



Os riscos associados a um processo de Auditoria Financeira

Joana Santos Cavadas

Relatório de Estágio

Mestrado em Auditoria

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Os riscos associados a um processo de Auditoria Financeira

Joana Santos Cavadas

**Relatório de Estágio
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutora Alcina
Augusta de Sena Portugal Dias**

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

RESUMO

Num cenário marcado pela instabilidade e globalização da economia, as entidades encontram-se, cada vez mais, expostas a uma grande diversidade de riscos que colocam em causa os objetivos pré-estabelecidos, existindo por isso uma grande variedade de interessados na produção e no uso de Demonstrações Financeiras auditadas.

Neste contexto, a atividade de Auditoria assume um importante papel para os *stakeholders*, uma vez que, através de um processo de recolha de provas, procura atestar as várias asserções incluídas nas Demonstrações Financeiras.

No entanto, e apesar do valor adicionado pelo auditor às Demonstrações Financeiras, esta atividade encontra-se sujeita a variados riscos.

Deste modo, o presente relatório, dividido em cinco capítulos fundamentais, procura analisar se os auditores, ao longo do seu trabalho, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Para atingir o objetivo definido, efetuou-se, inicialmente, uma revisão da literatura acerca dos principais conceitos, normas, competências e riscos inerentes à atividade de Auditoria, a partir da qual se procedeu à elaboração das perguntas de investigação.

Posteriormente, procedeu-se ao enquadramento da metodologia utilizada, sendo nesta fase descrito o modo de recolha e análise de dados, qualitativos, acerca deste tema. Os dados foram obtidos através de uma componente prática, nomeadamente através da realização de um estágio curricular, durante seis meses, na “UHY & Associados, SROC, Lda.” e através da realização de uma entrevista a um sócio revisor de uma entidade independente à entidade de acolhimento do estágio.

A última parte do presente relatório é referente às conclusões obtidas, concluindo-se que os auditores, geralmente, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Palavras chave: Auditoria Financeira; Demonstrações Financeiras, Distorções Materiais, Riscos.

ABSTRACT

In a scenario marked by instability and economic globalization, organizations are increasingly exposed to a wide range of risks that jeopardize the pre-established objectives, there is, therefore, a wide range of stakeholders in the production and use of audited financial statements.

In this context, the audit activity plays an important role for stakeholders, since, through a process of gathering evidence, seeks to certify the various assertions included in the Financial Statements.

However, despite the value added by the auditor to the Financial Statements, this activity is subject to various risks.

Thus, this report, that is divided into five main chapters, analyzes whether the auditors obtain, over their work a reasonable assurance that the Financial Statements, taken as a whole are free of material errors and distortions which by themselves have not been identified.

To achieve the goal set, initially a literature review on the main concepts, standards, responsibilities and risks inherent in the audit activity, was executed, from which proceeded the preparation of research questions.

Subsequently, proceeded the framework of the used methodology, and at this stage it was described the method of data collection and analysis, qualitative, on this subject. Data was obtained through a practical component, including the completion of a six months traineeship at "UHY & Associados, SROC, Lda.", and by conducting an interview with an Audit Partner of an independent entity from the traineeship host entity.

The last part of this report refers to the conclusions reached, concluding that auditors, generally, get a reasonable assurance that the Financial Statements are free of material errors and distortions, which have not been identified for themselves.

Key words: Financial Audit, Financial Statements, Material Misstatements, Risks.

AGRADECIMENTOS

A realização deste relatório de estágio representa o culminar de um longo percurso que apenas foi possível com o apoio e o contributo de várias pessoas.

Assim, é com uma enorme satisfação que expresso o meu agradecimento a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a finalização desta etapa.

As minhas primeiras palavras de agradecimento vão para a minha orientadora, Alcina Portugal Dias, pelo seu constante apoio e disponibilidade, pelas sábias recomendações e conselhos transmitidos ao longo deste percurso, sem os quais não teria sido possível concluir esta fase.

Aos membros da UHY & Associados, SROC, Lda., pelo acolhimento, profissionalismo e pela partilha de conhecimentos, em especial ao Dr. António Santos, por me ter concedido a oportunidade de realizar o estágio curricular efetuado.

Ao Dr. Hélder Pereira, pela disponibilidade e pela colaboração na realização da entrevista, cujo contributo foi indispensável para a conclusão alcançada.

A todos os meus amigos, pela motivação, paciência e amizade transmitida ao longo de vários momentos, em especial, aqueles que me acompanharam neste percurso final, contribuindo para o sucesso desta etapa.

Ao meu namorado, pelo apoio incondicional, por todo o incentivo, companheirismo e compreensão que sempre me demonstrou e por todo o contributo ao longo destes anos.

Ao meu irmão, por todos os momentos vividos e partilhados.

Aos meus pais, por toda a dedicação, por todos os valores transmitidos e por tornarem esta fase possível.

A todos, um muito obrigado por tudo.

LISTA DE ABREVIATURAS

AIA - American Institute of Accountants

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

APESB - Accounting Professional and Ethical Standards Board

CEDP - Código de Ética e Deontologia Profissional

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

EUA - Estados Unidos da América

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC - International Federation of Accountants

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA - International Standards on Auditing

IT - Interpretações Técnicas

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

NTRA - Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC - Revisor Oficial de Contas

RT - Recomendações Técnicas

SEC - Security and Exchange Commission

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE - União Europeia

VLC - Valor Líquido Contabilístico

ÍNDICE GERAL

| | |
|---|------|
| RESUMO | ii |
| ABSTRACT | iii |
| AGRADECIMENTOS | iv |
| LISTA DE ABREVIATURAS..... | v |
| ÍNDICE DE TABELAS | viii |
| ÍNDICE DE FIGURAS | ix |
| INTRODUÇÃO | 1 |
| CAPÍTULO I - AUDITORIA..... | 4 |
| 1.1. Origem e evolução do conceito de Auditoria | 5 |
| 1.2. Auditoria Externa vs. Auditoria Interna..... | 6 |
| 1.3. Princípios, Normas e Diretivas de Auditoria..... | 9 |
| 1.4. Ética, Deontologia Profissional e Independência | 11 |
| 1.5. Fases de Auditoria..... | 15 |
| 1.5.1. Planeamento | 15 |
| 1.5.2. Execução..... | 16 |
| 1.5.3. Avaliação e elaboração do relatório | 16 |
| 1.6. Certificação Legal das Contas | 17 |
| 1.7. Papéis de Trabalho | 19 |
| 1.8. Materialidade | 22 |
| 1.9. Procedimentos de Auditoria | 24 |
| CAPÍTULO II – CONTROLO INTERNO..... | 29 |
| 2.1. Definição de Controlo Interno..... | 30 |
| 2.2. Objetivos e Componentes do Controlo Interno..... | 31 |
| 2.3. Tipos de Controlo Interno..... | 33 |
| 2.4. Avaliação do Controlo Interno | 34 |
| 2.5. Limitações do Sistema de Controlo Interno | 35 |
| CAPÍTULO III – OS RISCOS ASSOCIADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA | 37 |
| 3.1. Risco de Auditoria | 38 |
| 3.2. Os riscos associados às asserções do Órgão de Gestão | 40 |
| 3.3. Relação entre Risco de Auditoria, Materialidade e Prova de Auditoria | 42 |

| | |
|--|----|
| 3.4. Síntese das Questões de Investigação..... | 44 |
| CAPÍTULO IV – METODOLOGIA | 45 |
| 4.1. Metodologia da Investigação..... | 46 |
| 4.2. Formulação do problema | 48 |
| 4.3. Investigação Qualitativa | 48 |
| 4.4. Construção das asserções..... | 49 |
| 4.5. Modelo de Análise..... | 51 |
| 4.6. Caso prático (Estágio curricular) | 52 |
| 4.6.1. Caracterização da entidade de acolhimento do estágio – “UHY & Associados, SROC, Lda.” | 53 |
| 4.6.2. Atividades desenvolvidas | 53 |
| 4.6.2.1. Estado e Outros Entes Públicos | 53 |
| 4.6.2.2. Análise dos Meios Financeiros Líquidos..... | 55 |
| 4.6.2.3. Ativos Fixos Tangíveis | 56 |
| 4.6.2.3.1. Análise dos aumentos/abates dos Ativos Fixos Tangíveis..... | 57 |
| 4.6.2.3.2. Teste às Depreciações..... | 57 |
| 4.6.2.4. Inventários | 58 |
| 4.6.2.5. Diferimentos e Acréscimos de Gastos e Rendimentos..... | 61 |
| 4.7. Apresentação e discussão dos resultados..... | 63 |
| CAPÍTULO V – CONCLUSÃO | 67 |
| Limitações no Estudo | 68 |
| Perspetivas Futuras..... | 69 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 70 |
| APÊNDICES..... | 76 |

ÍNDICE DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Diferenças entre um Auditor Externo e um Auditor Interno | 8 |
| Tabela 2 – Indicadores Quantitativos..... | 23 |
| Tabela 3 – Relação entre os vários riscos que constituem o Modelo de Risco em Auditoria | 40 |
| Tabela 4 – Síntese das Questões de Investigação..... | 44 |
| Tabela 5 – Relação entre as perguntas de investigação e as asserções em estudo..... | 49 |
| Tabela 6 – Contabilização de um gasto referente ao período económico seguinte..... | 62 |
| Tabela 7 – Contabilização de um rendimento referente ao período económico seguinte..... | 62 |
| Tabela 8 – Validação do Modelo de Análise | 64 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 – Estrutura hierárquica das normas aplicadas em Portugal | 11 |
| Figura 2 – Vários tipos de Certificação Legal das Contas | 18 |
| Figura 3 – Cubo de COSO | 31 |
| Figura 4 - Âmbito e atuação do Controlo Interno | 33 |
| Figura 5 – Tipos de Controlo Interno | 34 |
| Figura 6 – Modelo de Risco em Auditoria | 40 |
| Figura 7 – Relação entre a Asserção A ₁ e as Questões da Entrevista | 50 |
| Figura 8 – Relação entre a Asserção A ₂ e as Questões da Entrevista | 51 |
| Figura 9 – Relação entre a Asserção A ₃ e as Questões da Entrevista | 51 |
| Figura 10 – Relação entre as asserções construídas | 52 |

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

Num mundo cada vez mais globalizado, competitivo e complexo, em que várias transformações ocorrem a ritmos demasiado rápidos, as componentes que caracterizam o meio envolvente sofreram uma modificação, tendo o cenário de estabilidade e previsibilidade sido substituído por um ambiente geral de permanente instabilidade.

Neste sentido, e também devido ao incremento do número de transações ocorridas no seio das entidades, as organizações encontram-se cada vez mais expostas a uma grande multiplicidade de riscos que colocam em causa as estratégias e objetivos por si previamente definidos, tornando-se cada vez mais essencial para os utentes da informação financeira obter informação fidedigna acerca da credibilidade das Demonstrações Financeiras emitidas e divulgadas pelas entidades.

Perante este panorama de constante mutação, a função desempenhada pelos auditores/revisores assume um papel cada vez mais relevante no seio das organizações e junto dos *stakeholders*, existindo uma mudança de paradigma, pois se inicialmente os auditores visavam a descoberta de erros e fraudes, atualmente atuam como indutores de transparência, credibilidade e segurança, facilitando uma tomada de decisão sustentada por parte dos vários utentes da informação.

Deste modo, e tendo como base a revisão da literatura efetuada, a entrevista realizada e as tarefas executadas ao longo do estágio realizado, o presente relatório, intitulado de “Os riscos associados a um processo de Auditoria Financeira”, procura analisar os vários riscos relacionados com o desenvolvimento da atividade de Auditoria, nomeadamente o risco inerente, o risco de controlo e o risco de deteção, de forma a compreender os obstáculos que condicionam a obtenção de uma segurança razoável, pela parte do auditor, de que as Demonstrações Financeiras auditadas, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Face ao exposto, o presente relatório encontra-se dividido em cinco capítulos fundamentais, sobre os quais realizarei uma pequena abordagem nos parágrafos seguintes.

Assim, o primeiro capítulo é dedicado ao enquadramento teórico da Auditoria, sendo exposto neste capítulo uma breve definição acerca do seu conceito, abordando a sua origem, evolução e as suas fases. Ainda neste capítulo, será realizada uma breve distinção entre os conceitos de Auditoria Externa e Interna, será evidenciada a importância dos papéis de trabalho e será efetuada uma breve alusão aos princípios, normas e diretivas que regem a atividade de Auditoria. Por último, e ainda neste capítulo, será abordada a importância da ética, da deontologia profissional e da independência no exercício das funções de Auditoria e será feita uma alusão ao conceito de Materialidade e ao conjunto de técnicas e métodos, ou seja, ao conjunto dos procedimentos, utilizados pelos auditores, para obter evidências ou provas que fundamentem a sua opinião, expressa através da Certificação Legal das Contas, documento através do qual é materializado todo o processo de Auditoria.

O segundo capítulo revela a importância do Controlo Interno e pretende abordar as diversas conceções, proporcionadas pelos vários autores, organizações e instituições, acerca do seu conceito e evolução. Posteriormente, será efetuada uma descrição acerca dos objetivos e componentes do Controlo Interno, fazendo-se uma distinção entre os vários tipos de controlos existentes e uma análise dos modelos de avaliação do Controlo Interno, terminando este capítulo com uma pequena descrição acerca das limitações do mesmo.

No terceiro capítulo é aprofundado um dos aspetos essenciais no decorrer de um processo de Auditoria e um dos conceitos mais importantes para a elaboração deste relatório, o conceito de Risco de Auditoria, sendo neste capítulo abordado as suas principais componentes, a relação existente entre Risco, Materialidade e Prova de Auditoria e elaborado uma síntese dos principais riscos associados às asserções do órgão de Gestão das entidades auditadas.

O quarto capítulo reporta ao estudo empírico, onde será realizado um enquadramento da metodologia a utilizar, sendo neste capítulo efetuado uma descrição do método e das técnicas de investigação utilizadas ao longo do trabalho elaborado. Ao longo deste capítulo serão criadas as asserções a ser testadas ao longo do relatório, tendo como base as perguntas de investigação elaboradas, através da revisão da literatura efetuada, de forma a construir o modelo de análise que fará a articulação entre as várias asserções construídas.

Ainda neste capítulo será abordada a componente prática, que consistiu na realização de uma entrevista e na descrição das principais tarefas realizadas no decorrer do estágio efetuado, durante seis meses, na sociedade designada por “UHY & Associados, SROC, Lda.”, sendo feita uma breve alusão a esta entidade, realizando um confronto entre os objetivos teóricos e a prática do trabalho de Auditoria.

Por fim, o quinto capítulo é dedicado à conclusão final do relatório, sendo incluído neste capítulo uma análise global do trabalho realizado, bem como algumas considerações gerais sobre os resultados obtidos e os conhecimentos adquiridos, quer os resultantes da componente teórica, através da revisão da literatura efetuada, quer os resultantes da componente prática, nomeadamente através do contacto com a realidade profissional.

CAPÍTULO I - AUDITORIA

1.1. Origem e evolução do conceito de Auditoria

Em consequência do rápido crescimento e das várias transformações ocorridas na economia mundial, o conceito de Auditoria evoluiu ao longo do tempo, tendo-se assistido nas últimas décadas a uma evolução mais acelerada.

De acordo com Motta (1992), os primeiros indícios da existência de funções de Auditoria tiveram origem há vários séculos atrás, ainda no tempo da civilização suméria, no qual os proprietários que confiavam os seus bens à guarda de terceiros conferiam ou determinavam que outros indivíduos verificassem os rendimentos provenientes das suas atividades económicas.

Attie (2000) afirma que foi a partir da criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos da América (EUA), que a profissão de auditor assumiu importância, uma vez que as entidades que transacionavam na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar serviços de Auditoria para dar maior credibilidade às suas Demonstrações Financeiras.

Contudo, embora se possa falar da existência de atividades com algumas semelhanças às de Auditoria desde há muitos séculos, a Auditoria, como hoje é conhecida, surge, segundo Marques (1997), na segunda metade do século XIX, na Grã-Bretanha, como consequência da Revolução Industrial.

Na perspetiva de Cordeiro (2011), numa primeira fase a atividade de Auditoria preocupou-se em colocar maior ênfase na deteção de fraudes, um paradigma que se manteve até ao início do século XX. Com o desenvolvimento das sociedades anónimas e, assim sendo, segundo o mesmo autor, passando o capital a pertencer a um maior número de proprietários, surgiu uma crescente necessidade de averiguar se a informação financeira apresentada aos vários interessados traduzia a verdadeira situação económica e patrimonial das entidades.

Esta perspetiva é também defendida por Marques (1997), que acrescenta que a Auditoria surge também devido à impossibilidade verificada pelos vários proprietários e acionistas em analisar detalhadamente as contas das suas empresas, os lucros e os prejuízos contabilizados, ou seja, a sua situação financeira e, por esta razão, designaram auditores para realizar essa análise em sua representação, com o objetivo de garantirem a inexistência de erros e fraudes que prejudicassem os seus interesses.

Cordeiro (2011) afirma que devido ao desenvolvimento do mercado de capitais e devido à crescente preocupação dos investidores com os lucros futuros, o foco da Auditoria sofreu uma alteração, tornando-se a análise das Demonstrações Financeiras o principal objetivo dos auditores.

A Auditoria surge assim, de acordo com Marques (1997), como consequência da expansão da indústria britânica, que originou maiores investimentos, surgindo também como consequência da criação das sociedades anónimas.

De acordo com Costa (2010), devido à colonização inglesa nos Estados Unidos da América e no Canadá e devido ao grande desenvolvimento industrial lá ocorrido, este tipo de Auditoria veio posteriormente a desenvolver-se e aperfeiçoar-se nestes países, chegando posteriormente aos países da América Latina por empresas multinacionais norte-americanas.

Na opinião de Attie (2000), a Auditoria evoluiu em paralelo com a contabilidade, evoluindo à medida que o desenvolvimento económico dos países foi aumentando, resultado do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, provocando uma crescente complexidade na administração dos negócios.

De acordo com Costa (2010) não existe uma definição concreta e única do conceito de Auditoria, no entanto, alguns termos ou expressões são comuns às diversas definições apresentadas pelos vários autores, tal como de seguida exposto.

Para o Tribunal de Contas (1999), a Auditoria caracteriza-se por “um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Para Almeida (2014a) a Auditoria consiste num processo de recolha de provas para atestar as diversas asserções, efetuadas pelo órgão de gestão, contidas nas Demonstrações Financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e outros referenciais aplicáveis.

Deste modo, e para Costa (2010), o objeto da Auditoria são as várias asserções subjacentes às Demonstrações Financeiras, sendo o seu objetivo a expressão de uma opinião sobre as mesmas por parte de um profissional independente e competente.

Assim, e de acordo com Figueiredo (2012), podemos concluir que a Auditoria sofreu uma grande evolução ao longo dos anos, reflexo das mutações económicas e sociais que ocorreram ao longo do tempo, originando uma mudança de paradigma. Se esta inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, esta alargou-se posteriormente a outros domínios, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já ocorridos mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora.

1.2. Auditoria Externa vs. Auditoria Interna

Dada a sua diversidade, a atividade de Auditoria pode assumir diferentes funções consoante os objetivos pretendidos e os critérios adotados, podendo divergir, de acordo com Morais & Martins (2007), relativamente à sua amplitude, frequência, obrigatoriedade, âmbito, destinatários e até mesmo quanto ao profissional que a realiza, existindo, deste modo, diversas auditorias, tais como: Auditorias Informáticas e Auditorias aos Sistemas de Informação, Auditorias Forenses, Auditorias Estratégicas, Auditorias Ambientais, entre muitas outras.

Apesar desta diversidade, a Auditoria Financeira apresenta-se, segundo Teixeira (2006), como a mais tradicional, sendo as Auditorias não-financeiras as que apresentam um maior desenvolvimento, nomeadamente a Auditoria Interna e, assim sendo, neste relatório apenas serão comparadas estas duas vertentes da Auditoria.

De acordo com Marques (1997), ambas as auditorias, externa e interna, examinam e avaliam atividades exercidas por outros profissionais, utilizando técnicas e metodologias idênticas, tais como planear, programar e elaborar, utilizando ambas *check-lists* e questionários. Segundo o mesmo autor, ambas calendarizam os seus trabalhos, ambas realizam testes, avaliam riscos e identificam erros e anomalias, analisam e avaliam procedimentos de Controlo Interno, e ambas expressam a sua opinião em relatórios, podendo surgir propostas corretivas com o objetivo de eliminar ou, não sendo possível, reduzir as deficiências encontradas.

Um outro aspeto em comum entre estes dois tipos de Auditoria, na perspetiva de Lima (2014), está relacionado com a independência que ambos os auditores devem possuir. De facto, a independência do auditor, externo ou interno, deve ser absoluta, não devendo existir circunstâncias que condicionem a capacidade deste desenvolver as suas responsabilidades de uma forma não influenciada.

No entanto, e apesar das diversas semelhanças, estas auditorias apresentam várias e significativas diferenças, pois tal como refere Marques (1997), a Auditoria Externa apresenta como objetivo principal a emissão de um parecer acerca das Demonstrações Financeiras, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente, de forma verdadeira e apropriada, a situação patrimonial e financeira da empresa, concedendo este parecer uma maior credibilidade junto de entidades externas. Por sua vez, a Auditoria Interna pretende auxiliar a administração e apoiar os diferentes órgãos no desempenho das suas atribuições e responsabilidades, ou seja, o seu objetivo principal é apoiar toda a organização com vista a melhorar o funcionamento e os resultados da entidade.

Segundo o mesmo autor, estas duas auditorias divergem, também, relativamente aos principais destinatários e relativamente ao profissional responsável pela realização da Auditoria. Enquanto que na Auditoria Externa os seus destinatários são, fundamentalmente, externos, tais como acionistas, governo, credores e público em geral, sendo realizada por profissionais de entidade independente à entidade auditada, na Auditoria Interna os principais destinatários são essencialmente internos, tais como a administração e os diferentes níveis de gestão, sendo a Auditoria realizada por profissionais da própria entidade.

Apesar de ambos os auditores, externo e interno, reconhecerem a importância do Controlo Interno, o seu conceito não é utilizado e entendido da mesma forma, pois tal como refere Morais & Martins (2007), os auditores externos sugerem recomendações para a melhoria do Controlo Interno, facultando um *feedback* sobre a eficiência e a eficácia dos mesmos, identificando as áreas mais vulneráveis e de maior risco que podem afetar a situação traduzida pelas Demonstrações Financeiras, não sendo a sua opinião uma declaração sobre a eficácia ou eficiência da entidade.

Por sua vez, e segundo os mesmos autores, o auditor interno avalia se o Controlo Interno proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade serão cumpridos com eficácia e eficiência, preocupando-se em detetar e comunicar as falhas e erros observados, identificando as causas dos desvios apurados, procedendo a recomendações de forma a melhorar as anomalias detetadas, focando-se em questões mais abrangentes e com um maior reflexo em todas as áreas, atividades e funções da entidade.

Um outro aspeto a ter em conta é o âmbito, a frequência e a metodologia usada em ambas as auditorias. Segundo Marques (1997), as Auditorias Externas incidem, essencialmente, sobre aspetos contabilístico-financeiros e, deste modo, os auditores externos planeiam e executam os seus trabalhos de forma a obter uma garantia razoável que as Demonstrações Financeiras, de publicação periódica, regra geral anual, não contêm distorções materialmente relevantes. Ou seja, os trabalhos realizados neste tipo de Auditoria são periódicos e regulares, repetindo-se todos os anos, decorrente da legislação aplicável. Por sua vez, as Auditorias Internas possuem um âmbito mais amplo e variável, incidindo sobre todas as funções da entidade, podendo os seus trabalhos ter carácter periódico, sendo, no entanto, irregulares e sem tempo determinado, pois áreas com menor risco poderão não ser analisadas todos os anos, enquanto que áreas com maior risco necessitarão de ser analisadas mais do que uma vez por ano.

De acordo com o mesmo autor, numa Auditoria Externa predominam critérios de amostragem, predominando verificações de saldos, numa tentativa de obter garantia acerca da exatidão, veracidade e integridade dos registos contabilísticos. Numa Auditoria Interna são também utilizadas técnicas de amostragem, contudo é utilizada uma maior extensão e profundidade, preocupando-se com a análise de procedimentos e critérios, visando o cumprimento de normas e políticas, atendendo a todas as áreas da entidade.

Assim sendo, e de acordo com Teixeira (2006), apesar de existirem várias diferenças entre um auditor interno e externo, que serão de seguida apresentadas na tabela nº1, ambos são essenciais à garantia do bom funcionamento das entidades, uma vez que, pela sua necessária independência, conferem uma garantia acrescida de transparência e confiança.

| | AUDITOR EXTERNO | AUDITOR INTERNO |
|---------------------|--|---|
| Profissional | Externo à entidade auditada; | Quadro da entidade; |
| Objetivo | Atender às necessidades de terceiros, no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras; | Atender às necessidades do órgão de gestão, contribuindo para o fortalecimento do Sistema de Controlo Interno, Gestão de Risco e <i>Governance</i> da entidade; |

| | | |
|-------------------------|--|--|
| Elementos | Tem em conta os elementos das Demonstrações Financeiras; | Tem em conta as áreas operacionais e as linhas da responsabilidade administrativa; |
| Independência | Deve ser independente em relação à Administração; | Deve ser independente no exercício da sua função; |
| Controlo Interno | A opinião acerca do Controlo Interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas Demonstrações Financeiras; | O Controlo Interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade; |
| Acompanhamento | Acompanhamento intermitente e em várias entidades. | Acompanhamento permanente da atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio. |

Tabela 1 – Diferenças entre um Auditor Externo e um Auditor Interno

Adaptado de Moraes & Martins (2007)

1.3. Princípios, Normas e Diretivas de Auditoria

De acordo com Mendes (2013), existe um conjunto de normas, regras e convenções, designados por “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”, que devem ser considerados na prática contabilística em geral e em particular na elaboração das Demonstrações Financeiras.

Carreira (2013) defende que também no decorrer de um processo de Auditoria é necessário que os vários profissionais envolvidos observem e atuem em conformidade com as normas de Auditoria, de modo a adicionar qualidade ao trabalho efetuado, facilitando o julgamento e a elaboração do relatório.

As normas de Auditoria, segundo Almeida (2014a), são de aplicação obrigatória, e devem ser tidas em consideração em todas as Auditorias Financeiras, independentemente da dimensão, do tipo, da forma e da finalidade da entidade a auditar.

Segundo a perspetiva do mesmo autor, estas representam as regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exercício das suas funções, e assumem especial importância para estes profissionais uma vez que protegem a sua competência e diligência e reforçam a sua reputação profissional. Também para os utilizadores da informação auditada estas são importantes, uma vez que são utilizadas como proteção, embora não absoluta, dos seus interesses e para a sociedade em geral uma vez que estas normas são vistas como um instrumento de difusão do conhecimento atualizado da Auditoria, contribuindo para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria, ou seja, para a diminuição das diferenças entre aquilo que os auditores entendem ser o âmbito do seu trabalho e aquilo que os utentes dos seus relatórios pensam que é a sua função.

Ao longo dos anos, e na opinião de vários autores, nomeadamente Costa (2010), tem sido constante a preocupação de evolução das normas. De acordo com o mesmo autor, a origem das normas de Auditoria geralmente aceites remonta a 1917, momento no qual o *American Institute of Accountants* (AIA) elaborou um *memorandum* acerca das Auditorias de Balanços. No entanto, apenas em 1948 foram aprovadas as primeiras normas de Auditoria geralmente aceites pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), sucessor do AIA, constituídas por três grandes grupos: normas gerais, normas relativas ao trabalho de campo e normas para a elaboração de relatórios.

No plano nacional, na perspetiva de vários autores, nomeadamente Rodrigues (2010) e Almeida (2014a), os trabalhos de Revisão/Auditoria são efetuados de acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), suplementadas e desenvolvidas por Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), representando os princípios básicos a seguir pelos auditores/revisores no desenvolvimento do seu trabalho. Supletivamente são aplicáveis as *International Statements on Auditing*, normas internacionais de Auditoria, emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), organismo do *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo representativo da profissão a nível mundial.

O IFAC foi constituído em 1977, e tal como citado por Costa (2010) apresenta como missão “servir o interesse público através do fortalecimento da profissão contabilística a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de robustas economias internacionais estabelecendo e promovendo a aderência a normas profissionais de alta qualidade, a convergência internacional de tais normas e tomar posições em questões de interesse público onde a perícia da profissão seja mais relevante”, encontrando-se Portugal representado no IFAC através da OROC.

Monteiro (2015) em conformidade com vários outros autores, nomeadamente Santos (2014), reforça a ideia apresentada por Almeida (2014a), e acrescenta que a estrutura normativa profissional nacional da OROC é constituída pelo Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP), pelas NTRA, de aplicação obrigatória, divididas em Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Relato, pelas DRA, pelas Recomendações Técnicas (RT), que servem de orientação para a execução das tarefas e pelas Interpretações Técnicas (IT), que surgem em resultado de questões colocadas à comissão técnica das normas, divulgadas por serem consideradas de interesse geral, contribuindo assim progressivamente para a harmonização da interpretação de conceitos.

Cordeiro (2014) acrescenta que a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas em Portugal encontram-se descritas no Manual do Revisor Oficial de Contas, publicado pela OROC, e tem como base os normativos emitidos pelas diversas entidades internacionais, sendo o seu objetivo a regulação da profissão e a regulação das funções do auditor/revisor.

Assim sendo, e apesar das normas não regularem toda a atividade de Auditoria, pois tal como indica Teixeira (2006), o auditor ao longo do seu trabalho também realiza juízos pessoais que divergem de auditor para auditor, pode-se dizer que em Portugal os auditores devem obedecer a um conjunto de normas técnicas, encontrando-se representada na figura nº1 a estrutura hierárquica das normas técnicas aplicadas em Portugal, contribuindo estas normas para a uniformidade profissional e para a diminuição de expectativas entre a informação esperada pelos destinatários da informação e a informação prestada por estes profissionais.



Figura 1 – Estrutura hierárquica das normas aplicadas em Portugal

Fonte: Adaptado de Almeida (2014a)

1.4. Ética, Deontologia Profissional e Independência

As questões ligadas à conduta e ao modo de atuação do auditor representam, segundo Melo (2014), aspetos de extrema importância no que respeita ao desenvolvimento de um processo de Auditoria, pelo que é exigido ao auditor o cumprimento de um conjunto de requisitos éticos fundamentais.

Figueiredo (2011) partilha da mesma opinião, e afirma que a ética e a deontologia profissional representam a base das normas/regras pelas quais os profissionais de Auditoria se devem reger no decorrer da sua atividade.

No entanto, na perspetiva de Almeida (2015), o conceito de ética e deontologia apresentam pequenas dissemelhanças. A ética, na opinião do autor, representa o modo de regulação dos comportamentos provenientes dos indivíduos, através do estabelecimento de valores, por si próprios, de forma a dar sentido às suas várias decisões e ações.

Por sua vez, e para o mesmo autor, a deontologia consiste num conjunto de deveres, princípios e normas reguladoras dos comportamentos exigíveis aos profissionais, com o objetivo de alcançar a excelência no trabalho, encontrando-se na maioria dos casos estabelecidos em códigos específicos, sendo fiscalizadas por uma instância superior, tal como uma ordem profissional, uma associação, entre outros. Porém, podem existir situações que não se encontrem codificadas numa

regulamentação específica, devido ao facto de alguns normativos não possuírem uma função normativa mas sim reguladora.

Segundo Nunes (2014), são vários os organismos profissionais que, baseados nos seus códigos de ética, emanam normas que servem de orientação para os seus membros no exercício das funções de Auditoria, tornando-se estas normas, após aprovação, normas de Auditoria geralmente aceites.

Relativamente a esta matéria, e segundo Figueiredo (2011), destacam-se vários organismos e códigos de ética, nomeadamente o *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), por meio do CEDP do IFAC, o 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.

O novo EOROC, definido pela Lei nº 140/2015, de 7 de Setembro, pretende, na opinião de Melo (2014), regular no âmbito nacional a profissão de Auditoria e dos seus intervenientes, dividindo-se em sete títulos, vários capítulos e secções que abordam matérias como a definição, competência e ação da OROC, o estatuto profissional de Auditoria, a natureza e regime de atuação das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC), o acesso à profissão, o registo público e o exercício da atividade profissional por Revisores Oficiais de Contas (ROC) da União Europeia (UE), do Espaço Económico Europeu e de países de língua portuguesa.

Em Portugal, e segundo Costa (2010), o projeto do primeiro CEDP dos ROC foi aprovado em Novembro de 1985, tendo o texto definitivo sido aprovado em Junho de 1987 e publicado no Diário da República em Outubro de 1987.

O segundo CEDP, publicado no Diário da República, a 26 de Dezembro de 2001, foi substituído, segundo a OROC (2011), pelo Código de Ética da OROC, aprovado a 29 de Setembro de 2011, em vigor desde 1 de Janeiro de 2012, e baseia-se essencialmente no Código de Ética do IFAC.

Este normativo, segundo a OROC (2011), estabelece os princípios fundamentais que definem as linhas de orientação e conduta profissional dos ROC e encontra-se dividido em seis capítulos:

- ❖ 1º Capítulo – Âmbito de aplicação: define que o código se aplica a todos os ROC, colaboradores dos ROC e sócios das SROC, que não sejam ROC;
- ❖ 2º Capítulo – Princípios fundamentais: pressupostos que definem as linhas de orientação e conduta profissional dos ROC, nomeadamente:
 - ✓ Integridade – os auditores devem ser corretos e honestos em todas as suas relações, devendo assumir uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável;

- ✓ Objetividade – não devem comprometer o seu julgamento profissional, não devendo permitir ambiguidades, conflitos de interesses e/ou pressões de terceiros;
 - ✓ Competência e zelo profissional – deve obter de forma contínua competências e conhecimentos ao nível necessário para garantir que o cliente recebe serviços de qualidade, como consequência de um trabalho efetuado com diligência, baseado em técnicas recentes e com base na legislação aplicável;
 - ✓ Confidencialidade – deve respeitar a confidencialidade das informações obtidas no decorrer da sua atividade, não as utilizando para obter vantagem nem as divulgando a terceiros, exceto nos casos em que exista acordo com a entidade ou que exista um direito ou dever legal/profissional para o realizar;
 - ✓ Comportamento profissional – deve cumprir as leis e regulamentos aplicáveis e evitar todas as ações que desacreditem a profissão, devendo adotar um comportamento baseado na honestidade, tratando com respeito todos os seus clientes, colegas, a ordem e outras entidades, de forma a garantir o correto exercício dos seus direitos e o cumprimento dos seus deveres.
- ❖ 3º Capítulo – Ameaças e salvaguardas: o auditor deve ser capaz de tratar as ameaças que considere não estarem a um nível aceitável, quer aplicando salvaguardas para eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável, quer renunciado ao trabalho ou ao mandato;
 - ❖ 4º Capítulo – Independência: os membros das equipas de Auditoria e as firmas devem ser independentes dos clientes, apresentando o conceito de independência duas categorias: independência da mente e independência na aparência;
 - ❖ 5º Capítulo – Documentação: refere a importância dos documentos de trabalho, declarando que o auditor deve documentar as conclusões dos seus trabalhos de forma a proporcionar evidência dos julgamentos que realizou acerca dos vários assuntos;
 - ❖ 6º Capítulo – Disposições finais.

Também a ISA 220, realça a importância dos requisitos éticos na realização da atividade de Auditoria, afirmando que para além dos requisitos éticos acima mencionados, o auditor ao planear e executar uma Auditoria deve exercer julgamento profissional e agir com ceticismo profissional, ou seja, deve reconhecer que podem existir circunstâncias que conduzam a que as Demonstrações Financeiras se encontrem materialmente distorcidas.

Como podemos comprovar, os vários organismos salientam e destacam a importância da independência, sendo este conceito, segundo Heliodoro (2014), amplamente tratado na literatura por diversos autores, e por ser considerado um conceito ambíguo tem originado várias abordagens.

Desta forma, e segundo Lapa (2014), a problemática em torno da independência tem sido desde há vários anos objeto de análise e preocupação, especialmente nos últimos anos como consequência dos grandes escândalos financeiros ocorridos, encontrando-se este requisito exposto nos vários códigos existentes emitidos pelos vários organismos, sendo considerado, para vários autores, nomeadamente Sousa (2013), como o requisito fundamental e com maior importância na qualidade da informação relatada.

Claro (2013) considera também a independência como um requisito fundamental em Auditoria para aumentar a credibilidade das informações financeiras publicadas e a fiabilidade dos relatórios produzidos pelos auditores e, conseqüentemente, um requisito fundamental para assegurar a confiança dos vários utentes da informação financeira.

Desta forma, surge uma das perguntas que pretendemos dar resposta ao longo desta investigação, procurando-se averiguar se a independência do auditor é fundamental para assegurar a qualidade do seu trabalho.

Conforme apresentado pela OROC (2011), no seu Código de Ética, o conceito de independência compreende duas tipologias: a independência da mente e a independência na aparência. A independência da mente é apresentada como o estado mental que possibilita a emissão de uma opinião isenta de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo ao auditor atuar com ceticismo profissional, com integridade e objetividade. Por sua vez, a independência na aparência consiste em evitar factos e circunstâncias demasiado significativos que um outro indivíduo informado, considerando todos os factos e circunstâncias, concluiria que tinha sido comprometido o ceticismo profissional, a integridade ou a objetividade.

Por forma a manter a sua independência, e segundo Santos (2014) em conformidade com o Código de Ética da OROC (2011), o auditor deve estar consciente da existência de ameaças que poderão afetar a sua independência, tais como a auto-revisão (ameaça de que o auditor não avalie adequadamente os resultados de um julgamento efetuado por si próprio ou pela sua entidade), interesse pessoal (ameaça que um interesse financeiro influencie de forma indevida o julgamento do auditor), representação (ameaça de que o auditor defenda a posição de um cliente, podendo comprometer a sua objetividade), familiaridade (ameaça de que o auditor seja demasiado benévolo em relação aos interesses relativos a uma pessoa íntima ou acrítico em relação ao seu trabalho) ou intimidação (ameaça de que o auditor seja dissuadido de atuar objetivamente devido a pressões, inclusive tentativas para exercer influência sobre si). Deve por isso dispor de um sistema de salvaguardas para fazer face a tais ameaças e ter em mente uma série de incompatibilidades e impedimentos, tais como não exercer funções de gestão na entidade auditada.

Barrote (2010) realça também a importância da rotação dos auditores como forma de combate à ameaça denominada familiaridade. Para fazer face a esta ameaça, e segundo o mesmo autor, foi publicada a lei *Sarbanes-Oxley* em 2002, nos EUA, que estabeleceu como obrigatória a rotação do sócio responsável pela Auditoria de 5 em 5 anos. Relativamente a Portugal, a Lei nº 140/2015 estabelece que nas entidades de interesse público o período máximo de exercício de

funções de revisão legal das contas pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal das contas é de sete anos a contar da sua primeira designação, podendo vir a ser novamente designado após decorrido um período mínimo de 3 anos.

Assim sendo, na perspectiva de Catalão (2015) e de vários outros autores, o auditor deve exercer a sua atividade com absoluta independência profissional, livre de qualquer pressão interior, nomeadamente a resultante dos seus próprios interesses e livre de qualquer influência exterior, devendo evitar situações suscetíveis de comprometer a sua independência, integridade e/ou objetividade, de forma a não ser colocado numa posição que, objetiva ou subjetivamente, diminua a sua liberdade e capacidade de formular uma opinião justa e isenta de erros.

Também para Claro (2013), a independência constitui cada vez mais uma exigência material, sendo considerada pelo autor como a principal forma de demonstrar à comunidade e às entidades reguladoras que os ROC e as SROC executam a sua atividade tendo em conta os padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade.

Relativamente a esta temática, Costa (2010) faz referência à Diretiva 2006/43/CE e ao Decreto-Lei nº224/2008 de 20 de Novembro e refere que o ROC deve atuar livre de qualquer pressão, influência ou interesse que possam comprometer a sua integridade, objetividade ou independência e deve recusar qualquer trabalho em que exista relação financeira, empresarial, de trabalho ou outra, tal como a prestação, direta ou indireta, de serviços complementares que não sejam de Revisão ou Auditoria entre os ROC ou a SROC e a entidade auditada de forma a evitar a redução da sua independência, integridade e objetividade.

Desta forma, podemos concluir através da leitura da Lei nº140/2015, nomeadamente do artigo 71º do EOROC, que no exercício das suas funções, os ROC ou as SROC, devem ser independentes relativamente à entidade auditada e não devem participar na tomada de decisões dessa entidade, devendo tomar todas as medidas necessárias para garantir que a sua independência não é afetada.

1.5. Fases de Auditoria

De um modo geral, e independentemente da entidade em causa e dos objetivos por si pré-estabelecidos, qualquer Auditoria desenvolve-se, segundo o Tribunal de Contas (1999), de acordo com três fases sequenciais, sendo elas: o planeamento, a execução e a avaliação e elaboração do relatório.

1.5.1. Planeamento

De acordo com Duarte (2010), antes de se proceder à execução de qualquer Auditoria é fundamental realizar-se um bom planeamento, de forma a garantir que cada área será adequadamente tratada, que os potenciais problemas serão identificados e solucionados atempadamente e que o trabalho se realizará de uma forma eficaz e eficiente.

Na perspetiva de Pinheiro (2013), é necessário que nesta fase se realize um estudo preliminar de forma a obter um elevado conhecimento da entidade e do negócio em causa, devendo-se proceder à recolha e avaliação prévia da informação e à avaliação preliminar dos sistemas contabilísticos e de Controlo Interno.

Para além disto, e segundo o mesmo autor, é necessário proceder-se à elaboração e aprovação do Plano Global de Auditoria, devendo este conter, de forma clara e concisa, o âmbito e a natureza da Auditoria, a calendarização do trabalho, a definição dos objetivos de Auditoria, dos critérios e metodologia a utilizar e a discriminação de todas os recursos a utilizar.

Desta forma, e segundo Teixeira (2006), o planeamento ajuda a assegurar que o auditor focaliza os seus esforços nas áreas mais relevantes da Auditoria, ajuda a assegurar que este identifica os problemas mais significativos e proporciona ao auditor uma maior qualidade na execução do seu trabalho.

1.5.2. Execução

De acordo com Carneiro (2013), nesta fase o auditor deve proceder ao exame e avaliação dos controlos implementados, à elaboração do programa de trabalho e à execução deste programa.

Segundo Teixeira (2006), o exame e avaliação dos controlos implementados tem como objetivo aferir a fiabilidade e o grau de confiança dos controlos existentes na entidade a auditar, de forma a determinar os testes e a profundidade do trabalho de Auditoria a realizar.

Relativamente à elaboração do programa de trabalho, e de acordo com Carneiro (2013), o auditor, tendo em conta os objetivos definidos no plano de Auditoria, deve identificar pormenorizadamente os documentos, áreas, operações e registos a analisar, fazendo referência aos procedimentos a aplicar.

Também nesta fase, segundo Pinheiro (2013), deve proceder-se à elaboração de programas detalhados para cada uma das áreas a analisar, constituindo-se os *dossiers* correntes de Auditoria.

A execução dos programas de trabalho, segundo Teixeira (2006), consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente definidos.

1.5.3. Avaliação e elaboração do relatório

Sendo a elaboração das Demonstrações Financeiras da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão das empresas, facilmente se conclui, segundo Costa (2010), que o documento elaborado pelo revisor/auditor assume um papel de extrema importância para os utentes de tal informação, pois é através deste que o revisor/auditor expressa a sua opinião de forma profissional e independente sobre tais Demonstrações Financeiras.

Santos & Pereira (2004) realçam a importância deste documento e advogam que este representa o produto final do trabalho do auditor, sendo através dele que o auditor comunica com os utilizadores das informações financeiras o trabalho realizado, a extensão e natureza das atividades ou programas abrangidos pelo seu trabalho, a sua forma de realização, os factos relevantes observados bem como as conclusões retiradas.

O relatório, segundo o Tribunal de Contas (1999), deve ser de fácil compressão, devendo ser redigido de uma forma clara e concisa, de acordo com as normas de Auditoria em vigor, e as informações nele contidas devem estar sempre apoiadas em provas suficientes e pertinentes, devendo conter, segundo Teixeira (2006), as atividades, programas ou projetos auditados, indicando de forma correta e imparcial, os factos constatados ao longo do trabalho realizado.

Deste modo, e de acordo com Almeida (2014a) o relatório do auditor pode ser denominado de Certificação Legal das Contas (CLC) ou de exame simplificado. A CLC, que será de seguida abordada mais concretamente, segundo o mesmo autor, requer uma segurança aceitável, sendo a opinião do auditor expressa de forma positiva. Por sua vez, no exame simplificado a segurança é moderada, expressando a opinião de forma negativa.

1.6. Certificação Legal das Contas

De acordo com Guimarães (2005), a Certificação Legal das Contas (CLC), aprovada pelo Decreto-Lei nº487/99, de 16 de Novembro, é considerada o documento mais importante emitido pelo ROC.

Na perspetiva de Rodrigues & Lopes (2007), a CLC resulta de um exame, que se traduz na emissão de um parecer/opinião do ROC sobre se as Demonstrações Financeiras apresentam, em todos os aspetos materialmente relevantes, uma imagem verdadeira e apropriada da entidade, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável em determinado momento, tal como descrito na ISA 700.

Em termos de normativo, a OROC emite um conjunto de diretrizes, destacando-se nesta matéria a DRA 700, denominada Relatório de Revisão/Auditoria, encontrando-se nela descritos os diversos tipos de opinião que o ROC expressa acerca das Demonstrações Financeiras. Deste modo, as diversas opiniões dão origem a diferentes certificações, nomeadamente a: certificações sem reservas, sem reservas mas com ênfases, com reservas, com escusa de opinião e com opinião adversa.

Para Inácio & Fernandes (2012), existem dois modelos principais de CLC que devem ser adotados de acordo com a opinião do auditor face à prova obtida, podendo originar deste modo uma CLC simples, expressa pelo auditor de forma positiva quando este possui uma opinião totalmente concordante com as Demonstrações Financeiras, ou uma CLC modificada, expressa quando existam observações ou factos relevantes de relato na CLC, sendo esta composta por matérias que

não afetam a opinião do auditor e/ou por outras que a afetam, tal como evidenciado na DRA 700 e apresentado na figura nº2.

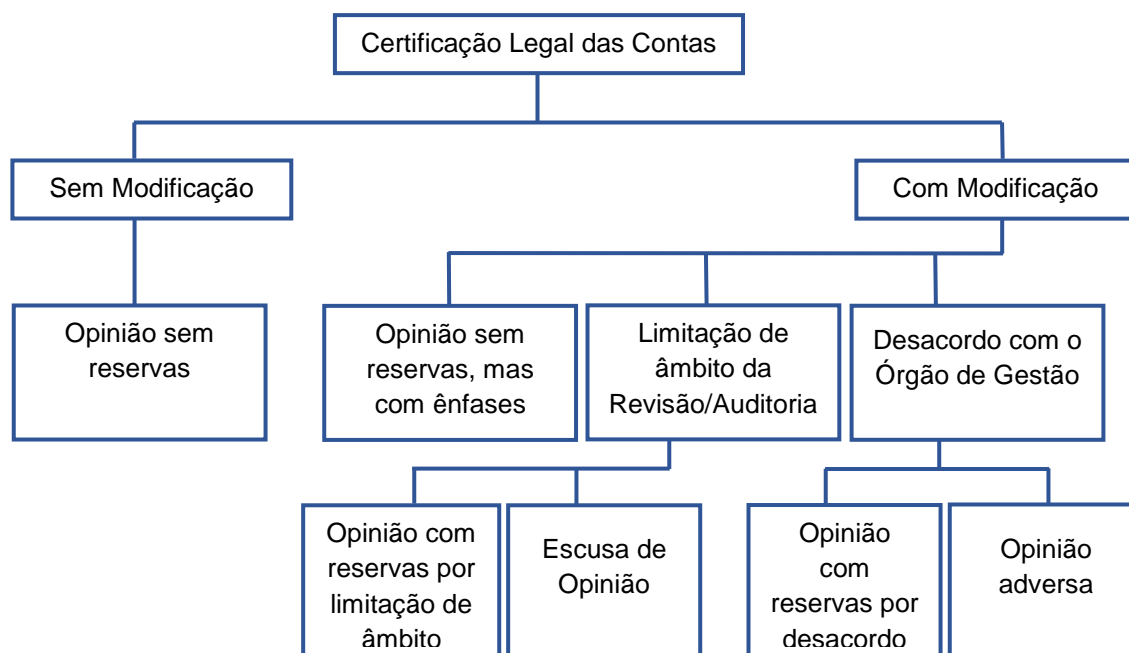


Figura 2 – Vários tipos de Certificação Legal das Contas

Fonte: Adaptado de Costa (2010)

As matérias que não afetam a opinião do revisor, as ênfases, destinam-se, na perspetiva de Guimarães (2005) e de acordo com a DRA 700, a destacar no Relatório de Revisão/Auditoria matérias que afetam as Demonstrações Financeiras, mas que não afetam a opinião do revisor uma vez que este concorda com o respetivo tratamento e divulgação no Anexo, podendo ser usadas em situações de incerteza que coloquem em dúvida a continuidade da empresa e devem ser inseridas no parágrafo posterior ao parágrafo da opinião, iniciando-se com a seguinte descrição: “Sem afetar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as situações seguintes...”

Pelo contrário, as reservas, afetam a opinião do auditor, e de acordo com Pinho (2009) e a DRA 700, devem ser incluídas no parágrafo precedente ao parágrafo destinado à opinião. É também necessário descrever, de forma clara e concisa, todas as situações que originaram as reservas, sendo necessário fazer remissão para as notas pertinentes no Anexo, caso existam. As reservas, segundo a DRA 700, podem assumir duas tipologias diferentes: reservas por limitação de âmbito e reservas por desacordo.

As reservas por limitação de âmbito, segundo a mesma norma, devem ser expressas sempre que o auditor se depare com limitações do âmbito cujos efeitos têm ou podem vir a ter uma importância significativa na informação proporcionada pelas Demonstrações Financeiras, ou quando sendo obrigatórias a entidade em causa não tenha elaborado a Demonstração dos Fluxos de Caixa e/ou a Demonstração dos Resultados por funções, sempre que sejam de elaboração obrigatória. Estas podem surgir de situações impostas pela entidade, por exemplo quando esta

impede o revisor/auditor de aplicar procedimentos indispensáveis ou exclui do seu trabalho determinadas contas e/ou classes de transações. Estas podem também surgir de circunstâncias, tal como nas situações em que o auditor/revisor considera que os registos contabilísticos ou documentação de suporte são inadequados ou que o Sistema de Controlo Interno é ineficaz ou inexistente, não conseguindo, por isso, obter prova suficiente e apropriada através de outros procedimentos de Auditoria/Revisão.

Daqui advém uma das várias questões de investigação para as quais se pretende obter resposta no decorrer do relatório, traduzida na seguinte pergunta: “Existem situações imputáveis à entidade auditada que impedem o ROC de aplicar procedimentos indispensáveis para a certificação dos registos contabilísticos?”.

De acordo com Gomes (2010), quando o possível efeito de uma limitação no âmbito é tão profundo e significativo que o auditor não é capaz de obter prova de Auditoria apropriada e suficiente e, conseqüentemente, não se encontra apto para expressar uma opinião acerca das Demonstrações Financeiras, deve emitir uma escusa de opinião.

As reservas por desacordo, na opinião de Inácio & Fernandes (2012) e de acordo com a DRA 700, resultam de erros ou omissões, tal como de divergências relativas às asserções incluídas nas Demonstrações Financeiras, divergências relativas à aplicação dos princípios contabilísticos adotados como referencial, divergências relativas à aceitabilidade das políticas contabilísticas adotadas na preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras ou ao método de aplicação dessas políticas, incluindo a sua adequada divulgação.

Na opinião de Gomes (2010), quando o auditor conclui que o efeito de um desacordo assume uma proporção material e relevante nas Demonstrações Financeiras e considera que apenas uma reserva no relatório não é suficiente para divulgar a natureza errônea ou incompleta das Demonstrações Financeiras, deve emitir uma opinião adversa.

Soares (2014), em conformidade com a DRA 700, conclui que a CLC deve ser substituída por uma “Declaração de Impossibilidade de Certificação Legal das Contas” nos casos em que se verifique que o ROC não se encontra em condições de emitir este documento devido à existência de situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação da matéria de apreciação.

1.7. Papéis de Trabalho

“Papéis de trabalho”, “documentação de trabalho” ou “*audit documentation*” são, segundo Santos (2014), alguns dos vários termos utilizados para fazer referência ao conjunto de elementos escritos, obtidos ou preparados pelo auditor no decorrer da sua atividade.

De acordo com Almeida (2014a), o termo “papéis de trabalho” abrange não só o suporte em papel bem como os outros meios de armazenamento de dados, designadamente os eletrónicos, encontrando-se neles descritos as várias asserções testadas, os vários procedimentos realizados

pelo auditor com vista à obtenção de prova, as provas recolhidas e as conclusões obtidas, representando a história da Auditoria.

No que diz respeito à forma e ao conteúdo dos papéis de trabalho, estes, na opinião de Cordeiro (2011), devem ser suficientemente completos, detalhados e cuidadosamente elaborados, de forma a possibilitar uma compreensão global do trabalho. Ou seja, segundo Almeida (2014a) e Sousa (2011), estes devem permitir que qualquer auditor externo ao processo de Auditoria executado, sem conhecimento prévio da entidade auditada e do trabalho realizado, seja capaz de interpretar, adequadamente, o trabalho desenvolvido.

Os papéis de trabalho, na perspetiva de Costa (2010), e tendo como base a ISA 230, proporcionam um aumento da qualidade do trabalho de Auditoria, uma vez que auxiliam a equipa responsável pela Auditoria a planear e a realizar a sua atividade, auxiliam os responsáveis pela supervisão a dirigir e supervisionar o trabalho de Auditoria, permite que a equipa de Auditoria seja responsável pelo seu trabalho, serve de arquivo para assuntos que poderão ser utilizados em auditorias futuras, permite registar a prova de Auditoria resultante da atividade desenvolvida, servindo como suporte da opinião do auditor, permite comprovar que a prova de Auditoria foi planeada e realizada de acordo com os requisitos legais e regulamentos aplicáveis e facilita a revisão e avaliação eficaz da prova de Auditoria obtida e das conclusões alcançadas antes de se finalizar o relatório de Auditoria.

Segundo Duarte (2010), os papéis de trabalho elaborados devem ser adequadamente identificados, devendo conter a identificação dos auditores que efetuaram o trabalho, a entidade e área auditada, uma referência, de forma a possibilitar uma rápida localização das informações e de forma a facilitar o arquivo e organização, a data de realização do trabalho e a assinatura dos responsáveis pela elaboração e pela revisão.

Contudo, e segundo Almeida (2014a), o auditor para conduzir uma Auditoria satisfatória deve ter acesso a todas as informações sobre o negócio do cliente, tendo assim acesso a diversas informações de natureza confidencial, tais como os preços dos bens e serviços prestados, os custos de produção e os salários dos trabalhadores.

Por este motivo, e tendo em conta a perspetiva do mesmo autor e a DRA 230, os papéis de trabalho são propriedade do auditor, devendo este adotar procedimentos apropriados quanto à manutenção da sua confidencialidade, de forma a evitar a adulteração por parte de terceiros. Assim, e segundo os mesmos autores, estes devem ser conservados pelos auditores por um período de tempo suficiente, de acordo com as suas necessidades e de acordo com os requisitos legais e profissionais, neste último caso 5 anos (art.º 61º, nº6 do EOROC), num sítio seguro e com acesso restrito.

No entanto, e segundo o mesmo autor, a confidencialidade não impede o auditor de facultar esta documentação ao auditor que lhe suceda, a entidades legalmente autorizadas, à OROC, a

terceiros, nos casos em que exista autorização expressa da entidade ou na sequência de um direito ou dever legal ou profissional, tendo o cliente sempre acesso a estes caso o solicite.

Os papéis de trabalho, regra geral, e de acordo com as asserções de vários autores analisados, nomeadamente Almeida (2011) e Dionísio (2015), retiradas de afirmações contidas na DRA 230, são organizados em dois tipos de *dossiers*: o *dossier* permanente e o *dossier* corrente.

No *dossier* permanente, segundo Almeida (2014a) e Dionísio (2015), encontra-se arquivada toda a documentação necessária de forma contínua, ou seja, que o auditor utiliza de um período para o outro. Segundo os mesmos autores, a maioria da informação obtida no decorrer da primeira Auditoria é arquivada neste *dossier*. No entanto, e segundo Costa (2010), toda a informação incluída neste *dossier* deve ser revista de forma regular, inclusive no início de cada Auditoria, de forma a ser realizadas as atualizações necessárias.

Neste *dossier*, tal como refere a DRA 230, encontram-se arquivadas informações importantes, tais como: cópias do contrato social e de outros documentos legais que regem a atividade da entidade, a estrutura organizativa da entidade, informação relacionada com o setor e ambiente económico e jurídico em que a entidade se insere, informação referente a relações de domínio, controlo e associação com outras entidades, análises dos sistemas contabilísticos e de Controlo Interno, aspetos relevantes ocorridos em cada Auditoria e registo das decisões tomadas e a sua justificação, extratos ou cópias de importantes contratos, acordos, atas e outros documentos.

Por sua vez, o *dossier* corrente, de acordo com Almeida (2014a), engloba a maioria dos papéis de trabalho, sendo nele arquivado os documentos respeitantes ao ano auditado. Regra geral, este *dossier* encontra-se organizado de acordo com as diversas áreas das Demonstrações Financeiras, tais como: ativo intangível, ativo fixo tangível, vendas e prestações de serviços, propriedades de investimentos, clientes, inventários, entre outras.

Para Costa (2010), os *dossiers* ou pastas correntes podem ser agrupados em dois grandes grupos: os programas de trabalho e os mapas de trabalho.

Um programa de trabalho, na perspetiva do mesmo autor, consiste num documento escrito destinado sobretudo a servir de guia à execução dos testes aos controlos e aos procedimentos substantivos. Para além disto, é utilizado para determinar a qualidade do trabalho realizado, bem como forma de controlar o tempo que vai sendo consumido com a atividade de Auditoria relativamente ao previamente definido.

Os mapas de trabalho, segundo Costa (2010), são constituídos pelos vários documentos, registados em papel ou em meio eletrónico, onde o auditor insere a prova dos testes ou procedimentos que executou bem como as conclusões que obteve ao longo das diversas áreas de trabalho analisadas, servindo de base para a elaboração do relatório de Auditoria.

Importa ainda salientar, segundo Almeida (2011), que o *dossier* corrente encontra-se destinado ao arquivo de todos os elementos que conduzam e fundamentem a Auditoria realizada e,

segundo a DRA 230, englobam vários elementos, tais como: documentação relacionada com a avaliação dos riscos inerentes e de controlo e sua atualização, documentação relacionada com o planeamento e programas de Auditoria, descrevendo os procedimentos a serem efetuados e as alterações neles introduzidas, cópia das Demonstrações Financeiras preparadas pelo cliente, cópia dos relatórios emitidos pelo auditor, correspondência trocada com outros auditores, peritos ou terceiros, análise de rácios e tendências significativas, análise de transações e saldos e o registo da natureza e extensão dos procedimentos de Auditoria realizados e respetivos resultados.

Deste modo, e de acordo com Almeida (2011), no decorrer de um processo de Auditoria o auditor deve recolher informação suficiente e apropriada de forma a validar as Demonstrações Financeiras da entidade auditada. Toda esta informação deve ser traduzida nos papéis de trabalho, constituindo estes o registo de todas as informações utilizadas, e na perspetiva de Almeida (2014a), o principal registo que suporta o relatório do auditor.

1.8. Materialidade

O conceito de materialidade, segundo Pereira (2014), tem sido alvo, ao longo dos anos, da atenção de vários organismos internacionais, devido ao facto da materialidade assumir um papel fulcral ao longo de todo o processo e ser considerada um dos principais conceitos subjacentes à realização de uma Auditoria.

Na perspetiva de Moreira (2014), é impraticável que o auditor no decorrer de um processo de Auditoria examine todos os documentos e transações de uma entidade e, desta forma, torna-se fundamental para o auditor desenvolver a sua atividade com base em amostras de documentos e transações que sejam representativos da população, de maneira a conseguir, com uma segurança razoável, emitir uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras, nomeadamente se estas se encontram livres de erros e distorções materialmente relevantes.

Importa assim clarificar o significado de uma informação materialmente relevante, encontrando-se este conceito definido na DRA 320, referindo que uma informação é materialmente relevante “se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores das Demonstrações Financeiras”.

Seria então necessário, segundo Magalhães (2010), que o auditor identificasse todos os utentes das Demonstrações Financeiras da empresa auditada bem como as decisões que estes pretendiam tomar a partir da informação divulgada nas Demonstrações Financeiras, de forma a decidir o que é ou não material. Na prática, isto é extremamente difícil de obter, surgindo daqui a maior dificuldade na aplicação prática do conceito da materialidade, na medida em que o que é material para determinado utilizador pode não o ser para outros.

Assim sendo, e de acordo com a DRA 320, o conceito de materialidade não é suscetível de uma definição geral matemática, estabelecendo esta diretriz que a materialidade deve ser definida de acordo com dois aspetos: o aspeto quantitativo e o aspeto qualitativo.

Em termos quantitativos verifica-se, segundo Antunes (2015), quando determinadas rúbricas das Demonstrações Financeiras se encontram subavaliadas ou sobreavaliadas e o auditor tem de avaliar se essas distorções irão ou não afetar as decisões dos utilizadores da informação financeira.

De acordo com Moreira (2014), é frequente a utilização, pelos auditores, de uma média ponderada de indicadores da atividade económica, encontrando-se na tabela nº2 alguns dos indicadores quantitativos mais relevantes para Costa (2010), tais como o resultado antes de impostos, o total do capital próprio e o total do ativo, sendo no final consideradas como distorções materialmente relevantes todos os casos de distorções superiores à média ponderada.

| Indicador | Montante |
|---|-----------|
| Resultado antes de Impostos | 5% a 10% |
| Total das Vendas e das Prestações de Serviços | 0,5% a 2% |
| Total do Ativo ou Balanço | 0,5% a 2% |
| Total do Ativo Corrente | 5% a 10% |
| Total do Passivo Corrente | 5% a 10% |
| Total do Capital Próprio | 1% a 5% |

Tabela 2 – Indicadores Quantitativos

Fonte: Adaptado de Hayes et. al (2005; citado por Costa, 2010)

No entanto, segundo Moreira (2014), existem situações que, apesar de não excederem o valor acima referido, são consideradas materiais do ponto de vista qualitativo, tal como a não divulgação de uma hipoteca sobre um ativo fixo tangível, pois apesar do valor da hipoteca e do ativo poderem ser inferior ao valor do resultado da média ponderada, o auditor ao efetuar o seu julgamento profissional considera a situação material devido ao facto desta influenciar a decisão dos utentes da informação.

Desta forma, e não obstante do conceito de materialidade se tratar de um conceito chave, é necessário, segundo Costa (2010), ter em consideração que este se trata de um conceito sujeito ao julgamento profissional de cada auditor, podendo este ser influenciado, segundo Antunes (2015), por diversos fatores, tais como a experiência do auditor, o seu grau de ceticismo bem como a opinião que este possui sobre a entidade auditada, sendo por isso necessário analisar cada situação no seu contexto específico.

A ISA 320 acrescenta que o conceito de materialidade se refere ao significado e importância relativa que um assunto pode ter agregada ou individualmente na globalidade das Demonstrações Financeiras em análise, ou seja, segundo Cordeiro (2011), a materialidade é considerada a nível

global, nomeadamente a nível das Demonstrações Financeiras bem como a nível dos saldos das contas ou grupos de contas, classes de transações e divulgações.

Deste modo, e tendo em consideração a perspetiva de Moreira (2014), pode-se afirmar que a materialidade é um conceito transversal na execução de uma Auditoria, assumindo elevada importância na fase do planeamento. Assim, segundo o mesmo autor, é indispensável que nesta fase o auditor estime o nível de materialidade tendo em conta os saldos ou grupos de contas e as classes de transações específicas, para que com base neste nível estabeleça a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a adotar de maneira a obter informação suficiente e apropriada para a emissão da sua opinião.

Contudo, e apesar da materialidade ser estabelecida na fase do planeamento, Moreira (2014) argumenta que esta pode ser redefinida no decorrer do processo de Auditoria, caso o auditor no seu julgamento profissional assim o entenda. A ISA 320 estabelece que na fase de execução esta deve ser recalculada e a ISA 450 estabelece que esta deve ser revista na fase de avaliação do efeito de distorções identificadas e de distorções não corrigidas, tal como afirma Coelho (2012).

Assim sendo, e de acordo com Mendes (2012), ao longo de todo o trabalho de Auditoria, o auditor deve elaborar uma síntese das exceções encontradas de forma a decidir se qualifica ou não as contas da entidade auditada. Após isto, e ainda antes do auditor emitir o seu relatório, este deve discutir com o representante da entidade as correções a efetuar, devendo avaliar após as correções efetuadas o conjunto de distorções não corrigidas face à materialidade, surgindo um de três cenários possíveis: distorções acima do nível de materialidade, abaixo e muito próximas do nível de materialidade.

As distorções abaixo do nível de materialidade são o caso mais simples pois, segundo o mesmo autor, não afetam a opinião do auditor. Relativamente às distorções acima do nível de materialidade o auditor deve ter em conta os efeitos desses erros na emissão da sua opinião. Nos casos em que a totalidade dos erros se aproxima da materialidade definida, o auditor deve obter mais provas, através da realização de um maior número de procedimentos, de forma a decidir se a sua opinião é ou não afetada. Importa salientar que podem existir rúbricas em que o nível de materialidade é ultrapassado, mas como a nível global o conjunto de erros situa-se abaixo deste nível, a opinião do auditor não é modificada.

Deste modo, e tendo em consideração a DRA 320, podemos concluir que embora a quantificação da materialidade seja fundamental e inevitável, esta nunca poderá ser estimada numa base de dimensão absoluta.

1.9. Procedimentos de Auditoria

Na execução de um processo de Auditoria, o auditor, e tendo em conta a opinião de Salgado (2011), necessita de responder a uma diversidade de necessidades, nomeadamente a proveniente das necessidades dos utilizadores das informações financeiras.

Torna-se então fundamental, segundo Cordeiro (2011), que o auditor no decorrer dos seus trabalhos recorra a um conjunto de procedimentos de Auditoria, que segundo o mesmo autor, representam o conjunto de técnicas e métodos utilizados pelo auditor para obter evidências ou provas que fundamentem os seus comentários, opiniões e recomendações expressas no relatório de Auditoria.

Esta opinião é também partilhada pelo Tribunal de Contas (1999) que estabelece que os métodos e as técnicas constituem os procedimentos de Auditoria, representando o método o caminho a seguir e as técnicas os meios ou instrumentos utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance do objetivo previamente definido.

A profundidade destes procedimentos, na perspetiva de Miranda (2011), depende da dimensão e das características da entidade a auditar, do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade alvo de análise e da sua eficácia, do julgamento que o auditor realiza do trabalho de Auditoria a desenvolver e da experiência da sua equipa.

Surge, assim, uma das perguntas de investigação que se pretende dar resposta ao longo do relatório, que consiste na seguinte questão: “A natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de Auditoria a realizar pelo auditor dependem do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade?”.

Tomando como válida a perspetiva do Tribunal de Contas (1999), os procedimentos podem ser divididos de acordo com o tipo de trabalho a realizar, podendo assim classificar-se em procedimentos específicos e procedimentos gerais.

Os procedimentos específicos, segundo o mesmo organismo, aplicam-se apenas a certas áreas e tipos de Auditoria, enquanto que os procedimentos gerais se aplicam às várias fases da execução do exame e compreendem várias técnicas de verificação, tais como a inspeção, a observação, a entrevista, a confirmação, a análise e o cálculo.

Tendo em conta os objetivos a atingir, e de acordo com o Tribunal de Contas (1999), pode-se dizer que em Auditoria se realizam quatro grandes tipos de testes: testes de procedimentos, testes de conformidade, testes substantivos e testes analíticos.

Os testes de procedimentos, segundo o mesmo organismo, devem ser aplicados a todas as operações relevantes em relação aos objetivos específicos do Controlo Interno previamente definidos e consistem em selecionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo, tendo como objetivo a validação e a confirmação que o auditor entendeu o sistema de forma correta.

Os testes de conformidade, segundo Simões (2014) e em consonância com as afirmações do Tribunal de Contas (1999), visam confirmar se os procedimentos e as medidas de Controlo Interno são adequadas e se funcionam normalmente ao longo do tempo, com o objetivo de antecipar erros significativos. De acordo com os mesmos autores, estes podem ser utilizados através das

seguintes modalidades distintas: exame de documentos, previamente selecionados, de forma a averiguar se o procedimento utilizado ao longo do percurso foi aplicado de forma adequada, tal como verificar a existência de uma assinatura de forma a comprovar que determinada despesa foi autorizada pela pessoa devida; reprocessamento de transações com o objetivo de verificar se as mesmas foram objeto de verificação e controlo, tal como a compra a um fornecedor, verificando-se os documentos de suporte à transação, como por exemplo a fatura, sendo também necessário verificar a exatidão aritmética da operação e o seu registo; e a observação direta da técnica de controlo em funcionamento em conjunto com entrevistas efetuadas ao pessoal encarregue de executar as tarefas normais da entidade.

O Tribunal de Contas (1999) acrescenta que no decorrer da atividade de Auditoria, o auditor deve focar-se em testar essencialmente os controlos mais decisivos num circuito. Afirma ainda que nos casos em que o auditor se depare com erros ou anomalias, deve proceder à avaliação da sua importância e procurar a sua justificação, caso exista, com o intuito de determinar se se encontra na presença de situações pontuais isoladas ou se estas representam um indício de que a técnica de controlo em observação não funcionou ao longo do exercício ou não funcionou de forma eficaz.

Os testes substantivos, de acordo com o Tribunal de Contas (1999), pretendem provar a exatidão dos saldos inseridos nas informações contabilísticas finais do exercício e pretendem confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas, devendo o auditor prestar maior atenção às rubricas mais suscetíveis de ocorrência de erros e irregularidades bem como aos saldos e transações que apresentem um valor mais significativo.

Deste modo, e segundo o mesmo organismo, o auditor deve, a partir dos registos contabilísticos, selecionar um conjunto de operações representativo do montante total contabilizado, devendo consultar posteriormente o documento de suporte, de forma a analisar se esse documento é autêntico, se foi objeto de conferência e aprovação tal como exigido pelo Sistema de Controlo Interno existente, se reflete a operação em causa e se existe concordância entre os valores do documento e os valores contabilizados.

Na perspetiva de Antunes (2015), os procedimentos substantivos definem-se como os procedimentos utilizados pelo auditor para detetar distorções materialmente relevantes nas Demonstrações Financeiras que não tenham sido detetadas e evitadas pelo Sistema de Controlo Interno implementado pela entidade, decompondo-os em procedimentos analíticos e em testes de detalhe aos saldos, às transações e à apresentação e divulgação.

Os testes de detalhe, segundo Duarte (2010), visam fundamentalmente averiguar o nível de credibilidade da informação das Demonstrações Financeiras, encontrando-se, segundo Antunes (2015), orientados para analisar as transações ocorridas ao longo do exercício, os saldos das contas e a apresentação e divulgação das Demonstrações Financeiras, de forma a assegurar que a informação apresentada encontra-se adequadamente contabilizada, apresentada e isenta de

distorções materiais, assim como a garantir que todas as divulgações necessárias encontram-se devidamente refletidas.

Surge, desta forma, uma outra questão de investigação para a qual pretendemos obter resposta ao longo da atividade desenvolvida, traduzindo-se esta na seguinte questão: “Os auditores alteraram os procedimentos de Auditoria para a obtenção de mais informação na deteção de irregularidades para proteção dos investidores?”.

Os procedimentos analíticos, tendo em conta a perspetiva de Antunes (2015) fundada através das afirmações contidas na ISA 520, consistem na avaliação da informação financeira através da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, e podem compreender a comparação da informação financeira da entidade auditada com os valores previstos, com informações relativas a períodos anteriores e com informações de empresas de dimensão semelhante do mesmo setor de atividade, auxiliando o conhecimento do negócio do cliente, alertando para a possibilidade de erros nas Demonstrações Financeiras, permitindo reduzir a execução de outros testes.

Os testes analíticos, segundo o Tribunal de Contas (1999), compreendem a análise e ponderação de dados e informações, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação a períodos anteriores e a orçamentos, tendo como objetivo detetar assuntos ou saldos anormais comparativamente com os saldos e variações considerados como razoáveis ou justificáveis.

Os procedimentos de Auditoria são também importantes para obter prova de Revisão/Auditoria. Assim, e de acordo com a DRA 510, a prova é obtida através de uma combinação adequada entre testes de controlo e de procedimentos substantivos. Deste modo, e segundo a mesma norma, os testes de controlo são utilizados para obter prova de Revisão/Auditoria acerca dos sistemas de Controlo Interno e dos sistemas contabilísticos, nomeadamente acerca da sua existência, da sua adequada conceção e do seu funcionamento eficaz ao longo do tempo, devendo estes prevenir, detetar e corrigir distorções materialmente relevantes. Os procedimentos substantivos, como já anteriormente referido, e tendo em conta a mesma norma, são utilizados para obter prova de Revisão/Auditoria com o objetivo de detetar distorções materialmente relevantes nas Demonstrações Financeiras.

A DRA 510 refere que a prova de Auditoria é obtida pelo auditor através de um dos seguintes procedimentos ou pela sua combinação:

- a) Inspeção: consiste no exame de registos, dos documentos de suporte ou no exame físico dos ativos tangíveis, tais como a contagem de existências e contagem do caixa;
- b) Observação: consiste em presenciar a execução de um processo ou procedimento realizado por um outro indivíduo, tais como a observação do procedimento das entradas/saídas de mercadorias ou através da observação do processo da contagem de inventários pelos colaboradores da entidade auditada;

- c) Indagação: consiste em procurar obter informação, oral ou escrita, junto de pessoas conhecedoras do assunto em causa, dentro e fora da entidade;
- d) Confirmação: consiste em obter respostas corroborativas da informação inserida nos registos contabilísticos. A confirmação externa, segundo a ISA 500, representa a prova de Auditoria obtida através da resposta de um terceiro ao auditor, tal como a confirmação de saldos de clientes, bancos, fornecedores, entre outros;
- e) Cálculo: consiste na verificação da exatidão aritmética dos valores inseridos nos documentos de suporte e nos registos contabilísticos, podendo ser efetuado eletronicamente ou manualmente;
- f) Procedimentos analíticos: análise e comparação de rácios e tendências significativas, incluindo a pesquisa de flutuações e relacionamentos que não sejam consistentes com outras informações relevantes ou se desviem de forma significativa das quantias esperadas.

Assim, Simões (2014) conclui que nos casos em que o auditor, durante o levantamento do Sistema de Controlo Interno, considere que este seja seguro deve orientar o seu trabalho essencialmente para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos, focando-se especialmente em áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo Sistema de Controlo Interno da entidade. Deste modo, e segundo o Tribunal de Contas (1999), a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o Sistema de Controlo Interno existente na entidade auditada.

CAPÍTULO II – CONTROLO INTERNO

2.1. Definição de Controlo Interno

O conceito de Controlo Interno tem sido objeto de estudo de vários autores, ao longo de vários anos, pelo que não é entendido e utilizado exatamente da mesma forma, não existindo uma definição única acerca do mesmo. No entanto, apesar das várias definições existentes, torna-se evidente que os diversos autores estão cientes da sua importância e utilidade, sendo visto e utilizado como um meio para alcançar determinado fim.

Para Costa (2010), o Controlo Interno “compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade a fim de garantir a salvaguarda dos seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contabilísticos, promover a eficácia organizacional e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores”.

Para o Tribunal de Contas (1999), o Controlo Interno consiste numa “forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

Desta afirmação surge uma das perguntas a que se pretende obter resposta ao longo da investigação, que se traduz na seguinte questão: “O Controlo Interno previne a ocorrência de erros ou, não sendo possível, minimiza as suas consequências?”.

O Controlo Interno, na perspetiva descrita na ISA 315, publicada pelo IFAC (2009), pode ser considerado como “o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis”.

De acordo com Barbier (1992), uma entidade possui um Sistema de Controlo Interno implementado quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos, com o objetivo de minimizar as consequências da sua ocorrência, a fim de otimizar a sua performance.

O COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (1992) elaborou um estudo intensivo sobre o Controlo Interno, definindo-o como um “processo levado a cabo pelo conselho de administração, direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos: eficácia e eficiência dos recursos, fiabilidade da informação financeira e o cumprimento das leis e normas estabelecidas”.

Deste modo, e de acordo com Marques (1997), a administração de qualquer entidade tem a responsabilidade de assegurar o funcionamento de um Sistema de Controlo Interno eficaz,

devendo este ser flexível e adaptado à realidade e às necessidades específicas de cada entidade, com o objetivo de prevenir erros, irregularidades e atividades fraudulentas ou, não sendo possível, de forma a minimizar as suas consequências com o objetivo de maximizar o desempenho de uma organização.

2.2. Objetivos e Componentes do Controlo Interno

Encontrando-se o mundo em constante mutação, segundo COSO (2013), é necessário que as entidades detenham um Sistema de Controlo Interno eficaz, capaz de se adaptar às constantes transformações, de maneira a que estas se desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, permitindo-lhes o alcance dos seus objetivos e a melhoria do seu desempenho.

Na perspetiva de Valente (2014), o estabelecimento dos objetivos de Controlo Interno compete ao quadro de diretores e ao órgão de gestão, que através de um processo de discussão, devem definir as prioridades da entidade, sendo posteriormente necessário obter informação sobre o alcance, ou não, dos objetivos pré-estabelecidos.

Deste modo, o modelo conceptual do COSO é uma ferramenta poderosa visto permitir às entidades focalizarem-se nos seus valores, componentes e processos chaves, de modo a que estas possam atingir os objetivos pré-fixados.

Esta estrutura é composta por uma matriz tridimensional, designada “Cubo de COSO”, representada na figura nº3, abaixo ilustrada, podendo-se verificar, de acordo com COSO (2013), que existe uma relação direta entre os objetivos, que representam o que a entidade procura alcançar, as componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos e a estrutura organizacional da entidade.

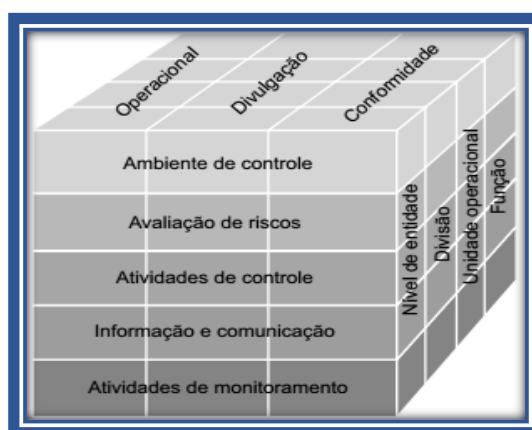


Figura 3 – Cubo de COSO

Fonte: COSO (2013)

Assim sendo, de acordo com COSO (2013), existem três categorias de objetivos, que se encontram representados na figura nº3 pelas colunas: os objetivos operacionais, relacionados com a eficácia e a eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda da perda de ativos, os objetivos de divulgação que podem abranger,

entre outros, os requisitos de confiabilidade, oportunidade e transparência e os objetivos de conformidade relacionados com o cumprimento de leis e regulamentações às quais as entidades se encontram sujeitas.

As componentes, segundo COSO (2013), constituem uma outra dimensão do “Cubo de COSO”, encontrando-se na figura nº3 representadas pelas linhas. Estas formam um sistema integrado que reage dinamicamente face a condições de mudança, sendo constituídas pelo ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação e atividades de monitoramento, que serão descritas seguidamente de acordo com COSO (2013).

Deste modo, o ambiente de controlo representa o conjunto dos processos, normas e estruturas que serve de base para a condução do Controlo Interno por toda a organização, encontrando-se relacionado com a cultura da empresa e com a forma como esta lida com o Controlo Interno. Esta componente inclui conceitos tais como a liderança, competência, recompensas e estilos de gestão, abrangendo igualmente a integridade e os valores éticos da organização.

A avaliação do risco consiste num processo dinâmico e iterativo para a identificação, análise e documentação, pela gestão, dos riscos relevantes que poderão comprometer a consecução dos objetivos fixados para a entidade, estabelecendo a base para determinar como esses riscos serão geridos.

As atividades de controlo são desempenhadas em todos os níveis da entidade, e consistem no processo através do qual políticas, procedimentos e práticas específicas são implementadas, de forma a atender a cada objetivo do controlo e de forma a mitigar os riscos identificados no processo de avaliação de risco.

A informação e comunicação é o processo que garante que toda a informação relevante é identificada, recolhida e comunicada de forma atempada, fluindo em todas as direções da entidade.

A última componente são as atividades de monitoramento, ou segundo Teixeira (2006), supervisão, que consistem no processo de avaliação da qualidade do Sistema de Controlo Interno, verificando se o mesmo é adequado e é efetivo na sua execução. Os resultados obtidos são avaliados em comparação aos critérios estabelecidos e as deficiências são comunicadas à estrutura de governação e administração.

Por fim, e segundo COSO (2013), a estrutura organizacional, que corresponde à terceira dimensão do “Cubo de COSO”, demonstrando esta como se encontram distribuídas as responsabilidades do Controlo Interno pelas diferentes unidades ou atividades da organização, devendo cada órgão possuir dispositivos de Controlo Interno alinhados para satisfazer os objetivos pré-estabelecidos.

2.3. Tipos de Controlo Interno

Segundo Costa (2010), o conceito de Controlo Interno comporta dois tipos de controlos fundamentais: o Controlo Interno Administrativo e o Controlo Interno Contabilístico, que serão de seguida descritos atendendo à perspectiva do mesmo autor.

Assim, o Controlo Interno Administrativo compreende o controlo hierárquico, ou seja, corresponde ao plano de organização, procedimentos e registos que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão, relacionando-se com os processos de tomada de decisão.

Por sua vez, o Controlo Interno Contabilístico compreende o plano organização, procedimentos e registos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que os registos contabilísticos inspiram.

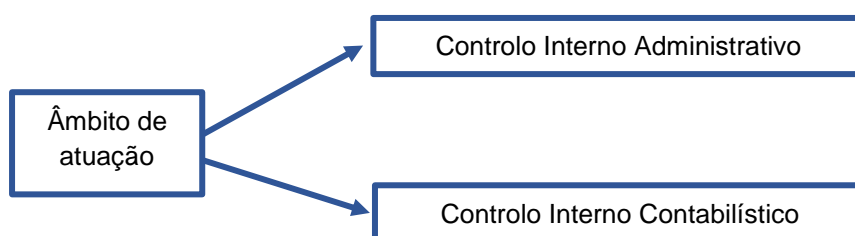


Figura 4 - Âmbito e atuação do Controlo Interno

Fonte: Adaptado de Monteiro (2015)

Por outro lado, Morais & Martins (2007) dividem o Controlo Interno de acordo com a sua finalidade, classificando-os deste modo em: controlos preventivos, detetivos, diretivos ou compensatórios, que serão de seguida abordados atendendo à perspectiva dos mesmos autores.

Assim, os controlos preventivos são utilizados para impedir a ocorrência de factos indesejados, sendo considerados controlos *à priori*, ou seja, devem atuar antes que os factos ocorram, verificando-se, por exemplo, quando se exige duas assinaturas nos cheques ou então quando se utilizam *passwords*.

Já os controlos detetivos, tal como o nome indica, servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que tenham já ocorrido, sendo considerados controlos *à posteriori*, representando as conciliações bancárias e as contagens físicas exemplos destes controlos.

Os controlos diretivos são utilizados para encorajar a ocorrência de factos pretendidos, tais como a criação de regulamentos internos na entidade.

Os controlos corretivos servem para retificar factos já ocorridos e indesejados e, por fim, os controlos compensatórios, que são aplicados para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade.

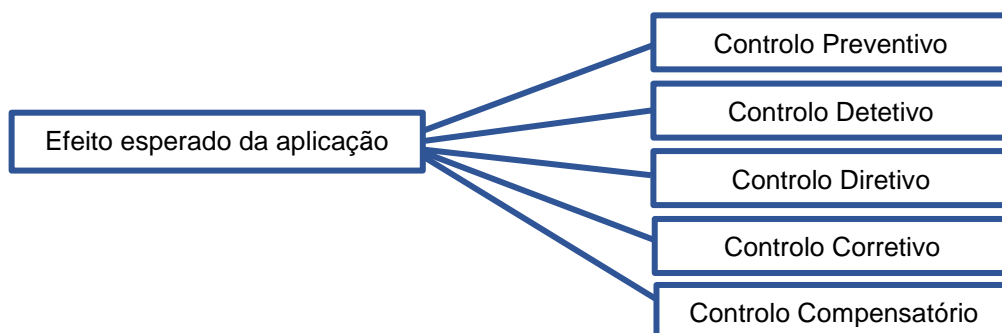


Figura 5 – Tipos de Controlo Interno

Fonte: Adaptado de Monteiro (2015)

2.4. Avaliação do Controlo Interno

Para a elaboração de um programa de Auditoria, de acordo com Morais & Martins (2007), é essencial efetuar uma avaliação do Controlo Interno, ou seja, é necessário determinar o seu grau de confiança, com o objetivo de determinar a natureza, o alcance e extensão dos procedimentos de Auditoria a aplicar.

Deste modo, e segundo Teixeira (2006), avaliar o Controlo Interno consiste em determinar o seu grau de confiança, que se obtém através da examinação da fiabilidade e segurança da informação e do seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades.

Assim, na perspetiva de Morais & Martins (2007), o auditor deve, inicialmente, obter uma descrição do sistema a fim de analisar a sua eficiência, de forma a verificar se existe ou não, efetivamente, procedimentos de controlo adequados. Numa segunda fase, o auditor deve obter prova de que o sistema descrito pela entidade auditada existe. Posteriormente, o auditor deve determinar a probabilidade do Sistema de Controlo Interno produzir dados fiáveis, através da execução de testes de conformidade. Por fim, o auditor deve executar testes substantivos de forma a obter uma segurança razoável de que os procedimentos de Controlo Interno estão a ser usados de acordo com o pré-estabelecido.

Assim sendo, e segundo Teixeira (2006), a avaliação preliminar do Sistema de Controlo Interno inicia-se na fase do planeamento global, através da identificação das áreas e operações com maior relevância. A avaliação definitiva do Controlo Interno só é possível, de acordo com o mesmo autor, após o auditor obter uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que lhe permita a identificação dos pontos fortes e fracos do controlo e que lhe permita concluir se os objetivos específicos do Controlo Interno foram atingidos.

Podemos assim concluir, de acordo com o mesmo autor, que a avaliação do Sistema de Controlo Interno é um fator fundamental no trabalho de planeamento de um auditor, devendo este conhecer, descrever e avaliar o Sistema de Controlo Interno relativamente à sua eficácia e eficiência, devendo esta avaliação estar corretamente documentada.

2.5. Limitações do Sistema de Controlo Interno

Segundo COSO (2013), embora o Controlo Interno faculte uma segurança razoável quanto à realização dos objetivos de uma entidade, existem algumas limitações relacionadas com o mesmo que impedem que esta segurança seja absoluta.

É importante referir, segundo o mesmo organismo, que mesmo com um bom Sistema de Controlo Interno implementado, estruturado e desenvolvido, as entidades não se encontram livres da ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes capazes de colocar em causa a persecução das suas metas operacionais pré-estabelecidas, não sendo, por isso, o Controlo Interno capaz de evitar a ocorrência de eventos externos, a tomada de más decisões e a existência de julgamentos errados.

Deste modo, uma das principais limitações, segundo Costa (2010), diz respeito à falta de interesse do órgão de gestão, que pode conduzir a uma falta de manutenção do Sistema de Controlo Interno, comprometendo a confiança e a integridade da informação.

Uma outra grande limitação, segundo o Tribunal de Contas (1999), que condiciona a persecução dos objetivos da entidade, podendo originar falhas no Controlo Interno, consiste no facto dos poderes de autorização de operações, por parte daqueles a quem os mesmos foram atribuídos, poderem ser usados de forma abusiva ou arbitrária.

Segundo Rodrigues (2013), a dimensão da empresa é também apontada como uma das limitações existentes, uma vez que o número de colaboradores da entidade pode afetar a implementação de um bom Sistema de Controlo Interno. Na perspetiva do mesmo autor, é mais complicado realizar segregação de funções numa entidade de menor dimensão do que numa entidade de maior dimensão, ou seja, entidades de maior dimensão possuem maior probabilidade de implementar um bom Sistema de Controlo Interno.

A existência de erros humanos, tais como simples enganos, corresponde a uma das várias limitações sugeridas por COSO (2013). Estes erros podem existir devido à negligência dos colaboradores ou até mesmo devido à má compreensão das instruções, originando uma falha no Controlo Interno.

De acordo com o mesmo autor, o facto de existirem julgamentos humanos origina também uma outra limitação, pois este facto pode resultar na tomada de más decisões.

Uma outra limitação surge, segundo o Tribunal de Contas (1999), do facto dos indivíduos ultrapassarem os controlos por meio de conluio ou cumplicidade entre as partes, assumindo a segregação de funções um importante papel.

Segundo Costa (2010), a relação custo/benefício é um fator preponderante na implementação de um Sistema de Controlo Interno, uma vez que este acarreta custos. Deste modo, é essencial que o benefício futuro seja superior aos custos de implementação deste sistema.

Rodrigues (2013) afirma que as transações pouco usuais poderão também resultar numa limitação relativamente à implementação de um Sistema de Controlo Interno, visto que o sistema é geralmente implementado para prevenir irregularidades nas operações correntes.

Por fim, COSO (2013) afirma que os eventos externos, fora do controlo da entidade, constituem também uma limitação que impede que a estrutura de governação e administração obtenha uma segurança absoluta da realização dos objetivos da entidade.

Assim sendo, e segundo o mesmo autor, o órgão da administração das diversas entidades deve estar consciente das limitações apresentadas, devendo selecionar, desenvolver e aplicar controlos na organização de forma a minimizar, dentro do possível, tais limitações.

CAPÍTULO III – OS RISCOS ASSOCIADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA

CAPÍTULO III – OS RISCOS ASSOCIADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA

3.1. Risco de Auditoria

No decorrer de um processo de Auditoria, como já antes referido por Moreira (2014), o auditor, na impossibilidade de analisar todos os documentos e transações de uma entidade, recorre a técnicas de amostragem. Este facto, segundo o mesmo autor, pode originar uma diminuição da apetência do auditor para detetar erros, distorções ou omissões ao longo do seu trabalho. Desta forma, torna-se necessário considerar o risco de amostragem.

Para além deste risco, e segundo Almeida (2014a), o auditor ao realizar uma Auditoria depara-se com mais quatro tipos de riscos: o risco das Demonstrações Financeiras, o risco do negócio, o risco do compromisso e o risco de Auditoria, que se encontram todos inter-relacionados e que serão seguidamente abordados, tendo em conta a perspetiva do mesmo autor.

Desta forma, o risco das Demonstrações Financeiras encontra-se diretamente relacionado com o tipo de transações existentes e com a forma da apresentação das Demonstrações Financeiras, verificando-se, por exemplo, quando se realizam estimativas de vida útil ou quando se contabilizam provisões e imparidades de ativos.

Como todas as entidades possuem subjacente um risco de negócio, que afeta as suas operações e os seus resultados, é necessário que o órgão de gestão exerça um papel ativo na mitigação deste risco, que influencia o risco das Demonstrações Financeiras e é por si influenciado, encontrando-se diretamente associado a fatores relacionados com o meio socioeconómico das entidades, tais como: localização geográfica, mudanças tecnológicas, existência de concorrentes e complexidade das transações.

A combinação destes dois riscos influencia o risco do compromisso, ou seja, o risco que o auditor corre ao estar associado a determinado cliente, que se materializa, por exemplo, na perda de reputação. Por sua vez, e tendo ainda como base a opinião do mesmo autor, estes três riscos aliados ao risco de amostragem, influenciam o risco de Auditoria.

Assim, de acordo com Magalhães (2010), o auditor, após estabelecer o nível de materialidade, ou seja, após determinar até que montante uma distorção nas Demonstrações Financeiras não influencia a decisão dos vários agentes económicos, deve determinar, com base no seu julgamento profissional, o risco de Revisão/Auditoria que está disposto a aceitar e, através do modelo do risco e dos seus componentes, deve planear os procedimentos de Auditoria necessários para assegurar que o risco será reduzido a um nível aceitavelmente baixo.

Para determinar o risco de Auditoria é necessário, segundo Antunes (2015), que o auditor recolha informação acerca da entidade a auditar, tais como o meio socioeconómico em que se insere, o tipo e particularidade do seu negócio, a sua estrutura organizacional, os meios de controlo existentes, as transações mais significativas e complexas, entre outras.

Importa então clarificar o conceito de risco de Auditoria, representando este, tendo em conta a DRA 400, “a suscetibilidade do auditor expressar uma opinião inapropriada quando as Demonstrações Financeiras apresentam distorções materialmente relevantes”, decompondo-se em três componentes: o risco inerente, o risco de controlo e o risco de deteção.

O risco inerente, segundo Antunes (2015), encontra-se intrinsecamente associado às características específicas de cada entidade, tais como o meio em que esta se encontra inserida e a área de negócio em que esta opera e, segundo a DRA 400, consiste na “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”.

Segundo a mesma norma, o auditor ao avaliar o risco inerente deve ter em conta determinados fatores, tais como a imagem, a experiência e os conhecimentos do órgão de gestão, a natureza do negócio da entidade, a complexidade das operações da empresa e a suscetibilidade dos ativos para perdas ou apropriações indevidas.

Por sua vez, o risco de controlo consiste no risco do sistema e dos mecanismos de Controlo Interno da organização falharem, ou seja, de acordo com a DRA 400 consiste na “suscetibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo Sistema de Controlo Interno”.

Este risco tal como o risco inerente não é controlado pelo auditor e, deste modo, este profissional ao realizar o planeamento do seu trabalho deve, na perspetiva de Simões (2010), fazer uma avaliação do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade a auditar, de forma a analisar se deve ou não confiar nesses mesmos controlos. Caso conclua que os controlos não são eficazes ou eficientes, deve definir o risco de controlo como elevado.

Por sua vez, o risco de deteção encontra-se relacionado com a qualidade do trabalho do auditor, e segundo a DRA 400 representa a “suscetibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes”.

No entanto, as ISA's não mencionam, geralmente, o risco inerente e o risco de controlo separadamente, realizando em vez disso uma avaliação combinada dos riscos, denominando-os risco de distorção material, tal como referido na ISA 200 Clarificada.

O facto de se considerar o risco inerente e o risco de controlo de forma conjunta evidencia, segundo Santos (2014), uma forte dependência entre eles.

Assim, e de acordo com a ISA 200 Clarificada, o risco de Auditoria é uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção, tal como ilustrado na figura nº6, a seguir apresentada.

$$\text{Risco de Auditoria} = f(\text{Risco Inerente; Risco de Controlo}) * \text{Risco de Deteção}$$

Figura 6 – Modelo de Risco em Auditoria

Fonte: Adaptado de Almeida (2014a)

Santos (2014), em conformidade com a DRA 400, afirma existir uma relação inversa entre o nível combinado de risco inerente e risco de controlo e o risco de deteção.

Assim sendo, de acordo com Moreira (2014), e tendo em conta que o risco de Auditoria deve ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo e sabendo que o risco de deteção é o único risco em que o auditor possui intervenção direta, facilmente se conclui que quanto menor for o conjunto do risco inerente e de controlo, maior poderá ser o risco de deteção, podendo o auditor realizar testes substantivos de detalhe em menor extensão e menos tempestivamente e o mesmo se sucede vice-versa, ou seja, quando o risco inerente e o risco de controlo são altos, os níveis aceitáveis do risco de deteção necessitam de ser baixos, de forma a reduzir o risco de Auditoria a um nível aceitavelmente baixo, tal como evidenciado na tabela nº3, que demonstra as várias possibilidades do risco de deteção, tendo em conta as avaliações efetuadas do risco inerente e do risco de controlo.

| | | Avaliação pelo auditor do Risco de Controlo | | |
|--|-------|---|------------|-------------|
| | | Alto | Médio | Baixo |
| Avaliação pelo auditor do Risco Inerente | Alto | O mais baixo | Mais baixo | Médio |
| | Médio | Mais baixo | Médio | Mais alto |
| | Baixo | Médio | Mais alto | O mais alto |

Tabela 3 – Relação entre os vários riscos que constituem o Modelo de Risco em Auditoria

Fonte: Adaptado de Almeida (2014a)

3.2. Os riscos associados às asserções do Órgão de Gestão

O risco de Auditoria traduz-se, tal como referido na ISA 200, na possibilidade de o auditor expressar uma opinião de Auditoria inapropriada, quando as Demonstrações Financeiras se encontram materialmente distorcidas.

Daqui advém umas das perguntas de investigação que se pretende dar resposta no decorrer do relatório, pois traduzindo-se a CLC numa opinião, do ROC, acerca da credibilidade das Demonstrações Financeiras, torna-se assim fundamental averiguar se a informação financeira divulgada e comunicada aos *stakeholders* encontra-se isenta de erros e fraudes materialmente relevantes.

Segundo Costa (2010), e tal como já anteriormente referido, a responsabilidade pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras que proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada sobre a posição financeira, sobre o resultado das operações e sobre os fluxos de caixa de uma entidade, de acordo com um determinado referencial contabilístico, incide sobre o órgão de gestão da entidade a auditar.

Deste modo, e segundo o mesmo autor, o órgão de gestão da entidade a auditar, de forma implícita ou explícita, constrói asserções no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das Demonstrações Financeiras.

Carvalho (2012), em consonância com a ISA 500, considera os vários tipos de distorções materiais e afirma que o auditor ao longo da sua atividade deve fazer uso das asserções, em pormenor suficiente, de forma a avaliar os vários erros existentes em cada área de atuação e de forma a conceber e executar novos procedimentos de Auditoria.

Deste modo, e tendo em consideração a ISA 315 Clarificada, as asserções podem ser decompostas nas três seguintes categorias:

- ❖ Asserções acerca de classes de transações e acontecimentos relativos ao período em Auditoria:
 - ✓ Ocorrência: as transações e acontecimentos que se encontram registados ocorreram e são relativos à entidade;
 - ✓ Plenitude: foram registados todos os documentos e transações da entidade;
 - ✓ Rigor: as quantias e outros valores registados foram adequadamente registados;
 - ✓ Corte: os acontecimentos e transações foram registados no período contabilístico a que dizem respeito;
 - ✓ Classificação: os acontecimentos e transações foram contabilizados nas contas apropriadas.

- ❖ Asserções acerca de saldos de conta no final do período:
 - ✓ Existência: os ativos, passivos e os interesses no capital próprio existem de facto;
 - ✓ Direitos e obrigações: a entidade detém ou controla os direitos sobre os seus ativos, e os passivos representam as suas obrigações;
 - ✓ Plenitude: foram registados todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ter sido registados;
 - ✓ Valorização e imputação: todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas Demonstrações Financeiras pelas quantias apropriadas e todos os ajustamentos decorrentes de valorização e imputação estão apropriadamente registados.

- ❖ Asserções acerca da apresentação e divulgação:
 - ✓ Ocorrência e direitos e obrigações: as transações, os acontecimentos e outras matérias divulgadas ocorreram e são relativos à entidade;
 - ✓ Plenitude: foram incluídas nas Demonstrações Financeiras todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas;
 - ✓ Classificação e compreensibilidade: a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações estão expressas de forma clara;
 - ✓ Rigor e valorização: todas as informações estão razoavelmente divulgadas pelas quantias apropriadas.

Assim, na perspetiva de Cancela (2010), para que o principal objetivo de uma Auditoria seja cumprido é necessário que o auditor valide as asserções, de modo a determinar a fiabilidade das várias contas presentes nas Demonstrações Financeiras.

Deste modo, e segundo Costa (2010), pode-se concluir que a Auditoria, consubstanciada num conjunto de procedimentos, visa testar as asserções da Administração, refletidas nas Demonstrações Financeiras apresentadas pelo órgão de gestão, de forma a possibilitar a emissão de uma opinião profissional independente sobre as mesmas.

3.3. Relação entre Risco de Auditoria, Materialidade e Prova de Auditoria

De acordo com Sousa (2011), a obtenção de provas por parte de um auditor num processo de Auditoria exerce um duplo sentido. Por um lado, visa validar as asserções contidas nas Demonstrações Financeiras, de forma a habilitar o auditor a expressar uma opinião. Por outro lado, pretende salvaguardar os trabalhos realizados pelo auditor, através da obtenção de evidências ao longo da sua atividade.

De acordo com Coelho (2012), e tendo como base a ISA 500, pode-se afirmar que a prova em Auditoria representa toda a informação utilizada pelo auditor para obter as conclusões que servem de suporte à emissão da sua opinião e, consequentemente servem de base para a emissão do relatório de Auditoria.

Assim, e tendo como base a ISA 500, pode-se afirmar que a maior parte do trabalho do auditor na formação da opinião consiste em obter e avaliar prova de Auditoria. Esta, e segundo a mesma norma, é considerada de natureza cumulativa e é obtida essencialmente a partir de procedimentos de Auditoria executados no decurso da atividade de Auditoria, podendo surgir de outras fontes, tais como anteriores auditorias, trabalho de peritos, entre várias outras fontes obtidas dentro e fora da entidade, assumindo os registos contabilísticos da entidade uma fonte de extrema importância na obtenção da prova.

A credibilidade da prova, segundo a DRA 510, é influenciada pela sua origem, ou seja, se esta é obtida internamente ou externamente e pela sua natureza, ou seja, se esta é documental, oral ou visual. Deste modo, a prova obtida externamente é mais credível do que a prova obtida internamente e, por sua vez, a prova interna é tanto mais credível quanto mais eficazes forem os

sistemas contabilísticos e de Controlo Interno existentes na organização. Por outro lado, a prova documental é mais credível do que a prova obtida oralmente.

Daqui surge uma das perguntas de investigação a que pretendemos dar resposta ao longo do relatório, que advém do facto da prova de Auditoria poder ser obtida internamente e, assim sendo, torna-se importante analisar se existe colaboração por parte do Conselho de Administração em fornecer informação para o sucesso do trabalho do auditor.

Como menciona Carvalho (2012), o auditor ao longo da sua atividade deve obter prova de Auditoria para cada uma das asserções a ser testada em cada uma das áreas objeto de estudo, embora o autor reconheça que um mesmo procedimento possa servir para comprovar mais do que uma asserção.

Assim sendo, Dionísio (2015), fundamentando-se na ISA 500, afirma que os procedimentos de Auditoria permitem ao auditor obter conclusões razoáveis para sustentar a sua opinião. No entanto, esta mesma norma indica que a prova obtida pelo auditor deve ser apropriada e suficiente de forma a suportar as asserções subjacentes às Demonstrações Financeiras, encontrando-se estas duas características inter-relacionadas. A suficiência, segundo a mesma norma, representa a medida da quantidade da prova recolhida, enquanto que a apropriação significa a medida da qualidade da prova obtida, ou seja, a sua relevância para o auditor na formulação da sua opinião.

Deste modo, e segundo Magalhães (2010), existe uma relação inversa entre o risco de Auditoria e o volume de prova necessário para sustentar a opinião do auditor. Ou seja, quanto menor for o risco de Auditoria que o auditor esteja disposto a aceitar, mais prova de Auditoria deverá obter, o que implicará um aumento do número de procedimentos a realizar e vice-versa.

O mesmo autor afirma também existir uma relação inversa entre a materialidade e a prova de Auditoria, sendo que quanto menor for a materialidade fixada pelo auditor, maior será o volume de prova a obter, com o conseqüente impacto no número de procedimentos de Auditoria a efetuar.

Relativamente à relação entre a materialidade e o risco de Auditoria, Cordeiro (2011) afirma existir uma relação inversa, na medida em que a um nível de materialidade elevado corresponde um risco de Auditoria baixo, o que significa que a probabilidade de existirem distorções materialmente relevantes não detetadas pelo auditor é reduzida, e o mesmo se verifica inversamente, ou seja, um nível de materialidade reduzido implica um risco de Auditoria alto.

Por fim, importa apenas referir, tendo em conta a perspetiva de Cordeiro (2011), que o auditor no decorrer da sua atividade pode, de forma intencional, fixar o nível de materialidade aceitável num nível inferior ao que planeia utilizar para avaliar os resultados de Auditoria, de modo a obter uma margem de segurança na análise do efeito das distorções identificadas.

3.4. Síntese das Questões de Investigação

De acordo com Talbot (1995; citado por Fortin, 2003), as questões de investigação representam “as premissas sobre as quais se apoiam os resultados de investigação”.

Na perspetiva de Sousa & Baptista (2011), as perguntas de investigação correspondem às “perguntas básicas a que se pretende dar resposta no decorrer da investigação”.

Deste modo, e tendo surgido ao longo da revisão da literatura algumas questões pertinentes, torna-se importante realizar uma síntese, transformando estas perguntas em questões de investigação, associando-as aos respetivos autores.

| Capítulos | Questões de Investigação | Autores (Data) |
|-----------|--|--|
| 3.3. | Existe colaboração por parte do Conselho de Administração em fornecer informação para o sucesso do trabalho do auditor? | Soares (2014) |
| 1.6. | Existem situações imputáveis à entidade auditada que impedem o ROC de aplicar procedimentos indispensáveis para a certificação dos registos contabilísticos? | Taborda (2006; citado por Lapa, 2014) |
| 1.9. | A natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de Auditoria a realizar pelo auditor dependem do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade? | Miranda (2011) |
| 1.9. | Os auditores alteraram os procedimentos de Auditoria para a obtenção de mais informação na deteção de irregularidades para proteção dos investidores? | Corbin (2009; citado por Lapa, 2014) |
| 1.4. | A independência do auditor é fundamental para assegurar a qualidade do seu trabalho? | Gramling (2008; citado por Lapa, 2014) |
| 2.1. | O Controlo Interno previne a ocorrência de erros e irregularidades, ou não sendo possível, minimiza as suas consequências? | Tribunal de Contas (1999) |
| 3.2. | A informação financeira divulgada e comunicada aos <i>stakeholders</i> encontra-se isenta de erros e fraudes materialmente relevantes? | Almeida (2005) |

Tabela 4 – Síntese das Questões de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

Após elaborada a síntese das questões de investigação, derivadas da revisão da literatura efetuada, será exposto no próximo capítulo, dedicado à metodologia, a forma selecionada para responder às questões de investigação enunciadas, de modo a alcançar os objetivos pretendidos.

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA

4.1. Metodologia da Investigação

Segundo Pinheiro (2013), em qualquer trabalho de investigação, a metodologia assume uma fase decisiva e insubstituível, sendo essencial para que uma pesquisa se considere científica.

Também para Fortin (2003), a fase metodológica constitui um papel fundamental na obtenção dos resultados de investigação, uma vez que é no decurso desta fase que o investigador determina os métodos a utilizar para obter respostas às questões de investigação, colocadas ao longo da revisão da literatura efetuada, e às respetivas hipóteses formuladas.

Assim, de acordo com o mesmo autor, o estilo de pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados pelo investigador dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter.

Deste modo, e segundo Fortin (2003), antes de se iniciar um estudo é necessário proceder-se à realização de uma consulta aprofundada sobre as principais características dos diferentes tipos de pesquisa existentes.

Surge assim, na perspetiva de Sousa & Baptista (2011), abordagens distintas no que respeita aos métodos de investigação, classificando os autores estes métodos em: métodos de investigação quantitativos, métodos de investigação qualitativos e métodos de investigação mistos.

O método de investigação quantitativo representa, segundo Diehl (2004; citado por Lima, 2014), um dos tipos de pesquisa a realizar, utilizando este método a quantificação para a recolha de dados e para o tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança.

A pesquisa qualitativa surge, segundo Sousa & Baptista (2011), como alternativa à pesquisa quantitativa e centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, os valores e as atitudes. Para o mesmo autor, este tipo de investigação é indutivo e descritivo, uma vez que o investigador desenvolve conceitos a partir de padrões obtidos nos dados.

Santos (2013, citado por Coutinho, 2011) acrescenta que na investigação qualitativa o investigador tem como objetivo estudar e explicar a forma como os fenómenos sociais são concebidos, constituídos, interpretados e compreendidos, permitindo uma profunda análise das práticas sociais, não se baseando este método em técnicas estatísticas.

No entanto, diversos autores, como por exemplo Reichardt e Cook (1986; citado por Sousa & Baptista, 2011), defendem que um investigador não é obrigado a optar pela utilização exclusiva de métodos qualitativos ou quantitativos, podendo, e caso a investigação o exija, optar por realizar uma combinação destes dois métodos, permitindo tornar o processo de investigação mais sólido e consistente.

É assim necessário, na perspetiva de Fortin (2003), que o investigador escolha um desenho apropriado, tratando-se de explorar, descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses.

Tendo isto em consideração, e partindo do pressuposto que para a correta elaboração de uma investigação é essencial clarificar e formular corretamente os objetivos que se pretende alcançar, existe um conjunto de objetivos que pretendemos dar resposta ao longo do presente relatório.

Assim, o principal objetivo deste relatório é averiguar se os auditores, ao longo do seu trabalho, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras, tomadas com um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Para atingir este objetivo serão analisados os principais riscos associados a um processo de Auditoria Financeira que podem condicionar a obtenção desta segurança, quer através da descrição das principais tarefas desenvolvidas no decorrer do estágio curricular realizado, durante seis meses, na “UHY & Associados, SROC, Lda.”, quer através da realização de uma entrevista efetuada a um sócio revisor de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas independente à entidade de acolhimento do estágio, neste caso, a “PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda.”.

Tendo em conta os objetivos propostos, o problema, as questões de investigação e as condições para a implementação desta investigação, optámos por classificar o nosso trabalho como um estudo de caso do tipo descritivo, qualitativo.

De acordo com Yin (2009; citado por Alves, 2015), o estudo de caso representa uma pesquisa empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do contexto real, onde as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são claramente evidentes, podendo assumir quatro formas: caso simples, caso múltiplo, caso simples ou múltiplo (sem narrativa).

O presente estudo é um caso simples, uma vez que corresponde à descrição simples e narrativa do caso analisado, procurando obter respostas de “como”, neste caso, como é que os riscos de Auditoria afetam a obtenção de uma garantia razoável, pelo auditor, de que as Demonstrações Financeiras, consideradas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materiais.

O presente trabalho enquadra-se também num estudo descritivo, uma vez que segundo Silva & Menezes (2000; citado por Lima, 2014) “visa descrever as características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Na perspetiva de Marshall e Rossman (1995; citado por Sousa & Baptista, 2011), as abordagens qualitativas são adequadas aos estudos de natureza descritiva, exploratória ou explanatória, podendo-se assim considerar o nosso trabalho como qualitativo, uma vez que não

utiliza qualquer instrumento estatístico para a análise do problema, mas sim dados qualitativos, obtidos quer através da realização de uma entrevista, quer através da observação direta e da execução de procedimentos de Auditoria utilizados ao longo do estágio curricular realizado na “UHY & Associados, SROC, Lda.”.

4.2. Formulação do problema

De acordo com Quivy & Campenhoudt (2005), a formulação do problema representa uma fase crucial no desenvolvimento do trabalho, uma vez que esta constitui efetivamente o princípio da orientação teórica da investigação, correspondendo à abordagem ou à perspetiva teórica que se adota para tratar o problema formulado pela pergunta de partida.

Ou seja, construir uma problemática, na perspetiva destes autores, corresponde à escolha de uma orientação teórica, à fase em que se explicita o quadro conceptual da investigação, no qual se precisa os conceitos fundamentais e as suas relações e se constrói um sistema conceptual adaptado ao objeto da investigação.

Por sua vez, para Fortin (2003), a formulação de um problema de investigação consiste no desenvolvimento de uma ideia, através de uma progressão lógica de opiniões, de argumentos e de factos relativos ao estudo que se deseja executar.

De acordo com Gauthier (1992; citado por Fortin, 2003), a formulação do problema deve demonstrar, com o apoio de uma demonstração adequada, que a exploração empírica da questão é pertinente e que esta é suscetível de contribuir para o avanço dos conhecimentos.

Desta forma, e tendo em consideração o panorama atual, de mudança e de crescente complexidade, podemos constatar que os indivíduos necessitam cada vez mais de informação financeira auditada, assumindo a atividade de Auditoria Financeira um papel cada vez mais relevante para os utentes desta informação.

No entanto, e apesar do importante papel desempenhado pelos auditores no aumento da transparência e da credibilidade das Demonstrações Financeiras, produzidas pelo órgão de gestão das entidades, estes encontram-se sujeitos a uma diversidade de riscos que podem colocar em causa a emissão de uma opinião isenta de erros e distorções materialmente relevantes.

Deste modo, o presente relatório tem como objetivo averiguar se os auditores, na execução dos seus trabalhos, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

4.3. Investigação Qualitativa

A metodologia qualitativa, na perspetiva de Sousa & Baptista (2011), representa um dos tipos de métodos de investigação a utilizar pelo investigador, surgindo como alternativa à

investigação quantitativa, caracterizando-se por três grandes grupos de recolha de dados, que serão de seguida abordados tendo em conta a perspetiva destes autores.

Assim, a entrevista representa um dos métodos de recolha de informação, podendo assumir a forma de entrevista de natureza aberta ou fechada. A principal função da entrevista, na perspetiva de Yin (2003; citado por Claro, 2013) é revelar determinados aspetos do fenómeno estudado que o investigador não teria espontaneamente pensado por si mesmo.

A observação constitui uma outra técnica de recolha de dados, baseando-se na presença do investigador no local de recolha desses mesmos dados, podendo usar métodos categoriais, descritivos ou narrativos.

A análise documental representa outra técnica importante na investigação qualitativa, sendo usada quer para complementar informações obtidas por outras técnicas quer para descobrir novos aspetos sobre um tema ou problema.

Assim, tendo em conta os objetivos do estudo e as formas de recolha de informação elegíveis para a persecução do trabalho, optou-se por classificar o presente trabalho como um estudo predominantemente qualitativo, uma vez que os dados serão recolhidos através da observação, nomeadamente através da observação de procedimentos de Auditoria, durante o período de estágio, nas diversas entidades auditadas e por meio de uma entrevista, nomeadamente através da entrevista realizada ao Dr. Hélder Manuel Martins Pereira, sócio revisor da “PALM - Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda.”, que pode ser consultada na íntegra no apêndice nº1 deste relatório, representando assim a posição de um ROC independente à entidade de acolhimento do estágio.

4.4. Construção das asserções

Na sequência das perguntas de investigação formuladas ao longo da revisão da literatura efetuada, identificadas anteriormente na tabela nº4, foram construídas as asserções seguidamente apresentadas na tabela nº5.

| Perguntas de Investigação | Asserções |
|--|--|
| Existe colaboração por parte do Conselho de Administração em fornecer informação para o sucesso do trabalho do auditor? | A₁: Normalmente, o auditor obtém prova suficiente de forma a exercer o seu julgamento profissional com baixo risco de distorção material. |
| Existem situações imputáveis à entidade auditada que impedem o ROC de aplicar procedimentos indispensáveis para a certificação dos registos contabilísticos? | |

| | |
|---|--|
| A natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de Auditoria a realizar pelo auditor dependem do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade? | A₂: O risco de Auditoria pode ser diminuído através do aumento da realização de procedimentos de Auditoria. |
| Os auditores alteraram os procedimentos de Auditoria para a obtenção de mais informação na deteção de irregularidades para proteção dos investidores? | |
| A independência do auditor é fundamental para assegurar a qualidade do seu trabalho? | A₃: A existência de determinados riscos condiciona a obtenção, pela parte do auditor, de uma segurança razoável sobre as Demonstrações Financeiras. |
| O Controlo Interno previne a ocorrência de erros e irregularidades, ou não sendo possível, minimiza as suas consequências? | |
| A informação financeira divulgada e comunicada aos <i>stakeholders</i> encontra-se isenta de erros e fraudes materialmente relevantes? | |

Tabela 5 – Relação entre as perguntas de investigação e as asserções em estudo

Fonte: Elaboração Própria

De seguida, as asserções construídas serão relacionadas individualmente com as questões colocadas na entrevista realizada ao Dr. Hélder Manuel Martins Pereira, sócio revisor da “PALM - Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda.”.

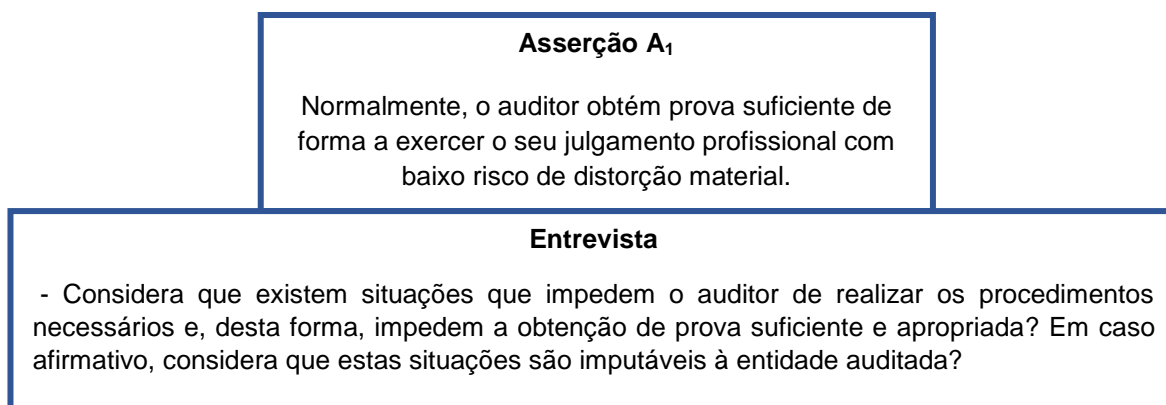
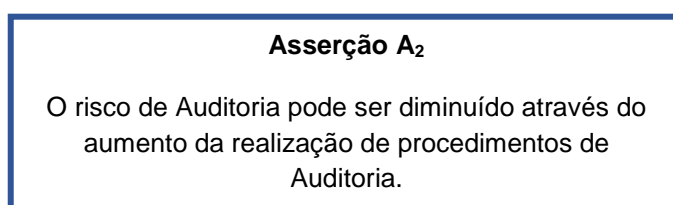


Figura 7 – Relação entre a Asserção A₁ e as Questões da Entrevista

Fonte: Elaboração Própria



Entrevista

- Considera que o sistema de controlo interno implementado nas entidades a auditar influencia a natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de auditoria a realizar? Na sua opinião, este contribui para a diminuição do risco de auditoria? Em caso afirmativo, de que forma?

Figura 8 – Relação entre a Asserção A₂ e as Questões da Entrevista

Fonte: Elaboração Própria

Asserção A₃

A existência de determinados riscos condiciona a obtenção, pela parte do auditor, de uma segurança razoável sobre as Demonstrações Financeiras.

Entrevista

- Na atual crise financeira, considera que a atividade de auditoria, materializada no relatório de auditoria, contribui para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro divulgado aos *stakeholders*? Em caso afirmativo, de que forma? Para além disto, considera que todas as informações relevantes obtidas pelo auditor encontram-se expressas neste relatório?

- Considera a independência um requisito fundamental na atividade de auditoria? Em caso afirmativo, considera que esta aumenta a confiança dos utentes da informação financeira? Para além disto, e na sua opinião, que ameaças afetam a independência dos auditores?

- Considera que o sistema de controlo interno possui um papel fundamental na prevenção de erros ou, não sendo possível, contribui para a redução das suas consequências, que por sua vez, aumenta a probabilidade de obter informações fidedignas e facilita a tomada de decisão aos utilizadores da informação financeira?

- Considera que existem riscos que condicionam a obtenção de uma garantia razoável, pela parte do auditor, sobre se as demonstrações financeiras, quando consideradas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes? Em caso afirmativo, quais os principais riscos associados ao processo de auditoria? Para além disto, e de uma forma generalizada, considera que a opinião do auditor encontra-se isenta de erros e distorções materialmente relevantes?

Figura 9 – Relação entre a Asserção A₃ e as Questões da Entrevista

Fonte: Elaboração Própria

4.5. Modelo de Análise

De acordo com Quivy & Campenhoudt (2005), a fase de construção do modelo de análise constitui a ligação entre a problemática fixada pelo investigador e o seu trabalho de elucidação sobre um campo de análise forçosamente restrito e preciso.

Para Sousa & Baptista (2011), o modelo de análise consiste no prolongamento da problemática, explicando, na perspetiva de Miles e Huberman (1994; citado por Sousa & Baptista, 2011), de uma forma gráfica ou narrativa, as dimensões essenciais a serem estudadas e as presumíveis relações que se estabelecem entre elas.

A figura nº10, apresentada de seguida, representa a relação que se estabelece entre as três asserções que compõem o presente estudo.

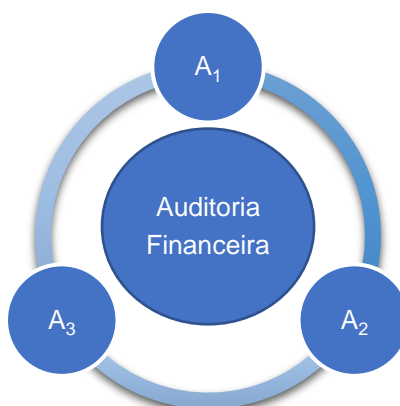


Figura 10 – Relação entre as asserções construídas

Fonte: Adaptado de Almeida (2014a)

Neste relatório, foi considerada uma preponderância equitativa entre as várias asserções e, assim sendo, cada asserção possui uma ponderação de um terço relativamente ao total, ou seja, cada asserção representa 33,33(33)% do total.

Mediante os dados obtidos quer através da entrevista realizada quer através da observação direta e da execução dos vários procedimentos utilizados na atividade de Auditoria, nomeadamente na Auditoria Financeira, realizados ao longo do estágio curricular efetuado, iremos, posteriormente, averiguar se o modelo apresentado pode ser validado. Iremos assim, através deste modelo, testar se os auditores, ao longo do seu trabalho, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras não contêm erros e distorções materialmente relevantes que não tenham sido por si identificados, devido à existência de determinados riscos que podem colocar em causa a obtenção desta garantia.

4.6. Caso prático (Estágio curricular)

No âmbito do mestrado em Auditoria, optou-se pela realização de um estágio curricular, incidindo este estágio na área da Auditoria Financeira.

A opção pelo estágio curricular em detrimento da dissertação de mestrado ou do trabalho de projeto é sinónimo da minha vontade de colocar em prática, num contexto empresarial, a componente teórica adquirida ao longo do meu percurso académico, evidenciando o interesse em aprofundar os conhecimentos relativos à prática do exercício da atividade de Auditoria.

Desta forma, o estágio curricular realizado teve como objetivos a aplicação dos conhecimentos adquiridos ao longo do mestrado, a aprendizagem das várias atividades realizadas por um auditor num processo de Auditoria Financeira e o contacto com o mundo empresarial.

4.6.1. Caracterização da entidade de acolhimento do estágio – “UHY & Associados, SROC, Lda.”

O estágio realizado decorreu, desde o dia 08 de Janeiro de 2016 até ao dia 07 de Julho de 2016, no escritório do Porto da “UHY & Associados, SROC, Lda.”, sendo esta uma das empresas a operar sob a marca “UHY & Portugal”, prestadora de variados serviços, entre os quais o serviço de Revisão Legal de Contas, de Auditoria e de serviços relacionados, a diversas entidades de setores distintos, encontrando-se sediada em Lisboa e inscrita na lista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e no registo de Auditores da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

A “UHY & Associados, SROC, Lda.” opera com o objetivo de proporcionar serviços profissionais de qualidade excepcional que permitam aos seus clientes enfrentar e vencer os mais complexos desafios que o mercado globalizado impõe, regendo-se por elevados padrões éticos e de profissionalismo, apostando numa melhoria contínua da qualidade dos seus serviços.

4.6.2. Atividades desenvolvidas

Ao longo do estágio foram várias as atividades que tive oportunidade de realizar, tendo as tarefas incidindo maioritariamente sobre o trabalho final de Auditoria, uma vez que o estágio teve início em Janeiro e a maioria dos projetos em que estive envolvida eram referentes a empresas cujo fecho datava a 31 de Dezembro de 2015.

De seguida, será realizada uma breve descrição das várias tarefas realizadas no decorrer do período do estágio, tendo como objetivo demonstrar as várias atividades por mim desempenhadas ao longo deste período.

4.6.2.1. Estado e Outros Entes Públicos

Uma das tarefas realizadas na maioria das empresas em que participei consistiu na análise dos pagamentos efetuados ao Estado, nomeadamente, a análise dos pagamentos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a análise às retenções na fonte e a análise à taxa social única.

Relativamente aos pagamentos do IVA (conta #243), é necessário solicitar à entidade alvo de Auditoria as suas declarações, mensais ou trimestrais, dependendo do caso em análise, de modo a averiguar se os montantes a entregar/receber do Estado são os corretos e se os prazos legais em vigor foram cumpridos.

Para esse efeito, é elaborado um papel de trabalho (apêndice nº2) de modo a contemplar a informação que consta nas declarações, referindo se a empresa tem IVA a entregar ou a receber do Estado, o prazo legal e a respetiva data de entrega da declaração, a data de pagamento e respetiva entidade.

Relativamente aos prazos legais para entrega da declaração e pagamento do IVA, estes divergem consoante seja IVA mensal ou trimestral. No caso do IVA mensal o pagamento e a entrega da declaração deve ser efetuado até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as

operações (exemplo: até 10 de Outubro deve ser apresentada a declaração referente ao mês de Agosto), já no caso do IVA trimestral os prazos para a entrega e pagamento dos valores que constam na declaração são os seguintes: 1º Trimestre – 15 de Maio; 2º Trimestre – 15 de Agosto; 3º Trimestre – 15 de Novembro e 4º Trimestre – 15 de Fevereiro do ano seguinte.

Nos casos em que a empresa apresenta um montante a receber do Estado importa referir se a empresa opta por reportar o excesso ou por solicitar o reembolso, sendo necessário neste último caso averiguar se o mesmo já foi entregue pelo Estado, registando-se no papel de trabalho a data na qual foi recebido.

Nos casos em que a empresa tem montante a pagar ao Estado, é necessário solicitar os comprovativos de pagamento, registando-se no papel do trabalho o montante e a entidade pela qual foi pago, averiguando se os prazos legalmente estabelecidos foram cumpridos.

Em relação ao IVA são vários os testes substantivos que se podem realizar para comprovar o seu correto tratamento, tendo verificado no decorrer do estágio as regras respeitantes a importações, exportações, e aquisições intracomunitárias de bens e analisado uma amostra do ativo fixo tangível, verificando a sua correta contabilização e a sua dedutibilidade.

Relativamente às Retenções na Fonte efetuadas aos trabalhadores, estas são obrigatórias para as entidades que pagam ou colocam à disposição rendimentos sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), e o procedimento passa por solicitar as declarações de retenção na fonte de modo a confrontar os valores que constam na contabilidade nas diversas subcontas da conta #242 – Retenção de impostos sobre rendimentos - com os valores entregues ao estado, comparando-os com os valores processados.

Relativamente à Taxa Social Única, o procedimento é semelhante ao descrito anteriormente, passando por solicitar à empresa as suas declarações de modo a confrontar os valores registados na contabilidade na conta #245 – Contribuições para a Segurança Social - com os valores entregues ao Estado.

Em ambos os casos, os comprovativos de pagamento devem ser solicitados de forma a registar no papel de trabalho (apêndice nº3 e apêndice nº4) a data de entrega da declaração, a data do pagamento, o montante e a respetiva entidade pela qual foi pago, observando-se se os prazos legais foram cumpridos.

Relativamente ao IRS, os prazos legais estabelecidos para entrega da declaração e respetivo pagamento são o dia 20 do mês seguinte ao processado, enquanto que a data limite da entrega da declaração referente à Segurança Social é o dia 10 do mês seguinte ao processado, sendo o dia 20 do mês seguinte ao processado o prazo legal para o respetivo pagamento.

Será então importante observar se o saldo final apresentado na contabilidade para as várias contas coincide com o valor das declarações entregues junto das entidades competentes para o efeito e se este montante corresponde aos valores apresentados no balancete.

4.6.2.2. Análise dos Meios Financeiros Líquidos

Uma das primeiras tarefas que realizei no decorrer do estágio centrou-se na análise desta rubrica, composta pelo caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e outros instrumentos financeiros, incidindo a minha análise na rubrica de depósitos à ordem (#12), uma vez que atualmente os pagamentos e os recebimentos efetuados por uma entidade são maioritariamente realizados através de transferência bancária ou através de cheques, movimentando-se essencialmente a conta de depósitos à ordem, tendo a minha análise incidindo no teste às conciliações bancárias.

Um dos procedimentos fundamentais na análise desta classe encontra-se relacionado com a confirmação dos saldos, obtido através da circularização. Deste modo, é necessário enviar uma carta para as diversas instituições bancárias solicitando os respetivos saldos, cuja data deverá ser coincidente com as Demonstrações Financeiras, de forma a averiguar se o montante referido por estas instituições corresponde ao montante inserido na contabilidade, nomeadamente ao valor inserido no balancete.

Para além disto, é também essencial averiguar, face ao período anterior, a existência de variações significativas, sendo necessário verificar se a entidade procedeu ao encerramento de alguma das suas contas existentes no período anterior ou se a entidade procedeu à abertura de novas contas.

O teste às conciliações bancárias assume também um papel importante relativamente a este tema, sendo necessário solicitar à entidade alvo de Auditoria as suas conciliações bancárias, devendo o auditor verificar se existe evidência de elaboração e revisão de conciliação para todas as contas bancárias, bem como evidência de elaboração e revisão para todos os meses, com o objetivo de comparar os valores da contabilidade com os valores do extrato bancário fornecidos pelos clientes.

Obtidas as conciliações bancárias elaboradas pela entidade, e após se verificar que estas se encontram devidamente assinadas por quem as elaborou e por quem as reviu, é necessário proceder-se a uma análise aritmética dos seus valores, devendo proceder-se à análise das diferenças detetadas, prestando especial atenção às diferenças com maior importância e com maior antiguidade, como por exemplo os cheques em trânsito emitidos há bastante tempo.

Em alguns casos, o saldo apresentado no extrato bancário divergia do saldo apresentado na contabilidade. Isto acontecia devido ao facto de existirem movimentos registados na contabilidade que ainda não tinham sido registados no banco e vice-versa. Contudo, estas diferenças eram normalmente justificadas nas conciliações bancárias efetuadas pelas entidades em análise. Para estes casos era necessário averiguar se os movimentos a crédito ou a débito registados pela contabilidade, que ainda não tinham sido registados pelo banco, constavam dos extratos bancários dos meses seguintes e o mesmo se sucedia para os valores apresentados no

extrato bancário que ainda não tinham sido alvo de contabilização nas contas da empresa, devendo analisar-se se estas diferenças eram posteriormente regularizadas nos meses seguintes.

No entanto, e apesar da maioria das empresas utilizarem depósitos à ordem para efetuarem a generalidade dos seus pagamentos e recebimentos, existem sempre pequenas despesas do dia-a-dia que são realizadas em numerário e, sendo esta uma das áreas mais vulneráveis, é necessário que as entidades possuam um bom Sistema de Controlo Interno, assumindo a segregação de funções um papel relevante.

Deste modo, as entidades devem possuir um fundo fixo de caixa, cujo montante deverá apenas servir para pequenos pagamentos, devendo este ser repostado periodicamente e movimentado apenas com a devida autorização.

Como o objetivo é averiguar se a contabilidade evidencia a realidade da empresa, um dos procedimentos de Auditoria a realizar nesta área será a inspeção física ou a contagem do caixa de forma a verificar que o saldo desta rubrica reflète todo o numerário, meios líquidos e equivalentes existentes.

A contagem do caixa deverá ser efetuada de surpresa, aos valores presentes, com vista a evitar fraudes. O responsável pelos valores em caixa deverá também acompanhar esta contagem de forma a salvaguardar o auditor de possíveis diferenças que venham posteriormente a surgir nestes valores.

O auditor, relativamente a esta rubrica, deverá então analisar se o valor do caixa corresponde ao saldo apresentado na contabilidade, devendo analisar os lançamentos que o compõe, de forma a confirmar que o seu conteúdo apenas engloba meios de pagamento, tais como notas de banco, moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais e que não engloba senhas de almoço e combustível, selos postais, vales, cheques pré-datados e cheques sacados por terceiros devolvidos ou outros documentos justificativos de despesas.

4.6.2.3. Ativos Fixos Tangíveis

No decorrer do estágio, a rubrica de Ativos Fixos Tangíveis foi uma das rubricas alvo da minha análise, tendo realizado três tipos de análises distintas, que serão descritas de seguida.

O objetivo das análises efetuadas a esta conta era averiguar se os valores contabilizados na conta #43 – Ativos Fixos Tangíveis - correspondiam aos valores efetivamente corretos, tendo para isso analisado os aumentos verificados no decorrer do ano relativamente aos Ativos Fixos Tangíveis, as alienações/abates dos mesmos durante o período em análise, e realizado uma análise às depreciações efetuadas.

4.6.2.3.1. Análise dos aumentos/abates dos Ativos Fixos Tangíveis

No decorrer do ano são vários os Ativos Fixos Tangíveis adquiridos pelas entidades, no entanto, estas procedem também à alienação de vários outros ativos, tornando-se assim necessário verificar a correta contabilização dos aumentos e dos abates efetuados.

Tendo em consideração a materialidade selecionada, o procedimento é executado numa base de amostragem, devendo a análise documental incidir sobretudo nos bens com valor mais relevante e nos bens cujas características suscitem maior interesse.

Relativamente à análise dos aumentos dos Ativos Fixos Tangíveis ocorridos no período em análise, uma das tarefas realizadas no decorrer do estágio consistia em verificar para uma amostra selecionada dos bens adquiridos se as faturas comprovavam a aquisição dos bens.

Era então necessário solicitar ao cliente os documentos que serviram de suporte a estas aquisições e verificar se os valores neles apresentados correspondiam aos valores contabilizados a débito na conta #43.

Relativamente às alienações dos Ativos Fixos Tangíveis, a minha tarefa consistia em aferir se os valores contabilizados a crédito na conta #43 correspondiam efetivamente aos valores inseridos nas diversas faturas de venda que suportavam estas alienações.

Para além disto, tive também a meu cargo a análise das mais e menos valias resultante das diversas alienações que apresentava como objetivo a verificação da exatidão do cálculo e a sua correta contabilização na conta #7871 – Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros: alienações - nos casos referentes a mais-valias e na conta #6871 – Gastos e perdas em investimentos não financeiros: alienações - para os casos referentes a menos valias.

O procedimento a efetuar passava inicialmente por calcular o Valor Líquido Contabilístico (VLC), obtido através do preço do custo subtraído das depreciações acumuladas. Posteriormente, e com o objetivo de verificar a mais ou menos valia obtida era necessário subtrair ao valor da alienação o VLC, e analisar esta diferença, verificando se esta era positiva ou negativa, originando respetivamente, uma mais ou menos valia.

4.6.2.3.2. Teste às Depreciações

Um dos testes realizado ao longo do estágio foi o teste às depreciações de Ativos Fixos Tangíveis que consistiu na seleção de uma amostra significativa de bens do mapa de depreciações, tendo em conta o seu valor e especificidade.

Este teste é essencial, uma vez que visa assegurar que as taxas de depreciações utilizadas encontram-se de acordo com as taxas definidas no Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de Setembro, permitindo analisar se existem bens a ser depreciados a taxas superiores às que são fiscalmente aceites e permitindo verificar se as depreciações estão a ser calculadas de acordo com o método de depreciação definido pela empresa.

Torna-se também fundamental averiguar se a informação que consta na contabilidade coincide com a informação dos mapas de depreciação, sendo para isso necessário analisar a informação das diversas subcontas da conta #43 – Ativos Fixos Tangíveis - e verificar se esta coincide com o valor de aquisição dos bens que constam no mapa de depreciações, analisar a informação da conta #438 – Depreciações Acumuladas - e verificar se coincide com o valor das depreciações acumuladas que se encontra no mapa de depreciações, correspondendo à soma das depreciações acumuladas de períodos anteriores com o valor das depreciações do período e analisar os valores da conta #64 – Gastos de depreciação e de amortização - e verificar se o valor corresponde ao valor das depreciações do exercício que constam do mapa de depreciações, comparando estes valores com os apresentados no balancete.

4.6.2.4. Inventários

Sendo os Inventários uma das áreas mais vulneráveis, exposta a uma maior probabilidade de ocorrência de erros e assumindo esta rúbrica um peso significativo no Balanço torna-se necessário recorrer a procedimentos adequados de forma a garantir uma correta análise da posição financeira das entidades bem como uma correta determinação dos seus resultados.

Para isso, existem alguns procedimentos substantivos que em simultâneo com outros auxiliam o auditor na análise desta área, tais como a observação das contagens físicas de inventários, o *cut-off* e a valorização do inventário.

Durante o período do estágio tive oportunidade de assistir a diversas contagens físicas de inventários, ocorridas em diferentes setores, tendo constatado que a natureza do trabalho a efetuar difere de acordo com as características do negócio da entidade em causa, tendo efetuado neste âmbito dois tipos de trabalho.

Assim, em algumas entidades procedi ao acompanhamento das contagens de inventário que estavam a ser efetuadas pelas suas equipas e noutros casos procedi à recontagem de um conjunto de itens selecionados.

O acompanhamento das contagens consiste em assistir à contagem do inventário enquanto o cliente a realiza simultaneamente, podendo ser integral quando se procede ao acompanhamento da totalidade da contagem ou não integral quando apenas se seleciona um conjunto de itens para analisar.

Apesar do ideal ser as contagens ocorrerem à data do Balanço, isto na prática não se verifica, pois além de ser extremamente difícil para os auditores acompanhar todos os seus clientes nesta data, as próprias entidades nem sempre a realizam exatamente neste momento, realizando na maioria dos casos na semana antecedente ao fecho do exercício ou na semana posterior.

Nos casos em que a contagem do cliente não é simultânea à data do fecho, existem duas situações possíveis. Por um lado, quando esta é realizada em data anterior à data do Balanço é

necessário realizar um *roll-forward*, ou seja, é necessário analisar as transações ocorridas desde a data da contagem até 31 de Dezembro. Por outro lado, quando a contagem é realizada em data posterior à data do Balanço é necessário realizar um *roll-back*, ou seja, analisar as transações desde 31 de Dezembro até ao momento da contagem.

Por sua vez, a recontagem do inventário ocorre apenas após a contagem ser executada pelo cliente, o que pode originar diferenças nas quantidades registadas pela equipa de Auditoria face às quantidades registadas na contagem da equipa da entidade auditada. Nestes casos, será necessário solicitar as faturas ou guias de remessa que justifiquem essas diferenças com o objetivo de verificar que a contagem foi corretamente efetuada, ou seja, que as quantidades foram corretamente registadas.

De seguida descreverei uma das contagens que tive a oportunidade de acompanhar realizada a uma entidade cuja área de negócio é a venda de artigos de vestuário, tendo a contagem sido efetuada apenas após a entidade ter paralisado a sua atividade, o que nem sempre se verifica, tendo já presenciado contagens em que o mesmo não se sucedeu.

Numa fase inicial à contagem é necessário obter as informações relacionadas com o modo de execução da inventariação física, tais como a data e local da contagem, as existências que serão alvo de contagem e a sua localização, os indivíduos envolvidos na contagem, os métodos e os procedimentos a serem utilizados.

Após possuir as instruções necessárias para o acompanhamento da contagem, deslocamo-nos à entidade e realizámos uma contagem não integral, ou seja, selecionámos um conjunto de artigos para realizarmos a contagem, dos quais uma parte eram aleatórios e outros eram artigos de maior valor.

Durante a contagem, enquanto a equipa da entidade auditada efetuava uma contagem integral de todos os artigos presentes nos vários blocos existentes através da utilização de pistolas próprias, que realizavam uma leitura eletrónica do produto, a nossa equipa recorria a folhas de contagem para registar o código, localização e uma pequena descrição dos artigos selecionados, mencionando também as quantidades contadas manualmente.

Posteriormente, foi descarregada de forma automática a informação que constava nas pistolas da equipa da entidade auditada para um computador da mesma, tendo a nossa equipa procedido à comparação das quantidades contadas eletronicamente pela entidade com as quantidades por nós registadas.

Concluiu-se que as quantidades registadas refletiam a realidade, à exceção de dois casos que apresentavam pequenas diferenças. Para estes dois casos foram efetuadas recontagens, e concluiu-se que estes ocorreram devido ao facto de um artigo considerado nas contagens realizadas pela entidade não possuir etiqueta e, por isso mesmo, não ter sido considerado por nós. A outra diferença verificou-se devido ao facto do artigo em causa possuir vários tamanhos e o tamanho alvo

da nossa contagem estar misturado com outro tamanho, não se tendo procedido à contagem dessa parte, sendo a diferença verificada posteriormente retificada.

Finalizada a contagem, a equipa de Auditoria procede à elaboração de um relatório, encontrando-se neste discriminado o nome do cliente, a data e local da contagem, os indivíduos envolvidos na contagem, bem como uma breve descrição dos artigos contados, os procedimentos observados e implementados, o trabalho efetuado e as situações verificadas, descrevendo desta forma as diferenças apuradas.

É também essencial, terminada a contagem, que a equipa de Auditoria proceda ao preenchimento de um questionário relativo à contagem efetuada, dividindo-se este em várias partes.

Assim, uma das partes do questionário é destinada ao controlo geral das existências, em que o auditor é questionado acerca da forma como as existências se encontram armazenadas, ou seja, era questionado se estas se encontravam corretamente identificadas e dispostas de forma ordenada para facilitar a contagem, sendo também questionado se as condições de armazenagem do inventário proporcionavam proteção contra deterioração, se os registos de existências estavam atualizados à data de inventariação e se a produção continuou a decorrer enquanto eram realizadas as contagens.

O questionário continha também uma parte dedicada à existência de instruções para a realização da inventariação, outra parte dedicada aos indivíduos responsáveis pela contagem, interrogando por exemplo se estes possuíam conhecimento dos artigos, de forma a identificar artigos obsoletos e danificados e a assegurar uma contagem exata, e incluía também uma outra parte referente às quantidades contadas, questionando se todas as áreas e fases de produção foram consideradas, se não foram omitidos artigos ou se estes não foram contados em duplicado e se não existiam embalagens incompletas ou espaços interiores vazios.

Uma outra parte do questionário era dedicada ao corte de operações, o *cut-off*, sendo este um dos métodos de aplicação dos procedimentos de Auditoria a utilizar pelos auditores, consistindo na realização de “cortes” nas transações, de forma a garantir que estas eram contabilizadas no período a que diziam respeito.

O questionário era ainda composto por uma parte destinada à forma de registo das existências, questionando se as folhas de contagem estavam pré-numeradas, se estavam registadas de forma sequencial, datadas e rubricadas, se continham o artigo e a sua localização e se as diferenças significativas entre os registos e a inventariação física tinham sido identificadas e investigadas. A existência de artigos obsoletos e danificados era também uma das áreas abordadas no questionário, tal como as existências de terceiros à guarda da empresa, as existências localizadas fora da empresa à guarda de terceiros, os procedimentos observados e implementados, ou seja, o trabalho efetuado e as situações verificadas e, por fim, uma parte destinada à conclusão do auditor, devendo este concluir se a contagem foi adequadamente efetuada e se os resultados

obtidos proporcionavam uma correta determinação das quantidades, descrição e situação dos artigos contados.

O teste à valorização do inventário assume também um papel importante nesta área, consistindo em verificar se os custos do inventário da entidade auditada são consistentes com os verificados no período anterior e se o método de custo utilizado pela entidade corresponde ao utilizado anteriormente, servindo para apurar se a empresa procedeu à subavaliação dos seus inventários, com o objetivo de elevar o custo das vendas, reduzindo o seu resultado líquido e consequentemente a sua tributação ou se pelo contrário procedeu à sobrevalorização do seu inventário com o intuito de aumentar artificialmente os seus resultados anuais.

Generalizando, pode-se afirmar que os procedimentos associados à realização de uma contagem física divergem de acordo com a dimensão e com as características associadas à entidade em causa, existindo obstáculos que devem ser tidos em consideração, tais como a cessão ou não da atividade da entidade durante o momento da contagem, a periodicidade com que são realizadas contagens no decorrer do período, a forma como as existências se encontram identificadas e armazenadas e até mesmo o conhecimento dos funcionários acerca dos artigos.

Deste modo, pode-se concluir que apesar da responsabilidade da contagem física dos inventários pertencer à Administração/Gerência, é fundamental que o auditor observe e monitorize os procedimentos adotados nas contagens efetuadas pelos seus clientes e proceda ao registo das quantidades existentes, uma vez que o objetivo da Auditoria nesta área é averiguar se o inventário contabilizado pelo cliente existe efetivamente, se este se encontra nas condições adequadas para venda ou uso, ou seja, se este não se encontra danificado ou obsoleto, e ainda averiguar se o inventário registado pela entidade corresponde a todo o inventário existente.

4.6.2.5. Diferimentos e Acréscimos de Gastos e Rendimentos

Uma das várias tarefas que tive a meu cargo ao longo do estágio foi a análise dos diferimentos e acréscimos de gastos e rendimentos, pois devendo as Demonstrações Financeiras ser preparadas num regime contabilístico de acréscimo, também conhecido como regime da periodização económica, é importante analisar se os rendimentos e gastos são reconhecidos no período em que são obtidos ou incorridos, independentemente do momento do seu recebimento ou pagamento.

Assim, durante o período do estágio tive oportunidade de realizar vários testes a esta área, incidindo as minhas tarefas maioritariamente na análise da conta #28 – Diferimentos, que se subdivide na conta #281 – Gastos a reconhecer e na conta #282 – Rendimentos a reconhecer.

A conta #281, como tive a oportunidade de verificar, é referente a pagamentos verificados no exercício económico mas que apenas serão reconhecidos nos exercícios económicos seguintes, momento no qual acontecerá o respetivo gasto, tais como os seguros e as rendas pagas,

encontrando-se na tabela nº6, um exemplo da contabilização de um gasto referente ao período económico seguinte.

| Período | Conta | Descrição | Débito | Crédito |
|-------------------------|-----------|------------------------------------|--------|---------|
| Realização da despesa | #11 / #12 | Caixa / Depósitos à Ordem | | X |
| | #281 | Diferimentos – Gastos a reconhecer | X | |
| Reconhecimento do gasto | #6XX | Gastos | X | |
| | #281 | Diferimentos – Gastos a reconhecer | | X |

Tabela 6 – Contabilização de um gasto referente ao período económico seguinte

Fonte: Elaboração Própria

Por sua vez, a conta #282 é referente a recebimentos verificadas no exercício económico mas que apenas serão reconhecidas nos exercícios económicos seguintes, momento no qual acontecerá o respetivo rendimento, tais como os montantes das rendas recebidas, encontrando-se na tabela nº7, um exemplo da contabilização de um rendimento referente ao período económico seguinte.

| Período | Conta | Descrição | Débito | Crédito |
|------------------------------|-----------|---|--------|---------|
| Obtenção do rendimento | #11 / #12 | Caixa / Depósitos à Ordem | X | |
| | #282 | Diferimentos – Rendimentos a reconhecer | | X |
| Reconhecimento do rendimento | #7XX | Rendimentos | | X |
| | #282 | Diferimentos – Rendimentos a reconhecer | X | |

Tabela 7 – Contabilização de um rendimento referente ao período económico seguinte

Fonte: Elaboração Própria

Neste âmbito, inicialmente tive a meu cargo a decomposição dos saldos das diversas subcontas da conta #28 à data de 31 de Dezembro. Posteriormente, tinha a meu cargo a análise de várias amostras da conta #281, incidindo a minha análise maioritariamente em diferimentos relativos a seguros, rendas, serviços bancários e juros bancários.

Para realizar a análise era necessário recolher os documentos junto da entidade auditada para a verificação da correta periodização económica e, após obter os documentos de suporte, era necessário averiguar se a entidade diferiu, adequadamente as despesas que não são gastos do ano

corrente, mas sim do(s) ano(s) seguinte(s). Era também fundamental avaliar se os diferimentos transitados de anos anteriores foram corretamente tratados, devendo a conta #281 ser debitada no momento do pagamento por contrapartida de, por exemplo, uma conta #12 e devendo ser creditada à medida que o gasto vai ocorrendo, por contrapartida de uma conta de gastos, ou seja, de uma conta da classe #6.

Para isso, procedeu-se à verificação dos cálculos aritméticos no que respeita à atribuição da quota-parte do gasto imputado a cada exercício e avaliou-se a consistência dessa atribuição, elaborando um papel de trabalho com informação relativa ao documento de suporte obtido que continha igualmente os cálculos efetuados e as diferenças verificadas.

Deste modo, o objetivo da minha análise nesta área era verificar se os saldos destas contas encontravam-se corretamente contabilizados, atendendo ao princípio da periodização económica e, por outro lado, comprovar que os valores registados eram posteriormente transferidos para as respetivas contas de gastos e rendimentos.

4.7. Apresentação e discussão dos resultados

O objetivo deste relatório, tal como já antes referido, era averiguar se os auditores, ao longo do seu trabalho, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Para o estudo de caso foram elaboradas três asserções fundamentais, surgidas a partir das perguntas de investigação elaboradas ao longo da revisão da literatura efetuada. Estas asserções necessitam de ser testadas face aos resultados obtidos, de forma a concluir se as asserções subjacentes foram ou não validadas, de modo a obter um resultado final relativamente ao modelo de análise.

No entanto, como o estudo realizado é meramente qualitativo, uma vez que os dados apenas foram obtidos através da realização de uma entrevista e através da observação, traduzida na descrição das diversas atividades realizadas ao longo do estágio, não é possível quantificar com precisão a validação das asserções de análise.

Assim sendo, face ao trabalho desenvolvido pressupôs-se um grau de razoabilidade entre 75%-100% para as asserções 1 e 2 porque se crê que os resultados analisados assim o permitam. Para a asserção 3, que se relaciona com o risco de Auditoria, pressupôs-se uma preponderância de 50%-100%.

| Asserção | Perguntas de Investigação | Das atividade de estágio e da entrevista realizada | % Validação |
|----------------|--|---|-------------|
| A ₁ | Existe colaboração por parte do Conselho de Administração em fornecer informação para o sucesso do trabalho do auditor? | Verifiquei que existia uma grande colaboração das entidades auditadas em fornecer a informação necessária quando solicitada. | 75 – 100 |
| | Existem situações imputáveis à entidade auditada que impedem o ROC de aplicar procedimentos indispensáveis para a certificação dos registos contabilísticos? | Observei que, geralmente, as entidades auditadas não colocam obstáculos à equipa de Auditoria na execução de procedimentos considerados indispensáveis. | |
| A ₂ | A natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de Auditoria a realizar pelo auditor dependem do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade? | Observei que, normalmente, um Sistema de Controlo Interno eficaz garante uma maior qualidade da informação contabilística. | 75 – 100 |
| | Os auditores alteraram os procedimentos de Auditoria para a obtenção de mais informação na deteção de irregularidades para proteção dos investidores? | Verifiquei que para áreas mais sensíveis, suscetíveis a um maior número de erros e fraudes, eram executados procedimentos de Auditoria em maior número e profundidade. | |
| A ₃ | A independência do auditor é fundamental para assegurar a qualidade do seu trabalho? | Observei que a independência é um requisito fundamental na atividade de Auditoria, existindo no entanto ameaças que a afetam. | 50-100 |
| | O Controlo Interno previne a ocorrência de erros e irregularidades ou, não sendo possível, minimiza as suas consequências? | Observei que dependendo da eficácia do Sistema de Controlo Interno implementado, que depende quer das características da entidade quer da natureza das operações, este previne ou | |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | minimiza a ocorrência de erros e irregularidades. | |
| | A informação financeira divulgada e comunicada aos <i>stakeholders</i> encontra-se isenta de erros e fraudes materialmente relevantes? | Observei que, geralmente, a opinião do auditor encontra-se isenta de erros e distorções materialmente relevantes. | |

Tabela 8 – Validação do Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria

Assim, relativamente à asserção A₁ que tinha como finalidade averiguar se o auditor, ao longo do seu trabalho, obtém prova suficiente e apropriada de forma a exercer o seu julgamento profissional com baixo risco de distorção material, através da observação direta pode-se validar esta asserção, uma vez que ao longo das várias atividades realizadas constatei que existia uma forte colaboração das entidades em facultar a informação necessária para a execução da atividade de Auditoria, não se tendo verificado, geralmente, situações imputáveis à entidade auditada que impediram o ROC de aplicar os procedimentos indispensáveis para a certificação dos registos contabilísticos. Também através da resposta obtida com a entrevista realizada, que pode ser consultada na íntegra no apêndice nº1 deste relatório, nomeadamente, com a resposta obtida à questão nº3, pode-se constatar que podem existir situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos necessários para a obtenção de prova suficiente e apropriada. No entanto, e tendo ainda em conta a resposta do entrevistado, pode-se concluir que, geralmente, as situações mais complexas de resolver são externas à entidade auditada. Deste modo, a asserção A₁ é validada, em cerca de 75% a 100%, uma vez que, geralmente, a equipa de Auditoria obtém prova suficiente e apropriada, facilitando um julgamento profissional com baixo risco de distorção material.

Relativamente à asserção A₂, que tinha como objetivo apurar se o risco de Auditoria pode ser diminuído através do aumento da realização de procedimentos de Auditoria, através da observação e da execução de vários procedimentos ao longo do estágio curricular realizado, validei esta asserção em cerca de 75% a 100%, uma vez que pude constatar que para áreas mais vulneráveis, propícias a um maior número de erros e fraudes, foram aplicados procedimentos de maior extensão, tendo realizado vários procedimentos, nomeadamente na rúbrica de Meios Financeiros Líquidos, através da análise das conciliações bancárias. Também na rúbrica dos Inventários tive oportunidade de realizar vários procedimentos substantivos, tal como a contagem física dos mesmos, que diminui a probabilidade de sobrevalorização ou subavaliação dos Inventários pela empresa e, por isso mesmo, o risco de Auditoria. Também através da resposta obtida à entrevista realizada (apêndice nº1), nomeadamente à questão nº5, pode-se constatar que o Sistema de Controlo Interno implementado nas entidades auditadas influencia a natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de Auditoria a realizar e, deste modo, a existência de um

sistema eficaz garante uma maior qualidade da informação contabilística, reduzindo o risco de distorção da mesma. Assim sendo, a asserção A₂ foi também validada entre 75% a 100%.

A terceira asserção, A₃, tinha como finalidade averiguar se a existência de determinados riscos condiciona a obtenção, pela parte do auditor, de uma segurança razoável sobre se as Demonstrações Financeiras, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes. Relativamente a esta asserção, pode-se constatar através da resposta obtida à entrevista realizada (apêndice nº1), nomeadamente através da resposta obtida à questão nº 6, que existem riscos que condicionam a obtenção de uma garantia razoável pelo auditor, sendo, na perspetiva do entrevistado, a asserção de plenitude a asserção que apresenta maior risco, especialmente na área dos passivos contingentes, sendo também realçado nesta questão, pelo entrevistado, o risco de uma opinião incorreta acerca da continuidade das entidades. A resposta obtida à questão nº4 revela que o Sistema de Controlo Interno possui um papel fundamental na prevenção de erros ou, não sendo possível, contribui para a minimização das suas consequências. No entanto, a obtenção de informações fidedignas depende do grau de eficácia do mesmo que, na perspetiva do entrevistado, depende das características da entidade e da natureza das operações. A resposta obtida à questão nº2 revela que a independência é um requisito fundamental na atividade de Auditoria sendo, na opinião do entrevistado, a pressão sobre os honorários a ameaça principal verificada pelos auditores na execução da sua independência. A resposta à questão nº1 revela que a atividade de Auditoria contribui para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro divulgado aos *stakeholders*, uma vez que a opinião de um perito qualificado sobre a qualidade da informação financeira proporciona um aumento da confiança dos utentes da informação. Deste modo, pode-se concluir que a asserção A₃ é validada entre 50% a 100% pois, na opinião do entrevistado, existem riscos que condicionam a obtenção de uma segurança razoável, pelos auditores, acerca das Demonstrações Financeiras, encontrando-se, contudo, a opinião destes profissionais, geralmente, isenta de erros e distorções materialmente relevantes.

Deste modo, podemos concluir que o modelo anteriormente apresentado foi validado, pelo menos em 66,66% [(75%+75%+50%) /3], concluindo-se assim que os auditores, geralmente, obtêm uma segurança razoável de que as Demonstrações Financeiras, tomadas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

CAPÍTULO V – CONCLUSÃO

CONCLUSÃO

O principal objetivo do relatório de estágio elaborado era averiguar se os auditores, no exercício das suas funções, conseguem obter uma segurança razoável, de que as Demonstrações Financeiras, consideradas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Para responder a esta questão foi, inicialmente, realizada uma revisão da literatura que permitiu compreender os principais conceitos relativos à atividade de Auditoria Financeira, nomeadamente os princípios, normas e diretivas subjacentes a esta atividade, a importância da ética, da deontologia profissional e da independência no processo de Auditoria, o conceito de Controlo Interno e a importância da sua implementação, o conceito de Risco de Auditoria e os seus principais componentes e a relação existente entre Risco de Auditoria, Materialidade e Prova de Auditoria.

Face às perguntas de investigação obtidas, motivadas pela revisão da literatura efetuada, foi construído um modelo de análise, de forma a articular as várias asserções construídas, tendo sido realizado um caso prático de forma a enquadrar a revisão da literatura elaborada.

O caso prático efetuado consistiu na realização de um estágio curricular, durante seis meses, na sociedade “UHY & Associados, SROC, Lda.”, que me permitiu compreender os vários procedimentos utilizados em Auditoria, nomeadamente através da observação e da execução direta deste conjunto de técnicas e métodos. Para além disto, foi realizada uma entrevista a um sócio revisor de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas independente à entidade de acolhimento do estágio, que proporcionou uma melhor compreensão dos temas abordados.

Assim, e tendo em conta a metodologia utilizada, pode-se concluir que o modelo de análise construído foi validado em pelo menos 66,66%, uma vez que a asserção A_1 e a asserção A_2 foram validadas, cerca de 75 a 100%, e a asserção A_3 foi também validada, cerca de 50 a 100%.

Perante os dados obtidos, pode-se assim concluir que a opinião do auditor é, geralmente, e para os casos analisados, bem fundamentada e isenta de erros e distorções materialmente relevantes, concluindo-se, deste modo, que os auditores no decorrer da sua atividade obtêm, normalmente, uma segurança razoável acerca das Demonstrações Financeiras auditadas.

Assim, o presente relatório contribuiu para a ampliação dos meus conhecimentos relacionados com a atividade de Auditoria, permitindo aprofundar os principais conceitos subjacentes a esta atividade, tais como as principais fases, princípios, normas e diretivas, através da realização de uma componente prática.

Limitações no Estudo

Como limitações a este estudo será de referir o facto do presente trabalho ser elaborado com base no estágio curricular realizado e, assim sendo, as conclusões obtidas com a realização deste estágio apenas se referem à entidade em causa, não podendo os resultados ser generalizados.

Uma outra limitação deste estudo é referente ao facto de apenas se ter obtido uma entrevista para a recolha de dados qualitativos que, apesar de representar a posição de um ROC independente à entidade de acolhimento do estágio, tal como pretendido, não deixa de ser a opinião de apenas um indivíduo.

Perspetivas Futuras

Como sugestões para investigações futuras podemos destacar a comparação de relatórios de estágio em outras SROC, considerando esta comparação uma mais-valia acrescida para trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, A.R.M. (2014). *Relatório de estágio*. Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade – ramo: Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Almeida, B.J.M. (2005). *Análise comparativa das filosofias de auditoria*. Revista Contabilidade & Finanças, nº37 – Janeiro/Abril 2005.
- Almeida, B.J.M. (2014a). *Manual de auditoria financeira – uma análise integrada baseada no risco* (1ª Edição). Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, L.C.C. (2011). *Os pilares de uma auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Almeida, M.L.F. (2015). *A fraude de relato financeiro e a independência dos auditores*. Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas – especialização em Auditoria Contabilística, Económica e Financeira, Universidade Autónoma de Lisboa.
- Alves, M.J.E. (2015). *O papel da qualidade e auditoria interna na gestão de um município – estudo de caso: a câmara municipal da Maia*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Antunes, R.J.F. (2015). *Relatório de estágio – a vertente prática da auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Attie, W. (2000). *Auditoria – Conceitos e aplicações* (3ª Edição). São Paulo: Editora Atlas.
- Barbier, E. (1992). *Auditoria interna – como? porquê?*. Mem Martins: Edições Cetop.
- Barrote, I. (2010). *A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas*. Revista – Revisores e Auditores, nº51 – Outubro/Dezembro 2010.
- Cancela, C.S.G. (2010). *As asserções subjacentes às demonstrações financeiras e a emissão de opinião como elemento chave de uma auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Carneiro, S.E.S.M. (2013). *Avaliação de desempenho como instrumento para a sustentabilidade competitiva na gestão de recursos humanos: estudo de caso Enapor, SA (Porto Grande)*. Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas, Universidade do Mindelo.
- Carreira, F.J.A. (2013). *Auditoria financeira*. Relatório para a obtenção de título de agregado no ramo de conhecimento em Ciência Empresariais, Universidade Fernando Pessoa.
- Carvalho, M.P.F. (2012). *O processo de auditoria inerente às funções de um auditor júnior*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Catalão, J.P.F. (2015). *O papel do consultor fiscal na auditoria financeira externa*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão Financeira, Instituto Superior de Gestão – Business & Economics School.

- Claro, B.J.D.V. (2013). *O caminho da revisão legal de contas num contexto de crise financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão – especialização em Contabilidade, Universidade de Évora.
- Coelho, C.S.M. (2012). *O caminho da revisão de contas*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Cordeiro, A.C. (2011). *Auditoria financeira: a definição da materialidade e o seu impacto no trabalho de auditoria*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Cordeiro, J. (2014). *Controlo de gestão e auditoria*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). *Internal control – Integrated framework*.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992). *Internal control – Integrated framework*.
- Costa, C.B. (2010). *Auditoria financeira – teoria & prática* (9ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Coutinho, C. (2011). *Metodologia de Investigação em ciências sociais e humanas: teoria e prática*. Coimbra: Edições Almedina.
- Dionísio, D. (2015). *Relatório de Estágio – Manuel Domingues & Associado, SROC*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- DRA 230 (1998) – *Papéis de trabalho*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- DRA 320 (1999) – *Materialidade de revisão/auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- DRA 400 (2000) – *Avaliação do risco de revisão/auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- DRA 510 (1998) – *Prova de revisão/auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- DRA 700 (2001) – *Relatório de revisão/auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- Duarte, L.S. (2010). *Auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Figueiredo, C.M.A. (2012). *O contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Figueiredo, J.D. (2011). *A independência dos auditores*. Relatório de Estágio do Mestrado em Ciências Empresariais, Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Fortin, M.F. (2003). *O processo de investigação – da concepção à realização*. (3ª Edição). Loures: Lusociência
- Gomes, L.C.S.M. (2010). *Auditoria e a informação financeira relevante num contexto de crise financeira mundial*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

- Guimarães, J.F.C. (2005). *A certificação (legal) das contas*. Revista Contabilidade e Finanças da APPC.
- Heliodoro, P.A.G.P. (2014). *A mudança de auditor e o relatório de auditoria financeira*. Tese do Doutoramento em Gestão – especialização em Contabilidade, Universidade Aberta.
- Inácio, H.C. & Fernandes, L.M.O. (2012). *Alterações normativas e efeitos na opinião do auditor – evidência do PSI 20*. Estudos do ISCA, Série IV – Nº3.
- ISA 200 (2009). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. International Federation of Accountants.
- ISA 220 (2009). *Quality control for an audit of financial statements*. International Federation of Accountants.
- ISA 230 (2009). *Audit documentation*. International Federation of Accountants.
- ISA 315 (2009). *Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*. International Federation of Accountants.
- ISA 320 (2009). *Materiality in planning and performing audit*. International Federation of Accountants.
- ISA 450 (2009). *Evaluation of misstatements identified during the audit*. International Federation of Accountants.
- ISA 500 (2009). *Audit evidence*. International Federation of Accountants.
- ISA 520 (2009). *Analytical procedures*. International Federation of Accountants.
- ISA 700 (2009). *Forming an opinion and reporting of financial statements*. International Federation of Accountants.
- Lapa, C.S.G.B.P. (2014). *Auditoria às demonstrações financeiras num contexto de crise – estudo de caso: inquérito às sociedades de revisores oficiais de contas das empresas cotadas na CMVM*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Lei 140/2015, de 7 de setembro (2015). *Estatuto da Ordem dos revisores oficiais de contas*. Diário da República nº174 - 1ªsérie. Assembleia da República. Obtido em 18/05/2016: <https://dre.pt/application/file/70202882>.
- Lima, P.N.D. (2014). *O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Magalhães, S.A.M. (2010). *Materialidade em auditoria: o problema da sua aplicação prática*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e gestão* (1ªEdição). Lisboa: Editorial Presença.
- Melo, A.G.P. (2014). *A rotação das sociedades de auditoria: estudo dos pareceres do PSI geral*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

- Mendes, A.R.V.S. (2013). *Identificação dos fatores influenciadores para a escolha de uma profissão: estudo de caso do revisor oficial de contas nos distritos de Santarém e Leiria*. Dissertação de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, Instituto Politécnico de Tomar.
- Mendes, N.R. (2012). *A contribuição de um auditor de primeiro ano num processo de revisão às demonstrações financeiras*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Miranda, M.F.R. (2011). *O papel das multinacionais de auditoria na actuação do International Accounting Standards Board*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria, Instituto Politécnico de Bragança.
- Monteiro, M.L.D.R. (2015). *A auditoria financeira e controlo interno: uma abordagem prática*. Projeto aplicado para obtenção do grau de mestre em Gestão - Especialização em Contabilidade, Escola Superior de Tecnologia e Gestão.
- Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria interna – Função e processo* (3ªEdição). Lisboa: Áreas Editora.
- Moreira, C.S.C. (2014). *Auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Motta, J.M. (1992). *Auditoria – Princípios e técnicas* (2ªEdição). São Paulo: Editora Atlas.
- Nunes, S.M.S.N.P. (2014). *Proposta de implementação do gabinete de auditoria interna no município de Tarouca*. Projeto aplicado para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Gestão Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- OROC (2011). *Código de ética da ordem dos revisores oficiais de contas*. Obtido em 10/08/2016: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>
- Pereira, N.J. (2014). *A avaliação da materialidade em auditoria – problemática do julgamento profissional*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – ramo: Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Pinheiro, C.G.A. (2013). *Acrescentar valor à organização com a auditoria interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pinho, C.P.R.S. (2009). *A utilização de procedimentos analíticos de auditoria – o caso português*. Doutoramento em Gestão – área de especialização: Contabilidade, Universidade Aberta.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L.V. (2005). *Manual de investigação em ciências sociais* (4ªEdição). Lisboa: Gradiva.
- Rodrigues, A.M. & Lopes, I.T. (2007). *A certificação legal de contas em Portugal – o caso das sociedades com valores mobiliários admitidos à cotação*. Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controlo de Gestão.
- Rodrigues, C.M.P.N.F. (2010). *Documentação de auditoria: requisitos e importância na melhoria da qualidade das auditorias*. Revista – Revisores e Auditores, nº48 – Janeiro_Março 2010.

- Rodrigues, S.P.S. (2013). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Salgado, A.R.C. (2011). *Amostragem em auditoria*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Santos, A. S. P. (2014). *Procedimentos substantivos em auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, Instituto Politécnico de Tomar.
- Santos, E.C. & Pereira, A.C. (2004). *O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil*. Revista Administração On Line. FECAP. Volume 5, número 3, julho/agosto/setembro.
- Simões, B.M.R. (2014). *O processo de auditoria bancária*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Simões, D.I.C. (2010). *Auditoria financeira – a perspectiva do auditor júnior*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Soares, Z.S. (2014). *O impacto de relatório de auditoria na credibilização da informação financeira e na tomada de decisões pelos utentes desta informação*. Dissertação de Licenciatura em Contabilidade e Administração – ramo de Auditoria, Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais.
- Sousa, A.M.C.P. (2013). *Governo das sociedades: o papel do auditor externo. O caso português – NYSE EURONEXT LISBON*. Dissertação de Mestrado em Gestão, Universidade de Coimbra.
- Sousa, M.J. & Baptista, C.S. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios (2ª Edição)*. Lisboa: PACTOR.
- Sousa, R.M.V.C. (2011). *Os riscos associados a um processo de auditoria financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Economia – Especialização em Economia Financeira, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Teixeira, M.F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos (Volume I)*. Lisboa.
- Valente, L.S.P. (2014). *O contributo para um sistema de controlo interno em uma entidade do setor não lucrativo – estudo de um caso de uma IPSS*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

APÊNDICES

ENTREVISTA

Nome: Hélder Manuel Martins Pereira

Cargo: Sócio Revisor

Empresa: PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda.

- 1. Na atual crise financeira, considera que a atividade de auditoria, materializada no relatório de auditoria, contribui para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro divulgado aos *stakeholders*? Em caso afirmativo, de que forma? Para além disto, considera que todas as informações relevantes obtidas pelo auditor encontram-se expressas neste relatório?**

Sim, apesar das insolvências decorrentes da própria crise, criarem um clima de desconfiança sobre a qualidade dos trabalhos de auditoria. Pela confiança proporcionada pela existência duma opinião independente dum perito qualificado, sobre a qualidade da informação financeira. Não porque a crise tornou os leitores das contas mais exigentes, nomeadamente em aspetos como a capacidade das entidades prosseguirem em continuidade a sua atividade, o que obrigou à revisão dos conteúdos dos relatórios, em especial nas Entidades de Interesse Público, estando já em vigor para as auditorias ao ano de 2016.

- 2. Considera a independência um requisito fundamental na atividade de auditoria? Em caso afirmativo, considera que esta aumenta a confiança dos utentes da informação financeira? Para além disto, e na sua opinião, que ameaças afetam a independência dos auditores?**

Sim. Sim, desde como previsto a independência, seja garantida quer na perspetiva do auditor, perante si, quer na perspetiva dum olhar dum terceiro sobre o auditor. As ameaças principais são as decorrentes da pressão sobre o abaixamento dos honorários de revisão e o pagamento ser efetuado pelo auditado.

- 3. Considera que existem situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos necessários e, desta forma, impedem a obtenção de prova suficiente e apropriada? Em caso afirmativo, considera que estas situações são imputáveis à entidade auditada?**

Sim. Não necessariamente, depende das situações em concreto, por experiência as situações mais complexas de resolver são externas à entidade auditada.

- 4. Considera que o sistema de controlo interno possui um papel fundamental na prevenção de erros ou, não sendo possível, contribui para a redução das suas consequências, que por sua vez, aumenta a probabilidade de obter informações fidedignas e facilita a tomada de decisão aos utilizadores da informação financeira?**

Sim. Dependendo o grau de aderência á afirmação da eficácia do mesmo, que por sua vez depende quer das características da entidade quer da natureza das operações.

- 5. Considera que o sistema de controlo interno implementado nas entidades a auditar influencia a natureza, o alcance e a extensão dos procedimentos de auditoria a realizar? Na sua opinião, este contribui para a diminuição do risco de auditoria? Em caso afirmativo, de que forma?**

Sim. Sim. Porque um sistema de controlo interno eficaz garante uma maior qualidade de informação contabilística, reduzindo o risco de distorção da mesma.

- 6. Considera que existem riscos que condicionam a obtenção de uma garantia razoável, pela parte do auditor, sobre se as demonstrações financeiras, quando consideradas como um todo, encontram-se isentas de erros e distorções materialmente relevantes? Em caso afirmativo, quais os principais riscos associados ao processo de auditoria? Para além disto, e de uma forma generalizada, considera que a opinião do auditor encontra-se isenta de erros e distorções materialmente relevantes?**

Sim. Por definição o risco de auditoria é o risco de o auditor dar uma opinião limpa quando as DF's não estão isentas de erros materialmente relevantes, em concreto a asserção de auditoria de maior risco é a plenitude em especial nas áreas dos passivos contingentes, acresce na atual conjuntura o risco duma opinião incorreta sobre a continuidade. Sim, genericamente a apreciação da qualidade da opinião dos auditores é que a mesma se encontra isenta de erros e distorções materialmente relevantes.

APÊNDICE 2 – Papéis de Trabalho (IVA)

Data: Fevereiro.2016
Preparado por: JC
Revisão por: _____

Empresa: XXXX
Período: 31. Dezembro.2015
Assunto: Retorno do IVA

| | Jan | Fev | Már | Abr | Mai | Jun | Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez | TOTAL ANUAL |
|--|-------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-------------|
| Transmissões de bens e Prestações | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 6% | | | | | | | | | | | | |
| 5 | 13% | | | | | | | | | | | | |
| 3 | 23% | | | | | | | | | | | | |
| 7 | | | | | | | | | | | | | |
| 8 | | | | | | | | | | | | | |
| 9 | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | | | | | | | | | | | | | |
| 12 | | | | | | | | | | | | | |
| 14 | | | | | | | | | | | | | |
| 15 | | | | | | | | | | | | | |
| 16 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Sub-total</i> | | | | | | | | | | | | |
| Imposto a favor do Estado | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | 6% | | | | | | | | | | | | |
| 6 | 13% | | | | | | | | | | | | |
| 4 | 23% | | | | | | | | | | | | |
| 11 | | | | | | | | | | | | | |
| 13 | | | | | | | | | | | | | |
| 17 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Sub-total</i> | | | | | | | | | | | | |
| Imposto Dedutível | | | | | | | | | | | | | |
| 20 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Existências</i> | | | | | | | | | | | | |
| 21 | 6% | | | | | | | | | | | | |
| 23 | 13% | | | | | | | | | | | | |
| 22 | 23% | | | | | | | | | | | | |
| 24 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Sub-total</i> | | | | | | | | | | | | |
| Regularizações a favor empresa a favor Estado | | | | | | | | | | | | | |
| 40 | | | | | | | | | | | | | |
| 41 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Sub-total</i> | | | | | | | | | | | | |
| Total de IVA apurado | | | | | | | | | | | | | |
| Excesso a reportar | | | | | | | | | | | | | |
| 61 | | | | | | | | | | | | | |
| 65 | | | | | | | | | | | | | |
| 67 | | | | | | | | | | | | | |
| | <i>Regularizações a favor do SP</i> | | | | | | | | | | | | |
| 81 | | | | | | | | | | | | | |
| | TOTAL | | | | | | | | | | | | |

IVA - 31/12/2015

A32

Data Limite
Data Entrega
Data Pagamento
Dentro Prazo Entrega
Dentro Prazo Pagamento
Pagamento
Entidade
Controlo

Notas:

Contribuições:

Empresa: XXXX
 Período: 31/12/2015
 Assunto: Obrigações Fiscais

Data: Maio.16
 Preparado por: JC
 Revisto por: _____

| Mês | Declarações de IRS | | Mês seguinte a declaração | P3C1 | | | | | | |
|-----------------------------|---------------------------------------|------------|---------------------------|-----------|-----------|----------------|------------|--------------|----------|---------|
| | Residentes | Residentes | | | | | | | | |
| | IRS Depend. | IRS Prof. | Prediais (IRS+IRC) | Sobretaxa | Total IRS | Dt Limite Pag. | Valor Pago | Dt Pagamento | Entidade | Nº Dias |
| Janeiro | | | | | | | | | | |
| Fevereiro | | | | | | | | | | |
| Março | | | | | | | | | | |
| Abril | | | | | | | | | | |
| Maió | | | | | | | | | | |
| Junho | | | | | | | | | | |
| Julho | | | | | | | | | | |
| Agosto | | | | | | | | | | |
| Setembro | | | | | | | | | | |
| Outubro | | | | | | | | | | |
| Novembro | | | | | | | | | | |
| Dezembro | | | | | | | | | | |
| Decomposição Saldos: | | | | | | | | | | |
| Conta 2421 | IRS - Trab Dep Residentes + sobretaxa | | | | | | 0 € | | | |
| | Saldo 31 Dez 15 | | | | | | | | | |
| Conta 2422 | IRS - Trabalho Independente | | | | | | 0 € | | | |
| | Saldo 31 Dez 15 | | | | | | | | | |
| Conta 2424 | Rendimentos prediais | | | | | | 0 € | | | |
| | Saldo 31 Dez 15 | | | | | | | | | |
| Simbologia: | | | | | | | 0 € | P3C | | |
| Conclusão: | | | | | | | | | | |

