximo de 8/9 anos, simultaneamente, a firma de auditoria deve ter um período mínimo de mandato de 3/4 anos (CNSA, 2011).

Assim, os auditores passam a estar sujeitos a controlo de qualidade, o qual é exercido pela OROC sob supervisão do CNSA, em conformidade com o respetivo regulamento e com as normas comunitárias aplicáveis e nos casos das atividades relativas a funções de interesse público, o controlo de qualidade deve ser exercido de acordo com um plano anual.

No que respeita à remuneração também deve existir independência, ou seja, a independência do auditor deve também ser garantida como independência económica de um cliente na sua totalidade ou seja, a percentagem de faturação desse cliente em relação à totalidade da faturação da entidade de auditoria não deverá ser significativa.

A venda cruzada de serviços de auditoria e de serviços extra auditoria, pelos auditores, gera duas situações problemáticas. Em primeiro lugar, as sociedades de auditoria reduzem os preços da revisão legal de contas para garantir a preferência dos seus clientes, compensando essa redução com a venda a esses mesmos clientes de serviços extra auditoria altamente rentáveis. Em segundo lugar, a

remuneração dos sócios das sociedades de auditoria, é frequentemente, determinada pelo volume de serviços extra auditoria vendidos aos seus clientes de auditoria.

A comissão de auditoria tem sido um dos temas mais discutidos nos EUA e na Europa, no âmbito da independência dos auditores. Nos EUA as comissões de auditoria tem origem no Conselho de Administração das sociedades formado por administradores independentes, e é responsável não só pela organização dos sistemas de auditoria interna e pela fixação das políticas de informação financeira da sociedade, mas também pela seleção, contratação, comunicação e destituição dos auditores externos. Ao nível europeu, incluindo Portugal, a nomeação do auditor é da competência da assembleia geral de acionistas, sob proposta da comissão de auditoria. Nas entidades não cotadas e sem comissão de auditoria é a administração ou a gerência, a quem cabe a obrigação de propor a nomeação.

A divulgação do sistema de controlo de independência e de ética deverá ser assegurada através de normas escritas, periodicamente atualizadas e disponibilizadas a todos os colaboradores da firma, efetuando-se periodicamente ações de formação sobre matérias de independência e ética, com frequência obrigatória.

Estas estratégias e procedimentos de defesa mantêm a credibilidade do setor e a salvaguarda da independência dos auditores deve ser entendida como a ausência de interesse pessoal, auto revisão, representação, familiaridade ou confiança, intimidação, ou qualquer outra circunstância que reduza a objetividade do auditor no cumprimento das suas funções. O auditor não pode aceitar clientes de setores para os quais não esteja devidamente preparado em termos de conhecimento, ou clientes com dimensão para a qual não tenha recursos humanos disponíveis.

A independência é determinada pelo cumprimento das regras de independência. A apreciação das questões relacionadas com a sua independência obriga o auditor a efetuar uma avaliação pessoal da sua objetividade, para determinar se as pressões e outros fatores comprometem a capacidade de tomar decisões de auditoria de forma imparcial.

Atualmente defende-se que devido às dificuldades financeiras dos clientes e redução dos honorários, por parte das SROC, as sociedades de auditoria devem abrir o capital a investidores privados. Em nosso entender essa solução afigura-se como um risco à independência dos auditores, e importa que os investidores privados entendam efetivamente a missão e o papel da profissão, a

qual pode contribuir para a criação de riscos associados a decisões suportadas, sobretudo, por efeitos da deteção de capital e não por critérios técnico-profissionais.

2.2.4 A credibilidade da informação financeira

Numa conjuntura de crise financeira, as entidades de supervisão e as entidades de auditoria têm um papel relevante, no sentido de poderem contribuir para a retoma da confiança nos mercados financeiros. Desta forma e neste contexto é imprescindível assegurar a transparência da informação financeira. Apesar de esta responsabilidade ser do órgão de gestão, é de salientar o papel fundamental dos auditores no aumento de transparência, especialmente pela exigência de rigor e verdade na preparação das demonstrações financeiras.

Cada vez existem mais potenciais utilizadores das informações que as entidades produzem e como tal é necessário um reforço da credibilidade da informação financeira e perante a crise que a economia assiste, uma informação errada pode levar pessoas ou entidades à falência, pode causar graves problemas económicos e sociais.

Esses utilizadores necessitam ter confiança em informação credível fornecida por uma entidade, que foi preparada objetivamente e apresentada de uma forma verdadeira. Essa credibilidade pode ser reforçada por via da intervenção de profissionais independentes.

A finalidade essencial da auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, através da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável e se dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial (ISA 200, parágrafo terceiro).

Desta forma, consideramos que a opinião do auditor aumenta a credibilidade das demonstrações financeiras ao proporcionar um elevado nível de segurança. A segurança absoluta não é atingível devido a fatores inerentes à atividade, tais como a necessidade de julgamento, o uso de testes e as limitações inerentes de quaisquer sistemas contabilísticos e de controlo interno. Por outro lado, os utentes da informação financeira não podem assumir, que a opinião do auditor é uma segurança

quanto à futura viabilidade da entidade nem quanto à eficácia ou eficiência como a gerência ou administração conduziu os negócios da entidade.

Tal como as práticas contabilísticas foram orientadas, no sentido da uniformização nos últimos anos, também a atividade dos auditores está sujeita a regras precisas, definidas em Portugal pela OROC, traduzidas em Normas Técnicas, as quais são suplementadas e desenvolvidas por DRA, supletivamente, são, também, aplicáveis as normas e recomendações de auditoria – ISA's, emitidas pela IFAC. Para assegurar a qualidade da revisão das demonstrações financeiras, a OROC implementou um sistema de controlo de qualidade do trabalho dos seus membros, constituindo-se como garantia do papel dos auditores, no reforço da credibilidade da informação financeira.

A responsabilidade inicial, pela informação financeira, reside no órgão de gestão das entidades. Este deverá assegurar, que a entidade tem uma estrutura adequada, em ordem à correta aplicação das normas contabilísticas, visando a produção de demonstrações financeiras de qualidade. Após a emissão da opinião (CLC), pelo auditor, as demonstrações financeiras são também sujeitas à apreciação e parecer do Conselho Fiscal/Fiscal Único, previamente à sua aprovação pela Assembleia Geral de acionistas.

A auditoria está intimamente ligada a ações de melhoria, desejadas pelas entidades, gestores, administração fiscal e público em geral. Compete aos auditores assegurar o *“follow-up”*³¹ e o *“feedback”*³² dessas ações que, por si só, são uma garantia da sua execução e reintrodução de forma sistemática.

É utópico afirmar, que os auditores são a solução para a crise, mas o seu papel é muito importante, dando credibilidade à informação financeira disponibilizada pelas entidades, e contribuindo para a melhoria dos seus processos internos. Os auditores incutem uma cultura de transparência e de fiabilidade das contas da entidade, permitindo aproveitar uma vantagem competitiva assente na melhor previsibilidade do seu negócio.

Os profissionais são uma garantia sobre a veracidade e exatidão da informação financeira preparada e divulgada pelas entidades, melhora a transparência, previne riscos financeiros e fiscais, defende a legalidade e ajuda os gestores/empresários a identificar os problemas e a encontrar as

³¹ Acompanhamento (tradução livre).

³² Resposta (tradução livre).

soluções adequadas, o que num contexto complicado, é fundamental para a sobrevivência e continuidade das entidades.

2.2.5 O papel da auditoria externa

Perante problemas e dificuldades sentidas pelas entidades, nos últimos anos e com o agravamento da crise financeira e económica, em Portugal, ainda se questiona, que se não fosse por exigência legal as entidades designariam um ROC para a auditoria às contas?

Na verdade, existe um “*expectation gap*”³³ sobre o que o gestor/empresário espera em relação à auditoria às contas e o que lhe pode fornecer ou facultar.

O ROC exerce funções dentro do quadro legal (para as entidades com títulos admitidos na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários existem, ainda, as normas exigidas pelo Código dos Valores Mobiliários no âmbito da “auditoria externa”), podendo exercer as suas funções de interesse público da seguinte forma (EOROC, art.º 40.º, 2008):

- Revisão Legal das Contas que culmina com a emissão da certificação legal das contas, elaborada de acordo com o previsto no art.º 44.º do EOROC³⁴ e na DRA 700³⁵;
- Auditoria às contas que culmina com a emissão da certificação das contas (art.º 45.º do EOROC), esta pode classificar-se de “contratual”, baseada num contrato específico e não exigido por lei ou “estatutária”, se prevista no estatuto da entidade;
- Serviços relacionados com a auditoria, nomeadamente, os resultantes de fusões, cisões, transformações, estudos e análises económico-financeiras, assessorias contabilístico-fiscais, verificações de entradas em espécie e certificações de projetos de investimento.

³³ Diferença de expectativas entre o desempenho idealizado pelos auditores e pela entidade auditada.

³⁴ A certificação legal das contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da entidade ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.

³⁵ DRA 700 – Relatório de Revisão/Auditoria.

O ROC pode ainda integrar um órgão de fiscalização (conselho fiscal ou fiscal único) e terá de exercer as competências previstas no art.º 420.º do CSC³⁶.

Deste modo, o ROC ao assumir uma atitude de independência perante os utilizadores internos (sócios/acionistas, restantes órgãos, colaboradores) e externos (bancos, fornecedores, clientes, Estado), assegura dentro das próprias limitações técnicas ínsitas nas NTRA, que os documentos apresentados pelo órgão de gestão da entidade, validados pelo Técnico Oficial de Contas (TOC) no que concerne à regularidade técnica contabilística e fiscal³⁷, apresentam a “imagem verdadeira e apropriada” da situação patrimonial da entidade. O trabalho do ROC é uma garantia perante todos os *stakeholders* da credibilidade das contas das entidades, dentro, das condicionantes técnicas do exercício da sua atividade, designadamente as referidas nas NTRA.

Atualmente reconhecem-se a economia, a situação financeira, os méritos e as carências das entidades portuguesas criando uma responsabilidade acrescida aos auditores, no exercício das suas auditorias, cuja missão se vê assim alargada a uma verdadeira função pedagógica. Esta deve ser cada vez mais exercida junto das entidades, quer do ponto de vista puramente técnico, quer de demonstração da necessidade e vantagem de produzirem uma informação rigorosa respeitante aos normativos em vigor e que permita a todos os que com ela se relacionam, e aos seus próprios detentores, o conhecimento da sua situação real.

A crise financeira veio demonstrar a importância da disponibilidade pública de informação fiável sobre a situação económica e financeira das entidades e veio demonstrar a relevância da função da auditoria externa e revisão legal das contas, na criação de um clima de confiança por parte de todos os agentes de mercado e do público em geral. A natureza sistémica das instituições financeiras e o impacto sobre estas na saúde económica e financeira das entidades veio demonstrar, que a função de auditoria externa é de interesse público e portanto deve preencher critérios e requisitos do desempenho de uma função de interesse geral.

Ao mesmo tempo a crise financeira e em particular as falhas de algumas instituições de natureza sistémica, por exemplo os bancos, pôs em evidência o desencontro entre os pareceres emitidos pelos auditores sobre essas entidades antes da crise e os riscos que essas instituições evidenciaram, o que

³⁶ Competências do fiscal único e do conselho fiscal.

³⁷ Art.º 6.º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro.

colocou na ordem do dia a revisão dos métodos dos princípios e dos objetivos do exercício da função de auditor externo.

Esta é uma profissão, cujo resultado fica escondido em uma ou duas páginas dos relatórios e contas das sociedades. Este trabalho permite justiça nas relações de mercado, nas compras de ações, no financiamento das entidades, e interessa a fornecedores, banca, potenciais investidores, acionistas e até trabalhadores. A auditoria tem sido fundamental para melhorar a transparência e a equidade, designadamente em matéria fiscal, pois uma entidade auditada tem maior propensão para se integrar mais no domínio das “entidades sociais” de forma mais sustentada para o equilíbrio económico e social.

2.2.6 A fraude

Antes de abordarmos este tema importantíssimo e atual pretendemo-nos situar, que ao falarmos em fraude não estamos apenas a falar da fraude fiscal, apesar de ser esta a única tipificada na lei e de haver uma tendência espontânea, em Portugal, para limitar a fraude a esta dimensão. Quando falamos em fraude estamos a englobar um vasto conjunto de situações, tendencialmente intencionais, em que uns cidadãos ou entidades enganam outros, causando direta ou indiretamente danos económico-sociais. Estamos, sobretudo, a considerar os processos inseridos no tecido económico desta sociedade crescentemente mundializada.

As enormes e mediáticas fraudes da última década e a crise financeira de 2008 revelaram a existência de lacunas consideráveis, no sistema de auditoria europeu. A fraude é um tema demasiado controverso e o âmbito da responsabilidade do auditor pela sua prevenção e deteção tem sido, ultimamente, alvo de forte discussão e reflexão.

A fraude abordada retrata a fraude económica. Poderemos estar perante vários tipos de fraude que não afetam diretamente o “mundo dos negócios”, não podendo ser exatamente classificadas como económicas. Na fraude económica predomina a referência à fraude ocupacional e à fraude organizacional.

Para a Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) estamos numa situação de fraude ocupacional quando alguém dentro da entidade utiliza os recursos da mesma para obter benefícios

próprios ilegais, ou seja, prejudica a entidade em detrimento do benefício pessoal. Os três principais tipos de fraude ocupacional são: corrupção, apropriação indevida de ativos e o relato financeiro fraudulento (ACFE, 2012).

Para o Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF) a fraude organizacional é a fraude cometida por funcionários de uma organização, no interesse desta (Pimenta, 2009).

A atual crise veio trazer à opinião pública uma série de escândalos fraudulentos cometidos pelas principais entidades e bancos. É do conhecimento público, que o escândalo no Banco Comercial Português – Millennium, e de uma forma geral, deveu-se ao facto de o banco ter efetuado aumentos de capital subscrito por 17 filiais do próprio banco situadas em *offshore*³⁸.

A ISA 240³⁹ estabelece as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria às demonstrações financeiras e identifica os dois tipos de fraude mais relevantes para o auditor, a saber:

- As distorções resultantes de relato financeiro fraudulento;
- A apropriação indevida de ativos.

A referida norma define fraude como *“um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal”* e estabelece como fatores de risco de fraude os *“acontecimentos ou condições, que indicam um incentivo ou pressão ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude”* (ISA 240, parágrafo décimo primeiro).

A Fraude constitui um problema defrontado por todas as organizações de todos os tipos, dimensões, localizações e setores de atividade. Os esquemas de fraude podem ser os pequenos furtos de colaboradores até às complexas e sofisticadas fraudes de relato financeiro da autoria dos gestores e órgãos de gestão.

³⁸ Empresas criadas em paraísos fiscais, geralmente com o intuito de pagar menos impostos do que no país de origem dos seus proprietários (tradução livre).

³⁹ ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, parágrafo terceiro.

A Fraude, ao nível do relato financeiro resulta, quase sempre, de distorções intencionais ou omissões e pode ser desencadeada através da manipulação, falsificação ou alteração dos registos contabilísticos ou documentos de suporte, representação incorreta ou omissão intencional de transações, aplicação incorreta intencional dos princípios contabilísticos.

Para Wells (2009) fraude é definido como a *“utilização de um emprego para enriquecimento pessoal, através do deliberado uso ou aplicação indevidas dos recursos ou ativos da entidade empregadora”*, podendo estas condutas ser efetuadas por executivos, empregados, gestores e diretores.

A nível internacional, a ACFE dos EUA assume-se cada vez mais como a principal e mais representativa organização profissional anti fraude a nível mundial, devido ao seu objetivo primordial, que é de contribuir para o adequado desenvolvimento de uma profissão anti fraude, devidamente certificada – *Certified Fraud Examiners*⁴⁰ (ACFE, 2012).

Em 2002, após os mediáticos escândalos financeiros, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) emitiu a Statement on Auditing Standards (SAS) nº 99 – Consideration of fraud in a financial statement audit. A SAS 99 não só exige que os auditores estejam razoavelmente certos de que as demonstrações financeiras, alvo de análise, estão livres de distorção materialmente relevante, como também dá orientações claras sobre o cumprimento das suas responsabilidades para descobrir as fraudes. A SAS 99 reitera, ainda, a importância de o auditor exercer ceticismo profissional durante a auditoria, sempre que existam riscos de fraude ou quando existam evidências da presença de anomalias nas demonstrações financeiras (AICPA, 2012).

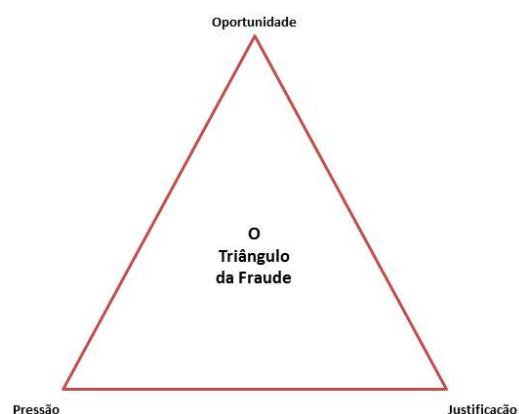
No mesmo sentido o The Institute of Internal Auditors (IIA) leva à discussão em diversos fóruns e colóquios a problemática da fraude. Vai guiando e fornecendo orientação, com o objetivo de ajudar os auditores a cumprirem as normas profissionais. Considera que a fraude afeta negativamente as organizações de diversas maneiras: financeiramente, na reputação, e através de implicações psicológicas e sociais. Torna-se primordial, que as organizações tenham um programa e um controlo anti fraude forte que inclua a consciencialização, prevenção e programas de deteção, bem como um processo de avaliação do risco de fraude para identificar os riscos dentro da organização (IIA, 2012).

⁴⁰ Este certificado indica a especialização na prevenção, no impedimento, na deteção e na investigação de fraudes.

Com base na experiência e nos conhecimentos adquiridos ao longo dos anos, o European Commission Anti-Fraud Office (OLAF) ajuda as entidades responsáveis pela gestão dos fundos, dentro e fora da UE, a compreender os diferentes tipos de fraudes, tendências, ameaças e riscos, bem como a proteger os interesses financeiros da União Europeia, através da prevenção de qualquer tipo de fraude. O objetivo global da Comissão de Estratégia anti fraude é melhorar a prevenção, deteção e as condições para as investigações de fraude, para conseguir medidas adequadas de controlo e de dissuasão, com sanções dissuasivas, respeitando o devido processo, especialmente, através da introdução de estratégias anti fraude ao nível da atividade, respeitando e esclarecendo as diferentes responsabilidades dos intervenientes (OLAF, 2012).

Em 1973, Cressey numa das suas muitas investigações sobre a fraude, desenvolveu uma teoria sobre os vários fatores, que conduzem a ações fraudulentas: a necessidade financeira sentida, a oportunidade apercebida e a justificação (incentivo). A hipótese tornou-se conhecida como o Triângulo da Fraude (Cressey citado por Wells, 2009, p. 23).

Figura 8 – O Triângulo da Fraude



Fonte: Wells (2009, p. 24)

Para o auditor é fundamental conhecer as circunstâncias podendo motivar ou pressionar os indivíduos a cometerem fraude de relato financeiro. A existência de pressão nos objetivos financeiros difíceis de atingir, medo de perder o emprego, minimizar impostos e até manipular resultados para a obtenção de crédito bancário, são alguns fatores que contribuem para o aumento da pressão. Quando existe um aumento das oportunidades para cometer uma fraude, o mesmo pode estar relacionado com a redução de pessoal, por enfraquecimento do controlo interno, em virtude da redução da segregação de funções ou quando os indivíduos estão numa posição de confiança

perante o órgão de gestão. Por fim, a fraude no relato financeiro incluindo omissões de valores ou de divulgações nas demonstrações financeiras tem como objetivo o órgão de gestão influenciar a percepção da realidade da entidade perante os *stakeholders*.

Existem muitas fraquezas de controlo por tipo de esquemas de fraude. Uma mais conhecida pelos auditores, outras menos conhecidas, na apropriação indevida de ativos, ou na corrupção ou, ainda, fraude no relato financeiro, como por exemplo, falta de auditorias independentes, fraca supervisão, fraco *“tone at the top”*⁴¹, derrogação dos controlos existentes, fraca revisão pela gestão do controlo interno e fraco controlo interno.

A ISA 240 constitui uma ótima ferramenta de ajuda com sinais de alerta em que os auditores deverão considerar na avaliação dos riscos de fraude. No entanto, a ISA não dá orientação como se devem utilizar esses alertas (IAASB, 2012).

A ACFE concentra muito do seu estudo nas fraudes de relato financeiro, pois os investidores e financiadores são os utilizadores das demonstrações financeiras que poderão desenvolver ações legais contra os auditores e gestores de acordo com as suas perceções de negligência. Em estudos divulgados a ACFE indica alguns sinais de comportamento mais frequentes de gestores desonestos e não éticos que estiveram na origem de fraudes no relato financeiro (ACFE, 2012):

- Estilo de vida acima das possibilidades;
- Atitude;
- Dificuldades financeiras;
- Dificuldade de controlo na partilha de tarefas;
- Pressão excessiva dentro da entidade.

Wells (2009) exemplifica vários esquemas de fraude de relato financeiro:

⁴¹ Sinais emitidos pelos gestores de topo ou órgãos de gestão (tradução livre).

Figura 9 – Esquemas de Fraude de Relato Financeiro



Fonte: Wells, Joseph T. (2009). "Manual da Fraude na Entidade"

As distorções nas demonstrações financeiras podem resultar quer de erro quer de fraude, distinguindo-os o carácter intencional. A fraude de relato financeiro representa o esquema de fraude ocupacional menos comum mas o mais oneroso, pois este tipo de fraude costuma ser originado pelos gestores de topo, dada a sua posição privilegiada para a manipulação dos registos contabilísticos e capacidade de derrogação dos controlos.

Para exemplificar os tipos de fraude, apresentamos uma situação muito recente, em novembro de 2012 foi tornado público, que as contas do gigante Hewlett-Packard (HP) foram manipuladas. O fantasma da Enron assombra a HP, pois as margens de lucro de uma entidade (Autonomy) adquirida pela HP foram manipuladas, ou seja, foram simuladas vendas, contabilizando receitas futuras como presentes. A entidade admite perdas no valor de 6,8 mil milhões de dólares, dos quais cerca de 4 mil milhões dólares dizem respeito a irregularidades nas contas. A auditora é a Deloitte e há vários intervenientes de topo no negócio, de um lado e do outro havia grandes bancos e consultoras como assessores. A pergunta que se nos apresenta - como foi possível, tantas entidades com os melhores profissionais, em várias áreas, não terem conseguido reparar num buraco de 4 mil milhões dólares?

2.2.7 O papel dos auditores na prevenção à fraude

Não se pode confundir auditoria com investigação de fraudes, nem podem ser imputadas aos auditores responsabilidades por infrações culposas cometidas por terceiros. Importa ainda distinguir entre erro técnico na deteção de situações irregulares e cumplicidade voluntária, mas a ética e responsabilidade inerentes à profissão de auditor implicam a responsabilização dos profissionais

quando se detetam casos, de negligência ou de dolo, que constituam, de facto, manifesto incumprimento dos seus deveres profissionais.

A ISA 240 acentua e evidencia a separação de responsabilidades, entre os órgãos de gestão e os auditores. Aos órgãos de gestão cabe a responsabilidade da preparação das demonstrações financeiras, enquanto, ao auditor é exigido a emissão de uma opinião sobre essas demonstrações financeiras. Isto é, reportar sobre a apresentação de forma verdadeira e apropriada, dos resultados das operações e dos fluxos de caixa da entidade de acordo com as normas.

A ISA 240, no parágrafo quarto identifica a responsabilidade dos encarregados da governação pela prevenção e deteção da fraude, nos procedimentos internos para reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude. É fundamental existir o empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão ativa dos encarregados da governação.

No mesmo sentido, a norma internacional de auditoria apresenta as responsabilidades do auditor na prevenção e deteção da fraude. O auditor é responsável por obter uma segurança razoável⁴² de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude quer por erro (ISA 240, parágrafo quinto, sexto, sétimo e oitavo).

Os auditores devem elaborar programas de testes ao funcionamento do SCI, considerados demasiado importantes, mas hoje em dia é ainda mais importante testes aos controlos, confirmações ou indagações que permitam verificar se os procedimentos sobre os quais se pretende confiar operam continuamente e eficazmente, servindo para obter evidência de que:

- Os controlos identificados existem e são evidenciados;
- São adequados para prevenir a deteção de erros significativos;
- Estiveram em vigor e a ser executados ao longo do período.

⁴² Os auditores têm a responsabilidade de obter segurança razoável e não segurança absoluta.

Estes testes são utilizados para reduzir o risco de auditoria e consequentemente reduzir a necessidade de procedimentos substantivos e devem ser realizados, após se ter concluído pela identificação dos controlos, que o risco de controlo é inferior a Alto.

Os testes ao funcionamento dos SCI consistem na análise de documentos e relatórios, que suportam as transações de modo a obter evidência de que os controlos foram executados. Estes baseiam-se em inquéritos e observações, nomeadamente, nos controlos, em que não é possível verificar pelos documentos, que o controlo foi efetuado e consiste ainda na reexecução dos controlos, no sentido de garantir a sua correta execução.

O nível de testes a efetuar depende sempre do auditor, do conhecimento do negócio e entidade, considerando as conclusões obtidas, nomeadamente na:

- Avaliação do ambiente de controlo;
- Confiança depositada nos sistemas informáticos relativamente à garantia da preparação das demonstrações financeiras;
- Alterações ocorridas na entidade;
- Avaliação dos controlos de gestão;
- Resultados de outros testes já efetuados ao longo do ano;
- Experiência de anos anteriores.

Caso no final da execução dos testes seja detetado deficiências nos controlos e/ou inexistência de controlos em algumas áreas vai implicar obrigatoriamente uma reavaliação do risco de controlo.

A manutenção de ceticismo profissional durante toda a auditoria permite ao auditor reduzir os riscos, de não prestar a atenção necessária a circunstâncias não usuais, de generalizar em demasia quando retira conclusões de observações de auditoria, ou de utilizar pressupostos inapropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os seus resultados.

Podem surgir situações, que coloquem em causa a continuidade da atividade do auditor em executar a auditoria, nomeadamente (ISA 240, parágrafo trigésimo oitavo):

- A entidade não toma as devidas medidas em relação a fraude que o auditor considera necessárias nas circunstâncias;
- Pela análise do auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e os resultados de testes de auditoria indiciam um risco significativo para continuar;
- O auditor tem dúvidas acerca da competência ou integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação.

Muitos estudos, por exemplo o da Pricewaterhousecoopers (2009), apresentam a auditoria interna como a “chave” para a deteção da fraude. Como a fraude não é uma ameaça estática, as organizações necessitam de avaliar de forma continuada os riscos de fraude e com um departamento de auditoria interna essa premissa pode ser cumprida.

A moralização da atividade económica só se pode conseguir através da moralização dos indivíduos que nela atuam, o mercado presenteia aquilo que se pede.

2.2.8 O papel das autoridades de supervisão

A crise financeira internacional iniciada em finais do Verão de 2007 veio demonstrar a necessidade de adotar reformas decisivas no domínio da regulação e supervisão financeiras, de forma a restabelecer a confiança dos agentes económicos e ultrapassar a crise com um sistema financeiro mais robusto, melhor regulado e melhor supervisionado. Várias foram as iniciativas internacionais a este nível, destacando-se as medidas adotadas pelo G20⁴³ e pela União Europeia, assumindo, esta última, um claro papel de liderança neste processo.

Não obstante o sistema financeiro português ter demonstrado, na sua generalidade, capacidade de resistência e solidez ao longo da crise financeira internacional, para o que contribuiu

⁴³ G20 – Grupo dos 20 países mais ricos do mundo (tradução livre).

decisivamente a atuação das autoridades de supervisão e a conduta dos agentes do mercado, o Governo Português considerou, que existe espaço para introduzir aperfeiçoamentos no modelo institucional de regulação e supervisão do sistema financeiro em Portugal. Importa referir que embora a crise tenha começado no sistema financeiro acabou mais tarde de afetar todas as entidades de todos os setores de atividade.

Perante a atual crise financeira, várias soluções foram apresentadas, para, designadamente, aumentar as responsabilidades e a solidez das instituições financeiras e a proteção dos consumidores financeiros e para reforçar a eficácia da atuação das autoridades de supervisão.

Numa conjuntura de crise financeira, em que os mercados financeiros nacionais e internacionais são afetados e perante uma recessão económica global, principalmente em Portugal, as entidades de supervisão e as entidades de normalização contabilística e de auditoria assumem um papel fundamental. Neste sentido contribuem para a retoma da confiança nos mercados financeiros, quer pela exigência de rigor e verdade dos órgãos de gestão na preparação das demonstrações financeiras, quer pelo nível de independência, integridade, objetividade e competência profissional que os auditores devem impor na realização das suas funções.

Perante estas situações, a redução do mercado, abordado anteriormente no ponto 2.2.1, contrasta com a exigência na auditoria. A supervisão da auditoria é um requisito essencial de auditoria. Subentende não só uma liderança adequada mas, também, uma direção e um controlo a todos os níveis, de forma a adequar eficazmente as atividades e procedimentos, verificações, exames a objetivos que se pretendem alcançar.

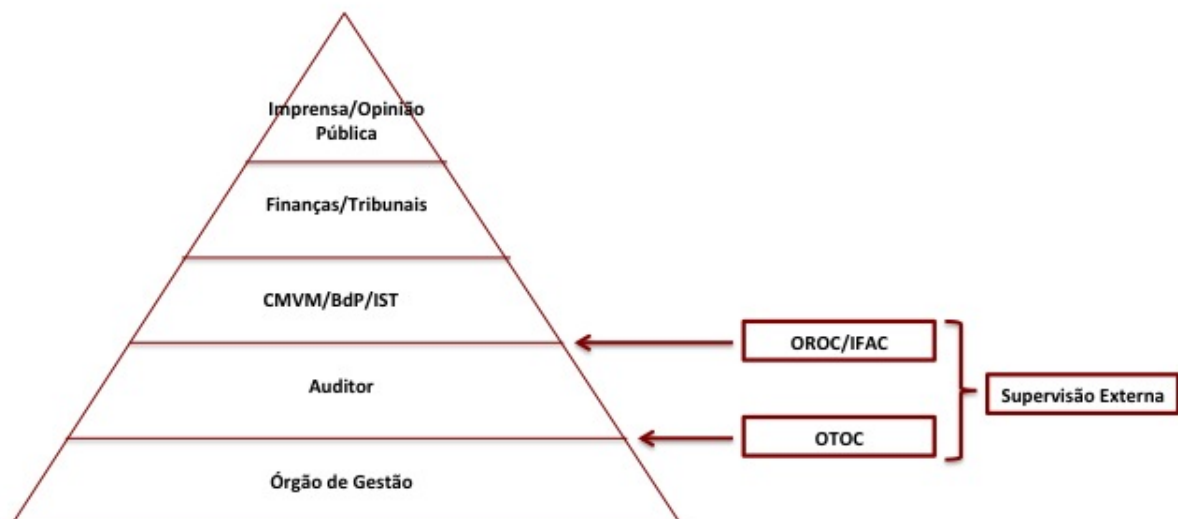
A Comissão Europeia iniciou uma nova estratégia regulamentar neste setor, surgindo assim a conhecida 8.ª Diretiva⁴⁴ do Direito das Sociedades, que abrangeu os deveres e as regras dos revisores, a independência e a ética, a introdução de exigências de controlo de qualidade externo e um sistema de supervisão independente. E assim, em 2008, nasceu o CNSA, articulado em estreita colaboração com a OROC.

Considerando as características, a regulamentação e o controlo sujeitos no desenvolvimento da sua atividade, assim como a abrangência do universo empresarial, que intervém, os auditores

⁴⁴ A 8.ª Diretiva foi criada pela Comissão Europeia e consagra os regulamentos de auditoria ao nível dos estados membros.

assumem um papel de destaque, no contexto da regulação e supervisão, nomeadamente na garantia da fiabilidade e relevância das demonstrações financeiras das entidades. Mas existem outras entidades com papel, igualmente, relevante no desempenho de qualquer entidade a nível nacional, tais como:

Figura 10 – Entidades de Supervisão



Fonte: Elaboração própria

Em Portugal, atualmente, a supervisão do mercado financeiro e a coordenação da atividade das entidades no restante mercado é da competência do Ministério das Finanças e, consoante os casos, do Banco de Portugal (BdP), da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e do Instituto de Seguros de Portugal (ISP).

É da competência do BdP *“executar a função de supervisão – prudencial e comportamental – das instituições de crédito, das sociedades financeiras e das instituições de pagamento, tendo em vista assegurar a estabilidade, eficiência e solidez do sistema financeiro, o cumprimento de regras de conduta e de prestação de informação aos clientes bancários, bem como garantir a segurança dos depósitos e dos depositantes e a proteção dos interesses dos clientes”* (BdP, 2012).

A crise evidenciou a necessidade de supervisão do sistema financeiro, e algumas das lições, que os agentes económicos podem retirar da atual crise é encontrar formas de corrigir vulnerabilidades ou insuficiências. Desta forma, o BdP pretende reforçar as disposições do Aviso nº 5/2008, de 25 de junho, nomeadamente em relação às responsabilidades de controlo, das atribuições dos membros

não executivos do órgão de gestão e do envolvimento dos ROC na avaliação independente da adequação e eficácia dos sistemas de controlo interno.

A CMVM tem como função a regulamentação dos mercados de valores mobiliários e das atividades dos intermediários financeiros, a fiscalização da observância das obrigações legais, quer sobre as entidades responsáveis da organização dos mercados e valores, quer sobre os intermediários financeiros, entidades emittentes e a promoção do mercado de valores mobiliários nacional (CMVM, 2012).

Ao nível da supervisão nacional, referido anteriormente, também o CNSA tem como objetivo ou responsabilidade assegurar a supervisão, à atividade dos auditores, ou seja, tem como missão reforçar a confiança e a credibilidade na atividade de auditoria em Portugal, assegurando, assim, que os auditores contribuam para o rigor, correção, fiabilidade e transparência no relato das contas das entidades (CNSA, 2008⁴⁵).

O reforço da supervisão do CNSA incide no âmbito dos deveres profissionais dos auditores (independência, fixação das remunerações e incompatibilidades), defende uma política de rotação, evitando-se o ceticismo profissional e promove o controlo de qualidade com um papel mais analítico.

Nos EUA, o Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) é uma organização criada pelo Congresso para supervisionar as auditorias das entidades públicas, a fim de proteger os investidores e o interesse público. A Lei *Sarbanes-Oxley* de 2002 está na origem do PCAOB, sob a autoridade da Securities and Exchange Commission (SEC), tornou-se necessário, que os auditores americanos estivessem sujeitos à supervisão externa e independente, de forma a reduzir os riscos de falhas de auditoria no mercado e promover a confiança dos interessados na informação e na atividade de auditoria.

A FEE, em Junho de 2011, publicou um livro em que encoraja uma maior integração e cooperação na supervisão da auditoria a nível europeu. Considera ser de extrema importância a criação de um comité de controlo e fiscalização de entidades europeias de auditoria, visando uma estreita cooperação entre este comité e as autoridades de supervisão de cada país membro (FEE, 2012).

⁴⁵ Os Estatutos do CNSA foram aprovados pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

O European Group of Auditors Oversight Bodies (EGAOB) emitiu, em Dezembro 2009, um documento de orientação que estabelece uma abordagem comum para a cooperação entre as autoridades competentes dos Estados Membros relativamente à supervisão das firmas de auditoria e respetivos auditores dentro da Europa conforme exigido pela 8ª Diretiva. Esta orientação apresenta-se com o objetivo de garantir uma coordenação eficaz dos novos sistemas de supervisão dos ROC e das firmas de auditoria, no âmbito da União Europeia (EGAOB, 2009).

Também o International Organization of Securities Commissions (IOSCO) coopera no desenvolvimento, implementação e promoção das normas internacionais de regulamentação, supervisão e execução, a fim de proteger os investidores, garantir a eficiência e transparência dos mercados.

A nível europeu, o Committee of European Securities Regulators (CESR) tem a missão de melhorar a coordenação entre os reguladores europeus de valores mobiliários, de forma a promover o desenvolvimento de mecanismos eficazes de funcionamento, com a finalidade de aumentar a supervisão diária e aplicação consistente de um mercado único de serviços financeiros.

Podemos considerar como finalidade da supervisão garantir a estabilidade das instituições, mas esta deve ser entendida como meramente preventiva, na medida em que não pode substituir a gestão competente e o controlo interno das respetivas entidades. A independência da autoridade de supervisão relativamente a interferências políticas é importante para uma supervisão eficaz. Desta forma, salienta-se o papel importante desempenhado pelos auditores das entidades.

Após o eclodir da crise financeira, tornou-se necessário efetuar uma reflexão profunda sobre o papel das principais estruturas de governação das entidades, essencialmente, do sector financeiro, onde naturalmente se inclui o auditor externo. Nesse contexto, a Comissão Europeia publicou o Livro Verde sobre o governo das sociedades, onde se defende o reforço da cooperação entre o auditor externo e as autoridades de supervisão, na medida em que tal permite que os supervisores beneficiem do conhecimento dos auditores quanto às instituições financeiras e ao sector financeiro como um todo, contemplando os constrangimentos relativos ao segredo profissional (CNSA, 2011).

O Livro Verde parece dirigir-se essencialmente às questões relacionadas com a auditoria das sociedades cotadas, enquanto a crise financeira veio revelar, sobretudo, a importância do sistema financeiro. Neste sentido, explicar-se-á melhor o tema de forma a abranger, igualmente, a auditoria

das entidades de interesse público como um todo, incluindo-se assim as do sector financeiro e o reforço da cooperação com os respetivos supervisores.

O Livro Verde refere ainda a necessidade do auditor efetuar um exercício de “ceticismo profissional” perante a entidade auditada, por exemplo através da colocação ativa de questões aos órgãos de gestão. Outro dos aspetos abordados é a necessidade de aumentar a relevância e a adequação dos relatórios à utilização pretendida, por exemplo privilegiando uma abordagem cada vez mais baseada nos riscos. Em relação aos relatórios, salienta-se a focalização na objetividade e na utilidade das conclusões, considerando-se ainda benéfica a inclusão de informações suplementares sobre a metodologia de auditoria, explicando a verificação substantiva dos itens (CNSA, 2011).

As opiniões de auditoria devem ser centradas no princípio da substância sobre a forma, com o intuito de transmitir uma imagem verdadeira e apropriada, evitando critérios assentes em interpretações demasiado extensivas dos referenciais regulamentares. No contexto da interação com outras partes, é novamente salientada a importância do reforço da cooperação entre os auditores e as autoridades de supervisão, embora não se diminua as responsabilidades específicas de ambas as partes.

A cooperação estreita com as autoridades de supervisão e as estruturas relevantes das entidades auditadas, em particular com a auditoria interna, é de extrema importância. Em virtude da crise financeira e económica, em que as entidades portuguesas se encontram, apontam-se várias lições e desafios para a supervisão:

- Restabelecer incentivos apropriados no sistema financeiro;
- Supervisão macro prudencial (monitorização da estabilidade financeira);
- Reforço da regulação e supervisão do risco de liquidez, mais e melhor capital;
- Revisão da abordagem de supervisão;
- Reforço do papel dos bancos centrais na supervisão;
- Redefinição do âmbito e da abrangência da supervisão;

- Reforço da coordenação internacional na regulação e supervisão;
- Regulação dos mercados de derivados;
- Maior importância da literacia financeira.

Todas as entidades de supervisão nacionais ou internacionais implementaram medidas para fazer face à crise e detetar e avaliar as causas da crise. Muitas das medidas vão ao encontro dos desafios colocados pelas entidades portuguesas e enumerados nos pontos anteriores.

Na atuação do auditor não pode haver dúvidas quanto à objetividade e transparência, devendo ser analisados o risco de familiaridade, o risco de dependência financeira, e os riscos associados à prestação simultânea da revisão e de consultoria. As entidades cotadas financiam-se através da negociação de produtos financeiros cada vez mais sofisticados, exigindo-se dos auditores o conhecimento profundo dos respetivos instrumentos financeiros. Para tal é necessária formação constante e capacidade de adaptação ao ritmo da inovação e os meios tecnológicos eficazes na valoração dos novos ativos financeiros.

Na sequência da crise financeira e subsequente reforma regulatória, a Comissão Europeia apresentou em 2010 um documento para consulta pública intitulado “Política de Auditoria: As Lições da Crise”. Este documento relaciona-se com a supervisão dos auditores e respetivas *Networks*⁴⁶, a criação do mercado único de auditoria, a simplificação de regras para as PME e Pequenas e Médias Firms de Auditoria, a configuração do mercado de auditoria, a independência e governação das firmas de auditoria e o futuro papel do auditor (Comissão Europeia, 2010).

Embora a publicação deste documento não ponha em causa a sustentabilidade da profissão, os temas em debate e as eventuais mudanças daí decorrentes com maior impacto no seu desenvolvimento, estarão associados:

- Às alterações ao atual quadro regulatório e de supervisão da atividade de auditoria;
- À criação de um mercado único de auditoria e respetiva configuração;

⁴⁶ Firms de auditoria (tradução livre).

- À propriedade, estrutura e forma de governação das firmas de auditoria;
- À revisão e adoção das Normas Internacionais de Auditoria;
- À melhoria da comunicação por parte dos profissionais.

Os novos projetos da IFAC vão centrar-se na área dos conflitos de interesse, na resposta à fraude e atos ilegais e na convergência internacional do Código de Ética da IFAC (IFAC, 2011).

Confluindo com os novos projetos do IFAC, não é demais referir o papel essencial da independência dos auditores face às entidades auditadas. De facto, a independência deve estar acima de qualquer suspeita, sendo fulcral identificar antecipadamente eventuais situações de conflitos de interesse e desenvolver estratégias para a sua mitigação. As lições da crise levam ao reforço da supervisão do cumprimento dos deveres profissionais dos auditores.

2.2.9 Recomendações do International Auditing and Assurance Standards Board e da Fédération des Experts Comptables Européens

As recomendações destes dois organismos surgiram após o início da crise financeira e publicaram alguns documentos relevantes para a atividade dos auditores neste contexto. Em Portugal, a OROC também se debruçou sobre esta problemática, utilizando em alguns casos as publicações da FEE. A divulgação destes documentos de alerta permitiram sensibilizar os profissionais para a importância do tema e fornecer orientações aos auditores na execução da atividade.

Quadro 2 – Publicações relevantes do IAASB, FEE e OROC

Organismo	Mês / Ano Publicação	Documento
IAASB	Outubro 2008	<i>Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment</i>
IAASB	Janeiro 2009	<i>Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment</i>
FEE	Dezembro 2008	<i>Reflecting on the Crisis</i>
FEE	Dezembro 2008	<i>Matters of Specific Relevance for Statutory Auditors during the Financial Crisis</i>
FEE	Dezembro 2008	<i>Call for Action for European SMEs</i>
FEE	Janeiro 2010	<i>Key Issues for Management and Auditors for the 2009 year-end Financial Reporting</i>
FEE	Setembro 2011	<i>Proportionality and International Standards on Auditing – ISAs</i>
OROC	Março 2009	Assuntos de Relevância para os Revisores/Auditores em Tempos de Crise Financeira
OROC	Fevereiro 2010	Principais Aspectos a Considerar pela Gerência e pelos Auditores no Fecho das Contas

Fonte: Elaboração própria

Em Outubro de 2008, o IAASB publicou o *Staff Audit Practice Alert “Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment”* que alerta os auditores para as mensurações e divulgações ao justo valor. Este alerta torna-se mais relevante para entidades sujeitas a investimentos em instrumentos financeiros expostos à instabilidade dos mercados financeiros (IFAC, 2008).

Em Janeiro de 2009, foi publicado o *Staff Audit Practice Alert “Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment”* pelo IAASB, com o objetivo de consciencializar os auditores sobre questões relevantes com o pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras (IFAC, 2009).

Em Dezembro de 2008, a FEE publicou três declarações sobre a crise financeira: *Reflecting on the Crisis; Matters of Specific Relevance for Statutory Auditors during the Financial Crisis; Call for Action for European SMEs*. O FEE pretendeu assim, contribuir com os seus pontos de vista e experiência para o debate da crise. Os caminhos e os seus efeitos deveriam ser mitigados para ajudar a acelerar a rápida solução (FEE, 2008).

Em Janeiro de 2010, a FEE publicou a declaração *“Key issues for management and auditors for the 2009 year-end financial reporting”*, com o objetivo de reforçar os aspetos mais importantes que as entidades devem assumir, aquando do seu relato financeiro, pois é relevante efetuar uma exata divulgação da entidade face ao contexto de crise financeira (FEE, 2010).

Em Setembro de 2011, a FEE publicou um boletim informativo sobre a *“Proportionality and International Standards on Auditing (ISAs)”*, que ajudava a esclarecer algumas preocupações levantadas pelo facto de as normas internacionais de auditoria não serem importantes ou não resolverem os problemas das auditorias nas pequenas e médias entidades (FEE, 2011).

De resto a FEE vem, atempadamente, publicando documentos sobre uma série de temas diretamente relevantes para a auditoria, e no contexto, em que vivem as entidades, como por exemplo: *“Developing the Role of the Auditor and Auditor’s Communication”*; *“Appointment of the Auditor”*; *“Provision of Non-Audit Services to Audit Clients”*; *“European Passport for Auditors and Audit Firms”*; e *“Future Supervision of the Audit Profession – Further Cooperation”* (FEE, 2012).

A nível nacional, a OROC tem publicado *newsletter’s*⁴⁷ com o intuito de ajudar os profissionais de auditoria a manterem-se atualizados em relação a melhores métodos de execução do seu trabalho, e ao conhecimento de situações que podem prejudicar a atividade. No quadro anterior indicámos duas das várias *newsletter’s* que a OROC emitiu.

As recomendações emitidas pelos diversos organismos são apresentadas de modo construtivo por forma a assegurar o cumprimento com as normas, regulamentos e legislação aplicável e melhoria da qualidade no planeamento, execução e relato das auditorias.

2.3 Os Normativos de Riscos em Auditoria - A ISA 330 e a DRA 400 na Avaliação dos Riscos

Como já foi referido anteriormente, pretendemos abordar este tema em separado, num outro ponto, devido à sua importância na atividade. Efetivamente, o atual contexto de crise, traduz-se

⁴⁷ *Newsletter* significa boletim informativo (tradução livre).

numa dimensão tal, que podem levar à adoção, por parte das entidades, medidas menos adequadas e de maior risco empresarial, com reflexo no trabalho do auditor.

2.3.1 A avaliação do risco em auditoria

Esta matéria é abordada em quatro normas, com maior ou menor incidência, consoante o âmbito de cada uma em particular.

A nível nacional temos a DRA 400 e a 410, enquanto a nível internacional se revelam importantes as ISA's 315 e 330. Todas elas abordam a avaliação do risco e o conhecimento do negócio (de forma mais atualizada e pormenorizada nas ISA). Nesta parte do trabalho abordaremos com maior profundidade as que cuidam essencialmente da avaliação dos riscos, identificamos a ISA 330 e a DRA 400.

De acordo com a DRA 400, o risco de revisão/auditoria consiste na *“suscetibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante”* (DRA 400, parágrafo quinto).

A necessidade de determinação do risco é um requisito importante na atividade de auditoria. O parágrafo décimo quinto das NTRA estabelece que *“o revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade”* (OROC, 2012).

O Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD) emitiu em conjunto com o Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna (GAAI) um Glossário de Termos de Auditoria definindo o risco de auditoria como *“o risco relacionado com a hipótese de o auditor poder não detetar um erro ou fraude durante a realização do seu trabalho de auditoria e que ele assume como sendo aceitável, visto não colocar em causa a validade das suas conclusões”* (IPAD, 2009).

Para efeito das ISA's, a avaliação do risco consiste em efetuar *“procedimentos substantivos, concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos*

compreendem: testes de detalhe (de classes de transações, saldos de contas e divulgações) e procedimentos analíticos substantivos. Os testes aos controlos, concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou na deteção e correção, de distorções materiais ao nível de asserção” (ISA 330, parágrafo primeiro).

Assim, é importante que o auditor tenha consciência das incertezas acerca dos atributos das evidências, da eficiência dos mecanismos de controlo interno do cliente e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

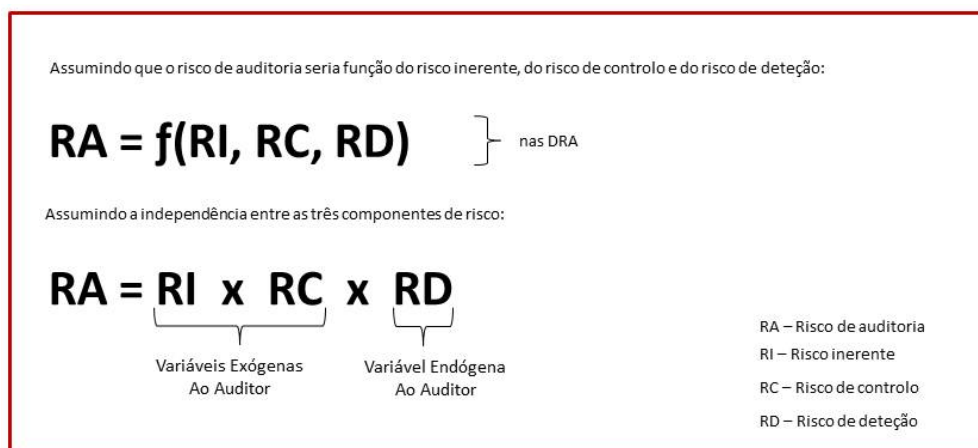
Existe o risco das demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes da auditoria (risco de controlo e risco inerente), bem como o risco do auditor não detetar tal distorção (risco de deteção). Desta forma, chegamos à conclusão que o risco de auditoria desdobra-se em três componentes: o risco inerente, o risco de controlo e o risco de deteção (DRA 400, parágrafo quinto).

O risco inerente não é controlado pelo auditor, pois depende de vários fatores (meio envolvente, ajustamentos a demonstrações financeiras, complexidade das transações, competência e integridade da administração/gerência, competência e adequação do pessoal, suscetibilidade de se perderem ativos e o nível de decisões da administração/gerência) e das características das demonstrações financeiras da entidade.

O risco de controlo é um risco associado à possibilidade de o controlo interno instituído na entidade não detetar a totalidade dos erros (em saldos ou transações). Pois, mesmo existindo um adequado controlo interno, a possibilidade de não deteção de erros existe, quanto mais não fosse pelas limitações subjacentes ao mesmo controlo interno.

Por fim, o risco de deteção assume-se como o risco de os procedimentos substantivos executados pelo auditor não detetarem as distorções materialmente relevantes, quer a nível individual quer a nível global.

Figura 11 – Decomposição do Risco de Auditoria nas DRA



Fonte: Adaptação Formação da OROC: Planeamento de Auditoria, Avaliação do Risco e Materialidade (2012)

Em todas estas componentes do risco de auditoria estão subjacentes distorções, materialmente relevantes, ao nível de saldos de contas, classes de transações e divulgações quando consideradas isoladamente ou em termos agregados.

Existem autores que criticam o modelo de risco de auditoria, uma vez que os três tipos de risco não são independentes, condição exigida num modelo multiplicativo, pois, para eles os riscos de auditoria envolvem testes substantivos.

Neste sentido, as novas abordagens sobre esta temática desenvolvidas nos últimos anos, apoiam-se na premissa de que não existe independência entre as duas primeiras componentes de risco, porque ambas corporizam aquilo a que se vem designando por Risco de Distorção Material (Barros, 2006).

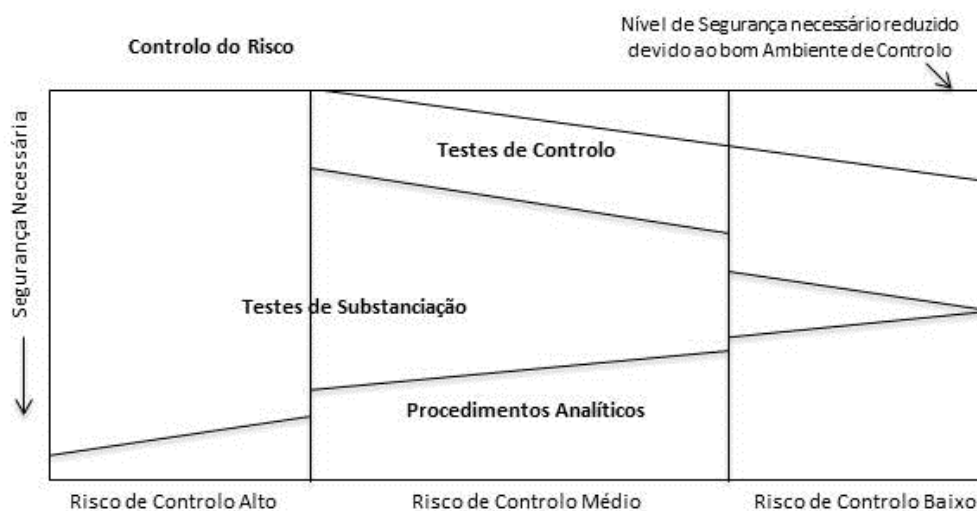
O risco inerente e o risco de controlo avalia-se separadamente ou em combinação. Nos termos da DRA 400, *“a gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um sistema de controlo interno para prevenir ou detetar e corrigir distorções e, portanto, em muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo estão altamente inter-relacionados”*, acrescenta, ainda na mesma norma, que *“em tais situações, se o revisor/auditor tentar avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo, existe a possibilidade de avaliação inapropriada de risco. Em consequência, o risco*

de revisão/auditoria pode ser avaliado mais apropriadamente em tais situações, fazendo uma avaliação combinada” (DRA 400, parágrafo quadragésimo primeiro).

A última parte do parágrafo releva, que a análise tradicional de risco pressupondo a independência entre o risco inerente e o risco de controlo vem perdendo aderência ao contexto prático da auditoria. Muitas vezes, a incapacidade do auditor em avaliar o risco inerente leva-o a estabelecer o nível de risco máximo para este último, sendo, na prática, o risco de controlo que determina a margem de erro na deteção, que o auditor poderia suportar. Importa, neste âmbito, ter em atenção, que a estrutura de controlos internos instituídos por uma entidade resulta da sua perceção sobre o risco inerente.

A avaliação do risco é fundamental para o auditor planear o tipo de trabalho a desenvolver de modo a obter o nível de segurança desejado. Minimizar o risco de auditoria é o objetivo final. Caso o auditor falhe nas avaliações dos riscos inerente e do risco de controlo, isto é, se estas não estiverem relacionadas com o risco de existência de erros, então pode, igualmente, errar no montante e tipo de evidência de auditoria a obter.

Figura 12 – Avaliação do Risco de Controlo - relação com os testes



Fonte: Formação OROC, Controlo Interno (2008)

Quando o risco de controlo é alto reduzimos ao mínimo os testes de controlo, maximizando-se a utilização de testes substantivos, para além dos de revisão analítica. Quando o risco de controlo é médio o auditor deve realizar testes de controlo, testes substantivos e procedimentos analíticos (em

maior escala), e por fim, quando o risco de controlo é baixo o auditor deve realizar mais testes de controlo em detrimento dos testes substantivos.

Existe uma relação inversa entre risco de deteção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. Quando estes dois riscos são altos os níveis aceitáveis de risco de deteção necessitam baixar a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Por outro lado, quando os referidos dois riscos (inerente e de controlo) são baixos, um auditor pode aceitar um risco de deteção mais alto e ainda reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável.

O risco de deteção não pode ser reduzido a zero. O auditor deve estar consciente da existência de incertezas acerca dos atributos das evidências, da eficiência dos mecanismos de controlo interno da entidade e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

De acordo com a DRA 410 – Controlo Interno, existe outro aspeto muito importante na identificação dos riscos de auditoria, que se traduz no perceber, o que é para a entidade auditada o conceito de risco e o que para ela é considerado risco ou não. Dessa forma, o *“auditor deve obter conhecimento suficiente do processo de avaliação do risco pela entidade para compreender como a gestão considera os riscos relevantes para os objetivos de relato financeiro e decidir sobre as ações a levar a efeito para gerir esses riscos”* (DRA 410, parágrafo vigésimo nono).

No seguimento da mesma norma, o *“conhecimento pode incluir a compreensão de como a gestão identifica esses riscos, estima a sua importância, avalia a probabilidade deles ocorrerem e os relaciona com o relato financeiro. A avaliação do risco pela entidade difere da consideração do risco de auditoria pelo auditor na auditoria de demonstrações financeiras. O objetivo na avaliação do risco pela entidade é identificar, analisar e gerir os riscos que afetem os objetivos da entidade. Na auditoria de demonstrações financeiras, o auditor estima o risco inerente e o risco de controlo para avaliar a probabilidade de ocorrerem distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras”* (DRA 410, parágrafo trigésimo).

A definição de uma escala de atribuição de notação a cada subprocesso não é rígida, podendo ser numérica ou em texto, a qual é constituída por três níveis possíveis. Por exemplo, poderá ser definida uma escala constituída pelos seguintes níveis de notação: Alto (3), Médio (2) e Baixo (1).

Tabela 1 – Nível aceitável do Risco de Detecção – matriz de risco

		Avaliação do auditor quanto ao risco de controlo		
		Alta	Média	Baixa
A avaliação do auditor quanto ao risco inerente	Alta	Mais baixo	Mais baixa	Médio
	Média	Baixo	Média	Alto
	Baixa	Médio	Mais alto	Mais alto

Fonte: Adaptação Formação da OROC: Planeamento de Auditoria, Avaliação do Risco e Materialidade (2012)

A revisão das normas do risco de auditoria efetuado pelo IFAC, consubstanciado na ISA 330, considerou inequivocamente a existência de uma clara dependência entre os riscos inerentes e de controlo na medida em que procedeu ao seu tratamento de forma conjunta, denominando tal resultado por risco de distorção material.

Em face desta consideração, o risco de auditoria (RA) é, por conseguinte, uma função do risco de distorção material (RDM) e do risco de o auditor não detetar tal distorção (RD), podendo-se então representar o mesmo de acordo com a seguinte figura:

Figura 13 – Decomposição do Risco de Auditoria nas ISA's

$$RA = f(RDM, RD) \quad \left. \vphantom{RA = f(RDM, RD)} \right\} \text{ nas ISA}$$

Assumindo a independência do risco de distorção material do risco de deteção:

$$RA = RDM \times RD$$

Em função de RD:

$$RD = \frac{RA}{RDM}$$

RA – Risco de auditoria
RD – Risco de deteção
RDM – Risco de distorção material (RI x RC)

Fonte: Adaptação Formação da OROC: Planeamento de Auditoria, Avaliação do Risco e Materialidade (2012)

Desta forma, consideramos que se o risco de distorção material aumentar, então o risco de deteção manipulável pelo auditor através dos planos de trabalho, reduz, significando que o auditor deverá realizar testes substantivos de detalhe em maior extensão e mais tempestivamente, de modo a reduzir o risco de não detetar uma distorção material, na informação financeira.

O risco de deteção varia inversamente com o risco de distorção material avaliado pelo auditor. Para uma entidade em que o risco de distorção material se apresenta baixo, isto é, em que o risco inerente seja baixo e/ou exista um sistema de controlo interno eficaz, que permita prevenir, detetar e corrigir distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, o risco de deteção pode ser fixado a um nível relativamente alto. A isto corresponde a realização de testes substantivos de detalhe em menor extensão e menos tempestivamente, mantendo o risco de auditoria num nível aceitavelmente baixo. O inverso é válido se o risco de distorção material for avaliado pelo auditor, que o considera alto.

Nos EUA, o risco de auditoria é definido na SAS n.º 107 – *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. Esta norma fornece orientações ao auditor sobre, o que deve considerar na análise do risco e materialidade, durante a realização das auditorias de demonstrações financeiras, de acordo com as normas de auditoria geralmente aceites, especialmente na aplicação dos padrões de trabalho e na elaboração de relatórios, que terminam na reflexão do relatório do auditor. O risco de auditoria

e materialidade, entre outros aspetos, precisam de ser considerados em conjunto para conceber a natureza, a altura e a extensão dos procedimentos de auditoria e de avaliação dos resultados destes procedimentos (AICPA, 2012).

Nos EUA, o risco de auditoria é representado da mesma forma e decomposto também nos mesmos três riscos em separado. Este modelo multiplicativo é designado *Audit Risk Model (ARM)* ou *Audit Assurance Model (AAM)*, cuja fórmula é: ***Audit Risk = Inherent Risk x Control Risk x Detection Risk*** (Wikipedia, 2012).

Conclui-se, nas avaliações de risco, que o auditor deve prestar particular atenção à compreensão do risco de negócio do cliente e da rede de relações, em que o mesmo está envolvido. As próprias Normas Técnicas emanadas da OROC, no seu parágrafo vigésimo segundo clarificam desde logo que *“o revisor/auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade”* (OROC, 2012).

2.3.2 Respostas do auditor aos riscos avaliados

Os novos padrões de risco de auditoria exigem, que o auditor compreenda e responda aos riscos de distorção material, no que respeita a erro ou a fraudes. Para chegar a esse entendimento, os auditores devem identificar os riscos dos negócios da entidade auditada, os seus controlos e, mitigá-los.

Devido aos possíveis efeitos de distorção materialmente relevante, os auditores devem planear os procedimentos a realizar em todas as áreas, ao nível das contas, ao nível das transações, utilizando um limiar de teste mais baixo que o nível de materialidade global, com o objetivo de reduzir o risco de auditoria.

Com base na sua experiência, conhecimento do negócio, ceticismo e juízo profissional, tal como concerne a ISA 315 o auditor deve executar procedimentos permitindo identificar e determinar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, ao nível das demonstrações financeiras e da asserção de classes de transações, saldos de contas e divulgações (ISA 315, parágrafo quinto).

O auditor deve observar as normas internacionais no apoio à execução da sua atividade e ter presente a interligação entre a ISA 330, que trata da responsabilidade do auditor em conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados pelo auditor, e aquando da aplicação da ISA 315 (ISA 330, parágrafo primeiro).

Como já verificamos no ponto anterior, exemplificado na figura 14, os trabalhos do auditor com vista à identificação de riscos, devem incluir dois tipos de abordagem:

- A abordagem substantiva – que dá ênfase aos procedimentos substantivos;
- A abordagem combinada entre testes ao controlo e procedimentos substantivos.

Assim, nos testes de controlo encontram-se incluídos a:

- Observação – em que o auditor pode por exemplo assistir à receção de mercadorias, confirmando se o processo decorre de acordo com o descrito nos controlos instituídos;
- Indagação – o auditor pode realizar questionários aos trabalhadores e outros elementos chave da entidade (órgãos de gestão) sobre a forma de como executam as tarefas. É, talvez, o mais fraco dos testes de controlo.

Quanto mais alta for a avaliação do risco de distorção material efetuada pelo auditor, maior fiabilidade e relevância terá de ser a prova de auditoria obtida a partir de procedimentos substantivos. Nos procedimentos substantivos para avaliação do risco, encontram-se os:

- Procedimentos analíticos – análise de rácios, comparações entre anos consecutivos das contas de gastos e rendimentos;
- Confirmação – o auditor deve encetar procedimentos por forma a obter correspondências com todos os terceiros que se relacionam com a entidade, como por exemplo, confirmações externas a bancos, clientes, fornecedores, advogados – é um dos testes mais fiáveis.

No que respeita à combinação entre os testes de controlo e substantivos, apresentamos como exemplo a inspeção (contagem do caixa), o recálculo (verificar o custo das mercadorias vendidas) e a reexecução (verificar se as quantidades da fatura confirma com a guia de remessa).

No que respeita aos procedimentos analíticos, o mais utilizado é o teste de razoabilidade, passando por uma definição de expectativa, determinação de margem, análise de diferenças e investigação das diferenças. Inicialmente, o desenvolvimento da expectativa baseia-se na análise da informação recolhida, na qual o auditor elabora uma ideia, apresentando-se, normalmente um valor numérico, posteriormente confrontado com os resultados obtidos nas demonstrações financeiras e pretendendo-se obter a diferença existente entre a sua expectativa, do auditor, e o que é realmente contabilizado para a entidade. Por outro lado, a determinação da margem consiste na definição de um *threshold*⁴⁸.

A etapa seguinte caracteriza-se pela discriminação detalhada de todos os cálculos efetuados para o apuramento da diferença em causa. Por fim, é fundamental a investigação do porquê da existência de uma diferença superior ao *threshold* definido pelo auditor, que determina os procedimentos, utilizados pela entidade, na contabilização das rubricas em análise, assim como, testar as asserções em causa.

No final, ou seja, após a identificação dos riscos de auditoria, o auditor dá respostas aos riscos avaliados de distorção material ao nível de demonstrações financeiras, através das seguintes medidas:

- Enfatizar à equipa de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional permanente;
- Atribuir pessoal mais experiente ou com habilitações específicas ou recorrer a peritos;
- Proporcionar mais supervisão;
- Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados;
- Fazer alterações gerais à natureza, tempestividade ou extensão dos procedimentos de auditoria.

⁴⁸ Consiste no valor mínimo considerado razoável além do qual todas as diferenças acima desse valor terão de ser detalhadamente analisadas. *Threshold* está relacionada com a materialidade de cada projeto de auditoria.

Finalmente importa destacar, que a materialidade⁴⁹ é da maior relevância num trabalho de auditoria, na medida em que especifica um patamar teórico a partir do qual as distorções detetadas pelo auditor têm relevância e devem interferir na sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

⁴⁹ Conceito já explicado e analisado na subsecção 2.1.5 deste relatório.

Capítulo III – METODOLOGIA PARA ELABORAÇÃO DO TRABALHO DE ESTÁGIO

3.1 Introdução

Apesar do presente trabalho reverter o modelo de “trabalho de estágio”, as questões metodológicas, não podem, ainda assim de deixar de estar presentes. Neste sentido, passaremos a apresentar algumas fases relevantes da sua construção.

Assim, depois de uma abordagem teórica da temática em estudo, abordamos uma vertente mais funcional.

Este estudo tem como principal objetivo aferir a sensibilidade da entidade de acolhimento do estágio para o problema da qualidade do trabalho dos ROC e das SROC. De salientar ainda que a pessoa ou o órgão responsável pelo trabalho de revisão, na criação, no acompanhamento e na manutenção do seu sistema de controlo de qualidade do trabalho, contou e recorreu a elementos internos, tais como os responsáveis pelos trabalhos.

3.2 Estudo Empírico – Uma síntese

Segundo Yin (2003), a essência de um estudo de caso é tentar esclarecer uma decisão, ou um conjunto de decisões, a razão de ter sido tomada, a forma como foi implementada e os resultados que foram obtidos. O mesmo autor propõe quatro modalidades: estudo de caso único, com uma ou várias unidades de análise, e estudo de caso múltiplo, com uma ou várias unidades de análise.

Neste sentido o trabalho de estágio, teve como enquadramento o processo de trabalho desenvolvido na Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda., no âmbito das suas competências, as quais lhe são impostas nos termos legais, nomeadamente as previstas no Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de novembro. Descreveremos no capítulo seguinte a sua criação, funcionamento e responsabilidade social que lhe assiste na prática diariamente desenvolvida.

3.3 Unidade de Análise

Yin (2003) afirma que “o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto real não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”.

O “fenómeno contemporâneo” será a implementação do Manual de Controlo Interno de procedimentos da Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda., dentro de um “contexto real”, relativamente ao qual não existe evidente certeza, entre o que se pratica e o que se deveria praticar.

Não se colocaram questões de confidencialidade, tendo em conta que o trabalho de estágio foi, em boa medida, devidamente publicitado. Efetivamente, o resultado dos testes e outros procedimentos desenvolvidos são a base de suporte à formação da opinião a produzir pelo auditor/revisor e conduzem à emissão do seu relatório anual. Este tem associado uma obrigação de divulgação pública a todos os utilizadores da informação financeira. Por outro lado, também o manual de controlo interno de procedimentos da empresa que acolheu o estágio tem obrigação de acolher a transparência necessária exigida pelo trabalho do ROC ou SROC.

3.4 Informação e Dados

Este estudo foi baseado fundamentalmente em documentação, análise de dados arquivados, observação direta e indireta, entrevistas e questionários. Foram fontes de dados relevantes, que contribuíram para uma melhor leitura da avaliação proposta, aquando da formação da opinião do auditor/revisor.

Para Yin (2003), as entrevistas são consideradas uma das fontes mais importantes para o estudo de caso, podendo assumir a forma de entrevista de natureza aberta-fechada. A principal função da entrevista é revelar determinados aspetos do fenómeno estudado que o investigador não teria espontaneamente pensado por si mesmo e, assim, completar as pistas de trabalho. É essencial, que decorram de uma forma aberta e flexível, evitando perguntas demasiado precisas.

No caso em estudo o acompanhamento prático e as respostas aos questionários de controlo interno produzidos, contribuem para descobrir novos aspetos a ter em conta e alargam ou retificam o campo de investigação, esclarecendo ainda quanto à pertinência desse enquadramento, visando economizar perdas inúteis de tempo e de leitura na construção de hipóteses e na observação (Quivy e Campenhout, 1998).

3.5 Desenho da Investigação

Considerando as etapas seguidas, na elaboração do trabalho e embora estas etapas possam ser listadas numa lógica sequencial, importa mencionar, que se trata de um trabalho complexo, interativo e não pode ser caracterizado por um modelo linear simples.

De qualquer forma, pretende-se, através da figura 1, ilustrar as várias etapas seguidas para a realização do relatório de estágio.

O desenho esquemático concebido permite verificar que a elaboração do trabalho assentou em três etapas, que embora distintas, tiveram ao longo de todo o processo desenvolvimentos comuns.

De facto, o que pode parecer lógico na ilustração obrigou em algumas etapas, designadamente na construção do trabalho escrito, a fazer ajustamentos em função da pesquisa bibliográfica e aplicação em trabalho de campo executado, ações que estiveram sempre presentes ao longo de todas as etapas.

Pode-se afirmar que o tema escolhido e a sua explanação na figura 1, retratam, que as etapas percorridas assentaram numa primeira fase, na - Exploração -, capítulos I, II e III. Numa segunda etapa deu-se sequência à - Construção - (capítulo IV) e por fim a etapa da - Verificação - onde se abordou a análise dos resultados, sua interpretação, ultimando-se o trabalho com o capítulo das conclusões do relatório de estágio e desenvolvimentos futuros.

Capítulo IV – ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo abordam-se as tarefas realizadas, no exercício do estágio, associadas a uma componente prática de interesse e pertinência adequada. Será a demonstração prática de toda a teoria desenvolvida no trabalho.

No âmbito do Mestrado em Gestão – Especialização de Contabilidade, optou-se pela realização de um Estágio Curricular, como trabalho final, incidindo este Estágio na área da Auditoria Externa. A escolha desta área deve-se à grande motivação sentida pelo facto de poder agregar ao conhecimento já existente da prática da atividade de auditoria um aprofundamento dos aspetos teóricos da área.

O Estágio Curricular teve como principais objetivos:

- A aplicação de conhecimentos e capacidades;
- A aprendizagem das várias atividades que antecedem e precedem uma Auditoria Externa;
- O contacto *in loco* com o trabalho do auditor/revisor.

Nesta parte do relatório iremos abordar o trabalho desenvolvido fazendo primeiramente uma breve descrição da entidade acolhedora do estágio.

4.1 A Entidade Acolhedora do Estágio

“Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.”, inscrita na OROC com o número 116 e com sede na rua D. João de Castro n.º 71-C, 4.º Dt.º, 2330-139 Entroncamento.

4.1.1 Caraterização da entidade

O Estágio foi realizado na firma de auditoria, Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda., adiante designada RLGm.

A RLGm foi fundada em 1993 e a sua atividade é exercida no âmbito do EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro (Republicado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008), e consiste na revisão legal das contas, na auditoria às contas e nos serviços relacionados, tais como avaliações, fusões e *corporate finance*⁵⁰, que são funções exclusivas dos ROC e consideradas de interesse público (art.º 40.º do EOROC).

Na área de *corporate finance*, a RLGm preocupa-se em acompanhar os seus clientes, facilitando e executando transações, como fusões e aquisições, no acesso aos mercados de capitais, e no planeamento de estratégias de otimização do valor de ativos imobiliários e investimentos, assim como em programas de reestruturação.

A Sociedade é constituída por 4 sócios, dos quais 3 são sócios Gerentes e ROC.

Quadro 3 – Sócios da Sociedade

Nome	N.º ROC
Dr. Carlos António Rosa Lopes	645
Dr. José Gonçalves Mendes	833
Dr. João Manuel Rosa Lopes	1029
Dr. Alexandre Miguel Dinis Lopes (Economista/Não ROC)	----

Fonte: Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.

⁵⁰ *Corporate Finance* é uma área de finanças que envolve as decisões financeiras tomadas nos negócios, as ferramentas e análises também usadas para tomar essas decisões. O objetivo principal das finanças corporativas é a simultânea maximização da valorização da sociedade e a administração dos riscos financeiros da entidade (tradução livre).

Atualmente tem ao seu serviço 7 colaboradores com formações em áreas como a Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Gestão de Empresas. A entidade que acolheu a realização do Estágio Curricular tem a sua sede e escritórios na Rua D. João de Castro, n.º 71-C, Entroncamento.

4.1.2 Valores e cultura

Uma entidade não deve reger-se apenas por princípios económicos e financeiros. Como organização social, integrada numa sociedade em que os valores devem ser uma imagem identificadora, deve guiar-se por padrões e princípios éticos na condução dos negócios e assumir responsabilidades sociais.

Os valores de uma entidade são o seu substrato moral, que orientam a entidade no estabelecimento das metas e objetivos a alcançar, não menosprezando a qualidade do serviço prestado, e a procura da inovação. São os valores que permitem uma perceção completa da realidade que envolve a entidade auxiliando assim uma reação atempada face às mudanças operadas nas diversas envolventes.

É objetivo da entidade estabelecer, implementar, manter, monitorizar e impor um sistema de controlo de qualidade que proporcione segurança razoável aos sócios e pessoal cumprindo estes a ISQC 1, Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, e que os relatórios da entidade são apropriados nas circunstâncias. Desta forma, encontra-se já implementado na RLGM as normas internas de controlo de qualidade.

A missão da entidade é “desenvolver serviços de auditoria de qualidade, claramente entendida, interna e externamente apresentando valor acrescentado para o cliente” (RLGM, 2012).

É dentro desta filosofia que a RLGM, tem definido um Código de Conduta Empresarial e Ética, que norteia os que trabalham na entidade e para a entidade. Os principais valores defendidos pela RLGM são (RLGM, 2012):

- **ÉTICA** – A entidade deverá reger-se sempre por princípios de Ética e os seus colaboradores devem pautar a sua atuação por elevados padrões de integridade e honestidade;

- **RESPONSABILIDADE** – As pessoas são a chave das organizações, pelo que a entidade incentivará a responsabilidade social e individual, garantindo aos que nela trabalham dignidade, uma adequada compensação e possibilidade de valorização e realização pessoal;
- **LEGALIDADE** – A entidade e os seus colaboradores comprometem-se a desenvolver a sua atividade em total conformidade com a Lei, onde quer que a sua atividade se desenvolva;
- **CONFIDENCIALIDADE** – Os colaboradores devem garantir a confidencialidade sobre assuntos da entidade e dos seus clientes;
- **PRINCÍPIO DE NÃO CONCORRÊNCIA** – Os colaboradores comprometem-se a não exercer qualquer atividade profissional externa concorrente com as atividades da entidade;
- **IGUALDADE DE OPORTUNIDADES** – A entidade compromete-se a promover a igualdade de oportunidades para todos os seus colaboradores, no respeito pela sua integridade moral.

4.1.3 Serviços prestados

A RLG M atua numa grande diversidade de sectores de atividades, o que lhe permite estar preparada para responder aos mais variados desafios, como por exemplo:

❖ Sector Primário:

- Agropecuária; - Energias Renováveis e biocombustíveis; - Olivicultura; - Produção Agrícola Biológica; - Produtos Alimentares; - Requalificação de Espaços Verdes; - Silvicultura; - Vitivinicultura.

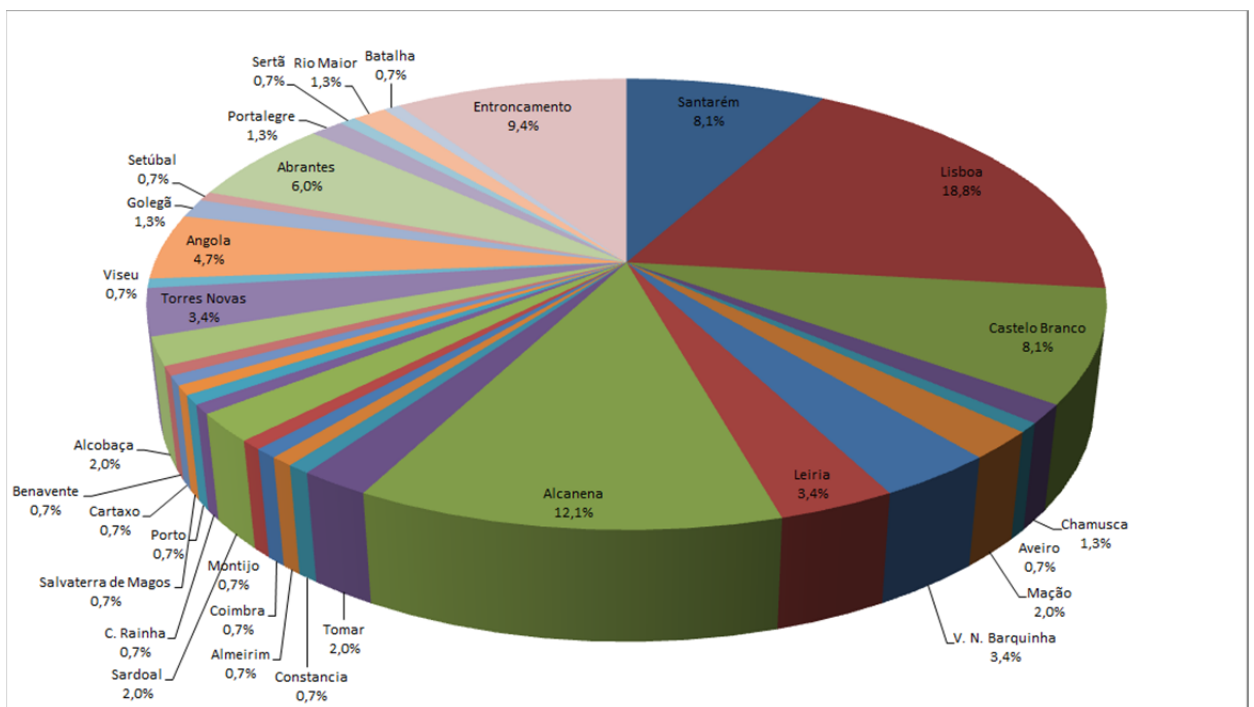
❖ Sector Secundário:

- Construção Civil, Engenharia e Obras Públicas; - Indústria Automóvel; - Indústria de Curtumes; - Indústria do Frio; - Indústrias de Materiais de Construção; - Indústrias Metálicas e Metalomecânicas; - Indústrias de Plásticos e Químicas.

❖ Sector Terciário:

- Associativismo e Confederações; - Comércio de Aço e Indústria Têxtil; - Consultoria Empresarial; - Educação; - Indústria Farmacêutica e Hospitais; - Instalações e Infraestruturas Elétricas; - IPSS e Instituições Sem Fins Lucrativos; - Mobiliário; - Municípios, Associações Públicas e Empresas Municipais; - Museus; - Promoção e Mediação Imobiliária; - Promoção Turística e Desenvolvimento Regional; - Sociedades de Gestão de Participações Sociais; - Transitários e Transportes.

Tabela 2 – Área Geográfica dos Clientes por Concelhos



Fonte: Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.

Existe um elemento fundamental no sucesso económico – financeiro das entidades, mas que em algumas situações é difícil de avaliar - a sua carteira de clientes. A riqueza e diversidade de clientes são fundamentais, diminuindo muito o risco do negócio, o que se traduz numa maior segurança e estabilidade para a entidade. A diversidade de setores de negócio da carteira de clientes exige dos auditores uma grande amplitude de conhecimentos e de versatilidade acarretando à profissão uma dinâmica incomparável.

4.1.4 Estrutura organizacional

A RLGM apresenta uma estrutura horizontal, funcionando em equipa na execução e desenvolvimento dos seus trabalhos de auditoria. Cada equipa de trabalho é coordenada por um ROC e coadjuvada por um ou mais auditores, consoante a dimensão da entidade auditada.

A RLGM está estruturada de uma forma simples. No nível superior da cadeia hierárquica estão os três *partners*⁵¹, adiante designados por ROC. Os três ROC têm a seu cargo a administração da entidade e o principal contacto com os clientes, especialmente ao nível dos seus órgãos sociais. Apenas estes têm a competência de assinar as propostas e os contratos de prestação de serviço, bem como os relatórios e pareceres.

São também responsáveis diretos do supervisionamento, planeamento, orientação e execução de diversos trabalhos, acompanhando, analisando e revendo a forma como os mesmos são realizados. Compete-lhes, para apreciação e aprovação, a elaboração de minutas de propostas e de contratos de prestação de serviços, bem como dos relatórios e pareceres. Mais especificamente, os sócios ROC tem a seu cargo o planeamento do trabalho e a elaboração dos programas de trabalho e distribuição, orientação e revisão das tarefas dos assistentes/auditores.

A RLGM tem 7 colaboradores, como já foi referido anteriormente, 6 internos e 1 externo, dos quais 2 são auditores seniores, 4 são auditores e 1 é auditor júnior.

Os auditores/assistentes são os responsáveis pela execução do trabalho de campo, especialmente a nível da abertura dos mapas de trabalho, inspeções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. Estas tarefas são desempenhadas sob a orientação direta dos seniores e com base nos programas de trabalho.

⁵¹ *Partners* significa sócios numa entidade ou parceiros num negócio (tradução livre).

4.1.5 Descrição sumária das atividades desenvolvidas em estágio

Ao longo do ano de trabalho, os ROC e os auditores seniores realizam visitas às entidades sob sua responsabilidade, acompanhados ou não por auditores, com duração de um ou mais dias, conforme a dimensão da entidade e o planeamento de trabalho a efetuar, com o objetivo de fazer análises a pontos concretos ou esclarecer algumas situações com os responsáveis das entidades.

Os ROC e os auditores seniores planeiam o trabalho de auditoria (de acordo com as orientações das normas) e definem um conjunto de áreas a analisar nas visitas, o que exige um trabalho prévio de “escritório”, de modo a que o tempo despendido nas visitas seja o melhor aproveitado possível e de modo que o auditor sénior tenha uma ideia antecipada de onde poderão existir inconformidades.

O planeamento do trabalho é feito tendo em conta diversas visitas ao longo do ano, com a duração média de um ou dois dias. Isto pressupõe a envolvimento dos auditores e auditores juniores no planeamento do trabalho, uma vez que são eles os responsáveis pela preparação dos elementos necessários a cada visita.

No que respeita ao estágio apresentado no trabalho, corresponderá a uma auditoria completa, desde a fase inicial de planeamento até à fase final com a emissão da CLC por parte do ROC responsável pela entidade. Como o período de elaboração deste trabalho corresponde ao tempo que demora todo o processo de auditoria a uma determinada entidade, considera-se importante apresentar no trabalho todo o processo prático de uma auditoria. Desta forma, se quisermos ser mais concretos, poderemos dizer que o período de estágio deste trabalho corresponde a mais de 5 meses, que é o tempo médio de auditoria completa a uma entidade de média dimensão.

No ponto seguinte, na parte prática, comprova-se a teoria já abordada nos pontos anteriores deste trabalho, mas antes é fundamental enquadrar alguns aspetos da entidade acolhida, para demonstrar uma auditoria.

Antes de iniciarmos qualquer trabalho de campo nas entidades, muitas coisas são ultimadas no escritório. É importantíssimo este procedimento antes da deslocação às entidades para os auditores terem uma perceção exata das contas desse ano e de outros acontecimentos que condicionem de alguma forma a atividade da entidade.

Deste modo, a primeira etapa do estágio tem como objetivo principal a perceção do funcionamento geral da entidade a auditar, nomeadamente o conhecimento do negócio. Depois no que concerne a prazos de preparação das informações para os ROC e planeamento das visitas dos auditores à entidade cliente de forma a efetuar o levantamento dos sistemas de controlo interno instituídos.

Depois faz-se um pedido de elementos às entidades clientes (balancetes, extratos, ficheiros de faturação, ficheiros de processamento de salários e comprovativo de entrega das retenções, listas de inventários, relação dos ativos, controlo impostos, entre outros), de acordo com o planeamento de trabalho dos auditores para cada visita.

Após o tratamento dos dados recebidos, realiza-se uma análise global e seleção das informações relevantes para as visitas, recálculos, confirmação de saldos, confirmações de balanceamento dos documentos e confirmação da plenitude da informação. Ainda no escritório, antes de entrar no trabalho de campo, os auditores realizam diversos testes de auditoria como ponto de partida para o trabalho de campo desenvolvido pelos auditores encarregues da auditoria à entidade. Estes indicarão eventuais aspetos a verificar e ou a testar, a questionar aos responsáveis da entidade ou a investigar na própria entidade.

Antes ainda de iniciar o trabalho de auditoria, também é necessário fazer uma atualização do ficheiro comparativo das informações dos balancetes ao longo do ano (ficheiro Excel), que permite ao auditor verificar algumas alterações das políticas contabilísticas das entidades, bem como a evolução das rubricas de maior relevo ou indicadores económico/financeiros. E ainda, fazer a atualização das pastas de trabalho das entidades, quer em formato informático (através do programa ACDAuditor), quer em papel.

É importante referir que o programa utilizado pela sociedade é o ACDAuditor, um programa de auditoria muito completo, que para além de ser um programa de auditoria de contas também é um programa de análise financeira, que através do carregamento do SAF-T, da entidade cliente, dos diversos períodos para análise revela todos os movimentos e reconstrói os extratos contabilísticos de todas contas e os balancetes desse período.

Ao analisar as contas ao longo da auditoria é indexado documentos em formato PDF ou formato Word aos documentos analisados ou outros tipos de notas.

4.2 Atividades Desenvolvidas e Procedimentos Efetuados

4.2.1 Aspetos gerais de auditoria

4.2.1.1 Manual de controlo interno de procedimentos da auditada

A entidade que vamos utilizar para demonstrar a parte prática do trabalho é uma entidade de média dimensão, com um volume de negócios de 3.233.499,99 euros, total de balanço de 5.475.000,00 euros e um total de capital próprio de 1.831.446,55 euros. Chama-se BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda.

O Manual de Controlo de Interno, que se encontra no anexo 2, permite estabelecer guias de atuação amplas sobre a estrutura da entidade, as políticas e procedimentos de controlo de qualidade, dos objetivos que se pretendem alcançar, assim como a mensagem de que cada pessoa tem uma responsabilidade pessoal em relação à qualidade e que se espera que cumpra estas políticas e procedimentos assegurando, que os serviços profissionais prestados aos clientes são realizados de acordo com as normas profissionais e os requerimentos normativos aplicáveis e se emitem relatórios adequados às circunstâncias.

Este manual deverá ser revisto e atualizado pelo menos uma vez por ano e entregue ao pessoal novo na sociedade. Quando haja alterações nas normas de controlo de qualidade deverão ser modificados os papéis e enviados a todo o pessoal para a sua substituição.

Antes de iniciar a auditoria à entidade, ou pelo menos no princípio da auditoria, devemos atualizar e rever o memorando de estratégia de auditoria (anexo 3) da entidade auditada. Neste caso, é mesmo rever e atualizar, pois é uma entidade já sujeita a revisão legal de contas por parte da sociedade há alguns anos. Este documento é fundamental, para além de ser um requisito obrigatório no exercício da atividade, pois emite os aspetos essenciais da entidade auditada, também evita trabalho desnecessário para o conhecimento do negócio e outros dados relevantes para a realização da auditoria relativa ao exercício de 2012.

4.2.1.2 Questionários de controlo interno da auditada

O trabalho realizado numa auditoria, dentro desta subseção, é considerado trabalhoso e pouco agradável dependendo-se muito tempo, considerado monótono e ineficaz. No entanto, todos os processos são muito importantes nesta fase e não podemos menosprezar nenhum procedimento, porque através destes questionários somos levados a conhecer melhor a entidade auditada.

Os questionários de controlo interno nesta fase permitem um melhor conhecimento da entidade auditada e têm como objetivo primordial o de determinar o risco para cada área a auditar no futuro. São várias as áreas, em que o auditor deve elaborar questionários. Existem, no programa da sociedade, questionários predefinidos, cabendo ao auditor analisar um a um de forma a verificar a sua aplicabilidade à entidade auditada.

As áreas essenciais sujeitas a controlo interno são o planeamento administrativo, a organização, os recursos humanos, a direção da entidade, a área do controlo e os questionários por elementos específicos e a área informática, a qual assume um papel bastante relevante.

Ao preparar a auditoria para o exercício de 2012 da entidade a auditar reviu-se todos os questionários já preparados em anos anteriores. Quando se trata de uma entidade auditada pela primeira vez é necessário preparar toda a parte do controlo interno. Neste caso específico, como já era numa entidade cliente alvo de auditorias anuais, é necessário rever e atualizar alguns dados a questionar. No anexo 4 encontra-se evidenciado os riscos por áreas de controlo interno e um dos questionários utilizados na auditoria à entidade.

4.2.1.3 Circuitos administrativos

O passo seguinte neste processo de auditoria à entidade BRUCARMA, Lda é analisar e testar os circuitos administrativos da auditada, claro que neste ponto varia de entidade para entidade de acordo com a sua atividade e procedimentos dos circuitos a analisar, mas normalmente audita-se o circuito das Compras (fornecedores, ...), das Vendas (clientes, ...), dos Recursos Humanos, do Património e do Estado e outros entes públicos.

Neste caso específico exemplificamos no anexo 5 o circuito das Compras. Neste circuito verificamos se todo o processo de compras de matérias-primas, de mercadorias, matérias de consumo entre outras está de acordo com as normas contábilísticas e procedimentos preconizados e no fim é avaliado o seu risco.

4.2.1.4 Análise de riscos e controlo interno da auditada

Nesta fase iremos fazer uma análise e avaliação do controlo interno por áreas e contas SNC. É de salientar que o programa para todas as áreas define um código de combinação entre números e letras, de forma a ser mais fácil identificar as áreas auditadas.

No anexo 6 apresentamos as perguntas que foram elaboradas para o controlo interno à área dos Ativos Fixos Tangíveis. Também aqui, a forma de apresentar as áreas são sob a forma de árvore, tornando-se mais fácil o acesso e entendimento.

Para determinar o nível de risco profissional e inerente global devemos elaborar e responder a algumas questões acerca do meio envolvente em cada área da auditada e mesmo da firma de auditoria. É fundamental conhecer alguns aspetos acerca da Administração/Gerência da auditada, da contabilidade, do negócio e da nossa entidade perante a entidade auditada. O programa já tem definido alguns critérios com os quais estamos de acordo, caso contrário alteram-se e no final consoante a pontuação das questões respondidas o programa apresenta o resultado do nível do risco (anexo 7).

A firma de auditoria definiu o risco inerente e publicou um memorando que está presente em todas as entidades auditadas, ou seja é inserido no programa no local de análise dos riscos e assim todos os auditores tem conhecimento e maior facilidade em determinar o nível de risco, exemplificado no anexo 8.

4.2.2 Planeamento da auditoria

4.2.2.1 Planear uma auditoria

Ao utilizarmos o programa ACDAuditor de auditoria avançamos para o planeamento da auditoria a realizar relativa ao exercício de 2012. Esse planeamento vai-se realizando gradualmente de acordo com os objetivos na altura. No entanto, com o decorrer dos meses de trabalho e a aproximação do final do ano vai-se alterando os objetivos, agora que as contas de 2012 da entidade BRUCARMA, Lda se encontram prontas a serem auditadas para a obtenção do objetivo principal, o fecho de contas, a elaboração das demonstrações financeiras e a emissão da certificação legal de contas, o passo seguinte é o planeamento final.

Nesta parte de revisão analítica começa-se por analisar as variações nos balanços (ativo, passivo e capital próprio), nos resultados e nos rácios (anexo 9). Esta variação alerta-nos para algumas áreas que se deve ter particular atenção para que no final do trabalho de auditoria, o auditor saiba a razão das variações mais significativas.

Este tipo de análise realiza-se com o recurso a gráficos, nomeadamente na parte dos indicadores, pelo que se torna mais fácil a análise e verificação de situações anómalas. Exemplo disso é o anexo 10 onde se indica alguns indicadores de liquidez segundo a análise do programa. Mas o programa dá-nos mais de 50 rácios possíveis de analisar nas entidades auditadas.

Durante o processo de auditoria, também é importante efetuarmos planeamento para obtenção de dados que nos facilitem o trabalho e possibilitem a elaboração dos relatórios de forma mais real possível. Pode-se obter a evolução mensal/anual do saldo de uma conta ou grupo de contas determinado. Em algumas contas a sua variação indica-nos se os resultados globais da auditada estão coerentes com a realidade das contas. No anexo 11 apresenta-se uma das opções, a evolução mensal do saldo da conta 31 – Compras.

4.2.2.2 Papéis de trabalho

O programa de auditoria utilizado possui muitos papéis de trabalho pré-definidos, mas para cada cliente é necessário rever e adaptar de acordo com a realidade de cada entidade auditada. Os papéis

de trabalho são uma ferramenta muito importante em todo o processo de auditoria. Neles introduzimos todas as tarefas a realizar durante a auditoria. Distribuem-se as tarefas pelas diferentes áreas de trabalho atribuindo-lhe os papéis onde queremos trabalhar. Isto ajuda-nos a rever situações passadas, onde vamos registando tudo o que fazemos e ajuda-nos no desenvolvimento da atividade de auditoria para cada área e/ou contas, onde incide a auditoria.

Como anteriormente já falamos do exemplo dos Ativos Fixos Tangíveis, apresentaremos no anexo 12 o papel de trabalho preparado por mim na auditoria à entidade BRUCARMA, Lda.

Muitas vezes o ROC prepara ou inicia os papéis de trabalho colocando o tempo estimado ou o tempo que cada auditor deve utilizar no máximo na auditoria a determinada área. Este procedimento serve de orientação ao auditor no controlo dos tempos empregues para cada cliente da SROC.

4.2.2.3 Revisão/procedimentos analíticos

Torna-se demasiado importante, antes de entrar no cálculo da materialidade, efetuar uma revisão de tudo o que fizemos até aqui, perceber bem o negócio, saber a razão de variações “supostamente” anormais, verificar se os riscos foram bem calculados e se os papéis de trabalho evidenciam todo o trabalho realizado e o que falta realizar. Isto serve para nos certificarmos se o trabalho realizado até aqui está em conformidade com os parâmetros e regras de auditoria, porque a parte que se segue no trabalho de auditoria vai influenciar todo o restante processo.

4.2.2.4 Identificar e avaliar os riscos e cálculo da materialidade

Com base nos dados conhecidos da entidade a auditar e no historial das auditorias anteriores devemos passar ao cálculo do risco de auditoria e materialidade. O programa de auditoria da RLGM define vários métodos de cálculo, o mais utilizado é o Método de R.E.G.A.

Neste método distribui-se proporcionalmente o valor da materialidade entre cada área, ou seja, segundo o peso de cada área atribui-se de forma proporcional o respetivo valor de materialidade.

Este valor distribui-se pelo Ativo, Passivo, Gastos e Rendimentos em que a soma total dos erros toleráveis⁵² do Ativo é igual ao valor de materialidade, depois o mesmo acontecendo para o Passivo, Gastos e Rendimentos.

O risco de auditoria e o nível de confiança utilizado neste método determinam-se em função do exercício em que nos encontramos, ou seja, normalmente o máximo do risco admissível é de 4% (3.º ano ou seguintes de auditoria), 6% (2.º ano auditoria) e 10% (1.º ano de auditoria). Vejamos o anexo 13 e 14 com o caso concreto do plano global de auditoria da entidade BRUCARMA, Lda.

4.2.3 Desenvolvimento, procedimentos e amostragem da auditoria

4.2.3.1 Mapas de amostragem e de circularização

Neste ponto da auditoria deveremos desenrolar procedimentos de amostragem e de circularização de saldos. A amostragem deverá incidir sobre as contas que anteriormente estabelecemos como auditáveis e a testar, aqui deveremos analisar quase todas as contas materialmente relevantes nos resultados da auditada que, como demonstra o anexo 15 fizemos uma amostragem às contas 71 e 72. No entanto, aparece disponível para definirmos a amostragem a todas as áreas da auditada.

Também aqui existem vários tipos de amostragem que podem ser escolhidos consoante os objetivos propostos e os resultados de cada tipo de amostragem. Por norma escolhe-se o R.E.G.A., isto é, em função do saldo das contas e do peso na estrutura dos resultados e balanço. É o mais indicado para a dimensão e tipo das entidades clientes da RLG.M.

Por outro lado a circularização já não se faz a todas as áreas, normalmente faz-se às entidades que mantêm relações comerciais e financeiras com a entidade auditada, ou seja, aos Bancos, aos Clientes, aos Fornecedores e a Outros Devedores e Credores. A circularização é um procedimento em auditoria muito relevante, na medida que traduz a credibilidade das contas, pois tudo acaba por girar à volta das compras, vendas e transações bancárias. Se à partida com base numa amostragem

⁵² O erro tolerável é um dos parâmetros estatísticos que se introduz ao realizar a amostragem. Calcula-se utilizando a raiz quadrada da divisão do saldo da área pelo valor base de materialidade e depois multiplicar pelo nível de materialidade.

fizemos a circularização a entidades com relacionamento com a auditada e desse procedimento existir a confirmação de uma grande parte das respostas mantém-se uma maior garantia de fiabilidade nas contas da auditada. Como exemplo, apresentamos no anexo 16 a carta tipo das nossas circularizações a um cliente da BRUCARMA, Lda.

4.2.3.2 Estudo dos papéis de trabalho

Através do programa ACDAuditor podemos criar automaticamente os papéis de trabalho pré-determinados segundo a referência do balanço. Utilizando a área já analisada anteriormente, apresentamos no anexo 17 o papel de trabalho às subcontas dos Ativos Fixos Tangíveis.

Nos vários papéis de trabalho desta área estão evidenciados todos os valores analisados e respetivos documentos com a digitalização do documento fiscalmente aceite como comprovativo e respetivas conclusões e/ou notas. Caso hajam ajustamentos (correções) a efetuar, também se encontram aqui nesta fase da auditoria evidenciados.

4.2.3.3 Análise e conferência de saldos

Nesta fase analisam-se os saldos em morosidade sobretudo de clientes, mas também de fornecedores e outros devedores e credores. No caso concreto da entidade auditada não existem clientes nem outros terceiros em mora há mais de 12 meses, pelo que não se avançam com mais análises.

Foi analisado a evolução do saldo de caixa ao longo do ano e não se verificou saldo negativo, esteve sempre correto e apresentou saldo normal para a natureza da conta (anexo 18).

4.2.3.4 Correspondências fiscais

Analisa-se de seguida as correspondências entre a conta 24 e todas as restantes contas que poderão implicar com a conta do Estado e outros entes públicos, ou seja, testamos se por exemplo as contas dos grupos 21 (clientes) tem contrapartidas com a conta 2433, se a conta 22 (fornecedores), tem contrapartidas com a conta 2432, se a conta 31 (compras) tem contrapartidas com a conta 2432, se a conta 62 (fornecimentos e serviços externos) tem contrapartidas com a conta 2432 e se a conta 71 (vendas) tem contrapartidas com a conta 2433, existindo ainda mais situações que poderemos auditar.

No caso específico da entidade auditada, esta não apresenta nenhum problema ao nível da existência de contrapartidas com as contas de impostos. Todos os lançamentos nas contas de grupos referidos anteriormente têm correspondência com as contas do grupo do Estado e outros entes públicos.

Verificamos ainda se todos os impostos apurados e retidos foram efetivamente pagos, consultando e anexando no programa os documentos comprovativos desses pagamentos, como por exemplo as guias fiscais.

4.2.3.5 Revisão da auditoria

O próximo passo na auditoria corresponde a uma revisão preliminar por parte do auditor sénior de todas as tarefas já desenvolvidas cujo trabalho de auditoria ao nível dos papéis, documentos, testes e análises já estejam finalizadas ou caso contrário ainda falte finalizar. Esta tarefa é importante na medida em que verificamos todo o nosso trabalho ou de colegas já realizado na auditoria à entidade BRUCARMA, Lda.

No caso específico da entidade auditada ainda existem muitos papéis de trabalho por finalizar porque a auditoria ainda não foi terminada ao exercício de 2012, mas ao realizar esta tarefa verificamos a localização e fazemos a gestão dos documentos selecionados ao longo da auditoria e digitalizados, verificamos o estado do trabalho (procedimentos desenvolvidos através dos papéis de trabalho), procuramos acrescentar notas e comentários, aos papéis de trabalho, futuros

ajustamentos, para o Anexo⁵³, para o Relatório de Auditoria e até para as recomendações finais (anexo 19).

4.2.3.6 Ajustamentos e reclassificações

Por fim, visualizam-se todos os ajustamentos que tenhamos realizado em todas as áreas de auditoria, verificar se estão corretos e se necessário corrigir e fazer novos ajustamentos ou reclassificações (anexo 20).

Nas rubricas analisadas e testadas surgiu a necessidade de efetuar alguns ajustamentos ou correções. Também existiram reclassificações ou transferências entre contas que inicialmente estavam incorretamente lançadas, e dessa forma os responsáveis financeiros da entidade auditada efetuaram logo a correção.

Após terminar a auditoria o auditor sénior reúne-se com os responsáveis financeiros da auditada e fazem o ponto de situação de uma forma geral da auditoria às contas e ao controlo interno. Nesta pequena reunião também é importante definir os prazos, quer da entidade auditada cujos documentos tem de se entregar e/ou corrigir, ou da parte dos auditores para apresentação das conclusões e relatórios.

4.2.4 Comunicação, finalização da auditoria e relato

4.2.4.1 Comunicações e considerações

Neste caso prático, adaptado da realidade à auditoria a uma entidade cliente, a auditoria já foi finalizada e após a análise às contas, os auditores indicaram ao ROC responsável sugestões e recomendações, que a entidade auditada deveria efetuar antes do encerramento das contas.

⁵³ Com a Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro onde se aprova os modelos de demonstrações financeiras em SNC.

Como é uma entidade cliente há vários anos, as situações de ajustamentos são mínimas e só derivam de acontecimentos e movimentos do exercício. Dessa forma é consensual todas as sugestões e recomendações, porque ambas as partes possuem um conhecimento mútuo da forma de trabalhar e do que lhe é exigido.

Após a auditoria é necessário preparar mapas finais de análise e notas à auditoria (anexo 21). Para além das notas indicadas no programa de auditoria, compilamos tudo em folhas de Excel de fácil acesso e perceção do ROC responsável. Como é normal ao longo do processo de auditoria existem sempre regularizações a fazer e fazem-se logo junto dos intervenientes de cada área e se necessário com autorização superior. No final existem sempre situações que carecem de aprovação da gerência ou administração e aí estas compilações que fazemos por cada área ou grupo de contas servem para isso mesmo, realizar as reuniões finais de auditoria com os responsáveis da auditada.

O ROC responsável pela auditada reúne-se com os auditores responsáveis que executaram a auditoria, de forma a fazerem um levantamento de todas as situações analisadas. É importante verificar as situações anómalas encontradas e corrigidas, as situações que não foram ainda objeto de ajustamento e começar a preparar desde logo o relatório de auditoria a apresentar aos responsáveis da auditada (cliente).

Aguarda-se também o envio da versão atual do balancete geral da contabilidade e analítico, caso este seja necessário, pois é comum deixarmos pedido algumas correções que os responsáveis na auditada só fazem à posteriori. Desta forma a reunião realizada, nesta fase, tem como suporte dados atualizados e importa perceber o resultado antes de imposto, que a entidade auditada irá apresentar.

4.2.4.2 Reuniões finais e apresentação do DRAFT do relatório

O ROC responsável deve agora preparar e agendar a reunião final com os responsáveis da entidade cliente para a apresentação do trabalho realizado, das situações encontradas e corrigidas e das situações que ainda poderão ser alvo de correção.

Na reunião, após a discussão das situações anteriormente referidas, será apresentado um DRAFT do relatório do revisor com a proposta seguida pelo ROC cujo conteúdo também será discutido com

os responsáveis da entidade auditada. Após chegarem a um entendimento de todas as situações relativas à auditoria do exercício de 2012, dá-se por concluída a reunião e ficam estabelecidos os formalismos práticos da auditoria à entidade BRUCARMA, Lda.

No caso específico desta entidade auditada os responsáveis pela entidade aceitaram o DRAFT do relatório do revisor pelo que o DRAFT vai passar a definitivo, pelo que só vamos incluir no nosso trabalho a versão final de ambos nos anexos.

4.2.4.3 Emissão de parecer – Certificação Legal das Contas e relatório do revisor

Antes de enviar ao cliente a CLC e o relatório final, a OROC aconselha e na sociedade também se adota essa metodologia de trabalho. Solicita-se o envio das peças finais de encerramento de contas, ou seja, o ROC por norma, e salvo exceções, só envia os relatórios finais quando receber e for conferido o Balanço, a Demonstração de Resultados, o Relatório de Responsabilidade da Gerência, as Demonstrações dos Fluxos de Caixa, a Demonstração das Variações do Capital Próprio, o Anexo às contas e o Relatório de Gestão.

Após a conferência de todas estas demonstrações financeiras finais e todos os formalismos de encerramentos de contas estarem concluídos o ROC envia o relatório final (anexo 22) e a CLC (anexo 23). Existem casos de clientes que também é elaborado um relatório de revisor detalhado onde se discrimina todas as contas de balanço e todas as situações analisadas, situações ajustadas e não ajustadas, mas no caso da BRUCARMA, Lda., por ser uma entidade de pequena e média dimensão e ter praticamente tudo correto não foi elaborado pelo ROC esse relatório.

Capítulo V – CONCLUSÕES E FUTUROS DESENVOLVIMENTOS

Se com a crise financeira foram detetadas falhas, os supervisores das diversas áreas da atividade económica devem rever as práticas atendendo, que a crise colocou em causa a auto regulamentação. O revisor não trabalha para as entidades que ele próprio controla, mas para a sociedade que beneficia da certificação das contas, pois o serviço público do auditor complementa o serviço do supervisor. A função de auditoria externa é de interesse público.

É em alturas de crise, que se verifica a utilidade e eficácia dos profissionais de auditoria a fim de evitarem que decisões temporárias e medidas que não resolvem as necessidades das entidades aumentem a gravidade dos problemas, no futuro. O revisor continuará a fazer o seu trabalho pautado por valores que sustentam a profissão preservando a sua independência e esforçando-se por criar valor para os seus clientes.

Vivemos num período conturbado de grande instabilidade, onde prolifera a incerteza e a desconfiança. Assim, como depositários de uma enorme credibilidade, os revisores oficiais de contas não podem prescindir da afirmação do seu papel na sociedade, a sua relevância na defesa do interesse público e a utilidade das suas ações na proteção dos investimentos e na defesa do emprego.

Uma nova cultura proactiva, uma ética redobrada e práticas que valorizem as competências e salvaguem a qualidade da atividade de auditoria, são cada vez mais importantes e necessárias para superar esta instabilidade e crise, que o país atravessa. No atual contexto económico e social, aos revisores oficiais de contas deve-se-lhes incumbir a tarefa de serem parte ativa da solução e não do problema.

Pretende-se com este trabalho renovar os conhecimentos destas matérias, contribuindo para a redução do *expectation gap*. É um aspeto fundamental na tentativa de restaurar a confiança perdida na qualidade da informação financeira pelos utilizadores, motivado em certa medida pelos escândalos financeiros que, na última década, têm assolado organizações por todo o mundo e pela recente crise financeira.

Este contexto, quanto a nós, veio reforçar o papel da auditoria no clima económico atual. Neste sentido a auditoria, por um lado, está empenhada em credibilizar as demonstrações financeiras e,

por outro lado, atuar com o objetivo de reduzir e prevenir riscos futuros, através de um adequado planeamento e sistema de controlo interno. No entanto, os auditores, no exercício da sua atividade, deparam-se com algumas restrições e limitações, como as referentes aos métodos que usam (análise por amostragem) ou restrições relativas aos custos da auditoria (tempo e honorários). É a razão pela qual, os auditores, apenas têm como responsabilidade atingir uma segurança razoável, e não uma segurança absoluta da análise às demonstrações financeiras.

Após o desenvolvimento deste trabalho, concluímos que a Ética, a Independência e o Controlo de Qualidade não são, nem podem ser antagonistas do desenvolvimento da profissão.

A atual crise financeira veio revelar um desafio para a profissão de auditor/revisor, tornando-se inevitavelmente a adoção da qualidade das nossas auditorias às atuais exigências, contribuindo desta forma para o reforço da credibilidade da profissão. Esta nova visão da atividade de auditoria poderá dar lugar a futuras investigações.

Desta forma, existem vários aspetos suscetíveis de serem objeto de aprofundamento, como por exemplo:

- Avaliação da necessidade de um reforço no sistema de supervisão pública independente e credível;
- Reforço na supervisão no âmbito do cumprimento dos deveres profissionais dos auditores (independência, impedimentos ou incompatibilidades e políticas de rotação);
- Avaliação da evolução do atual modelo de supervisão de auditoria, ao nível nacional com uma reorganização do modelo de supervisão financeira e ao nível da União Europeia com uma evolução do EGAOB;
- A ética pode e deve constituir o pilar fundamental da profissão;
- Pelo facto das normas internacionais de contabilidade permitirem opções no seu tratamento contabilístico de algumas questões, não podem aumentar o risco da atividade dos auditores, agravado em períodos de crise económica;

- Poderiam as falhas verificadas na auditoria durante a última década ter sido evitadas se os auditores tivessem encarado o Código de Ética não apenas como uma declaração de princípios mas prestado relevante atenção à sua substância.

Por fim, consideramos oportuno revelar, que embora o tema do nosso trabalho se apresentasse bastante abrangente, conjugado com um estudo empírico levava a que se tornasse demasiado extenso e se quiséssemos incluir mais procedimentos práticos da atividade, ou se a entidade utilizada para o estudo fosse de maior dimensão e com mais problemas, levava a uma maior extensão do trabalho. Desta forma consideramos que a maior lacuna deste trabalho prende-se com um constrangimento dimensional, daí a razão pela qual optámos por este tipo de estrutura, conscientes que fizemos o melhor possível dentro das finalidades a que nos propusemos e que contribuímos para acentuar a credibilidade dos auditores/revisores.

BIBLIOGRAFIA

Livros, Revistas e outros documentos:

- American Institute of Certified Public Accountants. (2012). *Fraud Prevention, Detection & Response*, retirado de <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/FraudPreventionDetectionResponse/Pages/Summary%20of%20SAS%20No.aspx>, em 12-12-2012.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2012). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse-2012 Global Fraud Study*, p.1-76, retirado de <http://www.acfe.com/sample-documents.aspx>, em 9-12-2012.
- Bagshaw, Katharine. (2013). *Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams*. ISBN 978-1-119-96879-5, Wiley.
- Barbier, Etienne. (1992). *Auditoria Interna*. Mem Martins: Edições Cetop.
- Barros, Carlos. (2006). Dependência entre Risco Inerente e Risco de Controlo. *Revista Revisores e Auditores*, nº33, p.10-18.
- Barros, Carlos. (2010). Utilização e Perceção dos Procedimentos Analíticos pelos Auditores. *Revista Revisores e Auditores*, nº51, p.34-40.
- Barrote, Isabel. (2010). A Independência no Trabalho do Auditor e na Governação das Empresas. *Revista Revisores e Auditores*, nº51, p.18-33.
- Coelho, Ricardo. (2010). O Controlo de Qualidade. *Revista Revisores e Auditores*, nº50, p.13-15.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2013). *Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, bem como das 4.ª e 7.ª Diretivas-Comissão das Comunidades Europeias-novembro de 2003*, retirado de <http://www.cnc.min-financas.pt/ias.html>, em 27-02-2013.
- Comissão Europeia. (2010). Política de Auditoria: As Lições da Crise. *Livro Verde*, retirado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:PT:PDF>, em 15-12-2012.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Executive Summary*, retirado de <http://www.theiia.org/iaa/download.cfm?file=9229>, em 10-10-2012.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *COSO: Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*, retirado de www.coso.org/.../COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf, em 09-12-2012.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2011). *Internal Control - Integrated Framework*, retirado de <http://www.coso.org/IC.htm>, em 29-10-2012.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control - Integrated Framework*, retirado de <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>, em 02-11-2012.
- Coopers & Lybrand. (1997). *Los nuevos conceptos del control interno: (informe COSO)*. 1ª Edición, Madrid: Ediciones Diaz de Santos.
- Costa, Carlos Baptista da. (1978). *Introdução à Auditoria Contabilística*. Coimbra: Atlântida Editora.
- Costa, Carlos Baptista da. (2007). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. 8ª Edição, Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Costa, Carlos Baptista da. (2010). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. 9ª Edição, Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Elder, Randal, Beasley, Mark & Arens, Alvin. (2005). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. 10ª Edição. New Jersey: Prentice Hall.
- Elder, Randal, Beasley, Mark & Arens, Alvin. (2008). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. 12ª Edição. New Jersey: Prentice Hall.
- European Group of Auditors Oversight Bodies. (2009). *Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU*, retirado de http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122009_egaob_report_en.pdf, em 23-02-2013.
- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2010). *Key Issues for Management and Auditors for the 2009 year-end financial Reporting*, retirado de <http://www.focusifrs.com/content/view/full/5038>, em 16-12-2012.
- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2011). *Proportionality and International Standards on ISAs*, retirado de http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=992&Itemid=106&lang=en, em 16-12-2012.
- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2008a). *The Accountancy Profession's Contribution to the Debate on the Crisis (I) - Reflecting on the Crisis*, retirado de

http://www.mkvk.hu/letolthetoanyagok/international/FEE/FEE_policy/Reflecting_onthe_Crisis_Debate_I.pdf, em 16-12-2012.

- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2008b). *The Accountancy Profession's Contribution to the Debate on the Crisis (II) - Matters of Specific Relevance for Statutory Auditors during the Financial Crisis*, retirado de http://www.mkvk.hu/letolthetoanyagok/international/FEE/FEE_policy/Matters_of_Specific_Relevance_II.pdf, em 16-12-2012.
- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2008c). *The Accountancy Profession's Contribution to the Debate on the Crisis (II) - Call for Action for European SMEs*, retirado de http://www.mkvk.hu/letolthetoanyagok/international/FEE/FEE_policy/CallforAction_EuropeanSMEs_Debate_onthe_Crisis_III.pdf, em 16-12-2012.
- Federation of European Accountants Fédération des Experts Comptables Européens. (2012). *FEE Policy Statement on Improved Auditor Reporting*, retirado de http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=994&Itemid=106&lang=en, em 21-01-2013.
- Ferreira, Mafalda. (2010). Identificação e Avaliação do Risco, por via do Conhecimento da Entidade a Auditar. *Revista Revisores e Auditores*, nº49, p.16-30.
- Godinho, Carla. (2012). O sistema Interno de Controlo de Qualidade no Exercício da Atividade de Revisor Oficial de Contas (Aplicação da ISQC1). *Revista Revisores e Auditores*, nº58, p.24-37.
- Gonçalves, António. (2011). O Controlo da Qualidade nas Firmas de Auditoria no Atual Contexto Económico e Situação da Profissão. *Revista Revisores e Auditores*, nº54, p.10-15.
- Gonçalves, Susana Cristina da Silva Miranda. (2011). Fraude de Relato Financeiro: Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20). *Revista Revisores e Auditores*, nº52, p.12-21.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha. (2006). Compreender a Revisão/Auditoria às Contas. *Revista Valor Acrescentado*, nº9, *Jornal AIMinho*, nº67, p.1-4.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha. (2009). A Crise Financeira e a Revisão/Auditoria às Contas. *Revista INFOCONTAB*, nº39, *Jornal AIMinho*, nº93, p.1-3.
- Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold & Wallage, Philip. (2005). *In Principles of Auditing – Introduction to Internacional Standards on Auditing*. 2ª edição, Pearson Education Limited.

- Institute of Chartered Accountants of Scotland. (2012). *A Professional Judgement Framework for Financial Reporting - An international guide for preparers, auditors, regulators and standard setters*. An ICAS Insight Publication, retirado de <http://icas.org.uk/pjf/>, em 13-11-2012.
- Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento. (2009). *Glossário da Auditoria*, retirado de <http://www.ipad.mne.gov.pt>, em 21-02-2013.
- International Federation of Accountants. (2008). *Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment*, retirado de http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/staff_audit_practice_alert.pdf, em 14-12-2012.
- International Federation of Accountants. (2009). *Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment*, retirado de http://www.ifac.org/download/iaasb_staff_audit_practice_alerts_2009_01.pdf, em 14-12-2012.
- International Federation of Accountants. (2012). *Apoio da IFAC a um Conjunto Único de Normas de Auditoria: Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte*, retirado de http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf, em 12-11-2012.
- International Organization of Securities Commissions. (2010). *Objectives and Principles of Securities Regulation*, retirado de <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD323.pdf>, em 06-12-2012.
- Jesus, José Rodrigues de. (2010). Ética Profissional. *Revista Revisores e Auditores*, nº49, p.3-5.
- Jornal Oficial da União Europeia. (2006). *Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho*, retirado de <http://www.oroc.pt/gca/?id=1023>, em 12-01-2013.
- Jornal Oficial da União Europeia. (2008). *Diretiva 2008/30/CE do Parlamento Europeu e do Conselho*, retirado de <http://www.oroc.pt/gca/?id=1023>, em 12-01-2013.
- Journal of Accountancy. (2012). *Assessing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit*, retirado de <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2006/Jul/AssessingAndRespondingToRisksInAFinancialStatementAudit.htm>, em 14-12-2012.
- Moreira, José Manuel. (2010). Ética e Práticas de Governação - Desafios e responsabilidades. *X Congresso dos Revisores Oficiais de Contas*, retirado de <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1135>, em 2-11-2012.

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2009). Estudo sobre a Avaliação das diferenças entre as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e as Normas emitidas pelo US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). *Revista Revisores e Auditores*, nº46, p.54.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2010). *X Congresso dos Revisores Oficiais de Contas*, retirado de <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1135>, em 2-11-2012.
- Pimenta, Carlos. (2009). *Esboço de Quantificação da Fraude em Portugal*. Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Edições Húmus. Retirado de <http://www.gestaodefraude.eu>, em 11-12-2012.
- PricewaterhouseCoopers. (2004). *Sarbanes-Oxley Act: Section 404 - Practical Guidance for Management*, retirado de www.pwc.fr/fr/pwc_pdf/pwc_soa_guide.pdf, em 5-01-2013.
- PricewaterhouseCoopers. (2009). *The Global Economic Crime Survey - Economic crime in a downturn*, retirado de <http://www.pwc.com/us/en/forensic-services/publications/2009-global-economic-crime-survey.jhtml>, em 12-02-2013.
- Quivy, Raymond & Campenhout, Luc Van. (1998). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 2.ª Edição, Lisboa: Gradiva.
- Rodrigues, Cristina. (2010). Documentação de Auditoria: Requisitos e Importância na Melhoria da Qualidade das Auditorias. *Revista Revisores e Auditores*, nº48, p.12-19.
- The Institute of Internal Auditors. (2008). *Sarbanes-Oxley Act: Section 404 – A Guide for Management by Internal Controls Practitioners*, retirado de www.pwc.fr/fr/pwc_pdf/pwc_soa_guide.pdf, em 5-01-2013.
- Vanca, Paulo M. & Cocurullo, António. (2002). *A importância da Gestão de Riscos nos processos de auditoria*. PricewaterhouseCoopers, retirado de <http://www.slideshare.net/luizdeoclecio/gerenciamento-risco-pwc>, em 11-06-2013.
- Wells, Joseph T. (2009). *Manual da Fraude na Empresa: Prevenção e Detenção*. 2ª Edição, Coimbra: Edições Almedina.
- Wikipedia. (2012). *Audit Risk*, retirado de http://en.wikipedia.org/wiki/Audit_risk, em 29-01-2013.
- Yin, Robert K. (2003). *Case Study Research: design and methods*. 3rd Ed., USA: Sage Publication Inc.

Formações OROC:

- Controlo Interno, 08/10/2008.
- Normas Internacionais de Auditoria (ISA), 19/01/2012.
- O Sistema de Controlo Interno das Empresas e a sua Relevância para a Auditoria, 02/10/2012.
- Planeamento de Auditoria, Avaliação do Risco e Materialidade, 31/10/2012.
- Planeamento na Auditoria de Demonstrações Financeiras, 19/01/2012.

Normas e Legislação de Auditoria:

- International Federation of Accountants: International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): International Standard on Auditing (ISA) 200 - Objetivo e Princípios Básicos que Regem a Revisão/Auditoria de Demonstrações Financeira.
- ___: ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalho de Auditoria.
- ___: ISA 230 - Documentação de Auditoria.
- ___: ISA 240 - As responsabilidades do auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- ___: ISA 300 - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- ___: ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente.
- ___: ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.
- ___: ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados.
- Comissão de Controlo de Qualidade: International Standards on Quality Control (ISQC 1) - Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2012). Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA). *Manual do Revisor Oficial de Contas*.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: A Proporcionalidade e as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). *Newsletter*, nº02/2011.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: Auditoria. *Newsletter*, nº11/2009.

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 230 - Papéis de Trabalho.
- ___: DRA 300 - Planeamento.
- ___: DRA 310 - Conhecimento do Negócio.
- ___: DRA 320 - Materialidade de Revisão/Auditoria.
- ___: DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.
- ___: DRA 410 - Controlo Interno.
- ___: DRA 545 - Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor.
- ___: DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: Principais Aspetos a Considerar pela Gerência e pelos Auditores no Fecho das Contas do Ano Financeiro de 2009. *Newsletter*, nº02/2010.
- Sistema de Normalização Contabilística. (2009). *Estrutura Conceptual (EC)*. Aviso nº 15652/2009.

Normas e Legislação de Fiscalidade e Contabilidade:

- PORTUGAL, BANCO DE (2008): Aviso nº 5/2008, de 25 de Junho, promove uma atualização e sistematização dos princípios básicos que devem nortear a implementação de um sistema de controlo interno.

Normas e Legislação de Ética e Deontologia Profissional:

- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria. (2008). *Estatuto do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria* – Decreto-Lei nº225/2008, de 20 de Novembro, retirado de http://www.cnsa.pt/o_cnsa/estatutos.html, em 13-11-2012.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2011). *Code of Ethics for Professional Accountants*, retirado de <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>, em 24-01-2013.
- O Conselho Nacional Supervisão Auditoria. (2011). *Livro Verde – Política de Auditoria: Lições da Crise*, retirado de http://www.cnsa.pt/consultas/consulta_outras.html, em 02-01-2013.

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2008). *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, retirado de <http://www.oroc.pt/>, em 28-10-2012.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas*, emitido em 20 setembro de 2011 e aprovado em 29 setembro de 2011.
- Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda. (2012). *Manual de Políticas e Procedimentos de Controlo Interno*, emitido em outubro de 2012 e aprovado em novembro de 2012.

Sites Eletrónicos:

- ACDAuditor - <http://www.acdauditor.com>.
- American Institute of Certified Public Accountants - <http://www.aicpa.org>.
- Banco de Portugal - <http://www.bportugal.pt>.
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários - <http://www.cmvm.pt>.
- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - <http://www.cnsa.pt>.
- Deloitte - <http://www.iasplus.com/en>.
- European Commission Anti-Fraud Office - http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_pt.htm.
- Fédération des Experts Comptables Européens - <http://www.fee.be>.
- Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento - <http://www.ipad.mne.gov.pt>.
- International Accounting Standards Board - <http://www.iasb.org>.
- International Federation of Accountants - <http://www.ifac.org>.
- International Financial Reporting Standard - <http://www.ifrs.org>.
- Manual do Revisor Oficial de Contas - <http://www.manualoroc.com>.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - <http://www.oroc.pt>.
- PricewaterhouseCoopers - <http://www.pwc.com>.
- Public Company Accounting Oversight Board - <http://pcaobus.org>.
- Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda. - <http://www.rlgm-sroc.com/index.htm>.
- The Institute of Internal Auditors - <https://na.theiia.org>.
- Wikipédia - <http://pt.wikipedia.org>.

ANEXOS

Anexo 1 – Questionário de Controlo Interno – área dos Empréstimos Obtidos e Financiamentos

Cliente: BRUCARMA, Lda		ANO: 2012	P3H-I
Secção: Avaliação Controlo Interno Interno			
Preparado por Bruno	Data 7 - 03 - 2013	Revisto por Dr. JRL	Data 12 - 03 - 2013

Sim	Não
-----	-----

I - QUESTIONÁRIO CONTROLO INTERNO

EMPRÉSTIMOS OBTIDOS E FINANCIAMENTOS

1. Os empréstimos obtidos pela Entidade são formalmente autorizados pelos Responsáveis?	X	
2. Os poderes concedidos à Gerência para obtenção de empréstimos estão previstos nos estatutos da empresa?	X	
5. Os contratos dos empréstimos obtidos encontram-se devidamente suportados por contratos ou outros documentos equivalentes?	X	
6. São mantidos registos individuais extra-contabilísticos para controle dos empréstimos e financiamentos obtidos pela Entidade?	X	
7. Os registos individuais mencionam todos os elementos relevantes:		
a) credor?	X	
b) o montante total do empréstimo?	X	
c) aplicação dos recursos do empréstimo?	X	
d) moeda de origem?	X	
e) data de obtenção?	X	
f) garantias oferecidas?	X	
h) datas de vencimento das prestações:		
h.1 - do capital?	X	
h.2 - dos juros?	X	
i) Taxas de juro	X	
8. Há evidência que o valor dos juros e encargos debitados são conferidos?	X	
9. As garantias oferecidas pela Entidade exigidas nos contratos de empréstimo são controladas através de registos extra-contabilísticos?	N/A	

- | | | |
|--|-----|---|
| 10. Os registos individuais de controle dos empréstimos são conciliados periodicamente com a conta do razão geral? | X | |
| 11. As conciliações mencionadas em 10 acima são efectuadas por pessoas independentes daquelas que efectuam lançamentos contabilísticos? | | X |
| 12. A Entidade amortiza os empréstimos (capital e juros) dentro dos prazos contratuais? | X | |
| 13. São preparados mapas demonstrativos dos cálculos dos juros, comissões e outras taxas a pagar sobre empréstimos, para apoiar os registos contabilísticos? | X | |
| 14. É procedimento da Entidade solicitar confirmações periódicas quanto a posição dos empréstimos e financiamentos a pagar? | X | |
| 15. Os saldos das contas de empréstimos e financiamentos obtidos em moedas estrangeiras são ajustados às taxas de câmbio à data do balanço? | N/A | |
| 16. É prática da Entidade a capitalização de custos com empréstimos? Em que condições? Essa prática merece a aprovação formal dos Responsáveis? | | X |
| 17. É procedimento da Entidade a capitalização de diferenças de câmbio relacionadas com empréstimos em moeda estrangeira? Em que condições? Essa prática merece a aprovação formal dos Responsáveis? | N/A | |
| 18. A libertação de empréstimos, tem em consideração a execução das despesas a que estão consignados? | X | |
| 19. Existe serviço responsável pelo acompanhamento e gestão de projectos participados por fundos comunitários ou por contrato de apoio financeiro da Administração Central? | X | |
| 20. Existe uma conta corrente por cada participação obtida, por projecto e por entidade financiadora? | X | |
| 21. Proceder-se à análise previsional para um horizonte móvel de 5 anos, dos encargos da dívida com interferência na capacidade de endividamento da Entidade? | | X |

II - CONCLUSÕES

N/A - Não se aplica

MANUAL DE CONTROLO INTERNO DE PROCEDIMENTOS DA RLGM SROC, Lda.

EXERCÍCIO 2012

RLGM SROC, Lda.

ENTRONCAMENTO

Auditor: Bruno Claro

E-mail: bruno.claro@rlgm.pt

ÍNDICE

I. OBJECTIVO DA AUDITORIA ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

II. DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (PAPÉIS DE TRABALHO)

III. NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

IV. CONTROLO DE QUALIDADE

V. INDEPENDÊNCIA

VI. CAPACIDADE TÉCNICA

VII. AVALIAÇÃO DA CARTEIRA DE CLIENTES

VIII. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE E CONTROLO INTERNO

IX. APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

X. CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA EMPRESA

XI. AMOSTRAGEM

XII. PROCESSAMENTO ELETRÓNICO DE DADOS – PED

XIII. PROCEDIMENTOS OBRIGATÓRIOS NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

XIV. INTINERÁRIO SINTÉTICO DE UMA AUDITORIA

XV. FORMATAÇÃO DE FICHEIROS DIGITAIS

ANEXOS

Exmos Senhores,

De seguida apresentamos a nossa metodologia de Auditoria, que atende a todas as normas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, indo ao encontro do melhor interesse dos nossos clientes na área de auditoria, que são basicamente pequenas e médias empresas eticamente responsáveis.

O conhecimento deste manual é imprescindível para todos os nossos colaboradores, sejam eles sócios, funcionários ou prestadores de serviços. A não aplicação de qualquer disposição contida neste manual é considerada falta grave.

Todos os direitos sobre este manual estão reservados à **RLGM**, e a sua reprodução é proibida sem a prévia e expressa autorização dos sócios da empresa.

OBJECTIVO DA AUDITORIA ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A auditoria às Demonstrações Financeiras constitui um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do relatório de auditoria sobre a correta aplicação das Práticas Contabilísticas Adotadas em Portugal e demais legislação específica.

O Relatório do Auditor Independente tem por limite os próprios objetivos de auditoria às Demonstrações Financeiras e não representa, por si, qualquer garantia de viabilidade futura da empresa ou qualquer tipo de certificação sobre a eficácia das suas gestão e administração.

DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (PAPÉIS DE TRABALHO)

Devemos documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos das análises realizadas e que evidenciam que a auditoria foi feita de acordo com as normas aplicáveis.

Os papéis de trabalho devem ter a perspectiva e o grau de detalhe suficiente para proporcionar a compreensão e/ou suporte à auditoria realizada, incluindo a documentação de planificação, a natureza, oportunidade e alcance dos procedimentos de auditoria, assim como o juízo exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

Quando utilizamos análises, demonstrações ou qualquer outro documento entregue pela empresa, devemos assegurar-nos da sua exatidão.

Os papéis de trabalho são conjuntos de documentos/notas com informações e provas recolhidas pelos nossos auditores, preparados de forma manual, por meios eletrónicos ou por quaisquer outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

Os papéis de trabalho são propriedade exclusiva nossa, sendo nós também os responsáveis pela sua conservação e confidencialidade.

Os nossos papéis de trabalho são arquivados em:

- AP: Arquivo Permanente (Anexo 1);
- ACI: Arquivo de Controlo Interno (Anexo 2); e
- AC: Arquivo de Papéis Correntes (Anexo 3).

Os nossos ficheiros de papéis de trabalho e as suas referências estão listados a seguir. A norma tem como objetivo facilitar a compreensão de terceiros, assim como agilizar a revisão dos papéis de trabalho.

➤ **FRAUDE E ERRO**

Quando detetamos erros relevantes ou fraudes no decurso do nosso trabalho, temos obrigação de os comunicar, imediatamente, à gerência/administração da empresa e sugerir medidas corretivas. Esta comunicação será realizada formalmente através de uma carta aos sócios/gerentes/administradores, informando sobre os possíveis efeitos no nosso relatório, caso não sejam adotadas.

NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

➤ **PLANIFICAÇÃO DA AUDITORIA**

○ **CONHECIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA**

Na contratação de um novo trabalho, ou renovação de um contrato, deve ser preenchido o questionário “TERMOS DE ACEITAÇÃO DO TRABALHO”. Este documento deve ser assinado pelo sócio revisor responsável pela empresa cliente. O referido questionário consta no Anexo 6 ao presente documento.

Obter um adequado nível de conhecimento sobre as atividades da empresa, os fatores económicos, a legislação aplicável, as práticas operativas da empresa e o nível geral de competência da sua administração.

A nossa planificação deve considerar todos os fatores relevantes na realização dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- Conhecimento detalhado das práticas contabilísticas adotadas pela empresa e alterações introduzidas em relação ao exercício anterior;
- Conhecimento detalhado do sistema contabilístico e de controlos internos da empresa, assim como o seu grau de fiabilidade;
- Riscos de auditoria e identificação das áreas mais importantes da empresa, tanto pelo volume de transação como pela complexidade das suas atividades;
- Natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria que se aplicarão;
- Existência de empresas associadas, filiais e partes relacionadas;
- Uso do trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- Natureza, conteúdo e oportunidade das opiniões, relatórios e outros memorandos a entregar à empresa; e
- Necessidade de cumprir os prazos estabelecidos pelas entidades regulatórias ou fiscalizadoras e para a empresa apresentar as informações a utilizadores externos.

➤ **PROGRAMAS DE TRABALHO (ANEXO 7)**

Para cada trabalho devemos preparar uma planificação geral, que deverá ser arquivada na secção 1, do Arquivo de Gestão, assim como, preparar programas de trabalho para cada área examinada. Estes programas devem ter como base os nossos programas *standards*.

O objetivo destes programas é detalhar o que for necessário para a compreensão dos procedimentos que serão aplicados, quanto à sua natureza, oportunidade e extensão.

Os nossos programas de trabalho devem ser suficientemente detalhados por forma a servirem como guia e meio de controlo da sua realização.

➤ **DESIGNAÇÃO DA EQUIPA TÉCNICA**

A planificação da auditoria deve incluir a designação da equipa técnica e deve facilitar a orientação e a supervisão ao auditor, que assumirá a responsabilidade total pelos trabalhos realizados.

A designação de equipa de auditoria consta da “Avaliação da Carteira de Clientes”.

➤ **PRIMEIRA AUDITORIA**

Quando realizamos uma auditoria pela primeira vez a determinada empresa, ou quando as Demonstrações Financeiras do exercício anterior tiverem sido examinados por outro auditor, a nossa planificação deve contemplar os seguintes procedimentos:

- Obtenção de evidência suficiente de que os saldos de abertura do exercício não estão feridos de erros ou inconsistências que, de alguma maneira, distorçam as Demonstrações Financeiras do exercício atual;
- Exame da conformidade dos saldos de fecho do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;
- Verificação de que as práticas contabilísticas adotadas no exercício atual são coerentes com as adotadas no exercício anterior; e
- Identificação de factos relevantes que possam afetar as atividades da empresa e a sua situação patrimonial e financeira.

➤ **RISCOS DE AUDITORIA**

O risco de Auditoria é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria com uma opinião tecnicamente favorável com base em Demonstrações Financeiras significativamente incorretas.

A avaliação dos riscos de auditoria deve ser realizada na fase de planificação dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:

- A nível geral, considerando as Demonstrações Financeiras no seu conjunto, assim como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contabilístico ou dos controlos internos, situação económica e financeira da empresa; e
- Em níveis específicos, relativos aos saldos das contas ou natureza e volume das transações.

- **DETERMINAÇÃO DO RISCO**

Para determinar o risco de auditoria, devemos avaliar o ambiente de controlo da empresa, que inclui:

- A função e a implicação dos administradores nas atividades da empresa;
- As estruturas organizativas e os métodos de administração adotados, especialmente no que se refere aos limites de autoridade e responsabilidade;
- As políticas de pessoal e a desagregação de funções;
- A fixação, por parte da administração, de normas para os inventários, para as conciliações de contas, preparação das Demonstrações Financeiras e demais relatórios;
- As implementações, modificações e acessos a sistemas de informação informáticos, assim como o acesso a ficheiros de dados e a possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- O sistema de aprovação e registo das transações;
- As limitações ao acesso físico a ativos e registos contabilísticos e/ou administrativos; e
- As comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou previstos.

- **RELEVÂNCIA**

Na **RLGM** a relevância, que resulta da análise de risco da auditoria, deve entender-se em três sentidos diferentes:

- Materialidade: São aquelas áreas representativas das demonstrações financeiras que devem ser analisadas;
- Erro tolerável: Trata-se de um valor absoluto que pode ser aceite como erro, sem que isso implique advertências na nossa opinião de auditores independentes; e
- Erros que devem ser identificados: O objetivo da **RLGM** é examinar as demonstrações financeiras das pequenas e médias empresas e, portanto, todos os erros gerados devem ser reportados aos sócios e acionistas.

As nossas auditorias devem ser planificadas e realizadas com a esperança de que os factos relevantes relativos às demonstrações financeiras sejam identificados.

A relevância deve ser considerada pelos nossos auditores para:

- Determinar a natureza, oportunidade e alcance dos procedimentos de auditoria;
- Avaliar o efeito de erros nos saldos, nomes e classificação das contas; e
- Determinar a adequação da apresentação e divulgação da informação contabilística.

➤ **SUPERVISÃO DOS TRABALHOS**

Como o nosso objetivo é servir as pequenas e médias empresas, nalguns casos não há supervisão, já que o auditor responsável pela auditoria é também responsável pela sua realização.

Noutros casos, os mais frequentes, na supervisão do trabalho da equipa técnica durante a auditoria, o responsável deverá:

- Avaliar o cumprimento da planificação e programa de trabalho;
- Avaliar se as tarefas atribuídas à equipa estão a ser cumpridas com o grau de competência exigido;
- Resolver as questões importantes relativas à aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites e das Normas Contabilísticas de Portugal;

- Avaliar se o trabalho foi documentado corretamente e conseguidos os objetivos dos procedimentos técnicos; e
- Avaliar se as conclusões são o resultado do trabalho realizado e permitem ao auditor fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

CONTROLO DE QUALIDADE

Temos um programa de controlo de qualidade para avaliar periodicamente se os serviços prestados se realizam em conformidade com as Normas Profissionais dos Revisores de Contas, emanadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O nosso controlo de qualidade inclui a avaliação contínua da carteira de clientes, nos seguintes aspetos:

- Capacidade de atenção ao cliente, dada a estrutura existente;
- Grau de independência existente; e
- Integridade dos administradores do cliente.

INDEPENDÊNCIA

O pessoal designado deve ter o nível de independência e outros atributos definidos nas Normas Profissionais da OROC para ter uma conduta profissional inquestionável.

Para formalizar esta posição, apresentamos os seguintes documentos:

- Carta "Termo de Confidencialidade e Competência", que deve ser assinado por todos os profissionais na sua contratação; e
- O documento titulado "Carta de Independência", que deve ser assinada por todos os profissionais empresariais em cada nova proposta aprovada.

CAPACIDADE TÉCNICA

O trabalho de auditoria deve ser realizado por pessoal com um nível de formação e experiência em consonância com o grau de complexidade das atividades da empresa auditada.

➤ **ESTRUTURA ORGANIZATIVA**

A nossa estrutura organizativa tem a seguinte composição:

- ROC responsável: Responsável pela realização do trabalho de auditoria e por emitir o ditame da auditoria;
- Auditores séniores: Responsável pela realização da auditoria e revisão da opinião de auditoria;
- Auditores: Executores do trabalho de auditoria; e
- Auditores estagiários: Ajudantes na realização dos trabalhos.

➤ **CAPACIDADE TÉCNICA – REQUISITOS PARA O EXERCÍCIO DE QUALQUER UMA DESTAS FUNÇÕES**

Função	Fatores Objetivos
ROC	
Auditores Séniores	
Auditores	
Auditores Estagiários	

➤ PROGRAMA DE FORMAÇÃO CONTÍNUA

	Número mínimo de horas	Exame
ROC		
Auditores Sêniores		
Auditores		
Auditores Estagiários		

AVALIAÇÃO DA CARTEIRA DE CLIENTES

A avaliação contínua da carteira de clientes deve ser feita por escrito, considerando as seguintes premissas:

- A capacidade de atenção será determinada pela soma de horas disponíveis, segundo a comparação do horário contratado com a equipa técnica com o número de horas contratado com os clientes;
- A independência dos clientes deve aplicar-se à totalidade da equipa técnica para trabalhar com o cliente; e
- Não há evidência de que a administração do cliente tenha adotado medidas administrativas que podem por em perigo o trabalho do auditor.

ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE E CONTROLO INTERNO

O sistema de contabilidade e controlo interno inclui o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela empresa na proteção do seu património, a promoção da fiabilidade e da pontualidade dos seus registos e demonstrações financeiras, assim como a sua eficácia operativa.

A **RLGM** deve realizar o estudo e a avaliação da contabilidade e dos controlos internos da empresa, como base para a determinação da natureza, oportunidade e alcance de aplicação dos procedimentos de auditoria, tendo em conta:

- O tamanho e a complexidade das atividades da empresa;
- Os sistemas de informação contabilística, tanto internos como externos;
- As áreas de risco de auditoria;
- A natureza da documentação, à luz dos sistemas informáticos adotados pela empresa;
- O grau de descentralização da decisão adotada pela administração; e
- O grau de participação da auditoria interna, se existe.

O sistema de contabilidade e de controlos internos é responsabilidade da gestão da empresa, mas devemos fazer sugestões objetivas para a sua melhoria, como resultado das observações realizadas no decurso do seu trabalho.

A avaliação do sistema contabilístico e dos controlos internos pelo auditor deverá considerar os seguintes aspetos:

- Ambiente de controlo existente na empresa; e
- Procedimentos de controlo adotados pela administração.

A nossa avaliação dos mecanismos de controlo existentes deve ter em conta:

- A definição das funções de qualquer administração;
- A tomada de decisões adotadas pela empresa;
- A estrutura organizativa da empresa e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- As políticas de pessoal e a desagregação de funções; e
- O sistema de controlo da administração, incluindo as funções de auditoria interna, se aplicável.

A avaliação dos procedimentos de controlo deve ter em conta:

- As normas para elaborar as demonstrações financeiras e outros relatórios administrativos, para fins tanto internos como externos;

- A elaboração, revisão e aprovação das conciliações das contas;
- A revisão sistemática da exatidão aritmética dos registos;
- A adoção de sistemas informatizados e os controlos previstos na sua realização, modificação, acesso a ficheiros e relatórios;
- Controlos previstos nas contas que registam as operações chave da empresa;
- O sistema de classificação e custódia de documentos;
- A comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- Os procedimentos para as inspeções periódicas dos ativos físicos da empresa;
- A limitação do acesso físico aos ativos e registos; e
- A comparação dos dados obtidos com os dados previstos.

APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

A aplicação de procedimentos de auditoria deve ser realizada, devido à complexidade e ao volume das transações, por meio de exames seletivos e amostras, sendo o auditor o responsável por determinar a amplitude dos exames necessários para obter elementos de prova válidos para o conjunto, baseado nas análises dos riscos de auditoria e outros elementos de que disponha.

Para a aplicação de exames substantivos e de cumprimento, o auditor deverá considerar as seguintes técnicas básicas:

- Inspeção – exame dos registos, documentos e ativos tangíveis;
- Observação – acompanhamento do processo ou procedimento quando se executa;
- Investigação e confirmação – obtenção de informação de pessoas ou empresas conhecedoras das operações, dentro ou fora da empresa;

- Cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos, registos e demonstrações financeiras e outros dados; e
- Revisão analítica – verificação do comportamento das cifras significativas através de taxas, razões, quantidades absolutas ou por outros meios com o fim de identificar tendências ou situações atípicas.

➤ **PROVAS DE REVISÃO ANALÍTICA**

Na aplicação de procedimentos analíticos, o auditor deverá considerar:

- O objetivo dos procedimentos e o grau de fiabilidade a obter;
- A natureza da empresa e os conhecimentos adquiridos nas auditorias anteriores; e
- A disponibilidade da informação, a sua relevância, fiabilidade e comparabilidade.

Se durante o exame analítico, não recebemos informação objetiva suficiente para abordar as questões levantadas, é necessário realizar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, para chegar a conclusões satisfatórias.

➤ **PROVAS DE OBSERVAÇÃO**

Ao aplicar os critérios de observação, o auditor deverá verificar a existência, a continuidade e a eficácia dos controlos internos.

É possível que nalguns casos, devido ao tamanho da empresa auditada, seja necessário reduzir as provas de observação para dar maior ênfase às provas de fundo.

➤ **PROVAS DE FUNDO**

Na aplicação de provas substantivas, devemos objetivar as seguintes conclusões:

- Existência – se o facto patrimonial existe numa data determinada;

- Direitos e obrigações – se na realidade existem numa data determinada;
- Avaliação, medição, apresentação e divulgação – se os artigos são valorizados, divulgados e classificados de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites e com as Normas Contabilísticas de Portugal; e
- Alcance – se todas as transações se registam

Quando o valor em questão é significativo face à situação financeira e resultados das operações, é necessário adotar os seguintes procedimentos de auditoria:

- Comprovar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com outras pessoas implicadas; e
- Acompanhar o inventário físico levado a cabo pela empresa, procedendo à análise de contabilização física e demais procedimentos complementares aplicáveis.

CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA EMPRESA

A continuidade das operações normais da empresa deve ser objeto de especial atenção por parte do auditor ao planificar as suas investigações, para analisar o risco de auditoria e deve ser finalizado quando conclua os seus exames.

Quando se constata que há evidências de risco sobre a continuidade normal das atividades da empresa, o auditor independente deverá, no seu relatório, mencionar num parágrafo de ênfase, os efeitos que esta situação pode originar sobre a continuidade da empresa, para que os utentes da informação sejam esclarecidos a esse respeito.

O programa sobre a continuidade encontra-se arquivado juntamente com as análises do risco.

AMOSTRAGEM

Ao determinar o alcance de uma prova de auditoria ou de um método de seleção de elementos que devem ser controlados, podemos utilizar técnicas de amostragem.

Mediante a utilização de métodos de amostragem estatística ou não estatística, deve prever-se e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostragem os procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra a fim de proporcionar uma evidência de auditoria suficiente e adequada.

A amostra deve ter uma relação direta com o volume das operações realizadas pela empresa na área ou transação objeto de exame, assim como os efeitos sobre a situação financeira da empresa, e o resultado obtido no período.

Na determinação da amostra devem ter-se em conta os seguintes fatores:

- População objeto da amostra;
- Estratificação da população;
- Tamanho da amostra;
- Risco de amostragem;
- Erro tolerável; e
- Erro esperado.

A seleção da amostra deve considerar:

- Seleção aleatória;
- Seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as operações realizadas; e
- Seleção casual, segundo o critério do auditor, com base na sua experiência profissional.

PROCESSAMENTO ELETRÓNICO DE DADOS – PED

O uso dos PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informação que afetam a organização e os procedimentos adotados pela empresa na adequada prossecução dos seus controlos internos. O auditor deve ter um conhecimento adequado dos recursos do PED e os sistemas de tratamento existentes com o fim de avaliar e planificar adequadamente o seu trabalho.

O uso de técnicas de auditoria que exijam a utilização dos recursos do PED requiere que o auditor os domine por completo, a fim de aplicar os seus próprios procedimentos e, se for o caso, supervisionar e rever o trabalho de especialistas.

O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planificar, dirigir, supervisionar e rever o trabalho de auditoria levado a cabo no contexto do PED inclui:

- Saber o suficiente sobre o sistema de contabilidade e de controlo interno afetados pelo PED;
- Determinar o efeito que o contexto do PED pode ter sobre a avaliação do risco global da organização e sobre o nível dos saldos em conta corrente e as transações; e
- Estabelecer e supervisionar as atividades de controlo e procedimentos materiais para garantir a fiabilidade necessária à conclusão sobre os controlos internos e as demonstrações financeiras.

A planificação do contexto do PED deve ter em conta:

- O volume de transações da empresa;
- As entradas de dados nos sistemas que determinam as múltiplas transações, registadas ao mesmo tempo, sobretudo nos registos contabilísticos, que não podem ser validados de forma independente; e
- As transações da empresa que ocorrem por via eletrónica com outras empresas.

No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor deve incluir:

- O exame dos sistemas de segurança adotados pela empresa;

- O exame da estrutura e da fiabilidade dos sistemas adotados para o controlo e gestão das atividades da empresa; e
- O grau de integração dos sistemas informáticos com os registos contabilísticos da empresa como forma de conseguir a fiabilidade das demonstrações financeiras da mesma.

PROCEDIMENTOS OBRIGATÓRIOS NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS:

- Circularização de Instituições Financeiras (as contas de Ativo e Passivo), Contas de Clientes, Inventários em poder de terceiros, Seguros, Fornecedores, Adiantamentos de Clientes e Fornecedores, Advogados;
- Acompanhamento do inventário físico dos fornecimentos;
- Análise das previsões contabilísticas;
- Confirmação dos saldos entre partes relacionadas;
- Análise das transações e os acontecimentos posteriores;
- Carta de Responsabilidade da Administração; e
- Análise das contingências.

CASO ALGUM DOS PROCEDIMENTOS ANTERIORES NÃO SE TENHA CUMPRIDO, TAL FACTO DEVERÁ ESTAR DEVIDAMENTE EXPLICADO NO ARQUIVO CORRENTE, ASSUNTOS RELEVANTES/OPINIÃO.

INTINERÁRIO SINTÉTICO DE UMA AUDITORIA

Conhecer o negócio

Avaliar o Risco

Estudo analítico preliminar

Definição de Relevância

Planificação

Provas de observação

Redigir Carta de Recomendações

Pré-Avaliação

Revisão da Planificação (se aplicável)

Redefinir a materialidade (se aplicável)

Visita final

Formar uma opinião

Redigir o relatório

FORMATAÇÃO DE FICHEIROS DIGITAIS

Todos os nossos ficheiros digitais, incluindo os relatórios e propostas são preparados com Times New Roman, tamanho 11, espaçamento entre linha de 1,5 pts., e entre os parágrafos de 6 pts. Não são permitidos outros formatos, com exceção das tabelas.

ANEXOS

Anexo 1	Arquivo Permanente
Anexo 2	Arquivo de Controlo Interno
Anexo 3	Arquivo de Papéis Correntes
Anexo 4	Certificado de Independência
Anexo 5	Termo de Confidencialidade e Competência
Anexo 6	Termo de Aceitação do Trabalho
Anexo 7	Programas de Trabalho
Anexo 8	Programa Antifraude

Anexo 3 – Memorando de Estratégia de Auditoria

EMPRESA: BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda.

Memorando de Estratégia de Auditoria

EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2012

Propriedade

A BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda., foi constituída em 1990 com um capital social de 7 000 contos (35.000,00 euros).

Sócios fundadores:

- Mepral - Mercantil de Produtos Alimentares, Lda
- Artur da Silva Barreiros & Companhia, Lda
- Irmão J. A. Dias - Soc. de Produtos Alimentares, Lda
- Agripino Alves de Oliveira
- Mário do Rosário Granja
- Rui Catarino Gonçalves
- Armando C. Francisco/Elias Pereira Martins (compropriedade)

O capital social de 882 371,00 euros, totalmente subscrito e realizado, encontra-se repartido da seguinte forma:

- Mepral - Mercantil de Produtos Alimentares, Lda – 126 053,00€
- Artur da Silva Barreiros & Companhia, Lda –126 053,00€
- Irmão J. A. Dias - Soc. de Produtos Alimentares, Lda – 126 053,00€
- Agripino Alves de Oliveira – 126 053,00€
- Mário do Rosário Granja – 126 053,00€
- Rui Catarino Gonçalves – 126 053,00€
- Armando C. Francisco/Elias Pereira Martins – 126 053,00€

A Gerência é exercida por um Conselho, eleito anualmente, cuja composição é a seguinte:

- Armando Gonçalves & Filhos, Lda, representada por Rui Catarino Gonçalves;
- Elias Pereira Matias; e
- Irmãos J. A. Dias, representada por José Joaquim Fernandes Dias.

Características do Trabalho

- Pequena sociedade registada (PME) em Portugal;

- Demonstrações financeiras preparadas segundo o SNC;
- Serviços de contabilidade internos, sendo técnico de contas a Dr.ª Patrícia Matos.

O Dossiê permanente fornece informação adicional sobre o conhecimento do negócio, ambiente de controlo e controlos internos.

Datas relevantes

- O exercício anual termina em 31 de Dezembro.
- Trabalho de campo de auditoria a efectuar em Janeiro e Março de 2013.
- O sócio responsável pelo trabalho irá encontrar-se com a Gerência e a TOC (Dr.ª Patrícia) para discutir os resultados e as contas assinadas em meados de Março de 2012.

Fatores significativos

Materialidade

Materialidade para as demonstrações financeiras como um todo

A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo foi estabelecida em 103.372,39 €. Esta quantia foi calculada com base no Ativo e Rendimentos, o que é uma base consistente de acordo com a utilizada em auditorias anteriores. Um resultado líquido não ajustado é apropriado dado que não existem itens invulgares que afetem o resultado líquido e os níveis de remuneração dos diretores não são anormalmente altos.

Materialidade de execução

Ao avaliar os riscos de distorção material e ao determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais, a materialidade de execução foi fixada em 25.000,00 €.

Julgou-se esta materialidade como suficiente dado (tomando em consideração erros de auditoria anteriores) existe uma baixa probabilidade de que o agregado de distorções não corrigidas e não detectadas irá exceder a materialidade global.

Materialidade para rúbricas específicas

Os utilizadores finais das demonstrações financeiras são os sócios, os bancos, entidades públicas e fornecedores.

Foi fixado um nível de materialidade inferior para as seguintes transacções, saldos de contas e divulgações:

- Ativos Intangíveis: 1.438,00 €
- Participações Financeiras: 602,00 €
- Outras Contas a Receber: 295,00 €
- Diferimentos: 1.565,00 €

Controlo Interno

- Não existe historial passado de derrogação de controlos por parte da Gerência. A equipe de auditoria vai ser instruída para ter em atenção e estar atenta a este risco.
- A atitude da Gerência face ao controlo interno é muito positiva.
- A Gerência exerce um controlo direto sobre as decisões chave, nomeadamente:
 - Aprovação de crédito a clientes;
 - Investimentos;
 - Compras Matérias-primas e Subsidiárias
 - Admissão de pessoal.

Resultados de auditoria anterior

Não foram identificadas matérias, durante a auditoria anterior, que sugiram a necessidade duma alteração significativa na abordagem de auditoria.

Desenvolvimentos do negócio

O sócio responsável pela auditoria teve uma reunião preliminar com a Gerência em 18 de Janeiro. O objectivo desta reunião foi:

- Discutir a natureza, oportunidade e extensão do trabalho de auditoria;
- Inquirir se houve desenvolvimentos do negócio, desde a última auditoria que possam ter um impacto na auditoria do período corrente.

Não existiram alterações significativas nas atividades do negócio, desde a última auditoria, nem alterações de pessoal. A atual conjuntura recessiva levou a uma redução no volume de negócios, mas a Gerência acredita que a sociedade continua a operar relativamente bem, dadas as circunstâncias, e está confiante que a capacidade de operar em continuidade não está ameaçada.

Procedimentos de avaliação do risco executados

Uma revisão analítica preliminar das contas da gerência a Setembro 2012 foi executada. Os números reflectem um ligeiro aumento na actividade comercial do corrente ano (consistente com a conjuntura actual). Não foram identificados relacionamentos não usuais nos lucros brutos e o negócio aparenta estar a continuar normalmente.

Os riscos significativos são:

- Valorização de inventários - A empresa ainda não implementou o sistema de inventário permanente. A valorização dos inventários é efetuada com base em fichas técnicas e na contabilidade "analítica".
- A empresa está obrigada há constituição de dossiê de preços de transferência.

Detalhe adicional sobre estes riscos e outras matérias que originam riscos significativos e como foram endereçados estão documentados no conhecimento da entidade (REF^a: XXXX).

Natureza, oportunidade e extensão dos recursos alocados

O Dr. João Rosa Lopes tem sido o sócio responsável pelo trabalho nos últimos 3 anos. O Bruno Claro tem sido o Auditor Senior de auditoria desde o exercício findo em 2010. A maior parte do trabalho de auditoria será executada por um Auditor Sénior (Bruno Claro) e um Auditor Júnior (Vitor Marques).

O calendário da auditoria é o seguinte:

Planeamento	<ul style="list-style-type: none"> Estratégia e planeamento de auditoria Actualizar informação no dossiê permanente 	2 Dias	Novembro 2012
Contagem de Inventário	<ul style="list-style-type: none"> Auditor júnior irá estar presente 	1 Dia	31 Dezembro 2012
Revisão analítica preliminar	<ul style="list-style-type: none"> Revisão a ser efectuada pelo Auditor Sénior 	2 Dias	Novembro 2012
Auditoria Final	<ul style="list-style-type: none"> Começará com uma reunião da equipa de auditoria no escritório antes de visitar as instalações do cliente Revisão do Auditor Sénior Revisão do sócio 	1,5 Semanas	Começa a 11 Março 2013 Fev. 2013 14 Março 2013 15 Março 2013
Relatório final	<ul style="list-style-type: none"> Reunião final com cliente para discussão do relatório Assinatura do relatório de auditoria 		19 Março 2013 20 Março 2013

Nota: A Assembleia Geral está planeada realizar-se em 23/03/2013

Não houve necessidade de proceder a revisões destes assuntos no decurso de auditoria.

João Rosa Lopes

Data: 12 de Janeiro de 2013

RISCOS POR ÁREA

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Cod.	Título	Resultado	Riscos
01	Planeamento administrativo	14,99	ALTO
01.01	Geral	11,66	ALTO
01.02	Visão	3,33	ALTO
01.03	Missão	0,00	ALTO
01.04	Objetivos	0,00	ALTO
01.05	Estratégias	0,00	ALTO
01.06	Políticas	0,00	ALTO
01.07	Procedimentos	0,00	ALTO
01.08	Programas	0,00	ALTO
01.09	Enfoque	0,00	ALTO
01.10	Níveis	0,00	ALTO
02	Organização	29,95	ALTO
02.01	Geral	14,42	ALTO
02.02	Estrutura organizacional	0,00	ALTO
02.03	Divisão e distribuição de funções	0,00	ALTO
02.04	Recursos Humanos	15,53	ALTO
02.04.01	Geral	15,53	ALTO
02.04.02	Análise e avaliação de cargos	0,00	ALTO
02.04.03	Normativa	0,00	ALTO
02.04.04	Capacitação e desenvolvimento	0,00	ALTO
02.04.05	Enfoque global	0,00	ALTO
02.04.06	Competência	0,00	ALTO
02.04.07	Avaliação do desempenho	0,00	ALTO
02.04.08	Colocação	0,00	ALTO
02.04.09	Valores e ética	0,00	ALTO
03	Direção	69,18	BAIXO
03.01	Geral	69,18	BAIXO
03.02	Comunicação	0,00	ALTO
03.03	Equipas de trabalho	0,00	ALTO
03.04	Tomada de decisões	0,00	ALTO
04	Controlo	26,26	ALTO
04.01	Geral	26,26	ALTO
04.02	Natureza	0,00	ALTO
04.03	Sistemas	0,00	ALTO
04.04	Processo	0,00	ALTO
04.05	Áreas de aplicação	0,00	ALTO
04.06	Qualidade	0,00	ALTO
05	Questionários por elementos específicos	0,00	ALTO
05.01	Assessoria Externa	0,00	ALTO
05.02	Assessoria Interna	0,00	ALTO
05.03	Coordenação	0,00	ALTO
05.04	Informática	0,00	ALTO
05.04.01	Área de informática	0,00	ALTO
05.04.02	Sistemas	0,00	ALTO
05.04.03	Manipulação de dados e máquinas	0,00	ALTO
05.04.04	Segurança	0,00	ALTO
05.05	Sistemas	0,00	ALTO

RISCOS POR CIRCUITO ADMINISTRATIVO-VERIFICAÇÕES PROVAS DE CUMPRIMENTO

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

RF

COMPRAS

58,75

MODERADO

Descrição: É O CIRCUITO ONDE SE VERIFICA COMO SE REALIZA O PROCESSO DE COMPRAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, DE MERCADORIAS, MATERIAIS DE CONSUMO ETC

Passo				Resultado		Risco	
DEPARTAMENTO DE COMPRAS				60,00		MODERADO	
Lanç.	Nº Anot.	Data	Conta	Nº doc. # 1	Nº doc. # 2	Débito	Crédito
0	0	-				0,00	0,00

Concelto:

Verificação	Correto?	Ponderação	Resultado
Verificar quem é o responsável por este processo	<input checked="" type="checkbox"/>	20,00	20,00
Verificar se há separação de funções	<input checked="" type="checkbox"/>	20,00	20,00
Verificar se existe duplo controlo		20,00	0,00
Verificar que documento gera este passo		20,00	0,00
Verificar os limites do poder de compra e/ou autorização do responsável superior	<input checked="" type="checkbox"/>	20,00	20,00

Passo				Resultado		Risco	
ARMAZÉM				50,00		MODERADO	
Lanç.	Nº Anot.	Data	Conta	Nº doc. # 1	Nº doc. # 2	Débito	Crédito
0	0	-				0,00	0,00

Concelto:

Verificação	Correto?	Ponderação	Resultado
Verificar quem é o responsável por este processo		25,00	0,00
Verificar que documento gera este passo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00
Verificar se há separação de funções	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00
Verificar se existe duplo controlo		25,00	0,00

Passo				Resultado		Risco	
CONTABILIDADE				75,00		BAIXO	
Lanç.	Nº Anot.	Data	Conta	Nº doc. # 1	Nº doc. # 2	Débito	Crédito
0	0	-				0,00	0,00

Concelto:

Verificação	Correto?	Ponderação	Resultado
Verificar que documento gera este passo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00
Verificar se existe duplo controlo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00
Verificar se há separação de funções		25,00	0,00
Verificar quem é o responsável por este processo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00

RISCOS POR CIRCUITO ADMINISTRATIVO-VERIFICAÇÕES PROVAS DE CUMPRIMENTO

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Passo				Resultado		Risco	
DEPARTAMENTO DE PAGAMENTOS				50,00		MODERADO	
Lanç.	Nº Anot.	Data	Conta	Nº doc. # 1	Nº doc. # 2	Débito	Crédito
0	0		-			0,00	0,00
<i>Conceito:</i>							

Verificação	Correto?	Ponderação	Resultado
Verificar se existe duplo controlo		25,00	0,00
Verificar se há separação de funções		25,00	0,00
Verificar quem é o responsável por este processo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00
Verificar que documento gera este passo	<input checked="" type="checkbox"/>	25,00	25,00

Anexo 6 – Avaliação do Controlo Interno

ÁREAS DO CONTROLO INTERNO:

CI	CONTROLO INTERNO
CI A1A	ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS
CI A1D	ATIVOS FIXOS INTANGÍVEIS
CI A1I	ATIVOS FINANCEIROS – NÃO CORRENTE
CI A2A	INVENTÁRIOS
CI A2C	CLIENTES
CI A2J	ATIVOS FINANCEIROS – CORRENTE
CI A2L	CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS
CI P1	CAPITAL PRÓPRIO
CI P2A	PROVISÕES
CI P3A	FORNECEDORES
CI P3G	DIFERIMENTOS
CI P3H-I	PASSIVOS FINANCEIROS
CI R	RENDIMENTOS E GASTOS
CI RA	VENDAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
CI RH	GASTOS COM O PESSOAL

AVALIAÇÃO E CONTROLO INTERNO: PERGUNTAS

BRUCARMA, LDA. 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

Código	Título	Risco	Resultado
CI	ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	ALTO	23 .39
AIA			

Pergunta	Peso (Ponderação)	Nota	Ponderação
Aprovação por parte da administração para adquirir, vender, retirar ou destruir ativos. Deve existir uma autorização formal para efetuar um investimento, vender, retirar, etc. nesta classe de ativos. Esta autorização requer um estudo prévio ou plano geral dentro da empresa, para determinar se a empresa necessita de comprar, vender, etc. A decisão ou autorização deverá emanar do órgão de administração adequado, podendo chegar até aos acionistas.	1.3	25	2.32
Segregação adequada das funções de aquisição, venda, pertença e registo. A segregação de funções evita que um departamento ou pessoa controle várias fases de uma transação, ou controle os registos contabilísticos relativos às suas próprias funções. Esta segregação também proporciona uma vigilância permanente entre os departamentos ou pessoas envolvidas numa mesma transação.	1.3	5	0.46
Existem procedimentos para confirmar que se tenham recebido e registado adequadamente os bens adquiridos. Uma vez aprovada a compra dos ativos, é necessário que os procedimentos estabelecidos assegurem que se tenham recebido do fornecedor selecionado, que coincidam com as especificações aprovadas, que se adquiram de acordo com o orçamentado, e que os registos contabilísticos reflitam adequadamente os bens adquiridos de acordo com as suas características gerais.	1.3	15	1.39
Existência de regras para distinguir o custo do ativo das despesas por conservação e reparações. Um dos problemas relacionados com o registo dos ativos fixos consiste em distinguir os investimentos das obras de mera conservação. Para evitar qualquer confusão a respeito é necessário estabelecer políticas definidas pela direção ou a gerência e preferencialmente que constem por escrito.	1.3	15	1.39
Revisão periódica das construções e instalações em processo para registar oportunamente as finalizadas. Com objetivo de registar no momento os ativos que representem unidades finalizadas, deve estabelecer-se um sistema que permita conhecer quando se terminam as obras, a fim de iniciar as amortizações ou depreciações.	1.3	2	0.19
Comprovação periódica da existência e condições físicas dos bens registados. Devem efetuar-se inspeções físicas dos bens, de forma rotativa, com a finalidade de comprovar a sua existência e boas condições de uso. As exceções deverão ser motivo de investigação e ajustamento na contabilidade.	1.3	50	4.64
Informação automática ao departamento de contabilidade das unidades com baixa. A empresa deve ter definidos os procedimentos necessários para informar ao departamento de contabilidade dos ativos destruídos ou retirados, para assegurar o registo oportuno destas baixas.	1.3	5	0.46
Registo de ativos em contas que representem grupos homogéneos, em relação à sua natureza e taxa de depreciação. Este agrupamento tem por objetivo facilitar o cálculo da depreciação e manter registo contabilístico representativo das diversas classes de bens para fins de apresentação nas contas anuais da empresa.	1.3	20	1.86
Existência de registos individuais que permitam a identificação e localização dos bens. É necessário manter o controlo dos ativos fixos mediante registos individuais que deem a conhecer o seu código de identificação, a sua descrição, custo, localização, a data de aquisição ou construção e a taxa de depreciação, etc.;	1.3	10	0.93
Comparação periódica da soma dos auxiliares com o saldo da conta principal correspondente. Com o propósito de assegurar a correção do valor total deste título, é necessário verificar a igualdade entre o saldo da conta principal e a soma de registos auxiliares	1.3	20	1.86
Adequada proteção dos bens da empresa, incluindo a sua garantia. Este é um dos objetivos fundamentais do controlo interno e consegue-se por meio da implementação de sistemas preventivos e de vigilância para evitar perdas por sinistros, por descuidos ou fraudes, e que requeiram a contratação adequada de apólices de seguro com a assessoria de peritos qualificados.	1.3	85	7.89

Cliente:	BRUCARMA, 2012	Exercício:	01/01/2012 - 31/12/2012
Trabalhado por:	Bruno Claro	Revisto por:	Carlos
Data:	03/06/2013	Data revisão:	03/06/2013

AVALIAÇÃO DO RISCO PROFISSIONAL E INERENTE GLOBAL

AVALIAÇÃO DOS ITENS DO MEIO

Cod.	Título			
1	Administração			
	Pergunta	Nota	Pontuações	
	• O conhecimento do negócio e a experiência da Direcção são suficientes para administrá-lo?	1	NÃO = 2	
	• A direcção tem um enfoque conservador quanto a envolver-se em operações de risco?	1	NÃO = 2	
	• Houve mudança de executivos-chave durante o período auditado?	0	SIM = 2	
	• Existem requerimentos para que se mantenham níveis de lucros ou objectivos?	0	SIM = 3	
	• Os resultados dos relatórios do pessoal são significativos para a Direcção (ex. participações em lucros)?	1	SIM = 3	
	• Os controlos administrativos e contabilísticos são fortes?	3	NÃO = 3	
	• Há um bom sistema de informação para a Direcção?	0	NÃO = 3	
	• Estão os administradores envolvidos nas operações do dia a dia?	0	NÃO = 4	
	RESULTADO DA ÁREA:	6		
2	Contabilidade			
	Pergunta	Nota	Pontuações	
	• A função de contabilidade está centralizada?	1	NÃO = 3	
	• O pessoal de contabilidade está bem formado e capacitado para efectuar o trabalho que se propõe?	3	NÃO = 3	
	• Há algum problema de atitude ou moral no departamento de contabilidade?	3	SIM = 3	
	• O pessoal de contabilidade trabalha sob uma grande pressão?	1	SIM = 3	
	RESULTADO DA ÁREA:	8		
3	Negócio			
	Pergunta	Nota	Pontuações	
	• A empresa opera num negócio de alto risco?	1	Alto = 4Medio= 2	
	• Há algum credor que individualmente considerado seja muito importante?	3	NÃO = 3	
	• Há algum sócio não-executivo que possua mais de 25% do capital ou dos direitos de voto?	3	SIM = 3	
	• Há alguma expectativa para que o negócio (ou parte do mesmo) venda-se no futuro?	0	SIM = 6	
	• Houve alguma alteração do controlo de negócio nos últimos 12 meses?	0	SIM = 3	
	• A empresa apresenta solvabilidade?	0	NÃO = 6	
	RESULTADO DA ÁREA:	7		
4	Auditoria			
	Pergunta	Nota	Pontuações	
	• É a primeira vez que o auditor realiza a auditoria desta empresa?	0	SIM = 6	
	• Teve exceções em qualquer um dos relatórios de auditoria dos dois últimos anos?	2	SIM = 4	
	• A relação do auditor com o cliente pode-se qualificar como “Deteriorada”?	0	SIM = 2	
	• Existem pressões significativas quanto a honorários ou tempo?	0	SIM = 2	
	• Há um número significativo de transacções difíceis de auditar?	1	SIM = 2	
	RESULTADO DA ÁREA:	3		
	TOTAL GERAL:	24		

NÍVEL DE RISCO	CRITÉRIOS:	RESULTADO
ALTO	Se 2 dos resultados da área > 11 Se o Total Geral > 35	MÉDIO
MÉDIO	Se 1 dos resultados da área > 11 Se 2 dos resultados da área > 5 Se o Total Geral > 17	
BAIXO	Se 1 dos resultados da área > 5 Se o Total Geral > 8	
MUITO BAIXO	Se nenhum dos anteriores	

Anexo 8 – Memorando do Risco Inerente e do Risco de Análise Substantiva

Risco inerente

É o risco de que certos saldos ou transações sejam errôneos dada a natureza dos ativos, passivos ou movimentos de recursos que eles representem, assumindo que não tenham controlos internos associados.

O meio contabilístico e de controlo interno da entidade cliente têm as seguintes características:

- a) Formação adequada de todo o pessoal envolvido no processo contabilístico;
- b) Separação de funções concorrentes em processos críticos de forma que sejam sempre realizadas de forma complementar por duas pessoas diferentes;
- c) Os limites de autorização de assinatura de documentos e créditos de risco a clientes, autorizados por empregados e chefe de contabilidade parecem adequados;
- d) Existe evidência nas comprovações físicas de efetivo (fluxos) e controlo de documentos depositados na caixa da entidade;
- e) Existe um manual de procedimentos contabilísticos onde se detalha a tipologia de lançamentos autorizados. Para os não autorizados com carácter geral é necessária autorização do chefe de contabilidade;
- f) Medem-se referências do pessoal para nova contratação.

Qualificar com **B** (Baixo) **M** (Médio) **A** (Alto) ou **N/A** (não aplicável) se existirem os fatores que se relacionam a nível do negócio em geral ou para as áreas.

Esta qualificação poderá quantificar-se na folha em anexo pois o nível de risco irá afetar as provas a realizar. Um baixo nível de risco inerente requer menos detalhe do que quando o risco é alto. Riscos altos requerem provas substantivas de detalhe que serão os elementos

mais importantes nos procedimentos de auditoria. A outra característica das provas de detalhe é assegurar o tamanho das amostras a considerar.

ASPECTOS GERAIS	Qualificação B-M-A ou N/A
Risco inerente. Fatores do negócio em geral	
Dificuldades de <i>“Going Concern”</i> ⁵⁴	B
Influências gerenciais podem supor também risco alto. Incluem-se: <ul style="list-style-type: none"> - Que uma só pessoa domine a Direção do negócio; - Que o Diretor Financeiro não tenha domínio da contabilidade; - Que a remuneração do Conselho esteja fortemente determinada pelos resultados; - Que algum tipo de informação faça suspeitar da integridade da Direção. 	B B B B
Risco inerente. Áreas de auditoria	
Fatores com probabilidade de risco inerente alto: <ul style="list-style-type: none"> - Anomalias encontradas em anteriores auditorias especialmente omissões e fraudes; - Anotações contabilísticas complexas pouco explícitas; - Balanços derivados de estimações; - Alterações recentes nos sistemas; - Alterações recentes no pessoal decisivo; - Ativos facilmente suscetíveis de furto. 	B M B B B M
Risco inerente. Fatores com probabilidade de que seja baixo	
Estabilidade do negócio.	B
Estabilidade no pessoal capacitado.	B
Balanços e transações que podem verificar-se com facilidade pelo historial anterior livre de erros.	B
Risco Inerente (fatores que afetam em conjunto)	
Ambiente Geral do Negócio	M
Natureza do negócio: <ul style="list-style-type: none"> - Fatores macroeconómicos que afetam o conjunto do mercado e fatores sectoriais; - Evolução e alterações na tecnologia no sector da entidade; - Número anormal de suspensões ou quebras em entidades do sector; - Estabilidade do mercado (preços e demanda); - A probabilidade de que se produzam condições adversas em 	M B B M B

⁵⁴ Critério de avaliação como "entidade em funcionamento".

indústrias do sector; - Climatologia adversa.	M
Risco inerente (fatores que afetam a maioria das áreas)	
Historial prévio: - Relatórios qualificados de auditoria; - Auditorias anteriores orientam sobre incidências significativas nos Estados Financeiros; - Debilidades significativas e sua resolução; - Fraudes, desfalques, erros encontrados em auditorias anteriores.	B B B B
Natureza do Balanço e das anotações contabilísticas: - Complexidade, técnica e importância dos dados de cada área; - Grau de dependência dos resultados sobre um reduzido número de anotações críticas.	B B
Risco inerente (fatores que afetam áreas muito significativas)	
Ativos fixos: - Excesso de capacidade na indústria; - Alterações esperadas na utilização da capacidade de produção; - Reavaliações; - Disposições importantes sobre os bens e equipas; - Nível de ativos inativos.	M M B B B

Concluimos do anterior que o risco inerente é **MÉDIO**.

Risco de análise substantiva

É o risco de que a análise substantiva falhe em detetar os erros substanciais que existam e não são detetados pelos controlos internos.

Concluimos do anterior que o risco de análise substantiva é **MÉDIO**.

*BRUCARMA, 2012***BALANÇO
ATIVO**

		NOTA	EURO			
			31/12/2012	31/12/2011	Variação	% Variação
A1	Activo não corrente		1.755.718,70	1.899.323,46	-143.604,76	-7,56
A1A	Activos fixos tangíveis		1.748.285,44	1.891.591,68	-143.306,24	-7,57
A1D	Activos intangíveis		5.658,26	6.077,02	-418,76	-6,89
A1G	Participações financeiras - outros métodos		1.775,00	1.654,76	120,24	7,26
A2	Activo corrente		3.412.880,78	2.450.237,06	962.643,72	39,28
A2A	Inventários		2.366.335,24	2.366.335,24	0,00	0,00
A2C	Clientes		986.880,63	759.226,78	227.653,85	29,98
A2E	Estado e outros entes públicos		7.678,89	-24.782,39	32.461,28	-130,98
A2G	Outras contas a receber		531,88	-685.708,25	686.240,13	-100,07
A2H	Diferimentos		6.704,47	7.392,04	-687,57	-9,30
A2L	Caixa e depósitos bancários		44.749,67	27.773,64	16.976,03	61,12
TOTAL:			5.168.599,48	4.349.560,52		

*BRUCARMA, 2012***BALANÇO
PASIVO**

		NOTA	EURO			
			31/12/2012	31/12/2011	Varição	% Variação
P1	Capital próprio		1.519.330,62	1.855.080,72	-335.750,10	-18,09
P1A	Capital realizado		882.371,00	882.371,00	0,00	0,00
P1E	Reservas legais		8.939,65	8.858,46	81,19	0,91
P1F	Outras reservas		-0,02	-0,02	0,00	0,00
P1G	Resultados transitados		647.938,24	652.937,27	-4.999,03	-0,76
P1I	Excedentes de revalorização		138.787,98	138.787,98	0,00	0,00
P1J	Outras variações no capital próprio		150.877,21	170.502,21	-19.625,00	-11,51
P1K	Resultado líquido do período		-309.583,44	1.623,82	-311.207,26	-19.165,13
P2	Passivo não corrente		109.481,20	120.727,83	-11.246,63	-9,31
P2D	Passivos por impostos diferidos		109.481,20	120.727,83	-11.246,63	-9,31
P3	Passivo corrente		3.539.787,66	2.372.224,56	1.167.563,10	49,21
P3A	Fornecedores		627.728,58	0,00	627.728,58	100,00
P3C	Estado e outros entes públicos		96.377,02	0,00	96.377,02	100,00
P3E	Financiamentos obtidos		2.716.426,24	2.277.498,99	438.927,25	19,27
P3F	Outras contas a pagar		99.255,82	94.725,57	4.530,25	4,78
TOTAL:			5.168.599,48	4.348.033,11		

BRUCARMA, 2012

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS CORRESPONDENTE AO PERÍODO FINDO EM 31 DE DICIEMBRE DE 2012

	EURO				
	NOTA	31 - Dic - 2012	31 - Dic - 2011	Variação	% Variação
R Rendimentos e gastos		-309.583,44	1.623,82	-311.207,26	19165,13
RA A) Vendas e serviços prestados		3.233.499,99	3.148.573,48	84.926,51	2,70
RB B) Subsídios à exploração		9.076,63	8.868,21	208,42	2,35
RB C) Variação nos inventários da produção		0,00	543.811,57	-543.811,57	100,00
RF F) Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-2.312.832,48	-2.603.086,34	290.253,86	11,15
RG G) Fornecimentos e serviços externos		-370.932,95	-341.746,36	-29.186,59	8,54
RH H) Gastos com o pessoal		-445.111,49	-399.960,15	-45.151,34	11,29
RN N) Outros rendimentos e ganhos		27.292,49	29.469,75	-2.177,26	7,39
RO O) Outros gastos e perdas		-29.137,69	-24.964,55	-4.173,14	16,72
A.1) RESULTADO ANTES DE DEPRECIÇÕES, GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS		111.854,50	360.965,61	-249.111,11	69,01
RP P) Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-237.946,49	-249.783,27	11.836,78	4,74
A.2) RESULTADO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS)		-126.091,99	111.182,34	-237.274,33	213,41
RS S) Juros e gastos similares suportados		-189.764,24	-112.765,17	-76.999,07	68,28
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS		-315.856,23	-1.582,83	-314.273,40	19855,16
RT T) Imposto sobre o rendimento do período		6.272,79	3.206,65	3.066,14	95,62
A.4) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO		-309.583,44	1.623,82	-311.207,26	19165,13

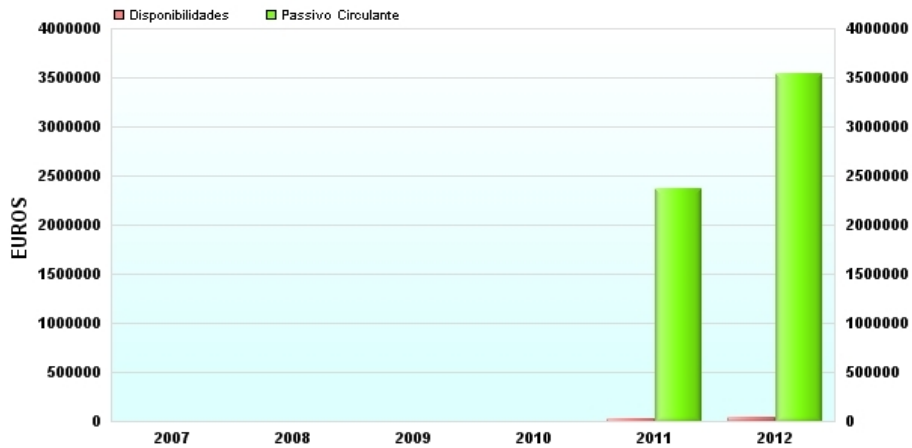
Anexo 10 – Rácios de Balanço

BRUCARMA, LDA. 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

RLGM, Lda

Rácios de balanço

RATIO: Disponibilidades / Passivo Circulante

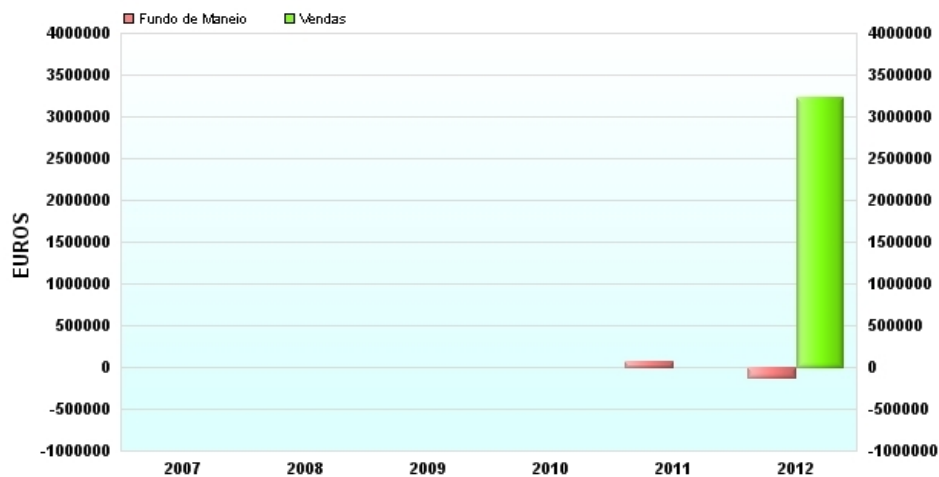


Resultado do Rácio:

	Conceito 1	Conceito 2	Resultado do Rácio	
Exercício atual (2012):	44.749,67	3.539.787,66	0,01	1,30%
Exercício 2011:	27.773,64	2.372.224,56	0,01	1,20%

Comentários:

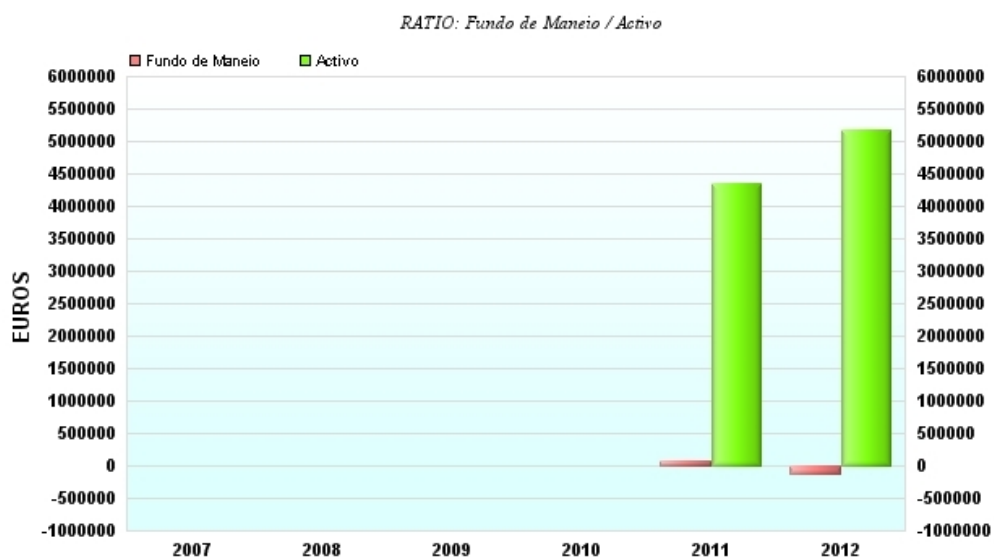
RATIO: Fundo de Maneio / Vendas



Resultado do Rácio:

	Conceito 1	Conceito 2	Resultado do Rácio	
Exercício atual (2012):	-126.906,88	3.233.499,99	-0,04	-3,90%
Exercício 2011:	78.012,50	0,00	78.012,50	7.801.250,00%

Comentários:



Resultado do Rácio:

	Conceito 1	Conceito 2	Resultado do Rácio	
Exercício atual (2012):	-126.906,88	5.168.599,48	-0,03	-2,50%
Exercício 2011:	78.012,50	4.349.560,52	0,02	1,80%

Comentários: Nada a registar – tudo ok.

Anexo 11 – Evolução Mensal do Saldo de Contas

BRUCARMA, LDA. 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

RLGM, Lda.

Evolução mensal do saldo

EVOLUÇÃO MENSAL DO SALDO DA CTA: 31-Compras



Comentários: A entidade efetua compras de matérias-primas em maiores quantidades no Verão para que no início do Outono tenha stock suficiente dos produtos que mais vende, pois é a partir de Setembro a Dezembro que existe um aumento das vendas.

Anexo 12 – Programas de Trabalho

BRUCARMA, LDA 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

PROGRAMA DE TRABALHO

<u>A1A ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</u>	<u>Tempo Estimado</u>	<u>Tempo Empregue</u>
<u>Programa: A1A - ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</u>	<u>9,55</u>	<u>9,20</u>

Nº 1 Passo do programa: Preparar um quadro resumo com os saldos das contas analisadas nesta área, assim como as suas variações (entradas, baixas e reclassificações) produzidas relativamente ao ano anterior.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013	Bruno Claro	Detalhe trabalho - Observações:	1,00	0,50
------------	-------------	---------------------------------	------	------

Nº 2 Passo do programa: Confirmar os saldos de fecho do exercício anterior com as correspondentes contas ou com os Papéis de Trabalho.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013	Bruno Claro	Detalhe trabalho - Observações:	0,15	0,15
------------	-------------	---------------------------------	------	------

Nº 3 Passo do programa: Selecionar as variações mais importantes produzidas no exercício (Obter uma amostra significativa) e:

- Verificar com documentação suporte a sua razoabilidade, assim como a sua correta contabilização.
- Autorização.
- Custo reconhecido.
- Gastos Reconhecidos.
- Baixas de amortização e de inventário.
- Trabalhos para a própria entidade.
- Custos não reconhecíveis.
- Descontos por pronto pagamento.
- Avaliação de permutas de carácter comercial/não comercial.
- Inspeção física.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013	Bruno Claro	Detalhe trabalho - Observações:	0,45	1,00
------------	-------------	---------------------------------	------	------

Nº 4 Passo do programa: Ao examinar as aquisições investigar se representam reposições e confirmar que os bens substituídos foram desconhecidos.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

19/02/2013	Auditor	Detalhe trabalho – Observações:	0,00	0,00
------------	---------	---------------------------------	------	------

Nº 5 Passo do programa: Nas baixas confirmar a correta contabilização, autorização e devida valoração da perda de valor e registo do resultado.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

19/02/2013 Bruno claro Detalhe trabalho – Observações: 0,20 0,25

Nº 6 Passo do programa: Rever os cálculos da amortização, o seu correto registo e o movimento das contas respetivas. Verificar a aplicação uniforme do critério.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho – Observações: 2,00 2,50

Nº 7 Passo do programa: Analisar as contas de gastos de conservação e reparação para verificar que não incluem custos reconhecíveis como Ativos.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 0,25 0,35

Papel de Trabalho: RG-Fornecimentos e serviços externos

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho – Observações: 0,15

Nº 8 Passo do programa: Confirmar se os bens estão devidamente protegidos e existência de seguros.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 1,50 1,45

Nº 9 Passo do programa: Investigar a existência de encargos/ónus.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

19/02/2013 Auditor Detalhe trabalho - Observações: 0,00 0,00

Nº 10 Passo do programa: Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 3,00 2,15

Nº 11 Passo do programa: Procedimentos específicos em relação a ativos não correntes detidos para venda:

Verificar que as transferências de e para ativos não correntes detidos para venda foram produzidas nos momentos adequados com base nos princípios contabilísticos.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 0,20 0,20

Papel de Trabalho: A2K-

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 0,00 0,10

Nº 12 Passo do programa: Para as grandes reparações:

- Verificar se a entidade subdividiu ativos ou instalações complexas em componentes, que constituem uma parte significativa do ativo e que têm vidas úteis diferentes.

- Confirmar com base no entendimento do negócio da entidade e da informação obtida da área de Ajustamentos, se o custo do Ativo tem implícitas grandes reparações. Verificar se o valor de mercado destas reparações foi incluído como um componente separado do ativo, e se amortiza na vida útil desta reparação.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 0,50 0,40

Nº 13 Passo do programa: Para os Arrendamentos:

- Obter um detalhe de todos os ativos arrendados pela entidade.
- Avaliar o tratamento contabilístico dos arrendamentos operacionais.
- Nos arrendamentos financeiros de imóveis que incluam o arrendamento de terreno, ter em conta que este deverá ser tratado como operacional nos casos em que a propriedade não passe para o locatário no fim do prazo do arrendamento.
- Verificar a correta classificação contabilística em função da natureza do bem arrendado.
- Nos casos de venda com arrendamento operacional posterior verificar que uma eventual mais-valia não foi reconhecida.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

19/02/2013 Auditor Detalhe trabalho - Observações: 0,00 0,00

Nº 14 Passo do programa: Confirmar a correta e suficiente divulgação da informação nas Demonstrações Financeiras.

Papel de Trabalho: A1A-Activos fixos tangíveis

13/06/2013 Bruno Claro Detalhe trabalho - Observações: 0,30 0,25

Dados gerais de todos os programas:

Horas de atraso:	0,00	0,00
Horas P. acabados:	0,00	0,00
Horas P. em curso:	9,55	9,20
Horas P. não começados:	0,00	0,00
<hr/>		
Total Auditoria:	9,55	9,20

Estudo da materialidade (REGA)**DADOS GERAIS**

Descrição Estudo de materialidade	Data entrada 14/06/2013
Valores em Euros	Hora 15:11

1º. Dados da empresa a auditar

Parâmetro seleccionado	
Total ativo	5.168.599,48

2º. Introduzir dados do ano de auditoria

Dados do ano da auditoria	
Conceito	Max. risco admissível
Primeiro ano de auditoria	10 %
Segundo ano de auditoria	6 %
Terceiro ano de auditoria e seguinte:	4 %
Escolhido	1º Exercício

Risco de auditoria 10,00

Nível de confiança 90

3º. Qualificar o tipo de empresa que se está auditando

Tipo de empresa que se está auditando		
Tipo	Tramo mínimo	Tramo máximo
Empresa lucros normais	5 %	10 %
Empresa com perdas ou ponto morto	0,5 %	1 %
Empresa em desenvolvimento	3 %	5 %
Entidades não lucrativas	0,5 %	1 %
Empresa pme	5% / 1 %	12 % / 3 %
Escolhido	Pequena ou média empresa (PME)	

Precisão média mínima 1,000

Precisão média máxima 3,000

Nível de precisão mínimo 51.685,99

Nível de precisão máximo 155.057,98

4º. Determinação de riscos inerentes, de revisão analítica e de controlo interno

Riscos			
Risco	Tipo	Categoria	Percen.
RI	Risco inerente	Moderado	0,60
RCI	Risco de controlo interno	Moderado	0,40
RRA	Risco de revisão analítica	Moderado	0,60
RMS	Risco de amostragem substantiva		0,69

Somatório do risco/4 0,57

Parâmetro	Entre 0,01 e 0,30	Entre 0,31 e 0,60	Entre 0,61e 1
Nível de selecção a determinar	JUICIO AUDITOR		

5º. Selecção da precisão média para obter o nível de precisão

Precisão média mínima 1,000

Precisão média máxima 3,000

Precisão recomendada JUICIO AUDITOR

Precisão seleccionada 2,000

Valor do nível de precisão 103.371,98

6º. Cálculo do intervalo de selecção

Cálculo do factor de confiança R 0,37

Cálculo do factor de selecção da amostra J 279.383,75

PLANIFICAÇÃO	Método do RE.G.A.	14/06/2013
Cliente de Auditoria:	BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012	
Título do estudo:	Estudo de materialidade	Valores em Euros

FASE DE RELATÓRIO

<i>Tipo de empresa:</i>	Pequena ou média empresa (PME)		
<i>Base do Cálculo:</i>	Total ativo		
<i>Importância Base do Cálculo:</i>	5.168.619,65		
		Intervalo recomendado:	
		Máx. 3 %	155.058,58
		Min. 1 %	51.686,19
		Valor da Materialidade selecionada:	103.372,39

FASE DE EXECUÇÃO DO TRABALHO

Factor J

Erro Tolerável para Ajustamentos que afectam ao resultado do exercício	279.384,84
Erro Tolerável para Ajustamentos que afectam o balanço	0,00

Detalle por áreas de Balanço

	Saldo	% Erro Tolerável	Erro Tolerável	Saldo/J	% Erro T. TRABALHO	% Coberto da Area	% Coberto Selección Directamostras	% Coberto nas Comenários
Activo								
Activos fixos tangíveis	1.748.285,44	3,438	60.120,62	6,26	0,000	0,000	0,000	0,000
Activos intangíveis	5.658,26	60,447	3.420,25	0,02	0,000	0,000	0,000	0,000
Participações financeiras - outros métodos	1.775,00	107,924	1.915,65	0,01	0,000	0,000	0,000	0,000
Inventários	2.366.335,24	2,955	69.944,79	8,47	0,000	0,000	0,000	0,000
Clientes	986.880,63	4,577	45.169,94	3,53	0,000	0,000	0,000	0,000
Estado e outros entes públicos	7.814,07	51,437	4.019,35	0,03	0,000	0,000	0,000	0,000
Outras contas a receber	531,88	197,156	1.048,63	0,00	0,000	0,000	0,000	0,000
Diferimentos	6.589,46	56,013	3.690,98	0,02	0,000	0,000	0,000	0,000
Caixa e depósitos bancários	44.749,67	21,494	9.618,60	0,16	0,000	0,000	0,000	0,000
	5.168.619,65	505,444	198.948,85		0,000			

Passivo

Capital realizado	882.371,00	4,840	42.711,31	3,16	0,000	0,000	0,000	0,000
-------------------	------------	-------	-----------	-------------	-------	-------	-------	-------

PLANIFICAÇÃO	Método do RE.G.A.	14/06/2013
Cliente de Auditoria:	BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012	
Título do estudo:	Estudo de materialidade	Valores em Euros

Detalhe por áreas de Balanço	Saldo	% Erro Tolerável	Erro Tolerável	Saldo/1	% Erro T. TRABALHO	% Coberto da Área	% Coberto Directamostras	% Coberto nas Comentários
Reservas legais	8.939,65	48,090	4.299,10	0,03	0,000	0,000	0,000	0,000
Outras reservas	-0,02	32.150,000	6,43	0,00	0,000	0,000	0,000	0,000
Resultados transitados	647.938,24	5,648	36.600,25	2,32	0,000	0,000	0,000	0,000
Excedentes de revalorização	138.787,98	12,205	16.939,21	0,50	0,000	0,000	0,000	0,000
Outras variações no capital próprio	150.877,21	11,705	17.661,56	0,54	0,000	0,000	0,000	0,000
Resultado líquido do período	-309.583,44	8,172	25.299,16	1,11	0,000	0,000	0,000	0,000
Passivos por impostos diferidos	109.481,20	13,741	15.044,82	0,39	0,000	0,000	0,000	0,000
Fornecedores	627.728,58	5,738	36.024,93	2,25	0,000	0,000	0,000	0,000
Estado e outros entes públicos	94.869,78	14,762	14.004,93	0,34	0,000	0,000	0,000	0,000
Financiamentos obtidos	2.716.426,24	2,758	74.940,44	9,72	0,000	0,000	0,000	0,000
Outras contas a pagar	99.255,82	14,432	14.325,02	0,36	0,000	0,000	0,000	0,000
	5.167.092,24	32.292,096	297.857,18		0,000			

Resultados

A) Vendas e serviços prestados	3.233.499,99	2,528	81.762,41	11,57	2,528	7,552	0,000	100,444	Prova de detalhe. Extrai-se uma amostra estatística a partir de toda a população da área.
B) Subsídios à exploração	9.076,63	47,725	4.331,91	0,03	0,000	0,000	0,000	0,000	
F) Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	-2.312.832,48	2,989	69.149,55	8,28	0,000	0,000	0,000	0,000	
G) Fornecimentos e serviços externos	-370.932,95	7,465	27.692,68	1,33	0,000	0,000	0,000	0,000	
H) Gastos com o pessoal	-445.111,49	6,815	30.335,53	1,59	0,000	0,000	0,000	0,000	
N) Outros rendimentos e ganhos	27.292,49	27,522	7.511,71	0,10	0,000	0,000	0,000	0,000	
O) Outros gastos e perdas	-29.137,69	26,637	7.761,48	0,10	0,000	0,000	0,000	0,000	
P) Gastos/reversões de depreciação e de amortização	-237.946,49	9,321	22.179,76	0,85	0,000	0,000	0,000	0,000	
S) Juros e gastos similares suportados	-189.764,24	10,437	19.807,26	0,68	0,000	0,000	0,000	0,000	
T) Imposto sobre o rendimento do período	6.272,79	57,409	3.601,20	0,02	0,000	0,000	0,000	0,000	
	-309.583,44	198,854	274.133,52		2,528				

Comentários Ajustamentos que afectam o resultado do exercício (Justificação)

Comentários Ajustamentos que afectam o balanço e não o resultado do exercício (Justificação)

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Amostragem

Definição da amostra	
Descrição	Amostra da área RA-Vendas e serviços prestados Anotações: Amostragem de somas crédito Amostragem usando parâmetros REGA
Valor nos livros contab.	3.247.860
Nível de precisão	0,025
Valor do nível de precisão	81.846 Máx: 97.435,81 Min.: 32.478,60
Risco de amostragem substantiva	0,69
Factor J	221.205,622
Tamanho da amostra	15
Aleatorio utilizado	55.693
Tipo de Seleção	Monetaria

Avaliação da amostra	
Avaliação de erros	
Soma dos desvios projectados das excepções	0
Resultado	ACCEPTAR
Comentários:	Prova de detalhe. Extraiu-se uma amostra estatística a partir de toda a população da área.

17/06/2013

Conta	Débito		Crédito		Saldo	Valor Auditoria	% Devs.	Avaliação
71213 TAXA 13%		0,00	12.374,01		-12.374,01		0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	22/02/2012	20120222 1280	2684	Factura	-11.977,27	-11.977,270	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	09/03/2012	20120309 1280	2702	Factura	-16.348,07	-16.348,070	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	12/03/2012	20120312 1280	2703	Factura	-19.011,28	-19.011,280	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	02/04/2012	20120402 1280	2731	Factura	-3.450,05	-3.450,050	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	13/04/2012	20120413 1280	2749	Factura	-7.939,53	-7.939,530	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	17/04/2012	20120417 1280	2754	Factura	-19.227,99	-19.227,990	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	14/05/2012	20120514 1280	2782	Factura	-21.127,49	-21.127,490	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	28/05/2012	20120528 1280	2800	Factura	-17.047,60	-17.047,600	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	04/07/2012	20120704 1280	2849	Factura	-23.973,31	-23.973,310	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 13%	22/08/2012	20120822 1280	2925	Factura	-20.066,69	-20.066,690	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 23%	12/09/2012	20120912 1280	2963	Factura	-28.095,91	-28.095,910	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	Data:	Nº Doc1:	Nº Doc2:	Conceito:	Conceito:			
71213 TAXA 23%	03/10/2012	20121003 1280	2999	Factura				

Amostragem pelo método R.E.G.A.

17/06/2013

Conta					Débito		Crédito	Saldo	Valor Auditoria	% Desv.	Avaliação
712123	TAXA 23%				0,00		15.090,00	-15.090,00	-15.090,000	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	 Data:	24/10/2012	 Nº Doc1:	20121024	1280	 Nº Doc2:	3023	 Conceito:	Factura		
712123	TAXA 23%				0,00		15.879,30	-15.879,30	-15.879,300	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	 Data:	19/11/2012	 Nº Doc1:	20121119	1280	 Nº Doc2:	3055	 Conceito:	Factura		
721	SERVICO DE FATIAGEM QUEIJO				0,00		12.591,83	-12.591,83	-12.591,830	0,00	Não significativo
 Lançam.: 3.545	 Data:	18/09/2012	 Nº Doc1:	20120918	1280	 Nº Doc2:	3503	 Conceito:	NOTA LANCAMENTO		

Anexo 16 – Circularização a Clientes

BRUCARMA, LDA 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

LOGOTIPO E ENDEREÇO DA ENTIDADE
QUE SOLICITA INFIRMAÇÃO

[ARMANDO GONÇALVES & FILHOS, LDA.]

[]

Assunto: Auditoria

2013 / 03 / 17

Exmos. Senhores

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **ROSA LOPES, GONÇALVES MENDES & ASSOCIADOS, SROC, Lda.** com sede na Rua D. João de Castro n.º 71/C – 4.º Dto., Apartado 148, no Entroncamento, tel.: +351 249 720 080, fax: +351 249 720 089, email: geral@rlgm.pt, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos indicados no quadro abaixo à data de **31/12/2012**.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a vossa concordância ou no caso de se verificarem divergências, agradecemos envio de extrato e os comentários que entenderem por conveniente.

[INSERIR SALDOS]		RESPOSTA	
[EMPRESA QUE SOLICITA INFORMAÇÃO]		Assinale <input checked="" type="checkbox"/>	
2012/12/31		<input type="checkbox"/> CONFIRMAMOS <input type="checkbox"/> NÃO CONFIRMAMOS	
	Valor		
1. C/ Corrente	242.688,88	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. C/ Títulos	0,00	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Outros	0,00	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TOTAL	242.688,88		

Nota: para maior rapidez e economicidade agradecemos envio por mail ou fax

Observações:

--

Sem outro assunto, Subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

Anexo 17 – Papéis de Trabalho da Área Ativos Fixos Tangíveis

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

17/06/2013

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data	Título		Trabalhado			
AIA		11/03/2013	Activos fixos tangíveis		Bruno Claro			
TM.	Lanç	Nº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
χ	3545	5.413	28/01/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120128 5 OD022	1982	1.600,00	0,00
Conceito: bomba vacuo								
Notas: Aquisição Embaladora								
Dig. AIA_4331_OD022								
χ	3545	5.542	28/01/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120128 5 OD056	2016	39.900,00	0,00
Conceito: sistema codificacao								
Notas: Compra de Sistema de Codificação e de Etiquetas								
Dig. AIA_4331_OD056_Contrato de Locação Financeira n.º 15360								
χ	3545	5.792	28/03/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120328 5 OD125	2086	1.500,00	0,00
Conceito: maquina p/queijo								
Notas: Maquina de corte de queijo								
Dig. AIA_4331_OD125								
χ	3545	6.120	28/05/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120528 5 OD214	2174	2.205,00	0,00
Conceito: centralina								
Notas: Centralina de Comando								
Dig. AIA_4331_OD214								
o	3545	6.142	28/05/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120528 5 OD221	2181	1.817,77	0,00
Conceito: contentores paletes								
Notas: Caixas Bancas Perfuradas								
Vi doc ok								
o	3545	6.568	28/07/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120728 5 OD337	2298	1.500,00	0,00
Conceito: laminas p/falcon								
Notas: Lâmina para cortadora								
Vi doc								
χ	3545	6.734	28/08/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120828 5 OD381	2342	4.065,00	0,00
Conceito: accesorios p/queijo								
Notas: Acessórios p/ Cortadora de Cubos								
Dig.AIA_4331_OD381								
χ	3545	7.276	28/11/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	121128 5 OD529	2491	3.100,00	0,00
Conceito: serpentina								
Notas: Serpentina								
Dig. AIA_4331_OD529								
χ	3545	7.386	28/12/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	121228 5 OD556	2518	3.300,00	0,00
Conceito: lamina fatiadora								
18 Notas: Lâmina para fatiadora								
4								
Dig. AIA_4331_OD556								
χ	3545	5.733	28/03/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	120328 5 OD106	2067	1.578,50	0,00
Conceito: servicos pedreiro								
Notas: Serv. de Reparação nas Instalações da Probaixa								
Dig. AIA_4321_OD106								

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado					
A1A	11/03/2013	Activos fixos tangíveis	Bruno Claro					
TM.	Lanç	Nº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
α	3545	6.564	28/07/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1120728 5 OD336	2297	2.513,58	0,00
Conceito: automatismo portao								
Notas: Kit´s Motores Portão foi reclassificado da conta 4321 para a conta 43701 (Outros Ativos Fixos Tangíveis).								
Dig.	A1A_4321_OD336							
α	3545	6.674	28/08/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1120828 5 OD362	2323	2.120,00	0,00
Conceito: centralina, bobinag								
Notas: Centralina de Comando foi reclassificado para a conta 4331 (equip. Básico).								
Dig.	A1A_4321_OD362							
α	3545	7.027	28/10/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1121028 5 OD457	2419	7.416,00	0,00
Conceito: compressor Bitzer 4g								
Notas: Compressor Foi reclassificado de edificios para equipamento básico (4331).								
Dig.	A1A_4331_OD457							
α	3545	7.227	28/11/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1121128 5 OD514	2476	1.955,00	0,00
Conceito: quadro de comando								
Notas: Quadro de Comando reclassificado desta conta para a conta 4331 (equip. básico)								
Dig.	A1A_4321_OD514							
χ	3545	7.311	28/11/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1121128 5 OD539	2501	12.370,00	0,00
Conceito: revestito paredes								
Notas: Revestimento de paredes c/ chapa lacada perfilada								
Dig.	A1A_4321_OD539							
χ	3545	5.384	28/01/2012	4351 - EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	1120128 5 OD013	1973	1.505,74	0,00
Conceito: lavadora alta pressa								
Notas: Lavadura								
Dig.	A1A_4351_OD013							
o	3545	5.962	28/04/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	1120428 5 OD170	2133	1.000,00	0,00
Conceito: pavimento								
Notas: Pavimento e Regularização - ok								

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado
A1A	11/03/2013	Activos fixos tangíveis	Bruno Claro

TM.	Lanç	Nº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
							89.446,590	0,000

Notas do papel de trabalho

Origem dos dados: Diário contabilístico da empresa.

Objectivos:

O auditor deverá obter evidência mediante provas substantivas em relação às seguintes afirmações da administração presentes nas contas anuais:

- 1.Existência: os activos e passivos existem a uma determinada data.
2. Direitos e Obrigações (propriedade e controlo): que os bens, direitos, e outros recursos são controlados pela empresa a uma determinada data e que os passivos representam uma obrigação de saída de dinheiro ou activos a esta mesma data.
3. Ocorrência: as transacções registadas ocorreram.
- 4.Valoração: que os activos e passivos estão registados pelo seu valor adequado.
5. Mensuração: Uma transacção é registada pelo seu justo valor. Os rendimentos e gastos foram imputados correctamente ao período.
6. Apresentação: As transacções estão classificadas de acordo com o código de contas e normas em vigor e o Anexo contém informação necessária e suficiente.

Em consequência os objectivos dos procedimentos de auditoria nesta área, são os seguintes:

- 1.Em relação à existência: Confirmar que existem e que estão em uso. Em virtude de que normalmente o valor destes bens é considerável, deverá ter a certeza de que os bens existem e que estão em uso.
2. Em relação a direitos e obrigações:
 - a) Verificar que são propriedade da empresa, ou que sejam economicamente controlados por ela. A verificação física não é suficiente, deve complementar-se com a inspecção da documentação que a ampare (notas simples, escrituras públicas, contratos)
 - b)Determinar encargos que existam.

Os elementos patrimoniais tangíveis podem estar outorgados como garantia de empréstimos com hipotecas e outros, situação que deverá detectar-se e revelar-se adequadamente, já que limitam sua disposição.

3.Em relação à ocorrência: confirmar com documentação suporte que se efectuou a transacção.

4. Em relação ao reconhecimento e a mensuração:

- a) Verificar o seu correcto reconhecimento. Verificar que foram registados inicialmente pelo seu preço de aquisição ou custo de produção no caso de serem desenvolvidos internamente, e que a empresa adoptou um método de amortização adequado.
 - b)Confirmar que o cálculo da amortização foi feito com métodos aceites e bases razoáveis. Esta confirmação permite verificar que existe uma aplicação razoável do custo dos bens a resultados do exercício, tomando como base a vida provável dos activos de acordo com estudos técnicos.
 - c)Confirmar que existe consistência no método e cálculo da amortização.Para que a informação financeira seja comparável com outros exercícios, deve confirmar-se a aplicação consistente dos métodos de reconhecimento e mensuração seleccionados assim como o cálculo da amortização.
 - d)Confirmar os cálculos por perda de valor dos activos fixos tangíveis.Pelo menos com uma periodicidade anual deve avaliar-se a existência de perda de valor dos activos fixos tangíveis.
- 5.Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas Contas Anuais. Em virtude de que esta área engloba activos de diferente natureza e que normalmente constituem uma das rubricas mais importantes do balanço, é necessário que o auditor verifique a sua divulgação adequada no Balanço e no Anexo.

Conclusão:

1 Na minha opinião cumprem-se os objectivos da área, cuja evidência se reflecte neste papel e referenciados

08 Firma do auditor:

Tickmarks

- α Requer Ajustamento
- β Verificar saldo irregular
- γ Correcto e comprovado c/ documentação suporte
- λ Circularizado e conciliado o saldo
- δ Correcta contabilização, inspecção ocular
- ο Verificada composição de saldo

DIARIO

 Lançam. Nº anot. Data Conta	 Nº de doc. # 1	 Nº de doc. # 2	 Débito	 Crédito
3545 5.384 28/01/2012 4351 - EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	20120128 5 OD013	1973	1.505,74	0,00
Conceito: lavadora alta pressa				
3545 5.413 28/01/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120128 5 OD022	1982	1.600,00	0,00
Conceito: bomba vacuo				
3545 5.542 28/01/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120128 5 OD056	2016	39.900,00	0,00
Conceito: sistema codificacao				
3545 5.733 28/03/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20120328 5 OD106	2067	1.578,50	0,00
Conceito: servicos pedreiro				
3545 5.792 28/03/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120328 5 OD125	2086	1.500,00	0,00
Conceito: maquina p/queijo				
3545 5.962 28/04/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20120428 5 OD170	2133	1.000,00	0,00
Conceito: pavimento				
3545 6.120 28/05/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120528 5 OD214	2174	2.205,00	0,00
Conceito: centralina				
3545 6.142 28/05/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120528 5 OD221	2181	1.817,77	0,00
Conceito: contentores paletes				
3545 6.345 28/06/2012 4351 - EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	20120628 5 OD276	2237	1.400,00	0,00
Conceito: estantes				
3545 6.564 28/07/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20120728 5 OD336	2297	2.513,58	0,00
Conceito: automatismo portao				
3545 6.568 28/07/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120728 5 OD337	2298	1.500,00	0,00
Conceito: laminas p/falcon				
3545 6.674 28/08/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20120828 5 OD362	2323	2.120,00	0,00
Conceito: centralina, bobinag				
3545 6.734 28/08/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20120828 5 OD381	2342	4.065,00	0,00
Conceito: acessorios p/queijo				
3545 7.027 28/10/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20121028 5 OD457	2419	7.416,00	0,00
Conceito: compressor Bitzer 4g				
3545 7.227 28/11/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20121128 5 OD514	2476	1.955,00	0,00
Conceito: quadro de comando				
3545 7.276 28/11/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20121128 5 OD529	2491	3.100,00	0,00
Conceito: serpentina				
3545 7.311 28/11/2012 4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	20121128 5 OD539	2501	12.370,00	0,00
Conceito: revestito paredes				
3545 7.386 28/12/2012 4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	20121228 5 OD556	2518	3.300,00	0,00
Conceito: lamina fatiadora				
			90.846,590	0,000
Saldo:			90.846,590	0,000

RÚBRICAS A NÍVEL

17/06/2013

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Valores Euros

Conta	Índice	Data final	Revisor		Trabalhado por		Título	A1A			
			Abertura	Mov. débito	Mov. crédito	Saldo		% Inc.	Ajsto. débito	Ajsto. crédito	Saldo ajustado
4311			0,000	0,000	0,000	98,440	100,00	0,000	0,000	98,440	
4312			0,000	0,000	0,000	54.172,820	100,00	0,000	0,000	54.172,820	
4321			0,000	29.560,480	0,000	2.801.063,590	100,00	0,000	0,000	2.801.063,590	
4322			0,000	0,000	0,000	2.200,000	100,00	0,000	0,000	2.200,000	
4323			0,000	0,000	0,000	492.580,840	100,00	0,000	0,000	492.580,840	
4324			0,000	0,000	0,000	11.901,090	100,00	0,000	0,000	11.901,090	
4325			0,000	0,000	0,000	67.806,190	100,00	0,000	0,000	67.806,190	
4331			0,000	60.615,270	0,000	1.689.855,440	100,00	0,000	0,000	1.689.855,440	
4332			0,000	0,000	0,000	4.719,360	100,00	0,000	0,000	4.719,360	
4333			0,000	0,000	0,000	338,090	100,00	0,000	0,000	338,090	
4334			0,000	0,000	0,000	7.930,000	100,00	0,000	0,000	7.930,000	
4341			0,000	0,000	0,000	118.275,020	100,00	0,000	0,000	118.275,020	
4351			0,000	3.255,740	0,000	98.752,730	100,00	0,000	0,000	98.752,730	
4370			0,000	790,000	0,000	21.923,630	100,00	0,000	0,000	21.923,630	
4381			0,000	0,000	237.527,730	-3.623.331,800	100,00	0,000	0,000	-3.623.331,800	
453			0,000	350,000	350,000	0,000	0,00	0,000	0,000	0,000	

RÚBRICAS A NÍVEL

17/06/2013

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Valores Euros

Índice	Data final	Título
A1A		Activos fixos tangíveis
Revisor		Trabalhado por
		Bruno Claro

A1A

Conta	Abertura	Mov. débito	Mov. crédito	Saldo	% Inc.	Ajsto. débito	Ajsto. crédito	Saldo ajustado
	0,000	94.571,490	237.877,730	1.748.285,440		0,000	0,000	1.748.285,440

Notas do Papel

Origem dos dados: Diário contabilístico da empresa.

Objectivos:

O auditor deverá obter evidência mediante provas substantivas em relação às seguintes afirmações da administração presentes nas contas anuais:

- 1.Existência: os activos e passivos existem a uma determinada data.
2. Direitos e Obrigações (propriedade e controlo): que os bens, direitos, e outros recursos são controlados pela empresa a uma determinada data e que os passivos representam uma obrigação de saída de dinheiro ou activos a esta mesma data.
3. Ocorrência: as transacções registadas ocorreram.
- 4.Valoração: que os activos e passivos estão registados pelo seu valor adequado.
5. Mensuração: Uma transacção é registada pelo seu justo valor. Os rendimentos e gastos foram imputados correctamente ao período.
6. Apresentação: As transacções estão classificadas de acordo com o código de contas e normas em vigor e o Anexo contém informação necessária e suficiente.

Em consequência os objectivos dos procedimentos de auditoria nesta área, são os seguintes:

1. Em relação à existência: Confirmar que existem e que estão em uso. Em virtude de que normalmente o valor destes bens é considerável, deverá ter a certeza de que os bens existem e que estão em uso.
 2. Em relação a direitos e obrigações:
 - a) Verificar que são propriedade da empresa, ou que sejam economicamente controlados por ela. A verificação física não é suficiente, deve complementar-se com a inspecção da documentação que a ampare (notas simples, escrituras públicas, contratos)
 - b) Determinar encargos que existam.
- Os elementos patrimoniais tangíveis podem estar outorgados como garantia de empréstimos com hipotecas e outros, situação que deverá detectar-se e revelar-se adequadamente, já que limitam sua disposição.

3. Em relação à ocorrência: confirmar com documentação suporte que se efectuou a transacção.

4. Em relação ao reconhecimento e a mensuração:

- a) Verificar o seu correcto reconhecimento. Verificar que foram registados inicialmente pelo seu preço de aquisição ou custo de produção no caso de serem desenvolvidos internamente, e que a empresa adoptou um método de amortização adequado.
 - b) Confirmar que o cálculo da amortização foi feito com métodos aceites e bases razoáveis. Esta confirmação permite verificar que existe uma aplicação razoável do custo dos bens a resultados do exercício, tomando como base a vida provável dos activos de acordo com estudos técnicos.
 - c) Confirmar que existe consistência no método e cálculo da amortização. Para que a informação financeira seja comparável com outros exercícios, deve confirmar-se a aplicação consistente dos métodos de reconhecimento e mensuração seleccionados assim como o cálculo da amortização.
 - d) Confirmar os cálculos por perda de valor dos activos fixos tangíveis. Pelo menos com uma periodicidade anual deve avaliar-se a existência de perda de valor dos activos fixos tangíveis.
5. Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas Contas Anuais. Em virtude de que esta área engloba activos de diferente natureza e que normalmente constituem uma das rubricas mais importantes do balanço, é necessário que o auditor verifique a sua divulgação adequada no Balanço e no Anexo.

Conclusão:

Na minha opinião cumprem-se os objectivos da área, cuja evidência se reflecte neste papel e referenciados

189
Firma do auditor:

RÚBRICAS A NÍVEL

17/06/2013

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Índice	Data final	Título
A1A		Activos fixos tangíveis
Revisor	Trabalhado por	
	Bruno Claro	
		A1A

Notas de ajustamentos

1. Na conta 4321 referente à anotação 7027 está registado um Compressor, este foi reclassificado de edifícios para equipamento básico (4331). - ok
2. Na conta 4321 referente à anotação 6674 está registado uma Centralina de Comando, esta foi reclassificada de edifícios para equipamento básico (4331). - ok
3. Na conta 4321 referente à anotação 7227 está registado um Quadro de Comando, esta foi reclassificada de edifícios para equipamento básico (4331). - ok
4. Na conta 4321 referente à anotação 6564 está registado um Kit´s Motores Portão, este foi reclassificado da conta 4321 para a conta 43701 (Outros Ativos Fixos Tangíveis). - ok

SOMA POR CONTA A NÍVEL DAS ANOTAÇÕES DO PAPEL (SEM AJUSTAMENTOS)**PAPEL DE ENQUADRE E REFERÊNCIAS**

BRUCARMA, 2012 01/01/2012 - 31/12/2012

Índice	Data terminado	Título
A1A		Activos fixos tangíveis
Revisor	Trabalhado por	
	Bruno Claro	

A1A

Valores em Euros

Conta	Nome da conta	Débito		Crédito		Saldo ant.	(Saldo + Saldo.ant)	Débito	Crédito	Saldo	Rúbrica	
		%	%	%	%							
Total valores trabalhados no papel												
4321	EDIFÍCIOS e OUT. CONSTRUÇÕES	28.953,080	0,0	0,000	0,0	28.953,080	0,0	0,000	0,000	2.771.503,110	0,000	0,000
4331	EQUIPAMENTO BÁSICO	58.987,770	0,0	0,000	0,0	58.987,770	0,0	0,000	0,000	1.629.240,170	0,000	0,000
4351	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	2.905,740	0,0	0,000	0,0	2.905,740	0,0	0,000	0,000	95.496,990	0,000	0,000
		90.846,590		0,000		90.846,590		0,000	0,000	4.496.240,270	0,000	0,000

Notas do Papel

Origem dos dados: Diário contabilístico da empresa.

Objectivos:

O auditor deverá obter evidência mediante provas substantivas em relação às seguintes afirmações da administração presentes nas contas anuais:

- 1.Existência: os activos e passivos existem a uma determinada data.
2. Direitos e Obrigações (propriedade e controlo): que os bens, direitos, e outros recursos são controlados pela empresa a uma determinada data e que os passivos representam uma obrigação de saída de dinheiro ou activos a esta mesma data.
3. Ocorrência: as transacções registadas ocorreram.
- 4.Valoração: que os activos e passivos estão registados pelo seu valor adequado.
5. Mensuração: Uma transacção é registada pelo seu justo valor. Os rendimentos e gastos foram imputados correctamente ao período.
6. Apresentação: As transacções estão classificadas de acordo com o código de contas e normas em vigor e o Anexo contém informação necessária e suficiente.

Em consequência os objectivos dos procedimentos de auditoria nesta área, são os seguintes:

- 1.Em relação à existência: Confirmar que existem e que estão em uso. Em virtude de que normalmente o valor destes bens é considerável, deverá ter a certeza de que os bens existem e que estão em uso.
 2. Em relação a direitos e obrigações:
 - a) Verificar que são propriedade da empresa, ou que sejam economicamente controlados por ela. A verificação física não é suficiente, deve complementar-se com a inspecção da documentação que a ampare (notas simples, escrituras públicas, contratos)
 - b) Determinar encargos que existam.
- Os elementos patrimoniais tangíveis podem estar outorgados como garantia de empréstimos com hipotecas e outros, situação que deverá detectar-se e revelar-se adequadamente, já que limitam sua disposição.

3.Em relação à ocorrência: confirmar com documentação suporte que se efectuou a transacção.

4. Em relação ao reconhecimento e a mensuração:

- a) Verificar o seu correcto reconhecimento. Verificar que foram registados inicialmente pelo seu preço de aquisição ou custo de produção no caso de serem desenvolvidos internamente, e que a empresa adoptou um método de amortização adequado.
 - b) Confirmar que o cálculo da amortização foi feito com métodos aceites e bases razoáveis. Esta confirmação permite verificar que existe uma aplicação razoável do custo dos bens a resultados do exercício, tomando como base a vida provável dos activos de acordo com estudos técnicos.
 - c) Confirmar que existe consistência no método e cálculo da amortização. Para que a informação financeira seja comparável com outros exercícios, deve confirmar-se a aplicação consistente dos métodos de reconhecimento e mensuração seleccionados assim como o cálculo da amortização.
 - d) Confirmar os cálculos por perda de valor dos activos fixos tangíveis. Pelo menos com uma periodicidade anual deve avaliar-se a existência de perda de valor dos activos fixos tangíveis.
5. Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas Contas Anuais. Em virtude de que esta área engloba activos de diferente natureza e que normalmente constituem uma das rubricas mais importantes do balanço, é necessário que o auditor verifique a sua divulgação adequada no Balanço e no Anexo.

19 Conclusão:

Na minha opinião cumprem-se os objectivos da área, cuja evidência se reflecte neste papel e referenciados

Firma do auditor:

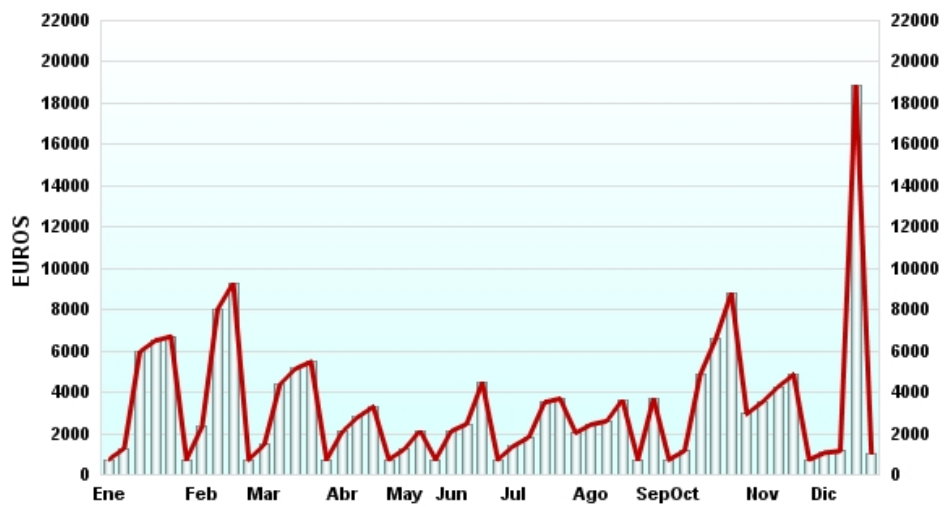
Anexo 18 – Evolução Mensal do Saldo de Caixa

BRUCARMA, LDA 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

RLGM, Lda.

Evolução mensal do saldo

EVOLUÇÃO DO SALDO ACUMULADO 111



Comentários: Ao longo do ano o saldo de caixa nunca apresentou saldo negativo.

MOVIMENTOS DO PAPEL

Índice	Data	Título	Trabalhado
A1A	11/03/2013	Activos fixos tangíveis	Bruno Claro

TM.	LaçoNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
TICKMARK: α							
a	3545 6.564	28/07/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	120728 5 OD336	2297	2.513,58	0,00
Conceito: automatismo portao							
Notas: Kit 's Motores Portão foi reclassificado da conta 4321 para a conta 43701 (Outros Ativos Fixos Tangíveis).							
	Dig. A1A_4321_OD336						
a	3545 6.674	28/08/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	120828 5 OD362	2323	2.120,00	0,00
Conceito: centralina, bobinag							
Notas: Centralina de Comando foi reclassificado para a conta 4331 (equip. Básico).							
	Dig. A1A_4321_OD362						
a	3545 7.027	28/10/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	121028 5 OD457	2419	7.416,00	0,00
Conceito: compressor Bitzer 4g							
Notas: Compressor Foi reclassificado de edificios para equipamento básico (4331).							
	Dig. A1A_4331_OD457						
a	3545 7.227	28/11/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	121128 5 OD514	2476	1.955,00	0,00
Conceito: quadro de comando							
Notas: Quadro de Comando reclassificado desta conta para a conta 4331 (equip. básico)							
	Dig. A1A_4321_OD514						
a	3545 6.840	28/09/2012	626301 - AUTOMOVEL	120928 5 OD403	2367	1.676,14	0,00
Conceito: seguro automovel							
Notas: Seguro automovel do Carro da Armando Gonçalves e Filhos debitaram à Brucarma							
Susceptível de duvidas							
	Dig. RG_626301_OD403						
c	3545 5.413	28/01/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120128 5 OD022	1982	1.600,00	0,00
Conceito: bomba vacuo							
Notas: Aquisição Embaladora							
	Dig. A1A_4331_OD022						
c	3545 5.542	28/01/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120128 5 OD056	2016	39.900,00	0,00
Conceito: sistema codificacao							
Notas: Compra de Sistema de Codificação e de Etiquetas							
	Dig. A1A_4331_OD056_Contrato de Locação Financeira n.º 15360						
c	3545 5.792	28/03/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120328 5 OD125	2086	1.500,00	0,00
Conceito: maquina p/queijo							
Notas: Maquina de corte de queijo							
	Dig. A1A_4331_OD125						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado				
A1A	11/03/2013	Activos fixos tangíveis	Bruno Claro				
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 6.120	28/05/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120528 5 OD214	2174	2.205,00	0,00
Conceito: centralina							
Notas: Centralina de Comando							
Dig. A1A_4331_OD214							
C	3545 6.734	28/08/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	120828 5 OD381	2342	4.065,00	0,00
Conceito: acessórios p/queijo							
Notas: Acessórios p/ Cortadora de Cubos							
Dig. A1A_4331_OD381							
C	3545 7.276	28/11/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	121128 5 OD529	2491	3.100,00	0,00
Conceito: serpentina							
Notas: Serpentina							
Dig. A1A_4331_OD529							
C	3545 7.386	28/12/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	121228 5 OD556	2518	3.300,00	0,00
Conceito: lamina fatiadora							
Notas: Lâmina para fatiadora							
Dig. A1A_4331_OD556							
C	3545 5.733	28/03/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	120328 5 OD106	2067	1.578,50	0,00
Conceito: serviços pedreiro							
Notas: Serv. de Reparação nas Instalações da Brucarma							
Dig. A1A_4321_OD106							
C	3545 7.311	28/11/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	121128 5 OD539	2501	12.370,00	0,00
Conceito: revestito paredes							
Notas: Revestimento de paredes c/ chapa lacada perfilada							
Dig. A1A_4321_OD539							
C	3545 5.384	28/01/2012	4351 - EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	120128 5 OD013	1973	1.505,74	0,00
Conceito: lavadora alta pressa							
Notas: Lavadura							
Dig. A1A_4351_OD013							
C	3545 6.361	28/06/2012	2812 - SEGURO MULTIRISCOS	120628 5 OD281	2242	5.082,00	0,00
Conceito: multirisco							
Notas: Seguro Multi-Riscos ok							
Dig. A2H_626302_OD281							
C	3545 5.908	31/03/2012	818 - RESULTADOS LIQUIDOS DO EXERCICIO	120331 5 OD154	2115	1.623,82	0,00
Conceito: afetacao riperiodo							

Notas: De acordo com a Ata n.º 64, o Res. Liquidado do Exercício positivo no valor de 1.632,82 €, foi distribuído para:
 - 5% Reservas Legais - 81,19 €
 - 95% Resultados Transitados - 1.542,63 €

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
PTG		11/03/2013		Resultados transitados			
TM.	LañNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 7.589	31/12/2012	561 - RESULTADOS TRANSITADOS	0121231 5 OD601	2563	6.541,66	0,00
Conceito: imposto diferido							
Notas: Impostos diferido dos subsídios							
C	3545 7.587	31/12/2012	2742 - PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	0121231 5 OD601	2563	11.246,63	0,00
Conceito: impostos diferidos							
Notas: Imposto diferido do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF							
Dig. P2D_2742_OD601							
C	3545 7.595	31/12/2012	2413 - IMPOSTO ESTIMADO	0121231 5 OD602	2564	0,00	4.973,84
Conceito: estimativa imposto							
Notas: estimativa de imposto lançada na conta 8121							
Dig.P3C estimativa de imposto							
C	3545 6.285	31/05/2012	2413 - IMPOSTO ESTIMADO	0120531 5 OD209	2218	3.446,23	0,00
Conceito: apurato IRC a pagar							
Notas: IRC de 2011 - Pagamento, Correção da Estimativa de Imposto							
Dig. RN_7882_OD209							
C	3545 6.284	31/05/2012	2416 - IMPOSTO A PAGAR	0120531 5 OD209	2218	2.059,62	0,00
Conceito: apurato IRC a pagar							
Notas: IRC de 2011 - Pagamento, Correção da Estimativa de Imposto							
Dig. RN_7882_OD209							
C	3545 6.286	31/05/2012	2416 - IMPOSTO A PAGAR	0120531 5 OD209	2218	510,77	0,00
Conceito: apurato IRC a pagar							
Notas: IRC de 2011 - Pagamento, Correção da Estimativa de Imposto							
Dig. RN_7882_OD209							
C	3545 7.313	28/11/2012	271100118 - ISOTERME - Isolamentos Termicos,Lda	0121128 5 OD539	2501	0,00	12.370,00
Conceito: revestito paredes							
Notas: conta 623115							
C	3545 7.390	28/12/2012	271100380 - BOGIMA-REP.IMPORT.E EXPORTACAO, LDA	0121228 5 OD556	2518	0,00	4.065,09
Conceito: lamina fatiadora							
Notas: 4331							
C	3545 7.552	31/12/2012	272211 - ADMINISTRATIVOS	0121231 5 OD597	2559	0,00	5.258,09
Conceito: ferias e sub ferias							

19

66

Notas:

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
P3F		11/03/2013		Outras contas a pagar			
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 7.553	31/12/2012	272212 - PRODUCAO	0121231 5 OD597	2559	0,00	38.162,53
Conceito: ferias e sub ferias							
Notas: ver 272211							
C	3545 7.555	31/12/2012	272214 - MAO DE OBRA INDIRECTA	0121231 5 OD597	2559	0,00	7.550,61
Conceito: ferias e sub ferias							
Notas: ver 272211							
C	3545 7.554	31/12/2012	272213 - DISTRIBUICAO	0121231 5 OD597	2559	0,00	1.600,29
Conceito: ferias e sub ferias							
Notas: ver 272211							
C	3545 7.559	31/12/2012	27222201 - CGD	0121231 5 OD598	2560	0,00	2.099,68
Conceito: juros da cc							
Notas:							
C	3545 7.560	31/12/2012	27222202 - BES	0121231 5 OD598	2560	0,00	4.412,16
Conceito: juros da cc							
Notas: ver doc digitalizado P3F OD 598							
C	3545 7.561	31/12/2012	27222203 - CCAM	0121231 5 OD598	2560	0,00	5.562,52
Conceito: juros da cc							
Notas: ver doc digitalizado P3F OD 598							
C	3545 7.583	31/12/2012	272282 - CONTRIBUICAO AUTARQUICA	0121231 5 OD600	2562	0,00	3.250,06
Conceito: reconhecimento custo							
Notas: ver 272282 P3F OD600							
C	3545 7.580	31/12/2012	272288 - OUTROS	0121231 5 OD600	2562	0,00	14.398,96
Conceito: reconhecimento custos							
Notas:							
C	3545 5.258	27/11/2012	312318 - TAXA 23%	0121127 4 FC263	1931	3.575,03	0,00
Conceito: etiquetas realvale							
Notas:							
Dig: RF312318_FC263							
C	3545 5.156	27/10/2012	312116 - TAXA 6%	0121027 4 FC231	1899	46.668,30	0,00
Conceito: pernas							
Notas:							
Dig: RF_312116_FC231							
C	3545 5.169	27/10/2012	312116 - TAXA 6%	0121027 4 FC235	1903	45.357,08	0,00
Conceito: pernas							

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
RF		11/03/2013		Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 5.181	27/10/2012	312116 - TAXA 6%	0121027 4 FC239	1907	43.972,95	0,00
	Conceito: pernas						
	Notas:						
	Dig. RF312116_FC239						
C	3545 5.273	27/12/2012	312116 - TAXA 6%	0121227 4 FC268	1936	42.068,00	0,00
	Conceito: pernas						
	Notas:						
	Dig. RF312116_FC268						
C	3545 5.312	27/12/2012	312318 - TAXA 23%	0121227 4 FC280	1948	2.337,72	0,00
	Conceito: rot. fatiado 150 gr						
	Notas:						
	Dig. RF_312318_FC280						
C	3545 5.142	27/10/2012	312125 - TAXA 6%	0121027 4 FC227	1895	41.867,82	0,00
	Conceito: pernas						
	Notas: Dig. RF_312125_FC227						
C	3545 5.146	27/10/2012	312428 - CEE - TAXA 23%	0121027 4 FC228	1896	4.573,42	0,00
	Conceito: filme 80 pet/eve						
	Notas:						
	Dig. RF_312428_FC228						
C	3545 5.300	27/12/2012	312219 - TAXA 23%	0121227 4 FC276	1944	1.995,00	0,00
	Conceito: ap presunto						
	Notas:						
	Dig. RF312219_FC276						
C	3545 5.321	27/12/2012	312116 - TAXA 6%	0121227 4 FC283	1951	36.799,08	0,00
	Conceito: pernas						
	Notas:						
	Dig. RF312116_FC283						
C	3545 5.336	27/12/2012	312116 - TAXA 6%	0121227 4 FC288	1956	41.987,08	0,00
	Conceito: pernas						
	Notas:						
	Dig. RF312116_FC288						
C	3545 5.196	27/11/2012	312428 - CEE - TAXA 23%	0121127 4 FC244	1912	5.246,23	0,00
	Conceito: filme P 400T						
	Notas:						
	Dig. RF312428_FC244						
C	3545 5.214	27/11/2012	312428 - CEE - TAXA 23%	0121127 4 FC249	1917	7.869,34	0,00
	Conceito: filme P400T						
	Notas:						
	Dig. RF312428_FC249						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado
RG	11/03/2013	Fornecimentos e serviços externos	
TM.	LançNº anot.	Data	Conta
C	3545 7.229	28/11/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO
	Conceito: quadro de comando		
	Notas: Reparação de Compressores		
	Dig: A1A_4321_OD514		
C	3545 7.024	28/10/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO
	Conceito: circuito agua glicol		
	Notas: Reparações dos Secadores		
	Dig: A1A_4331_OD457		
C	3545 6.675	28/08/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO
	Conceito: centralina, bobinag		
	Notas: Reparações dos Secadores		
	Dig: A1A_4321_OD362		
C	3545 5.920	28/04/2012	622102 - TRJ / DESENHADOR
	Conceito: 2o trimestre TRJ		
	Notas: TRJ contrato de assistência de software de gestão comercial 2.º Trimestre de 2012		
	Dig: RG_622102_OD156		
C	3545 6.245	28/05/2012	622108 - DRABI/LNG/VIPNALISE/ALOGOS
	Conceito: analises Maio		
	Notas: Pagamento da prestação relativa ao mês de Maio de 2012 INRB existem 12 faturas no extrato sendo lançadas pela data da emissão que corresponde ao período do custo - ok		
	Dig: RG_622108_OD252		
C	3545 7.576	31/12/2012	622106 - DGVETERINARIA
	Conceito: reconhecito custos		
	Notas: ver conta 2722 OD600		
C	3545 6.112	28/05/2012	622109 - ENGENHEIRO ELECTROTECNICO
	Conceito: maio eng. electronico		
	Notas: Avença Mensal de Maio de Consultoria Técnica de Licenciamento Industrial existem 12 faturas sendo lançadas no período correspondente - ok		
	Dig: RG_6112_OD212		
C	3545 6.239	28/05/2012	622113 - SeA-CONSULTORIA EM SEG.ALIMENTAR
	Conceito: SeA		
	Notas: Existem 12 meses de custos nesta conta - ok		
	Sistemas de Segurança Alimentar referente ao Mes de Maio		
	Dig: RG_622113_OD250		

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
RG		11/03/2013		Fornecimentos e serviços externos			
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 5.465	28/01/2012	622601 - VEICULO AUTOM VEL	120128 5 OD039	1999	736,42	0,00
	Conceito: pneus iveco						
	Notas: Pneus Michelin						
Dig.	RG_622601_OD039						
C	3545 7.123	28/10/2012	623125 - CEE - TAXA 23%	121028 5 OD489	2451	1.019,41	0,00
	Conceito: conjunto barreiras						
	Notas: Conjunto de barreiras de segurança para prensa - ok						
Dig.	RG_623125_OD489						
C	3545 5.696	28/02/2012	62411 - EDP	120228 5 OD102	2062	2.596,31	0,00
	Conceito: edp 01 a 06.01						
	Notas: Ultima fatura da EDP relativa oa periodo de 01/01/2012 a 06/01/2012. Mudança para a IBERDROLA						
Dig.	RG_62411_OD102						
C	3545 5.816	28/03/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO	120328 5 OD133	2094	5.123,87	0,00
	Conceito: secador 9 e 11						
	Notas: Reparação de Secadores						
Dig.	RG_622617_OD133						
C	3545 6.314	28/06/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO	120628 5 OD266	2227	7.705,05	0,00
	Conceito: sec2,5,8,9,10,18, 19						
	Notas: Reparações de Secadores - ok						
Dig.	RG_622617_OD266						
C	3545 7.578	31/12/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO	121231 5 OD600	2562	4.486,90	0,00
	Conceito: reconhecito custos						
	Notas: Ordem de serviços referentes a Dezembro relativos a serviços efetuados pela Rubrofrio, Lda. foi efetuada especialização - ok						
Dig.	RG_622617_OD600						
C	3545 6.937	28/09/2012	623115 - TAXA 23%	120928 5 OD437	2399	2.252,39	0,00
	Conceito: touch screen						
	Notas: Cortadora para experiência num genero de aluguer - ok - aceitável						
Dig.	RG_623115_OD437						
C	3545 6.537	28/07/2012	626713 - TAXA 23%	120728 5 OD328	2289	763,20	0,00
	Conceito: deptal						
	Notas: Compra de DEPTAL limpeza						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
RG		11/03/2013		Fornecimentos e serviços externos			
TM.	LañNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 6.671	28/08/2012	6253 - TRANSPORTE DE MERCADORIAS	120828 5 OD358	2322	2.837,00	0,00
	Conceito: transporte mercad.						
	Notas: Transporte de mercadorias pela Armando Gonçalves & Filhos, lda. ok						
Dig.	RG_6253_OD358						
C	3545 6.837	28/09/2012	6253 - TRANSPORTE DE MERCADORIAS	120928 5 OD402	2366	4.193,00	0,00
	Conceito: tranporte mercadoria						
	Notas:						
	Transportes efetuados pela Armando Gonçalves & Filhos						
Dig.	RG_6253_OD402						
C	3545 7.397	28/12/2012	624221 - GAS PROPANO E INDUSTRIAL	121228 5 OD559	2521	1.926,14	0,00
	Conceito: gas						
	Notas: Gas Propano a Granel - Petrogal ok						
Dig.	RG_624221_OD559						
C	3545 6.330	28/06/2012	6242103 - IVA DEDUTIVEL 100%	120628 5 OD271	2232	1.067,49	0,00
	Conceito: gasoleo 01 a 15.06						
	Notas: Gasoleo ok, repartições corretas						
Dig.	RG_6242103_OD271						
C	3545 5.546	31/01/2012	626302 - MULTIRISCOS COMERCIAL/INDUSTRIAL	120131 5 OD057	2017	4.944,98	0,00
	Conceito: reconhecimento gastos						
	Notas: Reconhecimento de Seguros Multi-Riscos Gasto de 2012						
Dig.	RG_626302_OD057						
C	3545 6.360	28/06/2012	626302 - MULTIRISCOS COMERCIAL/INDUSTRIAL	120628 5 OD281	2242	2.551,02	0,00
	Conceito: multirisco						
	Notas: Seguro Multi-Riscos ok						
Dig.	A2H_626302_OD281						
C	3545 5.866	28/03/2012	622604 - MAQU. INDUSTRIAL - E.MECANICO/TIMA	120328 5 OD146	2107	1.072,06	0,00
	Conceito: manut.empilhad.10757						
	Notas: Reparação Empilhador						
Dig.	RG_622604_OD146						
C	3545 7.188	28/10/2012	63211 - VENCIMENTO	121028 5 OD508	2470	1.983,00	0,00
	Conceito: Ordenados						
	Notas: processamento de outubro digitalizado						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
RH		11/03/2013		Gastos com o pessoal			
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 6.723	28/08/2012	63600 - SEGUROS ACIDENTES DE TRABALHO	120828 5 OD377	2338	1.582,74	0,00
	Conceito: seg. acid. trabalho						
	Notas: seguro ultimo trimestre 2012						
C	3545 5.375	28/01/2012	63600 - SEGUROS ACIDENTES DE TRABALHO	120128 5 OD010	1970	1.454,49	0,00
	Conceito: 1o trimestre acid.						
	Notas:						
C	3545 7.176	28/10/2012	63801 - FORMACAO	121028 5 OD504	2466	1.361,68	0,00
	Conceito: formacao audit.quali						
	Notas: Formação setembro a outubro						
C	3545 7.489	28/12/2012	63801 - FORMACAO	121228 5 OD588	2550	2.042,52	0,00
	Conceito: formacao IPGestao						
	Notas: Formação novembro e dezembro						
C	3545 7.495	28/12/2012	63801 - FORMACAO	121228 5 OD590	2552	648,00	0,00
	Conceito: formacao						
	Notas:						
C	3545 7.542	31/12/2012	78831 - FEOGA	121231 5 OD596	2558	0,00	21.327,18
	Conceito: reconhecimento proveito						
	Notas: Reconhecimento do proveito de 2012 referente aos FEOGAS I e II e PAMAF						
	Dig. RN_78831_78832_OD596						
C	3545 7.543	31/12/2012	78832 - PAMAF	121231 5 OD596	2558	0,00	4.839,48
	Conceito: reconhecimento proveito						
	Notas: Reconhecimento do proveito de 2012 referente aos FEOGAS I e II e PAMAF						
	Dig. RN_78831_78832_OD596						
C	3545 6.289	31/05/2012	7882 - EXCESSO DE ESTIMATIVA PARA IMPOSTOS	120531 5 OD209	2218	0,00	510,77
	Conceito: apurato IRC a pagar						
	Notas: IRC de 2011 - Pagamento, Correção da Estimativa de Imposto						
	Dig. RN_7882_OD209						
C	3545 2.135	29/05/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS	0120529 2 BN466	798	476,00	0,00
	Conceito: imposto selo cc1 e 2						
	Notas:						
C	3545 7.556	31/12/2012	691131 - CGD	121231 5 OD598	2560	2.099,68	0,00
	Conceito: juros da cc						
	Notas: ver especialização						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
RS							
			11/03/2013	Juros e gastos similares suportados			
TM.	LañNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
C	3545 7.557	31/12/2012	691132 - BES	0121231 5 OD598	2560	4.412,16	0,00
	Conceito: juros da cc						
	Notas: ver especialização ok						
C	3545 1.426	29/02/2012	691151 - CCAM	0120229 2 BN185	517	1.125,07	0,00
	Conceito: juros do recibo 209						
	Notas: pagamento juros fevereiro						
C	3545 3.880	29/11/2012	698122 - BES	121129 2 BN1131	1463	1.280,39	0,00
	Conceito: juros da cc						
	Notas: Novembro						
O	3545 6.142	28/05/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	0120528 5 OD221	2181	1.817,77	0,00
	Conceito: contentores paletes						
	Notas: Caixas Bancas Perfuradas						
	Vi doc ok						
O	3545 6.568	28/07/2012	4331 - EQUIPAMENTO BaSICO	0120728 5 OD337	2298	1.500,00	0,00
	Conceito: laminas p/falcon						
	Notas: Lámina para cortadora						
	Vi doc						
O	3545 5.962	28/04/2012	4321 - EDIFICIOS E OUT. CONSTRUCOES	0120428 5 OD170	2133	1.000,00	0,00
	Conceito: pavimento						
	Notas: Pavimento e Regularização - ok						
O	3545 5.909	31/03/2012	551 - RESERVAS LEGAIS	0120331 5 OD154	2115	0,00	81,19
	Conceito: afetação período						
	Notas: vide na conta 818						
	aplicação resultado 2011						
O	3545 5.910	31/03/2012	561 - RESULTADOS TRANSITADOS	0120331 5 OD154	2115	0,00	1.542,63
	Conceito: afetação período						
	Notas: vide na conta 818						
	aplicação resultado 2011						
O	3545 7.589	31/12/2012	561 - RESULTADOS TRANSITADOS	0121231 5 OD601	2563	6.541,66	0,00
	Conceito: imposto diferido						
	Notas: vide na conta 2742						
	Impostos diferidos do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF.						
O	3545 7.540	31/12/2012	59311 - AJUDA NACIONAL	0121231 5 OD596	2558	1.209,87	0,00
	Conceito: reconhecito proveito						
	Notas: vide na conta 78832						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice		Data		Título		Trabalhado	
P1		11/03/2013		Capital próprio			
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
o	3545 7.590	31/12/2012	59311 - AJUDA NACIONAL	0121231 5 OD601	2563	0,00	302,47
	Conceito: imposto diferido						
	Notas: vide na conta 2742						
	Impostos diferidos do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF.						
o	3545 7.541	31/12/2012	59312 - AJUDA FEOGA	0121231 5 OD596	2558	3.629,61	0,00
	Conceito: reconhecimento proveito						
	Notas: vide na conta 78832						
o	3545 7.591	31/12/2012	59312 - AJUDA FEOGA	0121231 5 OD601	2563	0,00	907,40
	Conceito: imposto diferido						
	Notas: vide na conta 2742						
	Impostos diferidos do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF.						
o	3545 7.538	31/12/2012	5932 - EMPRESTIMO FEOGA I	0121231 5 OD596	2558	17.056,29	0,00
	Conceito: reconhecimento proveito						
	Notas: vide na conta 78831						
o	3545 7.592	31/12/2012	5932 - EMPRESTIMO FEOGA I	0121231 5 OD601	2563	0,00	4.264,07
	Conceito: imposto diferido						
	Notas: vide na conta 2742						
	Impostos diferidos do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF.						
o	3545 7.539	31/12/2012	5933 - FEOGA II	0121231 5 OD596	2558	4.270,89	0,00
	Conceito: reconhecimento proveito						
	Notas: vide na conta 78831						
o	3545 7.593	31/12/2012	5933 - FEOGA II	0121231 5 OD601	2563	0,00	1.067,72
	Conceito: imposto diferido						
	Notas: vide na conta 2742						
	Impostos diferidos do excedente de reavaliação e subsídios FEOGA I e II e PAMAF.						
o	3545 5.352	28/01/2012	622102 - TRJ / DESENHADOR	0120128 5 OD002	1962	450,00	0,00
	Conceito: 1o trimestre trj						
	Notas: TRJ contrato de assistência de software de gestão comercial 1.º Trimestre de 2012						
o	3545 6.460	28/07/2012	622102 - TRJ / DESENHADOR	0120728 5 OD304	2265	450,00	0,00
	Conceito: avença Trj						
	Notas: TRJ contrato de assistência de software de gestão comercial 3.º Trimestre de 2012						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado				
RG	11/03/2013	Fornecimentos e serviços externos					
TM.	LançNº anot.	Data	Conta	Nº de doc. # 1	Nº de doc. # 2	Débito	Crédito
0	3545 7.021	28/10/2012	622102 - TRJ / DESENHADOR	0121028 5 OD456	2418	450,00	0,00
	Conceito: 4o trimestre						
	Notas: TRJ contrato de assistência de software de gestão comercial 4.º Trimestre de 2012						
0	3545 6.339	28/06/2012	622601 - VEICULO AUTOM VEL	0120628 5 OD274	2235	872,17	0,00
	Conceito: rep. iveco						
	Notas: Reparação do Motor de Arranque da viatura 11-29-EN						
0	3545 915	31/12/2012	62511 - ALIMENTACAO	0121231 1 CX216	322	875,00	0,00
	Conceito: almoco de natal						
	Notas: Jantar de Natal funcionarios . ok						
0	3545 7.581	31/12/2012	62412 - IBERDROLA	0121231 5 OD600	2562	6.898,19	0,00
	Conceito: reconhecimento custo						
	Notas: vide na conta 2722						
	Especialização feita						
	Existem 12 facturas - ok						
0	3545 6.845	28/09/2012	622617 - MAQUINARIA INDUSTRIAL - RUBROFRIO	0120928 5 OD407	2369	4.159,73	0,00
	Conceito: manut. sec. 3,7 e 18						
	Notas: Reparações de Secadores - ok						
0	3545 6.002	28/04/2012	626713 - TAXA 23%	0120428 5 OD182	2145	763,20	0,00
	Conceito: deptal						
	Notas: Detergente Depsal - ok						
0	3545 7.111	28/10/2012	626713 - TAXA 23%	0121028 5 OD485	2447	869,00	0,00
	Conceito: deptal						
	Notas: Detergentes Deptal comprado ao fornecedor Vitor Luis, Lda. ok						
0	3545 7.452	28/12/2012	62431 - AGUA	0121228 5 OD577	2539	393,42	0,00
	Conceito: agua, lx e saneato						
	Notas: vide na conta 2722						
	Existem 12 faturas - ok						
0	3545 1.969	29/04/2012	62512 - PORTAGENS, TAXIS E OUTROS	0120429 2 BN396	728	719,75	0,00
	Conceito: portagens						
	Notas: Portagens camião . ok						
0	3545 2.525	29/06/2012	62512 - PORTAGENS, TAXIS E OUTROS	0120629 2 BN612	944	738,49	0,00
	Conceito: portagens						
	Notas: Portagens camião ok						

MOVIMENTOS DO PAPEL

Valores em Euros

Índice	Data	Título	Trabalhado
RO	11/03/2013	Outros gastos e perdas	
TM.	LañN° anot.	Data	Conta
S	3545 4.144	29/12/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS
	Conceito: imposto selo cc		
	Notas: imposto selo Dezembro		
S	3545 4.161	29/12/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS
	Conceito: juros da cc2		
	Notas: imposto selo amortização empréstimo		
S	3545 4.165	29/12/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS
	Conceito: juros da cc1		
	Notas: imposto selo amortização empréstimo		
S	3545 4.174	29/12/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS
	Conceito: imposto selo		
	Notas: imposto selo crédito BES		
S	3545 4.381	29/12/2012	681221 - OPERACOES BANCARIAS
	Conceito: imposto selo cc		
	Notas: imposto selo utilização CC data valor 31/12/2012		
S	3545 4.133	29/12/2012	691141 - CGD
	Conceito: cortadora - 19a		
	Notas: renda n.º 19		
S	3545 4.373	29/12/2012	691151 - CCAM
	Conceito: juros do recibo 174		
	Notas: amortização capital/ Juros 31/12/2012		
S	3545 4.046	29/11/2012	691151 - CCAM
	Conceito: juros do recibo 155		
	Notas: juros com data valor novembro		
Tickmarks			
α	Requer Ajustamento		
β	Verificar saldo irregular		
χ	Correcto e comprovado c/ documentação suporte		
δ	Circularizado e conciliado o saldo		
ο	Correcta contabilização, inspeção ocular		
σ	Verificada composição de saldo		
			575.860,950
			138.546,740

RESUMO DE AJUSTAMENTOS POR ÁREA

Área	Título	Valor Ajustamentos Não Transferidos	Valor Materialidade de Relatório
A1A	Activos fixos tangíveis	0,00	60.120,62
A1D	Activos intangíveis	0,00	3.420,25
A1G	Participações financeiras - outros métodos	0,00	1.915,65
A2A	Inventários	0,00	69.944,79
A2C	Clientes	0,00	45.169,94
A2E	Estado e outros entes públicos	0,00	4.019,35
A2G	Outras contas a receber	0,00	1.048,63
A2H	Diferimentos	0,00	3.690,98
A2L	Caixa e depósitos bancários	0,00	9.618,60
P1A	Capital realizado	0,00	42.711,31
P1E	Reservas legais	0,00	4.299,10
P1F	Outras reservas	0,00	6,43
P1G	Resultados transitados	0,00	36.600,25
P1I	Excedentes de revalorização	0,00	16.939,21
P1J	Outras variações no capital próprio	0,00	17.661,56
P1K	Resultado líquido do período	0,00	25.299,16
P2D	Passivos por impostos diferidos	0,00	15.044,82
P3A	Fornecedores	0,00	36.024,93
P3C	Estado e outros entes públicos	0,00	14.004,93
P3E	Financiamentos obtidos	0,00	74.940,44
P3F	Outras contas a pagar	0,00	14.325,02
RA	Vendas e serviços prestados	0,00	81.762,41
RB	Subsídios à exploração	0,00	4.331,91
RF	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	0,00	69.149,55
RG	Fornecimentos e serviços externos	0,00	27.692,68
RH	Gastos com o pessoal	0,00	30.335,53
RN	Outros rendimentos e ganhos	0,00	7.511,71
RO	Outros gastos e perdas	0,00	7.761,48
RP	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	0,00	22.179,76
RS	Juros e gastos similares suportados	0,00	19.807,26
RT	Imposto sobre o rendimento do período	0,00	3.601,20

Anexo 21 – Notas Resumo Auditoria por Subclasse

BRUCARMA, LDA 2012: 01/01/2012 - 31/12/2012

Entidade: Brucarma, Lda
 Ano: 2012
 Trimestre: 4

[Voltar ao MENU](#)

Estado e Outros Entes Públicos

SubClasse: 24

Conta	Descrição (se necessário)	Valor	Total (dessa conta)	Doc. ou Digit.	Resolvido (Sim/Não)	Observações
2412	Retenções na fonte	1.797,30 €	1.797,30 €	Em papel anexado	Não	Pelas declarações dos bancos as retenções realizadas foram de 3.897,72€, no entanto, não é esse o valor evidenciado na contabilidade. A Contabilidade vai verificar a situação em regularizar em conformidade.
2436	Declarações IVA	986,20 €	-67.454,79 €	Sim, digitalizado	Não	Existe uma diferença entre as declarações periódicas do IVA emitidas e entregues do apuramento na contabilidade. A Contabilidade vai analisar e regularizar a diferença por uma conta 278x para depois em 2013 incluir no apuramento do IVA.

[Voltar ao MENU](#)

Anexo 22 – Relatório Sintético do Revisor

**RELATÓRIO DA SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS
RESPEITANTE AO EXERCÍCIO DE 2012**

Exmo. Conselho de Gerência da

BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda.

Exmos. Senhores

1. O presente relatório é emitido no âmbito e em resultado da nossa acção fiscalizadora.
2. Procedemos à revisão legal das contas dessa Empresa relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 2012, de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/ Auditoria aprovadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e com a extensão considerada necessária nas circunstâncias. Em resultado do exame efectuado emitimos a respectiva certificação legal das contas com data de 15 de Maio de 2013.
3. O nosso trabalho incluiu, entre outros aspectos, o seguinte:
 - (1) Reuniões com a Gerência e outros responsáveis e leitura das actas respectivas, tendo solicitado e obtido os esclarecimentos que considerámos necessários.
 - (2) Apreciação da adequação e consistência das políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa e que se encontram divulgadas no Anexo.
 - (3) Verificação da conformidade das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos que lhes servem de suporte.
 - (4) Análise do sistema de controlo interno, com vista ao planeamento do âmbito e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria, que incidiu especialmente nas áreas de compras, recepção e contas a pagar, vendas, expedição e contas a receber, imobilizações e gastos com pessoal, tendo sido efectuados os testes de controlo apropriados.
 - (5) Realização dos testes substantivos seguintes, que considerámos adequados em função da materialidade dos valores envolvidos:

- a) Inspeção física dos principais elementos do imobilizado corpóreo, confirmação directa da titularidade de bens sujeitos a registo e dos eventuais ónus ou encargos incidentes sobre tais bens.
 - b) Observação das operações de inventariação física de existências, incluindo a apreciação das normas internas aplicáveis à sua execução, testes das contagens efectuadas e da respectiva valorização, cálculo e compilação.
 - c) Confirmação directa e por escrito junto de terceiros (bancos, clientes, fornecedores e outros) dos saldos de contas, responsabilidades e garantias prestadas ou obtidas, análise e teste das reconciliações subsequentes preparadas pela Empresa; Nos casos em que não foi obtida resposta, efectuámos os procedimentos alternativos que considerámos necessários.
 - d) Análise e teste das reconciliações bancárias preparadas pela Empresa.
 - e) Solicitação directa a advogados e outras entidades de informações sobre cobranças em curso, litígios ou acções judiciais pendentes e reclamações e impugnações fiscais, bem como honorários em dívida.
 - f) Análise das situações justificativas da constituição de ajustamentos para redução de activos e provisões para passivos ou responsabilidades contingentes ou para outros riscos.
 - g) Verificação da situação fiscal e da adequada contabilização dos impostos, bem como da situação relativa à Segurança Social.
 - h) Análise e teste dos vários elementos de custos, proveitos, perdas e ganhos registados no exercício, com particular atenção ao seu balanceamento, diferimento e acréscimo.
 - i) Análise das operações e saldos com as entidades relacionadas.
 - j) Apreciação da política de seguros do imobilizado e do pessoal, incluindo a actualização dos capitais seguros.
- (6) Solicitação da Declaração do órgão de gestão, a qual foi obtida da actual Gerência.

4. Entendemos ainda dever relatar, dada a sua relevância e significado, os aspectos de controlo interno, de contabilidade e/ou de informação de gestão em uso ou outros, seguintes:

(1) Na sequência do efectuado em relatórios anteriores, recordamos que, dever-se-á ter especial atenção ao facto de os preços de transferência entre empresas do grupo estar sujeito a regras especiais definidas no IRC, desde o início de 2002. Em conformidade com a legislação em vigor (art.º 58.º do IRC e Portaria n.º 1146-C/2001) as obrigações da empresa dividem-se em três partes: Modelo 22, declaração anual (deve mencionar se a entidade tem ou não relações especiais) e constituição de dossiê – preços de transferência. O não cumprimento destas obrigações está sujeita a penalidades, as quais não estão reflectidas nas Demonstrações Financeiras.

(2) A empresa ainda não implementou o sistema de inventário permanente na contabilização de existências, apesar de tal ser obrigatório após o início do exercício de 2002, dado satisfazer as condições previstas no Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, pelo que a Administração Fiscal poderá eventualmente tributar a empresa com base em métodos indiciários.

5. Finalmente, cumpre-nos informar que apreciamos o relatório da Gerência, o qual satisfaz os requisitos legais, exceto quanto à evolução previsível dos negócios sociais, a qual não se encontra abordada no mesmo e que verificámos a conformidade da informação financeira nele constante com as demonstrações financeiras do exercício.

Santarém, 15 de Maio de 2013

Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associado, SROC
Representada pelo Dr. João Manuel Rosa Lopes (ROC n.º 1 029)

Anexo 23 – Certificação Legal de Contas

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

INTRODUÇÃO

1. Examinámos as demonstrações financeiras da “**BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda.**”, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 2012 (que evidencia um total de balanço de 5 475 milhares de euros e um total de capital próprio positivo de 1 831 milhares de euros, incluindo um resultado líquido de 2.532,49 €), as Demonstrações dos resultados por naturezas, das alterações do capital próprio e dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data e o correspondente Anexo.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade da Gerência a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de critérios e políticas contabilísticas adequadas e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame inclui:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pela Gerência, utilizadas na sua preparação;

- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

OPINIÃO

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de “**BRUCARMA – Produção e Comércio de Enchidos, Lda.**” em 31 de Dezembro de 2012, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS

8. É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

Santarém, 15 de Maio de 2013

Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.
Representada pelo Dr. João Manuel Rosa Lopes (ROC nº 1 029)