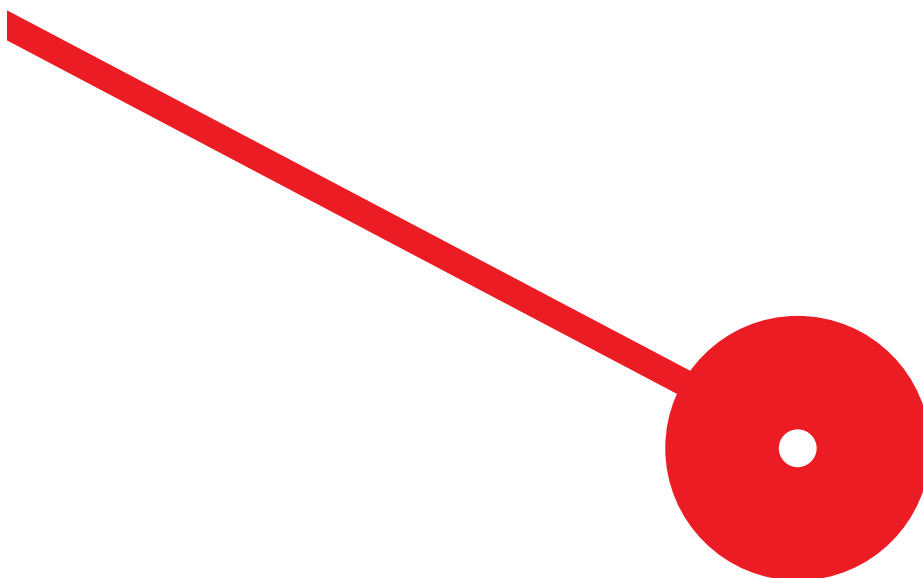




Auditoria a Entidades Menos Complexas: Relatório de Estágio

Maria Luís Lopes Mesquita

10/2024

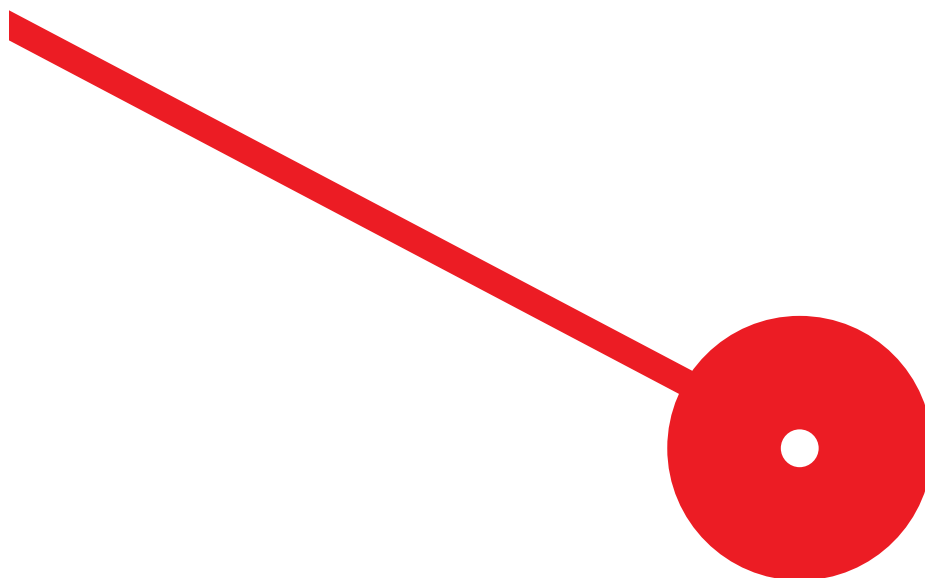




Auditoria a Entidades Menos Complexas: Relatório de Estágio

Maria Luís Lopes Mesquita

Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Professora Especialista Dr.ª Mónica D'Orey.



Agradecimentos

Em primeiro lugar, gostaria de expressar a minha sincera gratidão aos meus familiares e amigos. O vosso apoio, motivação, incentivo, ajuda e compreensão foram fundamentais para a concretização deste relatório de estágio. Cada palavra de encorajamento e cada gesto de apoio fizeram toda a diferença ao longo deste percurso.

Agradeço também à Professora Especialista Dra. Mónica D'Orey, que me orientou desde o primeiro dia com dedicação e perseverança. O seu acompanhamento e sugestões de melhoria, em cada fase de desenvolvimento deste trabalho, permitiram-me superar este grande desafio e concluir o Mestrado em Auditoria com um verdadeiro sentimento de realização.

Um agradecimento especial à Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, MGI & Associados, que me acolheu durante o estágio de 9 meses, pela oportunidade de aprender e crescer neste ambiente profissional. Ao Dr. Pedro Almeida, que foi o meu orientador de estágio, pela transmissão de um pensamento crítico e perspicaz em auditoria. Ao Dr. Joel Moura pelos ensinamentos sobre a importância de um trabalho rigoroso e atento aos detalhes. À Dra. Manuela Ferreira pela sabedoria partilhada e pela paixão contagiante que nutre pela profissão de auditoria. E por fim, aos meus colegas de trabalho pela entajuda e pelo espírito de colaboração.

O meu sincero agradecimento a todos, os que foram imprescindíveis para o meu desenvolvimento académico, profissional e pessoal.

Resumo

O presente relatório visa estudar a temática da auditoria a entidades de menor complexidade, explorando as dificuldades sentidas por vários profissionais da área na aplicação das ISA gerais, e o possível impacto da *ISA for LCE* na condução de uma auditoria.

Este relatório destaca o papel crucial das PME tanto a nível nacional como internacional e a importância da nova norma, *ISA for LCE*, no decorrer de auditorias a entidades de menor complexidade.

A investigação foi conduzida utilizando uma metodologia qualitativa, com recurso à execução de auditorias completas a entidades de pequena e média dimensão, tendo por base as ISA gerais. Adicionalmente, foram realizadas indagações ao orientador de estágio e aos colegas de trabalho e utilizados os métodos de observação, recolha de evidência e análise documental.

Com base no estágio desenvolvido na Sociedade de Revisores Oficiais de Contas MGI & Associados e na revisão da literatura foi possível concluir que quer sejam aplicadas as ISA gerais ou a *ISA for LCE* a qualidade e a eficiência do trabalho de auditoria devem manter-se. A *ISA for LCE* surgiu como um grande passo na evolução do trabalho de auditoria ao condensar numa única norma os aspetos relevantes à condução de uma auditoria a entidades menos complexas.

Palavras chave: LCE, *ISA for LCE*, PME, Auditoria

Abstract

The report aims to study the subject of auditing less complex entities, exploring the difficulties felt by various professionals in the field in applying general ISAs, and the possible impact of the ISA for LSE on the conduct of an audit.

This report highlights the crucial role of the SMEs at both a national and international level and the importance of the new standard, *ISA for LCE*, when auditing less complex entities.

The investigation was carried out using a qualitative methodology, using complete audits of small and medium-sized entities, based on the general ISAs. Additionally, questions were made to the internship supervisor and work colleagues, and the methods of observation, evidence gathering and document analysis were used.

Based on the internship carried out at MGI & Asociados and the literature review, it was possible to conclude that whether the general ISAs or the ISA for LSE are applied, the quality and efficiency of the audit work must be maintained. The ISA for LSE surges as a major step forward in the evolution of auditing work, condensing relevant aspect of auditing less complex entities into a single standard.

Key words: LCE, *ISA for LCE*, SME, Audit

Índice geral

Capítulo - Introdução.....	1
Capítulo I - Revisão da Literatura	3
1 Pequenas e Médias Empresas	4
1.1 Impacto das PME em Portugal e na Europa	4
1.2 Definições e Requisitos de PME	6
1.2.1 Definição adotada pelo IAPMEI:	6
1.2.2 Definição adotada pelo Sistema de Normalização Contabilística:	9
1.2.3 Definição adotada pelas Normas Internacionais de Auditoria	11
2 Normas Aplicáveis à Revisão Legal de Contas em Portugal	12
3 Evolução do Sistema Contabilístico	13
4 Norma Internacional de Auditoria para entidades menos complexas	14
4.1 Vantagens da aplicação da Norma.....	19
4.2 Requisitos de aplicação da norma	20
4.2.1 Proibições específicas:.....	21
4.2.2 Características Qualitativas	22
4.2.3 Limites Quantitativos:	25
4.3 Limitações do Normativo atualmente aplicável às PME	27
4.4 Perspetivas futuras da aplicação do Normativo independente às PME.....	30
4.4.1 Sugestões de melhoria	34
4.4.2 Expectativas da <i>ISA for LCE</i> nas diferentes jurisdições.....	36
4.5 Questões de investigação.....	37
Capítulo II - Metodologia.....	38
5 Tipo de Metodologias	39
5.1 Metodologia Qualitativa	39
5.2 Metodologia Quantitativa	40
5.3 Metodologia Utilizada	41

5.3.1	Construção das Aserções de Análise	41
5.3.2	Construção do Modelo de Análise	43
Capítulo III - Estágio		44
6	Motivação	45
6.1	Caracterização da Entidade	45
6.2	Objetivo e Áreas de Incidência do Estágio.....	46
6.3	Tarefas Realizadas	47
6.4	Aplicação das ISA gerais na prática a entidades menos complexas.....	54
Capítulo IV - Discussão dos resultados		56
7	Discussão de Resultados.....	57
Capítulo V - Conclusão		63
8	A importância da realização de um estágio para a conclusão do Mestrado em Auditoria	64
8.1	Conclusão	64
9	Limitações ao Estudo	66
10	Perspetivas Futuras	66
Referências bibliográficas		67
Anexos		74
Anexo 1-	Índice programa ASD	75

Índice de Figuras

Figura 1- Pequenas e médias empresas em % do total de empresas: total e por dimensão.....	5
Figura 2 - Processo de Desenvolvimento e Aprovação da ISA for LCE (IAASB, 2023b).....	19
Figura 3 - Características qualitativas (IAASB, 2024a).....	24
Figura 4 - Processo de avaliação de adoção da ISA for LCE (IAASB, 2021).....	27

Índice de Tabelas

Tabela 1- Requisitos de PME de acordo com o IAPMEI (Comissão Europeia, 2020, p.11).....	7
Tabela 2 - Definição de PME adotada pelo SNC	10
Tabela 3 - ISA for LCE VS ISA gerais (adaptação de Esteves,2022).....	16
Tabela 4 - Estrutura ISA for LCE (adaptação de Pinheiro,2021).....	18
Tabela 5 - Definição de pequena empresa do Departamento de Desenvolvimento de Pequenas Empresas da África do Sul (Department of Small Business Development, 2023).....	27
Tabela 6 - Sugestões de melhoria ISA for LCE	35
Tabela 7 - Síntese de perguntas retiradas da Revisão da Literatura	37
Tabela 8 - Aserções de Análise.....	42
Tabela 9 - Resumo Discussão de Resultados	62

Lista de abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AG – Arquivo Geral

AI – Ativos Intangíveis

ASD - *Audit - Auditing Software Distributor*

ASD - *Confirmation – Electronic circularizations software*

AT - Autoridade Tributária

CMA – *Cumulative Monetary Amounts Sampling*

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DMR - Declaração Mensal de Remunerações

ED– *Exposure Draft*

EMC – Entidade menos complexa

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FSE - Fornecimentos e Serviços Externos

GAT - Guias de Aplicação Técnica

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

Incoterms - *International Commercial Terms*

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA - International Auditing Standard

ISA for LCE – International Auditing Standard for Less Complex Entities

ISQM - *International Standard on Quality Management*

ISRE - *International Standard on Review Engagements*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LCE – *Less Complex Entities*

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF- PE - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro Para Pequenas Entidades

NCRF-ME - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro Para Médias Entidades

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PME – Pequenas e Médias Empresas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TI – Tecnologia da Informação

TSU – Taxa Social Única

UE – União Europeia

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

O presente relatório tem como objetivo analisar a Norma Internacional de Auditoria para Entidades Menos Complexas, *International Auditing Standard for Less Complex Entities (ISA for LCE)*, no contexto prático de um trabalho de auditoria a Pequenas e Médias Empresas (PME). Deste modo, serão analisadas duas vertentes, uma baseada nas dificuldades identificadas pelos auditores na aplicação do sistema atual de auditoria e outra nas perspectivas futuras de vários autores sobre a aplicação da nova norma, com o intuito de realçar a importância da existência de uma norma de auditoria adaptada a entidades menos complexas.

Com esta finalidade, utilizando uma metodologia qualitativa, alia-se uma componente teórica, tendo por base artigos científicos e o conhecimento obtido ao longo do Mestrado em Auditoria, a uma componente prática, tendo como suporte a experiência adquirida ao longo do estágio, bem como o debate do tema com o orientador de estágio, Revisor da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) MGI & Associados.

O estudo desta temática contribui para a percepção do relevo das PME a nível nacional e europeu, das limitações das Normas Internacionais de Auditoria gerais, *International Auditing Standard (ISA)*, e quais os benefícios para os futuros trabalhos de auditoria ao aplicar a *ISA for LCE*.

Assim, nos capítulos que se seguem serão apresentadas as diversas definições de PME, o impacto das mesmas no tecido empresarial nacional e europeu e as implicações do atual normativo de auditoria na condução de uma auditoria a entidades menos complexas. Posteriormente, será apresentada a *ISA for LCE*, confrontando-a com a aplicação das ISA gerais, com fundamento na opinião de vários autores acerca das vantagens e desvantagens da aplicação dos dois normativos. De seguida serão descritas as atividades desenvolvidas ao longo do estágio. Por último, será elaborada a discussão dos resultados, onde dará lugar a uma análise crítica da revisão da literatura com base na experiência prática adquirida ao longo do estágio.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

No presente Capítulo serão abordadas não só as múltiplas definições de Pequenas e Médias Empresas, mas também será destacada a sua relevância e impacto no tecido empresarial, a nível nacional e europeu.

Num segundo ponto, será explicitada a Norma Internacional de auditoria desenvolvida pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), para entidades de menor complexidade, como é o caso da maioria das PME.

De seguida, dar-se-á lugar à análise de duas vertentes, uma que expõe as dificuldades percecionadas pelos auditores na aplicação das Normas Internacionais de Auditoria gerais às PME e outra que alude as distintas perspetivas futuras de uma nova norma autónoma adaptada a entidades de menor complexidade.

1 Pequenas e Médias Empresas

1.1 Impacto das PME em Portugal e na Europa

Observando o dia a dia da nossa sociedade, para os mais atentos é possível perceber que a maioria das lojas, cafés, supermercados, entre muitos outros, que estão abertos ao público, são empresas familiares e de pequena dimensão. Existem, portanto, a nível nacional muitas empresas consideradas PME.

Segundo Esteves (2022) a maior parte do tecido empresarial a nível nacional é constituído por PME. “Em 2019, 99,99% das empresas portuguesas eram consideradas PME e 96,12% das PME eram microempresas” (Esteves, 2022, p.33).

Conforme Lusa (2007), Manuel Pinho, ex-ministro da economia portuguesa, considerava já na altura que as PME eram uma grande riqueza do país.

Dados mais concretos retirados de Pordata (2023), demonstram que de 2004 a 2022 as PME totalizaram 99,99% das empresas portuguesas, mantendo-se constante esta percentagem neste intervalo temporal. Consequentemente, em média 96% representam microempresas, cerca de 3% pequenas empresas e 1% médias entidades.

Em conformidade com o acima descrito apresenta-se a figura 1 com a evolução da percentagem de PME em Portugal:

Figura 1- Pequenas e médias empresas em % do total de empresas: total e por dimensão

Proporção - %

Anos	PME			
	Total	Micro	Pequenas	Médias
2004	99,9	95,4	3,9	0,6
2005	99,9	95,5	3,8	0,6
2006	99,9	95,5	3,9	0,6
2007	99,9	95,6	3,8	0,5
2008	±99,9	±95,7	±3,7	±0,5
2009	99,9	95,8	3,6	0,5
2010	99,9	95,7	3,7	0,5
2011	99,9	95,8	3,6	0,5
2012	99,9	96,0	3,4	0,5
2013	99,9	96,2	3,2	0,5
2014	99,9	96,3	3,1	0,5
2015	99,9	96,2	3,2	0,5
2016	99,9	96,2	3,2	0,5
2017	99,9	96,2	3,2	0,5
2018	99,9	96,1	3,3	0,5
2019	99,9	96,0	3,3	0,5
2020	99,9	96,0	3,3	0,5
2021	99,9	96,0	3,3	0,6
2022	99,9	96,1	3,3	0,6

Fontes/Entidades: INE, PORDATA
Última actualização: 2023-12-18

Como vimos, as PME retratam a esmagadora maioria das empresas a nível nacional, como seria de esperar. Já no contexto europeu de um modo geral poderemos julgar que a percentagem de PME será ligeiramente diferente, pois algumas empresas de maior dimensão que tem sucursais em Portugal são maioritariamente empresas internacionais com sede na Europa.

Conforme Fonseca (2022), Portugal encontra-se no “top 5” dos países da Europa com maior número de PME.

Contudo de acordo com Lambertz (2018) “(...) as PME são a coluna vertebral da economia europeia, representando 99 % de todas as empresas da União Europeia (UE) e sendo responsáveis pela criação de mais de 85 % dos novos postos de trabalho nos últimos

cinco anos, e que, juntamente com o empreendedorismo, são a chave para o crescimento económico, a inovação e a criação de emprego (...)"

Com isto depreende-se que a maioria das empresas a nível nacional e europeu são PME, tendo forte impacto social e económico.

1.2 Definições e Requisitos de PME

Apesar do elevado número de PME, tanto em Portugal como na Europa, o seu conceito não é consensual, apresentando diferentes definições:

1.2.1 Definição adotada pelo IAPMEI:

Segundo Chotas (2020) "A certificação como PME foi criada com o objetivo de simplificar e acelerar o tratamento administrativo dos processos nos quais se requer o estatuto de PME, permitir maior transparência na aplicação da definição de PME no âmbito dos diferentes apoios concedidos pelas entidades públicas e nos diferentes programas comunitários, bem como garantir que as medidas e apoios destinados às PME se apliquem apenas às empresas que demonstrem esta qualidade."

A caracterização apresentada pelo IAPMEI, Agência para a Competitividade e Inovação, de uma PME está em conformidade com a definição apresentada pela Comissão Europeia através da Recomendação 2003/361/CE.

Deste modo, de acordo com Comissão Europeia (2020), o IAPMEI adota uma definição europeia com base nos seguintes requisitos:

- Uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de dez pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.
- Uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
- Uma média empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 250 pessoas e que tem ou um volume de negócios anual que não excede 50 milhões de euros, ou um balanço anual não superior a 43 milhões de euros."

Assim sendo, constata-se que o IAPMEI certifica uma entidade como PME tendo em consideração o número de efetivos e os montantes de volume de negócios ou de balanço anuais.

É de realçar que, caso uma entidade ultrapasse o número de efetivos, este será um fator eliminatório para não se enquadrar numa das categorias aplicáveis.

Contudo, também não deverá exceder um dos dois limites do volume de negócios ou balanço.

A tabela 1, resume os limites adotados pelo IAPMEI para classificar uma entidade como PME:

Categoria da entidade	Nº Efetivos	Total Volume de Negócios/ Balanço total
Média	< 250	$\leq 50.000.000 \text{ €} / \leq 43.000.000 \text{ €}$
Pequena	< 50	$\leq 10.000.000 \text{ €} / \leq 10.000.000 \text{ €}$
Micro	< 10	$\leq 2.000.000 \text{ €} / \leq 2.000.000 \text{ €}$

Tabela 1- Requisitos de PME de acordo com o IAPMEI (Comissão Europeia, 2020, p.11)

No entanto, o IAPMEI não se baseia apenas na dimensão da entidade, tendo também em conta outros critérios como o “facto de ser detida por uma empresa de maiores dimensões, de ser associada ou parceira de uma empresa maior” (Comissão Europeia, 2020, p.4)

Chotas (2020) refere ainda que se deve ter em consideração se a empresa em causa tem relações diretas ou indiretas com outras empresas, faz parte de um grupo de sociedades ou se é efetivamente uma “empresa autónoma.

Esta distinção é necessária para estabelecer uma imagem clara da situação económica de cada empresa e visa permitir excluir do âmbito dos apoios comunitários aquelas que, na sua essência, não são verdadeiras PME (Chotas, 2020).

Neste caso, as empresas podem cumprir com os requisitos apresentados na tabela 1 e, no entanto, não serem consideradas pelo IAPMEI Pequenas e Médias Empresas.

Assim, segundo a Comissão Europeia (2020), a definição de PME divide-se em três categorias distintas, consoante o tipo de relação que possua com outras empresas:

- **Empresa autónoma:**

Empresa independente ou que possua uma ou mais parcerias com outras empresas de percentagem inferior a 25%.

- **Empresa parceira:**

Empresa que detenha uma participação entre 25% a 50%.

- **Empresa associada:**

Empresa que possua uma participação superior a 50%.

Outro aspeto que se deve ter em consideração é o conceito de “controlo”. “O controlo determina se uma empresa é ou não considerada uma empresa parceira ou uma empresa associada.” (Comissão Europeia, 2020, p.7)

Deste modo, uma entidade é considerada uma PME, de acordo com Comissão Europeia, (2020), se:

- Cumprir com a definição de empresa, ou seja, “qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerça uma atividade económica” (Comissão Europeia, 2020, p.9) e
- Caso satisfaça dois dos três critérios, cujos limites estão evidenciados na tabela 1 acima: (Comissão Europeia, 2020, p.9)
 - a. N° efetivos;
 - b. Volume de negócios anual;
 - c. Total de balanço anual.

Por sua vez os critérios supracitados devem incluir o seguinte:

- 1. N° efetivos:**

“O cálculo dos efetivos é um critério obrigatório para determinar se uma empresa pode ser considerada uma PME e, em caso afirmativo, em que

categoria de PME se insere. Se uma empresa não cumprir este critério não pode ser considerada uma PME.” (Comissão Europeia, 2020, p.10)

2. Volume de negócios anual:

“O volume de negócios anual é determinado através do cálculo das receitas que uma empresa recebeu durante o ano em causa, resultantes da venda dos produtos e da prestação de serviços correspondentes às atividades normais da sociedade, após dedução feita das reduções sobre vendas. O volume de negócios não inclui o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nem outros impostos indiretos.” (Comissão Europeia, 2020, p.13)

3. Total de balanço anual:

“O balanço total anual refere-se ao valor dos principais ativos da empresa.” (Comissão Europeia, 2020, p.13)

Tendo estas etapas em consideração qualquer empresa poderá enquadrar-se facilmente se efetivamente é considerada uma PME ou não.

1.2.2 Definição adotada pelo Sistema de Normalização Contabilística:

A Comissão Europeia reconheceu a relevância das PME, através da Diretiva 2013/34/EU que foi transposta para o direito interno através do Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de julho. Nesta sequência, segundo Silva (2016) a Comissão Europeia abraçou “uma série de programas, medidas e estímulos que afetam diretamente as PME”, como é o caso do programa *Think Small First – Small Business Act for Europe*.

De acordo com European Commission (2008), José Manuel Durão Barroso afirmou que o programa *Small Business Act* abre um caminho para uma Europa empreendedora e com menos burocracia, apoiando as PME a crescer a nível mundial.

Em 2015, o Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, republicou o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e apresenta as alterações aos requisitos de PME, que vigoram em termos contabilísticos, conforme se constata no seu art.º 9.º:

“1 - Consideram-se microentidades aquelas que, de entre as referidas no artigo¹ 3.º, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: (euro) 350 000;
- b) Volume de negócios líquido: (euro) 700 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 10.

2 - Consideram-se pequenas entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas no número anterior, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: (euro) 4 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: (euro) 8 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 50.

3 - Consideram-se médias entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas nos números anteriores, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: (euro) 20 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: (euro) 40 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

4 - Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.”

A tabela 2, resume os limites adotados pelo SNC em relação à designação de PME:

	Microentidades	Pequenas Entidades	Médias Entidades
Total Balanço	350.000€	4.000.000€	20.000.000€
Volume Negócios	700.000€	8.000.000€	40.000.000€
Nº Médio empregados	10	50	250

Tabela 2 - Definição de PME adotada pelo SNC

¹ Este artigo refere as entidades às quais é obrigatoriamente aplicável o SNC.

Caso as entidades ultrapassem em dois períodos consecutivos dois dos três limites apresentados na tabela 2 acima, as entidades deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria, a partir do terceiro período inclusive.

Contudo, as empresas podem sempre optar pela aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), conforme descrito no nº2 artigo 9º-D do Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho.

1.2.3 Definição adotada pelas Normas Internacionais de Auditoria

A ISA 200 apresenta as características qualitativas que definem uma entidade como PME:

“(a) Concentração da propriedade e gerência num pequeno número de indivíduos (muitas vezes um único indivíduo – quer seja uma pessoa singular quer seja uma outra empresa que detém a entidade, desde que o detentor tenha as características qualitativas relevantes); e

(b) Uma ou mais das seguintes:

(i) Transações lineares ou pouco complexas;

(ii) Escrituração simples;

(iii) Poucas linhas de negócio e poucos produtos dentro das linhas de negócio;

(iv) Poucos controlos internos;

(v) Poucos níveis de gerência com responsabilidade por uma vasta gama de controlos, ou

(vi) Pouco pessoal, com muitos dos empregados a deterem um vasto conjunto de responsabilidades.”

Todavia, as ISA não apresentam uma definição quantitativa de PME, o que seria uma opção mais facilmente posta em prática pelos auditores, uma vez que apresentaria limites concretos, sem margem para dúvidas, mas também mais restritos.

Posto isto, o auditor tem na sua posse duas definições quantitativas e uma definição qualitativa de PME, o que poderá causar alguma incerteza em relação à definição que o mesmo deverá considerar ao longo do seu trabalho de auditoria.

Esteves (2022) afirma que o auditor deve adotar a definição apresentada pela ISA 200 e ao mesmo tempo ter em linha de conta uma das definições quantitativas acima apresentadas. Na sua perspetiva deverá prevalecer a definição adotada pelo SNC, por ser a que se enquadra melhor na ótica das normas de auditoria.

2 Normas Aplicáveis à Revisão Legal de Contas em Portugal

É importante referir que de acordo com a Lei nº 140/2015, 7 de setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e com as alterações inseridas pela Lei nº 99-A/2021, de 31 de dezembro e pela Lei nº 79/2023, de 20 de dezembro, as empresas apenas são obrigadas a ter Revisão Legal de Contas quando:

“a) Tal resulte de disposição legal, estatutária ou contratual, ou

b) Possuam ou devam possuir contabilidade organizada nos termos dos planos contabilísticos aplicáveis e preencham os requisitos estabelecidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).”

Conforme o nº2 do Artigo 262º do CSC:

“2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

a) Total do balanço: 1.500.0000 euros;

b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.0000 euros;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.”

Relativamente ao trabalho de auditoria, os auditores financeiros devem reger o seu trabalho em conformidade com o normativo aplicável à profissão. Deste modo, devem guiar-se pelo EOROC, Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e pelas normas Internacionais de Auditoria.

Assim, a condução de uma auditoria deve ser efetuada de forma a cumprir as seguintes normas:

- Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
- Normas Internacionais de Gestão de Qualidade, *International Standard on Quality Management* (ISQM);
- Normas Internacionais de Trabalhos de Exame simplificado, *International Standard on Review Engagements* (ISRE);
- Guias de Aplicação Técnica (GAT).

3 Evolução do Sistema Contabilístico

Tal como vimos, o conceito de PME é de extrema relevância pois é possível aplicar normas contabilísticas adaptadas e simplificadas a este tipo de entidades menos complexas.

Neste sentido, o normativo contabilístico tem evoluído ao longo dos anos, de modo a adaptar-se à realidade das empresas, ao contrário das ISA gerais que pouco evoluíram a esse respeito, incluindo apenas pequenas referências às PME, ao longo das mesmas.

Assim, tem se vindo a observar uma crescente simplificação dos requisitos contabilísticos para as entidades de menor complexidade, como é o caso do Artigo 66º do CSC, que passou a dispensar as microentidades de elaborar o relatório de gestão, como prevê o número 6 do mesmo artigo:

“6 - Ficam dispensadas da obrigação de elaborar o relatório de gestão as microentidades (...)”

Para além disso, em 2009, o Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho aprovou o SNC que integrava uma norma adaptada a pequenas entidades.

Já em 2010, o conceito de pequenas entidades foi alargado e deu lugar a um regime especial simplificado para microentidades, de acordo com o Lei 20/2010 de 23 de agosto e a Lei 35/2010 de 2 de setembro, respetivamente. Refira-se ainda que, o regime de normalização contabilística para microentidades, foi aprovado em 2011 pelo Decreto-Lei 36-A/2011 de 9 de março.

Por último em 2015, com a introdução do Decreto-Lei 98/2015, de 2 de junho, deu-se uma grande evolução em termos contabilísticos para as entidades menos complexas, tendo-se verificado a simplificação das obrigações das entidades de menor dimensão, alterando-se as suas categorias e limites associados.

4 Norma Internacional de Auditoria para entidades menos complexas

Com o número considerável de PME em Portugal e na Europa, a maioria das auditorias a nível nacional também se devem a PME, ou seja, a entidades de reduzida dimensão e complexidade. “(...) a maioria das auditorias em todo o mundo está relacionada a auditorias de entidades menores e entidades menos complexas.” (Amerongen et al.,2022)

Contudo, as normas de auditoria são pensadas para entidades de grande dimensão, com capital disperso em bolsa de valores, que apresentam operações complexas, não se enquadrando ainda totalmente na realidade das entidades menos complexas, ao contrário do que se verifica em relação ao normativo contabilístico em vigor.

As normas de auditoria que se encontram atualmente em vigor são as normas gerais, também designadas por ISA, que para além de não refletirem o contexto das entidades de menor complexidade, por vezes demonstram ser de tal forma rigorosas e exigentes que os auditores sentem dificuldade em implementá-las na execução de uma auditoria.

Refira-se ainda que, as “(...) ISA foram hoje adaptadas, total ou parcialmente, por 130 países. Existe por isso, um enorme perigo de fragmentação normativa (com vários países a adotarem soluções diferentes) (...)”. (Amerongen et al.,2022)

Considerando o exposto, surge a necessidade de uma norma de auditoria que se adapte a este tipo de entidades.

Deste modo, o IAASB, responsável por estabelecer Normas Internacionais de Auditoria e cujo principal objetivo é melhorar a qualidade e a consistência da prática de auditoria, proporcionando uma base para a confiança pública nas auditorias de demonstrações financeiras e em outros serviços relacionados, decidiu elaborar a Norma Internacional de Auditoria para Entidades Menos Complexas. O IAASB tomou esta decisão, pois considera que nem todos os negócios a nível mundial têm a mesma natureza,

pelo que as especificidades e necessidades dos mesmos são distintas, podendo ser mais ou menos complexas. (IAASB, 2023a)

Em virtude da realidade dos negócios das diversas entidades ser distinta, os procedimentos de auditoria devem ser adaptados a cada entidade.

Assim, a modo de exemplo, é possível perceber que o trabalho de auditoria a uma imobiliária (entidade menos complexa) se deve distinguir de um trabalho de auditoria a um Município ou a uma empresa Multinacional (entidades de maior complexidade).

A Norma Internacional de Auditoria para Auditorias de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas, conhecida como *ISA for LCE*, conforme IAASB (2023b), é uma norma independente e pioneira, que dá resposta às necessidades de auditoria a empresas de menor dimensão e menor complexidade. Esta norma tem por base as ISA gerais e tem como objetivo adaptar e simplificar o trabalho de auditoria à natureza deste tipo de empresas.

De seguida apresenta-se a relação entre as ISA gerais e a *ISA for LCE*, adaptação de Esteves (2022):

Estrutura <i>ISA for LCE</i>	Correspondência com as ISA
Parte A - Autoridade	
Parte 1 – Conceitos e princípios fundamentais	ISA 200
Parte 2 – Requisitos de prova e documentação e objetivo geral de auditoria	ISA 230, ISA 260, ISA 500
Parte 3 – Gestão de qualidade	ISA 220
Parte 4 a 9 – Requisitos detalhados de auditoria	-
<ul style="list-style-type: none"> • Parte 4 – Aceitação e continuidade 	ISA 210 e ISA 510
<ul style="list-style-type: none"> • Parte 5 – Planeamento 	ISA 300, ISA 320 e ISA 620
<ul style="list-style-type: none"> • Parte 6 – Identificação e avaliação do risco 	ISA 315
<ul style="list-style-type: none"> • Parte 7 – Resposta aos riscos de distorção material 	ISA 240, ISA 250, ISA 265, ISA 330, ISA 501, ISA 505,

	ISA 520, ISA 530, ISA 540 e ISA 550
• Parte 8 - Conclusão	ISA 450, ISA 560, ISA 570 e ISA 580
• Parte 9 – Opinião e Reporte	ISA 700, ISA 705, ISA 706, ISA 710, ISA 720
• Parte 10 – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos	ISA 600
Apêndices	-
• Glossário	-
• Asserções da norma	-
• Carta de compromisso	-
• Carta de representação	-
• Outro material de suporte	-

Tabela 3 - ISA for LCE VS ISA gerais (adaptação de Esteves,2022)

Com a aplicação da nova norma espera-se, que seja possível aos auditores de entidades de menor complexidade, como é o caso da maioria das PME, realizar uma auditoria adaptada à realidade das mesmas, que seja consistente, eficaz e de elevada qualidade.

De seguida apresentam-se as características gerais desta norma, de forma resumida de acordo com IAASB (2023c):

- Trata-se de um padrão independente ajustado às necessidades específicas de uma auditoria a entidades de menor complexidade;
- De leitura clara e simples para que todos entendam, seguindo o fluxo de uma auditoria;
- Requisitos e Orientações sintéticos e tangíveis;
- Continua a proporcionar uma garantia razoável à semelhança da aplicação das normas gerais;
- Mantém a confiança nos relatórios de auditoria;

- Promove a aplicação da nova norma de forma consistente;
- São conhecidas e identificadas as necessidades de uma auditoria a entidades menos complexas, bem como o relevo dos negócios mais pequenos.

De realçar que a norma já foi apresentada e discutida com os principais interessados a nível mundial. Para isso, o IAASB, realizou várias mesas redondas online, para discutir a proposta da norma, onde os interessados forneceram a sua opinião relativamente a várias questões levantadas pelo IAASB. Este teve em consideração a opinião dos participantes, que resultou na introdução de melhorias à mesma, de modo a poder ser posteriormente implementada.

Nesse sentido, a *ISA for LCE* encontra-se dividida em dez partes:

1. Conceitos Fundamentais, princípios gerais e requisitos gerais;
2. Evidência e documentação de auditoria;
3. Gestão da qualidade do envolvimento;
4. Aceitação ou continuação de um trabalho de auditoria e trabalhos de auditoria iniciais (fase interina);
5. Planeamento;
6. Identificação e avaliação de riscos;
7. Resposta aos Riscos avaliados de distorção material;
8. Conclusão
9. Formar opinião e reporte.
10. Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos

De acordo com Esteves (2022) cada parte da *ISA for LCE* é composta por:

- “Material introdutório, com o conteúdo e o âmbito de aplicação da parte (não cria obrigações para o auditor).
- Objetivos gerais – Traduzem a finalidade da auditoria.
- Objetivos específicos – Fazem a ligação dos requisitos de cada parte,

com os objetivos gerais.

- Requisitos da parte (incluindo requisitos sobre comunicações e documentação, sempre que apropriado).
- Material explicativo essencial.”

De modo ilustrativo, através de uma adaptação de Pinheiro (2021), apresenta-se uma tabela explicativa da estrutura da *ISA for LCE*:

Prefácio	Explica o design, uso pretendido e formato da proposta <i>standard</i> , as responsabilidades da gestão, bem como outros assuntos que não fazem parte deste <i>standard</i> .
Autoridade (Parte A)	Estabelece as circunstâncias para as quais o <i>standard</i> proposto é proibido ou limitado.
Partes 1-3	Estabelece os conceitos gerais e questões abrangentes relevantes à auditoria realizada usando a Exposure Draft (ED) - ISA para as entidades menos complexas incluindo o objetivo geral da auditoria.
Partes 4-9	Estabelece os principais requisitos para uma auditoria de uma Entidade menos complexa (EMC) seguindo o fluxo típico de uma auditoria.
Parte 10	Apresenta as considerações especiais que se aplicam a uma auditoria de grupos.
Apêndices	Os apêndices 1-6 estabelecem certas considerações específicas e assuntos para uma auditoria de uma EMC, e também documentos ilustrativos.

Tabela 4 - Estrutura ISA for LCE (adaptação de Pinheiro,2021)

Consoante IAASB (2023b) e IAASB (2023e) a norma internacional de auditoria adaptada a entidades menos complexas, que foi aprovada em setembro de 2023, entrará em vigor a 15 de dezembro de 2025, para auditorias a empresas que se enquadrem com os requisitos da mesma, como demonstrado na figura 2. Contudo, o IAASB incentiva a adoção antecipada da ISA.

Na figura 2 abaixo é possível observar o processo de desenvolvimento e aprovação da *ISA for LCE* (IAASB, 2023b):

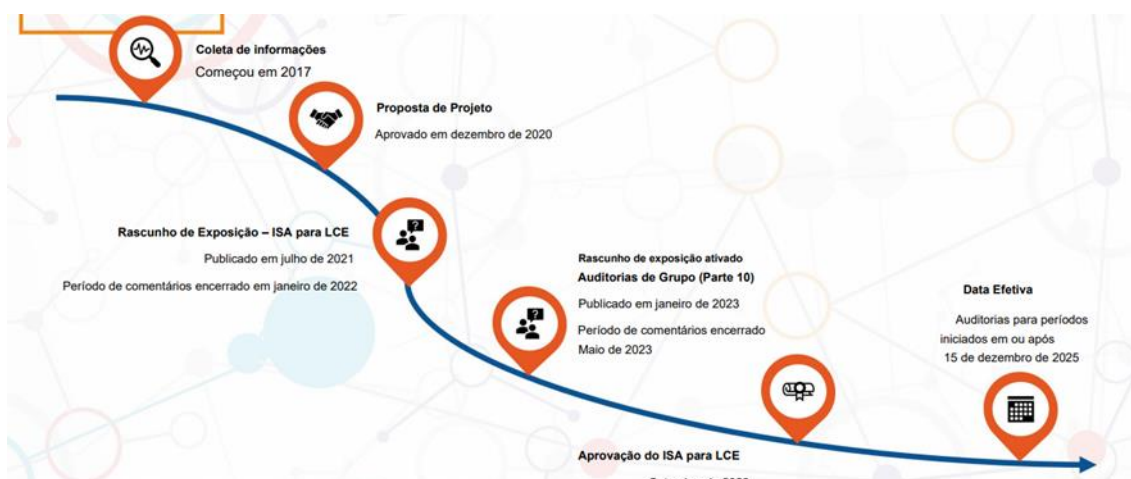


Figura 2 - Processo de Desenvolvimento e Aprovação da ISA for LCE (IAASB, 2023b)

De modo que a adoção da norma seja acelerada, o IAASB foi disponibilizando ao longo de 2024 alguns documentos suporte como orientações suplementares para adoção da norma e *Webinars*. A modo de exemplo o IAASB introduziu um documento de orientação suplementar sobre os relatórios de auditoria da *ISA for LCE*, a 11 de julho de 2024. (IAASB, 2024a)

Refira-se que, já se encontra disponível no site do IAASB a tradução da Interpretação Final da *ISA for LCE* na língua portuguesa, traduzida a 18 de julho de 2024 pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), segundo IAASB, (2024b) e um guia suplementar sobre a autoridade da norma, de acordo com IAASB, (2024c).

4.1 Vantagens da aplicação da Norma

Como o previsto em IAASB (2023a), a ISA para entidades menos complexas não implica a redução nem o aumento da qualidade de uma auditoria. Também não implica que seja realizado menos trabalho de auditoria, mas sim permite ao auditor direcionar o seu foco para os aspetos de auditoria mais relevantes tendo em consideração o tipo de entidade, ou seja, permite que o auditor realize trabalho nas áreas corretas e de maior risco.

Conforme anteriormente referido, a nova norma de auditoria concebida para entidades menos complexas, tem por base os conceitos subjacentes nas ISA gerais, e são proporcionais à natureza e às circunstâncias típicas de uma entidade menos complexa.

Para além disso, a mesma garante o mesmo nível de segurança que uma auditoria realizada ao abrigo das ISA gerais, ou seja, uma segurança razoável. (IAASB, 2023a)

A *ISA for LCE* também promove a aplicação consistente de normas de auditoria às entidades abrangidas pela norma, reduzindo o risco de divergência dos trabalhos de auditoria a nível mundial, pois ao longo dos tempos os diferentes países foram adaptando as normas gerais de modo a facilitar a sua aplicação. (IAASB, 2023a)

Posto isto, conforme IAASB (2023a) a *ISA for LCE* “(...) promoverá a aplicação consistente de normas de auditoria às EMC e reduzirá o risco de divergência jurisdicional, impulsionando a consistência e a comparabilidade a nível global.”

As ISA e as auditorias realizadas através delas proporcionam a confiança que os mercados e os investidores necessitam para tomarem decisões. Da mesma forma, a ISA para entidades de menor complexidade visa proporcionar a mesma confiança nos relatórios financeiros por parte de empresas mais pequenas e menos complexas.

Com a nova norma, os auditores cumprem com requisitos e orientações adequadamente proporcionais, relevantes e focados que podem ser facilmente aplicados à realidade das auditorias a entidades menos complexas.

4.2 Requisitos de aplicação da norma

A Norma Internacional para Entidades Menos Complexas pode ser adotada por várias jurisdições.

O IAASB estudou o conjunto completo das ISA existentes e separou os requisitos essenciais e não essenciais.

Assim, foi possível determinar quais os requisitos básicos que se deveriam manter nas auditorias a entidades menos complexas tendo por base os seguintes elementos:

- Complexidade
- Compreensibilidade

- Conformidade
- Proporcionalidade.
- Padrão Separado

Considerando estes aspetos, o IAASB tornou a norma mais legível e compreensível para os auditores.

Consequentemente, para que a Norma Internacional de Auditoria possa ser adotada pelas diferentes jurisdições foi necessário introduzir os seguintes fatores de complexidade:

- Atividade empresarial;
- Estrutura Organizacional;
- Função Financeira;
- Tecnologia;
- Contabilidade;

Assim, o auditor numa fase inicial deverá avaliar a entidade a auditar, considerando os fatores supracitados e caso considere que estes fatores são pouco complexos poderá aplicar a *ISA for LCE*.

Contudo, para que os requisitos de aplicação da nova norma sejam claros, o IAASB dividiu-os em 3 pontos:

- Proibições específicas;
- Características qualitativas;
- Limites quantitativos.

As categorias supracitadas devem ser todas avaliadas de modo a concluir quanto à possibilidade de aplicação ou não da norma. (IAASB, 2023d)

4.2.1 Proibições específicas:

Ao invés da norma apresentar na forma positiva os requisitos para a sua aplicação, a mesma refere os critérios em que não pode ser aplicada. (IAASB, 2023d)

Deste modo seguem-se os casos de não aplicação da norma:

“(a) A lei ou regulamento proíbe a utilização da ISA para as *Less Complex Entities* (LCE) ou especifica a utilização de normas de auditoria diferentes da ISA para as LCE para a auditoria das demonstrações financeiras nessa jurisdição.

(b) A entidade é uma entidade listada.

(c) A entidade pertence a uma das seguintes classes:

(i) Uma entidade cuja principal função consiste em receber depósitos do público;

(ii) Uma entidade que tenha como uma das suas principais funções a prestação de serviços de seguros ao público; ou

(iii) Uma classe de entidades para as quais a utilização da ISA para as LCE é proibida por uma autoridade legislativa ou reguladora ou por um organismo local relevante com autoridade de estabelecimento de normas na jurisdição.

(d) A auditoria é uma auditoria das demonstrações financeiras do grupo (auditoria do grupo) e:

(i) Qualquer uma das entidades individuais ou unidades de negócio do grupo satisfaz os critérios descritos na alínea b) ou c).

(ii) Os auditores de componentes estão envolvidos, exceto quando o envolvimento do auditor de componentes se limita a circunstâncias em que é necessária uma presença física para um procedimento de auditoria específico para a auditoria do grupo (por exemplo, assistir a uma contagem física do inventário ou inspecionar fisicamente ativos ou documentos).”

Estes requisitos proíbem o sócio responsável pelo trabalho de auditoria de categorizar o mesmo como um trabalho de auditoria a entidades menos complexas.

4.2.2 Características Qualitativas

Para além das proibições específicas o IAASB propôs, ainda, um conjunto de características qualitativas relativamente ao nível de complexidade.

Ao contrário das proibições específicas, as características qualitativas são abordadas pela positiva (IAASB, 2023d).

Assim sendo, de acordo com IAASB (2023a) a ISA para entidades menos complexas é adequada se uma entidade apresentar:

Estrutura e Dimensão Organizacionais	A estrutura organizacional é relativamente linear, com poucas linhas ou níveis de reporte e uma pequena equipa de gestão chave (por exemplo, 5 pessoas ou menos).
Estrutura de Propriedade	A estrutura de propriedade da entidade é linear e existe uma clara transparência de propriedade e controlo, de tal forma que todos os proprietários individuais e beneficiários efetivos são conhecidos.
Natureza da Função Financeira	A entidade tem uma função financeira centralizada, incluindo atividades centralizadas relacionadas com o relato financeiro. Existem poucos empregados envolvidos em funções de relato financeiro (por exemplo, 5 pessoas ou menos).
Tecnologia da Informação (TI)	O ambiente de TI da entidade, incluindo as suas aplicações e processos de TI, é linear. A entidade usa <i>software</i> comercial e não tem a capacidade de fazer quaisquer alterações ao programa que não sejam a configuração do <i>software</i> (por exemplo, o plano de contas, parâmetros de relato ou limiares). Para efeitos de configuração, o acesso ao <i>software</i> está geralmente limitado a uma ou duas pessoas designadas. Nas circunstâncias da entidade, são necessários poucos controlos gerais de TI formalizados.
Aplicação do Referencial de Relato Financeiro e Estimativas Contabilísticas	São poucas as contas ou divulgações nas demonstrações financeiras da entidade que requerem o uso de um julgamento significativo por parte do órgão de gestão na aplicação dos requisitos do referencial de relato financeiro. As demonstrações financeiras da entidade não incluem normalmente estimativas contabilísticas que envolvam o uso de métodos, modelos, pressupostos ou dados que sejam complexos.
<p>Características Adicionais Relevantes para as Auditorias de Grupos</p> <p>Para as auditorias de grupos, devem ser consideradas, além das características acima referidas, as seguintes características qualitativas:</p>	
Estrutura e Atividades do Grupo	O grupo tem poucas entidades ou unidades de negócio (por exemplo, 5 ou menos). As entidades ou unidades de negócio do grupo operam em jurisdições com características semelhantes, por exemplo, leis ou regulamentos e práticas comerciais.
Acesso a Informações ou Pessoas	O órgão de gestão do grupo poderá facultar à equipa de trabalho acesso a informações e acesso ilimitado a pessoas do grupo, conforme determinado pelo auditor do grupo.
Processo de Consolidação	O grupo tem um processo de consolidação simples. Por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> · Os ajustamentos de consolidação entre empresas ou outros ajustamentos de consolidação não são complexos; · A informação financeira de todas as entidades ou unidades de negócio foi preparada de acordo com políticas contabilísticas semelhantes às aplicadas às demonstrações financeiras do grupo; e · Todas as entidades ou unidades de negócio têm o mesmo fim de período de relato financeiro que o utilizado para o relato financeiro do grupo.

Figura 3 - Características qualitativas (IAASB, 2024a)

4.2.3 Limites Quantitativos:

Estes limites devem ser determinados pelas autoridades legislativas de cada jurisdição e podem ser definidos para todas as entidades dentro de cada jurisdição ou então, poderão existir limites diferentes consoante o tipo de setor de atividade, por exemplo.

Ao estabelecer estes limites deve-se ter em consideração as proibições específicas e as características qualitativas acima mencionadas. (IAASB, 2023d)

De um modo geral, de acordo com (IAASB, 2023d), o mesmo considera que a complexidade de uma entidade aumenta consoante aumentam as medidas quantitativas como é o caso das receitas, ativos, número de funcionários, entre outros.

A norma refere alguns exemplos, que o auditor pode utilizar como limites quantitativos:

- Definição de pequena empresa da Comissão Europeia, ou seja, é considerada uma pequena empresa caso possua menos de 50 funcionários, um volume de negócios anual ou total do balanço anual que não ultrapasse os 10 milhões de euros;
- Definição de pequena empresa do Departamento de Desenvolvimento de Pequenas Empresas da África do Sul, isto quer dizer que uma empresa é uma pequena empresa quando tem um número igual ou inferior a 50 trabalhadores remunerados a tempo inteiro e um volume de negócios anual que não exceda um limite específico, consoante o setor ou subsetor da economia da empresa, como se pode observar na tabela abaixo:

Setores ou subsetores de acordo com a Classificação Industrial Padrão	Tamanho ou classe da empresa	Total de funcionários remunerados a tempo inteiro	Volume total anual (Rand Sul-africano)
Agricultura	Média	51 – 250	≤ 35 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 17 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 7 milhões
Pedreiras	Média	51-250	≤ 210 milhões

	Pequena	11-50	≤ 50 milhões
	Micro	0-10	≤ 15 milhões
Fabricação	Média	51 – 250	≤ 170 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 50 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 10 milhões
Eletricidade	Média	51 – 250	≤ 180 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 60 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 10 milhões
Construção	Média	51 – 250	≤ 170 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 75 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 10 milhões
Retailo, comércio de veículos e serviços de reparação	Média	51 – 250	≤ 80 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 25 milhões
	Micro	0 – 10	$\leq 7,5$ milhões
Comércio Grossista	Média	51 – 250	≤ 220 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 80 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 20 milhões
Restauração e Alojamento	Média	51 – 250	≤ 40 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 15 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 5 milhões
Transporte, Armazenamento e Comunicações	Média	51 – 250	≤ 140 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 45 milhões
	Micro	0 – 10	$\leq 7,5$ milhões
Finanças e Serviços Empresariais	Média	51 – 250	≤ 85 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 35 milhões

	Micro	0 – 10	≤ 7,5 milhões
Serviços comunitários, sociais e pessoais	Média	51 – 250	≤ 70 milhões
	Pequena	11 – 50	≤ 22 milhões
	Micro	0 – 10	≤ 5 milhões

Tabela 5 - Definição de pequena empresa do Departamento de Desenvolvimento de Pequenas Empresas da África do Sul (Department of Small Business Development, 2023).

Posto isto, o auditor deve recorrer ao julgamento profissional de modo a considerar se deve ou não aplicar esta norma para entidades menos complexas.

No que se refere às proibições, o processo de avaliação de adoção da nova norma pode ser semelhante ao da figura seguinte, disponibilizado no site do IAASB:

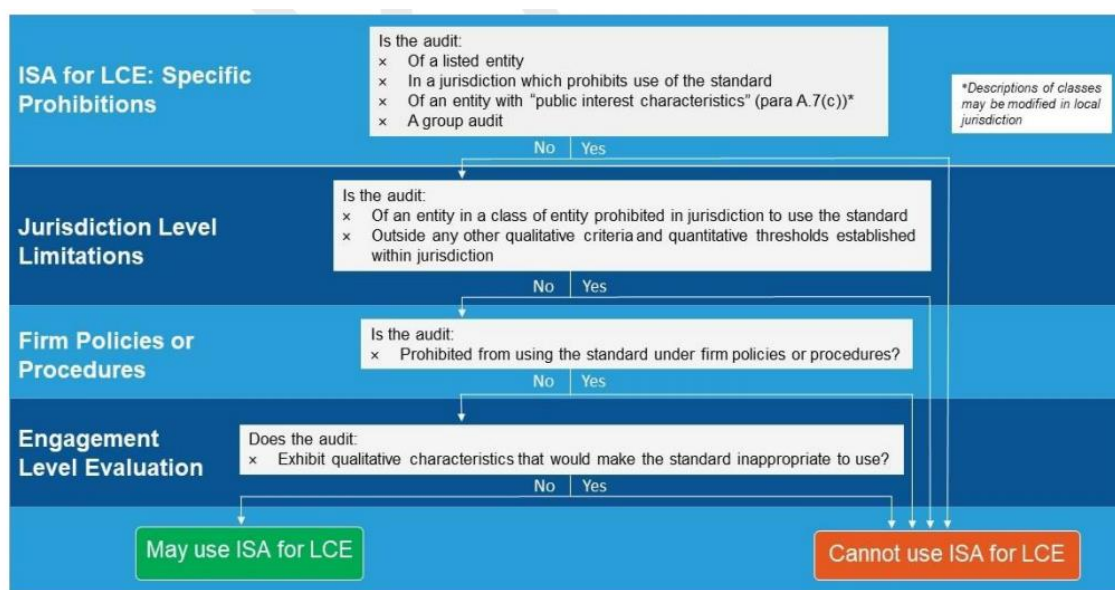


Figura 4 - Processo de avaliação de adoção da ISA for LCE (IAASB, 2021)

4.3 Limitações do Normativo atualmente aplicável às PME

Como vimos a aplicação das normas gerais de auditoria são demasiado abrangentes para que o auditor se consiga focar na natureza de uma PME, pelo que o mesmo enfrenta alguns desafios ao longo do seu trabalho.

Muitas das críticas por parte dos auditores devem-se à excessiva complexidade e extensão das ISA como se encontra evidenciado de seguida:

“Ao longo dos anos temos visto as normas globais de auditoria tornarem-se mais abrangentes e complexas, levando ao desafio de adaptá-las às auditorias de pequenas entidades (...)” Karlsson (2023).

Segundo Esteves (2022), “na tentativa de serem tão exaustivas e explicativas quanto o possível e de acompanharem o cada vez mais complexo ambiente em que se inserem, as ISA tornaram-se excessivamente longas, de leitura e apreensão complicadas, com a utilização de termos intrincados e por vezes raciocínios tautológicos.” Refere ainda que é necessário dedicar muito tempo à leitura das ISA gerais, podendo pôr em causa a eficiência do trabalho do auditor, pelo que “(...) as normas tornam-se conhecidas apenas por uma elite (...)”.

Forvis Mazars (2024), também afirma que as ISA “são extensas, o que pode dificultar a leitura e determinar o que precisa ser feito. Tem ainda o potencial de desencorajar a leitura de todo o material relevante e necessário”. Para além disso, as ISA têm requisitos de documentação extensos, são pouco claras em relação aos requisitos de documentação e à extensão do trabalho, nas auditorias a entidades de menor complexidade.

Coscodai (2022) refere que as ISA se têm tornado cada vez mais complexas, pois o enfoque está nas empresas de maior dimensão.

Segundo Fraser (2010) uma das principais preocupações com a adoção das ISA clarificadas, parece dever-se principalmente à perceção de que os requisitos de documentação estão a tornar-se mais extensos e complexos.

Outra preocupação sentida pelos revisores diz respeito à exigência dos requisitos das ISA. Lapitkaia (2021), afirma que os “(...) requisitos rigorosos das Normas Internacionais de Auditoria nem sempre se justificam no trabalho de auditoria a entidades menos complexas (...)”.

Para além do acima descrito, existem outras inquietações por parte dos profissionais de auditoria, nomeadamente em relação aos procedimentos a adotar ao longo do trabalho.

Esteves (2022), realça que existem ainda outras preocupações por parte dos auditores como a utilização da técnica de amostragem, que está fortemente relacionada

com a ocorrência de erros, os controlos internos que são fáceis de ultrapassar e com as grandes exigências a nível documental torna-se difícil a recolha de prova de auditoria suficiente.

“Ao realizar uma auditoria às demonstrações financeiras de Pequenas e Micro entidades, cuja estrutura e atividade económica não são complexas, não é necessário complicar os procedimentos de uma auditoria.” Lapitkaia (2021),

De acordo com Forvis Mazars (2024) o facto das ISA completas estarem adaptadas a todo o tipo de entidades, não considerando a natureza de complexidade da mesma, resulta na implementação de procedimentos irrelevantes, uma vez que o “auditor se depara com um conjunto específico de circunstâncias” e as normas não são claras em relação aos procedimentos a executar em entidades de menor complexidade. Por outro lado, o que também é preocupante para os auditores “os procedimentos necessários não estão a ser executados porque a aplicação dos requisitos às circunstâncias não está clara.”

Adicionalmente, a ISA 200 introduz a ideia de que as ISA abrangem considerações de proporcionalidade, com o intuito de esclarecer como deverão ser implementados os requisitos a qualquer entidade, sem prejuízo da sua complexidade.

Não obstante ao anteriormente descrito, conforme Haapamäki e Mäki (2023) “as atuais Normas Internacionais de Auditoria não são escaláveis ou proporcionais para as auditorias de LCE, uma vez que há um número significativo de requisitos relacionados com um ambiente regulamentar que está mais centrado em entidades mais complexas ou cotadas.”

Esteves (2022) também realça que “o principal problema frequentemente identificado é a complexidade e alegada ausência de proporcionalidade das ISA.”

Assim, constata-se que na opinião dos autores supracitados grande parte da insatisfação dos auditores, em relação à aplicação das ISA completas a entidades menos complexas deve-se à elevada complexidade das normas, excesso de requisitos em relação à documentação e à leitura difícil e uso de uma linguagem pouco clara. Estes requisitos excessivos podem levar a que os procedimentos de auditoria não sejam executados na medida de obter uma segurança razoável sobre as demonstrações financeiras, por não serem os mais adequados às circunstâncias das entidades de menor complexidade.

Por outro lado, as ISA completas estão a limitar a proporcionalidade da auditoria.

Para além do mais, a complexidade das ISA, bem como a leitura difícil e morosa está a causar implicações na eficiência do trabalho do auditor.

4.4 Perspetivas futuras da aplicação do Normativo independente às PME

O surgimento de uma norma autónoma pode ser uma mudança inesperada para alguns revisores e auditores.

Cabe então perceber quais as expectativas dos interessados em relação à nova norma adaptada a entidades de menor complexidade.

De modo a simplificar a análise das diversas opiniões é necessário ter em consideração o impacto da *ISA for LCE* nos seguintes aspetos:

1. Nível de garantia razoável da opinião do auditor;
2. Qualidade do trabalho de auditoria;
3. Eficiência do trabalho de auditoria;
4. Requisitos de aplicação da *ISA for LCE*;

Da análise efetuada a variados artigos foi possível detetar que a opinião dos diferentes autores é dividida entre aqueles que apoiam a implementação da *ISA for LCE* de uma forma geral e aqueles que são contra a mesma.

De seguida apresenta-se a opinião dos mesmos em relação aos quatro pontos acima mencionados:

- **Nível de garantia razoável da opinião do auditor:**

De acordo com IAASB (2023a), a *ISA for LCE* propõe-se apresentar resultados com o mesmo nível de garantia das ISA gerais.

No mesmo sentido da análise realizada por Karlsson (2023), a 40 empresas de contabilidade e de auditoria, 50% das empresas apoiaram a nova norma e 50% eram contra a mesma. Dos 50% que se opuseram à norma a sua perceção em relação ao nível de garantia é a seguinte:

“Uma norma diferente existente em conjunto com as ISA para o mesmo nível de garantia, mesmo que não tenha sido projetado para o mesmo tipo de entidades, pode

surgir na percepção de menos qualidade ou menos confiança no resultado para as partes interessadas.”

No mesmo sentido Esteves (2022) afirma que a existência de dois normativos distintos, as ISA gerais e a *ISA for LCE* pode causar a impressão de que existem dois níveis de garantia. “Dois normativos distintos, aplicáveis a entidades com dimensões diferenciadas, podem criar na opinião pública a ideia de existirem trabalhos com níveis de garantia diferentes (...)”.

Posto isto, depreende-se que apesar do IAASB assegurar um nível de garantia razoável tanto na aplicação das ISA completas como da *ISA for LCE*, existem algumas hesitações e dúvidas quanto ao mesmo.

- **Qualidade do trabalho de auditoria:**

Conforme anteriormente descrito, o IAASB (2023d) certifica-se de que a ISA adaptada a entidades menos complexas apresenta a mesma qualidade de auditoria que a implementação das ISA gerais.

Em contraposição, da análise realizada por Haapamäki e Mäki (2023) a um dos grupos de interessados, ao longo da discussão das mesas redondas criadas pelo IAASB, foi possível retirar que na sua opinião com a implementação da nova norma seria possível que a qualidade do trabalho de auditoria aumentasse. “(...) os grupos de interesse que perceberam muitas oportunidades positivas na adoção da *ISA for LCE* são da opinião que a qualidade da auditoria aumentaria.”

Contudo, na mesma análise realizada por Haapamäki e Mäki (2023), outro grupo de interessados com mais aversão à mudança apoiou que a qualidade de auditoria iria ser posta em causa, diminuindo a qualidade do trabalho do revisor, uma vez que consideram que a norma autónoma trará menos procedimentos e menos trabalho ao auditor.

“(...) se a *ISA for LCE* fosse adotada, isso poderia significar dois níveis diferentes de qualidade de auditoria, auditorias realizadas ao abrigo da *ISA for LCE* e auditorias realizadas ao abrigo das ISA completas.” Haapamäki e Mäki (2023)

Na mesma linha de pensamento, do estudo realizado por Karlsson (2023) também foi possível concluir que a ISA para entidades menos complexas pode sugerir a

percepção de menor qualidade ou menor confiança no resultado para as partes interessadas.

Embora o posicionamento do estudo realizado pelos autores supracitados seja divergente, na opinião dos utilizadores das Demonstrações financeiras retirada do estudo efetuado por Karlsson (2023), 33% dos mesmos concordam que um padrão independente poderia causar uma “deteriorização da qualidade da auditoria, considerando que a norma proposta não exige do auditor a plena conformidade com as ISA”.

Já no entendimento de Esteves (2022) a existência de dois normativos também resulta numa qualidade de auditoria díspar, ou pelo menos poderá causar essa percepção.

Assim, é possível depreender que mais uma vez apesar da promessa de qualidade idêntica às ISA gerais do IAASB a opinião dos autores supracitados é reticente, sendo da opinião generalizada dos mesmos que a qualidade será díspar.

- **Eficiência do trabalho de auditoria:**

Com uma norma adaptada às necessidades de uma entidade de reduzida complexidade será de esperar que a eficiência do trabalho de auditoria aumente, devido à existência de procedimentos de auditoria também estes adaptados ao tipo de entidade.

Neste sentido conforme Karlsson (2023), das entrevistas a instituições académicas foi possível depreender que para 50% dos entrevistados a nova norma “(...) aumenta a eficiência das auditorias às PME (...)”. Este refere ainda que o padrão autónomo economiza tempo precioso dos auditores, pois os mesmos não terão de rever todas as Normas Internacionais de Auditoria completas com o intuito de identificar os requisitos cruciais para uma entidade menos complexa.

Contudo na perspetiva de Esteves (2022) a existência de eventos isolados que impliquem a troca de normativo, entre as ISA completas e a *ISA for LCE* “(...) pode gerar perdas de eficiência e confusão nos leitores.”.

Em consonância com o descrito acima o facto da *ISA for LCE* personalizar os procedimentos de auditoria à complexidade da entidade permitirá ao auditor não executar procedimentos desnecessários e aumentar assim a eficiência do seu

trabalho. Contudo se ocorrerem eventos isolados de maior complexidade será contraproducente, pois o auditor terá de se sentir à vontade com os dois normativos de igual forma.

- **Requisitos de aplicação da *ISA for LCE*:**

O IAASB elaborou requisitos qualitativos e quantitativos como já referido anteriormente.

Assim sendo em relação aos requisitos de aplicação da norma 57% dos participantes nas mesas redondas do IAASB em 2021 concordam com as proibições, mais concretamente, participantes da América, Europa e África. Já 10% dos participantes da mesma discussão discordam com as mesmas. (Amerongen et al.,2022). Porém, nem todos os membros partilham da mesma opinião, sendo que 10% dos mesmos solicitaram clareza sobre as proibições. (Amerongen et al.,2022)

Relativamente às características qualitativas 22% dos participantes das mesas redondas concordavam com as mesmas, contudo, 43% afirmam que a aplicação das características qualitativas envolve muita subjetividade e 18% conclui que a aplicação deste tipo de características poderá ter efeitos indesejados. (Amerongen et al.,2022)

Adicionalmente, Esteves (2022) considera que o âmbito de aplicação da norma poderia ser mais amplo.

Caso seja utilizado o julgamento profissional na seleção inicial do normativo que o auditor deverá aplicar “(...) os clientes, especialmente os de muitas pequenas empresas, preferirão que a auditoria seja conduzida de acordo com a norma LCE devido ao preço” (Amerongen et al.,2022)

Posto isto, o IAASB elaborou requisitos qualitativos e quantitativos de forma a tentar excluir entidades complexas, apesar dos autores acima mencionados apresentarem opiniões divergentes.

4.4.1 Sugestões de melhoria

Conforme foi possível constatar a opinião dos vários autores é contrária, sendo que uns são a favor de alguns aspetos da norma e outros contra.

No mesmo seguimento, de um modo geral, 12% dos participantes das mesas redondas de 2021 não preveem a utilização da nova norma no seu país. (Amerongen et al., 2022)

Esteves (2022) é da mesma opinião e afirma que a *ISA for LCE* “(...) embora seja um passo na direção certa, não resolve o problema da complexidade das ISA e pode colocar questões adicionais.”

Em conformidade, também Lapitkaia (2021) refere que “(...) deve-se notar que esta norma não fornece uma definição específica de entidades menos complexas (...)”

Por outro prisma, as instituições académicas acreditam que “(...) um padrão independente tem o potencial de ajudar significativamente a enfrentar os desafios que impactam as auditorias de entidades menos complexas (...)” Karlsson (2023)

De forma análoga, Lapitkaia (2021) alega que a estrutura do projeto da norma está bem formulada, “refletindo todas as etapas de uma auditoria.”.

Deste modo foi possível recolher algumas sugestões de melhoria de variados autores como se ilustra de seguida.

No estudo efetuado por (Amerongen et al.,2022), foi possível deduzir que 11% dos participantes das mesas redondas realizadas pelo IAASB em 2021 consideravam que existia falta de clareza sobre alguns trabalhos de auditoria a entidades de menor complexidade, pelo que segundo a mesma fonte um aspeto a melhorar seria a clareza dos procedimentos de auditoria a efetuar.

Por outro lado, na fase de planeamento, ser elaborado um memorando era um ponto positivo para Lapitkaia (2021).

Outras sugestões de melhoria apresentadas encontram-se evidenciadas na tabela 6 abaixo:

Sugestões de melhoria	Autor
<ul style="list-style-type: none"> • Revisão integral das ISA ao invés da criação de uma norma independente; • Adoção de uma técnica <i>scale up</i>, começando pelos pontos em comum em todas as auditorias e só depois abordar o que deve ser efetuado nas auditorias a entidades de maior dimensão; • Usar uma linguagem clara; 	Esteves (2022)
<ul style="list-style-type: none"> • Tornar os requisitos de proibições mais claros; • Cada jurisdição deve criar uma autoridade, de modo a decidir as condições de aplicação desta norma; • Mais orientação para a transição das ISA completas para a <i>ISA for LCE</i>; 	Amerongen et al (2022)
<ul style="list-style-type: none"> • Inclusão de um requisito que proíba a utilização da nova norma a empresas estaduais, municipais, subsidiárias de empresas estrangeiras e do setor energético; • Introdução de uma definição de PME qualitativa com valores específicos; 	Lapitkaia (2021)

Tabela 6 - Sugestões de melhoria ISA for LCE

4.4.2 Expectativas da *ISA for LCE* nas diferentes jurisdições

De acordo com o estudo efetuado por Karlsson (2023) na Europa 58% dos participantes apoiavam o novo padrão de auditoria para entidades de menor complexidade, contudo apenas 15% apoiavam a definição de entidade menos complexa e 58% consideravam que a mesma não era suficiente. Os restantes não emitiram uma opinião clara.

Na Ásia, do total dos inquiridos, 32% apoiavam a nova norma, 21% opunham-se à mesma e 47% não emitiam uma opinião explícita, sendo que em relação à definição de entidade menos complexa 26% dos participantes eram a favor e 42% julgavam que a mesma era vaga e 32% não expressaram a sua opinião. (Karlsson, 2023)

Em relação à América 43% dos interpolados eram contra a implementação de uma norma isolada adaptada a entidades menos complexas e também 43% eram a favor da mesma, pelo que a opinião ficou dividida, pois os restantes não opinaram. Quanto à definição apresentada pelo IAASB (2023d) de entidade menos complexa 71% afirmavam que a definição é muito pouco clara e 29% não emitiram sequer opinião quanto a este tema.

Já na África 67% dos abordados eram a favor da utilização da *ISA for LCE* e 26% eram contra a mesma, sendo que os restantes não expressaram a sua opinião. Relativamente ao conceito de entidade de menor complexidade 33% dos inquiridos apoiavam, 60% julgavam a definição muito vaga e os restantes não emitiram opinião.

Por último, dos participantes da Oceania 68% eram a favor da norma e 32% opunham-se à mesma, ou nem sequer emitiram opinião clara sobre o tema. Quanto à definição apresentada de LCE 33% eram a favor do conceito e 50% consideravam que a definição deveria de ser mais clara.

Após estas considerações os autores sugeriram ao IAASB algumas melhorias para que a norma pudesse ser implementada com sucesso.

4.5 Questões de investigação

Da análise da nova ISA e com base na revisão da literatura foi possível formular as seguintes questões de investigação:

Questões de Investigação	Autores
1) Qual o impacto da nova ISA na qualidade do trabalho de auditoria?	Esteves (2022) Haapamäki & Mäki (2023) Karlsson (2023)
2) Eventos isolados, de maior complexidade, numa PME, podem comprometer a eficiência do trabalho de auditoria?	Esteves (2022) Karlsson (2023)
3) A autonomia da nova norma traduz implicações no conhecimento e aplicação das normas gerais?	Karlsson (2023) Haapamäki & Mäki (2023) Esteves (2022)
4) Qual o contributo da ISA para entidades menos complexas para a evolução dos procedimentos de auditoria?	Haapamäki & Mäki (2023)

Tabela 7 - Síntese de perguntas retiradas da Revisão da Literatura

CAPÍTULO II – METODOLOGIA

Neste capítulo serão explicitados os conceitos teóricos dos diferentes tipos de metodologias necessários para a realização de um estudo. Para além disso será identificada a metodologia utilizada ao longo do relatório de estágio, mais concretamente o método de recolha de dados e de análise dos mesmos.

5 Tipo de Metodologias

O conceito de metodologia segundo o dicionário da língua portuguesa apresenta-se como um “Grupo de critérios ou fundamentos utilizados para ensinar alguma arte ou ciência”, ou ainda como uma “Área da lógica que tem como objetivo estudar os métodos utilizados pelas diferentes e variadas ciências”.

Já a palavra método define-se como um conjunto de técnicas que permitem recolher dados necessários para a investigação, ou seja, é a estratégia utilizada para obter dados, organizá-los e posteriormente analisá-los.

Para a realização de um estudo existem dois tipos de metodologias:

1. Metodologia qualitativa
2. Metodologia quantitativa

O relatório de estágio apresentado tem por base uma metodologia qualitativa, com recurso à revisão da literatura e à experiência adquirida ao longo do estágio.

5.1 Metodologia Qualitativa

Segundo Augusto (2014) a metodologia qualitativa assenta em “investigações que sustentam a defesa da sua opção por uma pesquisa qualitativa apenas com base nos métodos de recolha de dados utilizados.”. Afirma ainda que este tipo de metodologia tem por base a “interação entre teoria e método”, abordando as questões que queremos investigar e o método para dar resposta às mesmas.

Por sua vez, Silverman (1997) concorda que “a força da pesquisa qualitativa está na sua capacidade de penetrar a superfície visando entender as perceções e as experiências das pessoas.”

Conforme Martins (2004), “A metodologia é, pois, uma disciplina instrumental a serviço da pesquisa, nela toda a questão técnica implica uma discussão teórica.”

Mathias (2022) é da opinião de que a metodologia qualitativa não é mensurável através de números, mas sim trata-se de uma investigação sobre “aspectos mais subjetivos, como comportamentos, ideias, pontos de vista, entre outros”.

Com esse intuito, numa primeira fase deve-se definir o problema ou a questão da investigação em causa através da identificação do objetivo da mesma.

Após definir qual é o objetivo da investigação a realizar deve-se escolher qual o melhor método a utilizar. Deste modo, a metodologia qualitativa pode ser efetuada de diversas maneiras como através de entrevistas, grupos de discussão ou até observação, entre outras. (Mathias, 2022)

De seguida já será possível definir a amostra, focando-se em alcançar uma vasta variedade de respostas e posteriormente recolher os dados necessários.

Por último, analisa-se os dados de forma a poder dar resposta às questões de investigação. (Mathias, 2022)

“A pesquisa qualitativa é ótima para aprofundar conhecimentos já quantificados ou quando se deseja criar uma base de conhecimentos, para mais tarde ser quantificada.” (Cruz, 2017)

5.2 Metodologia Quantitativa

A metodologia quantitativa é “(...) o método que fornece dados numéricos a partir de perguntas objetivas, em formulários padronizados.” (MJV Team, 2021)

“Os objetivos da investigação quantitativa consistem essencialmente em encontrar relações entre variáveis, fazer descrições recorrendo ao tratamento estatístico dos dados recolhidos, testar teorias e tirar conclusões.” (Cruz, 2017)

Para além disso, segundo Rosa (2023), o método quantitativo permite validar ou contrariar as hipóteses em estudo com base em dados concretos através de análises e validações estatísticas.

De modo a realizar este tipo de procedimento deve-se seguir algumas etapas, de acordo com *Drag'n Survey* (2021):

- Definir o problema a dar resposta;
- Selecionar o método de recolha de dados (questionário e pesquisa);
- Definir a amostra;
- Recolher informações sobre o tema;
- Processar e analisar resultados;
- Elaborar um relatório com as conclusões obtidas.

5.3 Metodologia Utilizada

Ao longo do estágio foi utilizada a metodologia qualitativa, pois através da integração nas equipas de auditoria foi possível experienciar a execução de uma auditoria completa de acordo com as ISA gerais.

Além do mais, foram feitas indagações sobre diversos temas ao orientador de estágio, aos colegas que integraram a equipa de auditoria e aos clientes.

Adicionalmente, foi utilizado o método de observação, através da recolha de evidência e posterior análise documental.

Através da metodologia utilizada procurou-se compreender o tema em análise através da participação em auditorias a entidades menos complexas confrontando a prática adquirida com a participação em auditorias a entidades de maior complexidade.

Procurou-se, assim, compreender a complexidade da execução de auditoria a entidades menos complexas, recorrendo às ISA gerais, conforme é vivida e relatada pelos auditores. Foi possível, também colocar questões a auditores e revisores, participantes do processo sobre as eventuais alterações ao trabalho realizado com a introdução da nova norma.

5.3.1 Construção das Aserções de Análise

A tabela 8 relaciona as questões de investigação com as asserções desenvolvidas a partir da revisão da literatura:

Questões de Investigação	Asserções
1) Qual o impacto da nova ISA na qualidade do trabalho de auditoria?	A1- A qualidade de uma auditoria não se altera consoante o normativo de auditoria aplicado.
2) Eventos isolados, de maior complexidade, numa PME, podem comprometer a eficiência do trabalho de auditoria? 3) A autonomia da nova norma traduz implicações no conhecimento e aplicação das normas gerais?	A2 – A existência de dois normativos implica o conhecimento aprofundado de ambos, não se traduzindo na ineficiência do trabalho de auditoria.
4) Qual o contributo da ISA para entidades menos complexas para a evolução dos procedimentos de auditoria?	A3 – A nova norma traz benefícios para o trabalho de auditoria e acompanha a evolução da contabilidade no que diz respeito às PME.

Tabela 8 - Asserções de Análise

A asserção A1 surgiu da primeira pergunta com o objetivo de testar o impacto da *ISA for LCE* na qualidade de uma auditoria. Esta asserção teve por base a revisão da literatura, uma vez que os autores supracitados evidenciaram opiniões díspares em relação a esta temática, sendo que uns eram da opinião que a qualidade poderia continuar a ser a mesma e outros que a mesma poderia alterar-se.

A asserção A2 interliga a questão 2 e 3, pois ambas tratam o tema da eficiência do trabalho de auditoria. Estas questões têm como intuito testar se com a existência de mais um normativo independente de auditoria, será comprometida a eficiência do trabalho, quando surgir uma situação de maior complexidade numa entidade menos complexa. Assim, esta asserção surge da revisão da literatura pois a opinião dos diversos autores é díspar.

Por fim, a asserção A3 tem por base a questão 4, que surge com a intenção de verificar se tal como o sistema contabilístico se tem vindo a simplificar e a adaptar-se a entidades menos complexas, se as normas de auditoria também estão a evoluir no mesmo sentido.

5.3.2 Construção do Modelo de Análise

O modelo de análise tem por base as asserções A1, A2 e A3, acima evidenciadas. Estas asserções estão claramente relacionadas.

Este tem como objetivo explicar como se relacionam as asserções A1, A2 e A3 de modo a ser possível dar resposta às questões de investigação da tabela 7. Sendo que, a asserção A1 tem por base a questão 1, A2 as questões 2 e 3 e a asserção A3 a questão 4.

O modelo apresentado pretende comprovar se a existência de dois normativos autónomos, não comprometerá a eficiência nem a qualidade do trabalho de auditoria. Consequentemente, se o estudo aprofundado destes dois normativos não for comprometido, bem como a eficiência e a qualidade do trabalho de auditoria então a evolução dos procedimentos de auditoria em relação às empresas de menor complexidade poderá também não estar comprometida.

Com este modelo pretende-se apoiar ou refutar as asserções e dar resposta às respetivas questões de investigação.

Neste capítulo serão explicitados aspetos como a motivação, o local, a duração, o objetivo e as atividades desenvolvidas, ao longo do estágio na área de auditoria.

Adicionalmente, será também abordada a importância do estágio reportando todo o conhecimento e experiência obtido ao longo do mesmo e explicitadas as dificuldades sentidas na aplicação prática das ISA gerais às entidades menos complexas.

6 Motivação

O que motivou a opção pela realização de estágio foi a busca de conhecimento empírico que permitisse aplicar e aprofundar os conhecimentos teóricos obtidos durante o Mestrado em Auditoria realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Esperava-se que o estágio proporcionasse desafios, permitindo uma evolução tanto a nível profissional como pessoal.

6.1 Caracterização da Entidade

O Estágio decorreu na Sociedade de Revisores Oficial de Contas MGI & Associados pelo período de 9 meses.

Esta SROC surgiu em 2009 com o objetivo de apoiar os clientes, não apenas no mercado local, como a nível internacional disponibilizando serviços não só de auditoria como também de fiscalidade e consultoria.

Esta juntou-se à MGI Worldwide, onde colabora atualmente com profissionais a nível global, transmitindo um espírito global para as empresas no nosso país.

Em Portugal, dispõe de dois escritórios, um em Lisboa e outro na sede localizada no Porto, estando constantemente ambos em cooperação e colaboração. No entanto, a nível internacional, conta com 455 escritórios mantendo presença em 102 países, com cerca de 9.458 profissionais com experiência de longa data.

A sua carteira de clientes é vasta e está localizada por todo o continente e Açores, tendo sido a mesma conquistada devido ao esforço de vários anos a oferecer um serviço personalizado e a estabelecer um relacionamento forte e de proximidade com os clientes.

Os clientes são maioritariamente de pequena e média dimensão, do setor privado, público e do setor não lucrativo.

A sua relação com a carteira de clientes, é caracterizada principalmente pelo profissionalismo e independência.

O fator chave de sucesso da SROC tem por base o conhecimento aprofundado dos clientes de longa data, bem como dos variados setores das entidades auditadas, o que permite em termos de auditoria uma elevada segurança na avaliação do risco das mesmas.

O estágio foi realizado no escritório do Porto, mas maioritariamente no local de trabalho dos clientes, onde houve a oportunidade de enfrentar os desafios apresentados ao longo do desenvolvimento do trabalho de auditoria e evoluir enquanto auditora estagiária.

6.2 Objetivo e Áreas de Incidência do Estágio

O estágio foi realizado quer com objetivo de adquirir experiência prática quer com objetivo de dar resposta às questões de investigação levantadas com a revisão da literatura.

Ao longo do mesmo, foi utilizado o *software Auditing Software Distributor (ASD-Audit)*, que permite facilitar a análise e os testes de auditoria, de modo a tornar o trabalho de auditoria mais eficiente e a permitir que o Revisor Oficial de Contas (ROC) possa emitir uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras de um cliente com segurança razoável.

O programa de auditoria utilizado pela firma divide-se em 3 arquivos, geral, corrente e permanente, como evidenciado no anexo 1.

O arquivo geral designado pela sigla AG, trata-se maioritariamente de um arquivo, onde se guarda todas as Demonstrações Financeiras, as Circularizações de saldos a 31/12/2023 por terceiros e outros documentos que sejam importantes.

6.3 Tarefas Realizadas

Durante o estágio foi possível como auditora júnior realizar alguns testes nas diversas áreas.

De seguida explicita-se as atividades realizadas tendo por base o índice do programa de auditoria, acima identificado.

✓ **AG)25 – Circularização de Terceiros:**

Através de uma análise ao balancete é possível selecionar uma amostra de entidades a circularizar, através da técnica *Cumulative Monetary Amounts Sampling* (CMA), nomeadamente, das contas de clientes e outros créditos a receber, fornecedores e outras dívidas a pagar, seguros, entidades relacionadas, advogados e bancos.

Tendo em especial atenção que advogados, acionistas e entidades relacionadas são obrigatoriamente circularizados e que o auditor deve receber uma resposta dos mesmos.

Após esta seleção é enviada uma credencial ao cliente, para que este assine a mesma concordando que a SROC estabeleça contacto com outras entidades para proceder à circularizações de terceiros.

Posto isto, são introduzidas no *software* de circularizações, *Electronic circularizations software* (ASD-Confirmation), a amostra das entidades a circularizar em formato Excel, bem como as credenciais assinadas pelo cliente. Nesta plataforma, é possível definir o primeiro e segundo envios, para que as entidades circularizadas indiquem o saldo em aberto da sua conta corrente a 31/12/2023 e anexem o seu extrato de conta.

De seguida, analisam-se as respostas, num papel de trabalho já previamente preparado pelos auditores da SROC, verificando se os saldos são concordantes com a contabilidade do cliente.

Caso não estejam em conformidade o auditor tem de conciliar o extrato de conta da entidade circularizada com o extrato de conta do cliente a auditar, ou pedir ao contabilista para justificar as diferenças encontradas.

No caso de as entidades não responderem, realizam-se procedimentos alternativos da seguinte forma:

- **Clientes** - decompõe-se o saldo em aberto do extrato de conta de 2023, verificando quais as faturas que ainda não foram pagas, e posteriormente analisamos o extrato bancário de 2024, de modo a verificar o recebimento do montante em aberto em 2023.

- **Fornecedores** - quando se trata de fornecedores nacionais cruza-se o extrato de conta de 2023 com o e-fatura de 2023 do fornecedor, para confirmar que não existem passivos omissos, ou seja, que todas as faturas foram contabilizadas.

Outro método também muito utilizado, quando os fornecedores não são nacionais trata-se de decompor o saldo em aberto em 2023 e analisar o extrato bancário de 2024, para confirmar se os primeiros pagamentos realizados em 2024 correspondem ao pagamento das faturas em aberto em 2023.

- **Advogados** – averiguar se os processos que estavam em curso no ano anterior foram concluídos, verificar se existem novos processos e avaliar se estão a estimar corretamente as provisões de acordo com o grau de probabilidade das mesmas e as imparidades.

- **Entidades relacionadas / associadas** – avaliar a natureza do saldo se é credor ou devedor, confirmar o saldo a 31/12/2023 com base na resposta à circularização e verificar o recebimento ou pagamento do mesmo em 2024.

- **Administradores/ Sócios/ Acionistas** – a SROC tem um documento Word preparado para o envio a este tipo de entidades, para os mesmos confirmarem se concordam ou não com o saldo em aberto a 31/12/2023.

✓ **A1A – Ativos Fixos Tangíveis:**

Na fase interina de uma auditoria, caso o valor das aquisições de Ativos Fixos Tangíveis (AFT) seja significativo realiza-se uma amostra com recurso à técnica CMA e ao julgamento profissional do auditor. Depois de elaborada a amostra fazemos uma análise documental às faturas onde identificamos qual o objeto que está a ser comprado, se o lançamento está corretamente registado e na respetiva data e se está registado no cadastro de imobilizado.

Nas fases interina e final de uma auditoria, realizam-se testes ao movimento dos Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis (AI) partindo do saldo das contas 43- AFT,

44- AI, 438- Amortizações Acumuladas e 64- Amortizações do exercício a 31/12/2022 com o intuito de analisar as aquisições de AFT, os abates e transferências de AFT em curso para Imobilizado, que ocorreram ao longo do ano de 2023, bem como conferir se existem lançamentos contabilísticos que não estejam de acordo com o SNC.

Para além deste teste, é efetuada a análise do Mapa de Depreciações e Amortizações (Modelo 32), avaliando se os saldos das contas acima mencionadas são o reflexo desse mesmo Mapa.

O terceiro teste consiste em escolher aleatoriamente alguns AFT e AI da Modelo 32 e realizar uma estimativa do valor das depreciações do exercício de 2023 e das depreciações acumuladas. Após feita a seleção e realizada a estimativa cruza-se essa mesma estimativa com os valores de depreciação que constam na Modelo 32.

✓ **A2A- Inventários**

Relativamente à contagem física de inventários pode efetuar-se de várias formas:

1. Acompanhamento de contagens físicas, onde selecionamos uma amostra no local;
2. Acompanhamento de recontagens de inventários;
3. Seleção de uma amostra através da listagem de inventários e posterior contagem, bem como seleção física no local, onde verificamos fisicamente os inventários e posteriormente verificamos se o mesmo se encontrava na listagem.

Na fase final de auditoria realizam-se testes à imparidade de inventários, verificando se o preço de venda não se encontra abaixo do custo, e também testes para perceber se a matéria-prima adquirida se encontra avaliada ao custo médio.

Por fim, realiza-se também um teste ao corte de operações, onde se identificam as últimas entradas e saídas registadas no extrato de 2023, analisando as respetivas faturas e posteriormente analisa-se as primeiras entradas de 2024 no extrato de 2024, para conseguirmos identificar se estão registadas no período correto. Assim conseguimos confirmar se não estão a colocar gastos de 2024 em 2023 ou se estão a criar falsos gastos em 2023, emitindo notas de crédito no início de 2024.

São também avaliados os International Commercial Terms (Incoterms) de modo a analisar a responsabilidade da mercadoria no período em questão.

✓ **A2C – Clientes**

Para além da circularização de saldos a clientes selecionados pelo auditor, executa-se um teste à imparidade de clientes, analisando os clientes cuja dívida já prevalece há mais de 1 ano. Após identificar estes clientes averigua-se se estes estão devidamente registados nas contas 217 - Clientes de cobrança duvidosa e 219 - Perdas por imparidade acumuladas.

✓ **A2L – Caixa e Bancos**

Relativamente ao caixa verifica-se se o montante da folha de caixa está de acordo com o valor registado na contabilidade.

Em relação aos bancos tanto na fase interina, como no fecho verifica-se se as conciliações são feitas numa base regular e se o valor do extrato bancário está concordante com a contabilidade. Caso existam divergências analisa-se a conciliação bancária para justificar a diferença identificada.

Quando a 31/12/2023 a divergência entre o extrato do banco e a contabilidade é materialmente relevante, efetua-se uma análise ao extrato do banco de janeiro de 2024 para confirmar se os movimentos pendentes no banco a 31/12/2023 se verificaram em 2024, ou se já foram conciliados. No caso dos movimentos pendentes na contabilidade, como por exemplo um cliente ter pago no fim de 2023 e apenas ter dado entrada de dinheiro no banco em 2024, também se verifica no extrato essas situações.

Para além do teste às reconciliações bancárias elabora-se outro teste para confirmar se as contas abertas que constam no Mapa de Base de dados do Banco de Portugal constam na Contabilidade e vice-versa.

✓ **P1 – Capital Próprio**

Com o auxílio da Ata que aprova as Demonstrações Financeiras de 2022 verifica-se se os movimentos de capital próprio registados na contabilidade estão de acordo com o que foi aprovado na Ata.

✓ **P3C- Estado**

São executados testes de razoabilidade ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI); Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS); e Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e testes às bases ao Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e à Taxa Social Única (TSU).

Nestes testes verifica-se a data de entrega e de pagamento das declarações dos impostos mencionados e se o saldo da contabilidade corresponde ao valor da última declaração entregue.

Nos testes às bases realiza-se uma estimativa e confronta-se com o que está evidenciado na contabilidade.

Em relação ao IVA, são analisadas todas as declarações entregues, bem como o pagamento das mesmas e verifica-se se o valor em aberto está de acordo com a estimativa da SROC.

Quanto ao IMI é feita uma estimativa do imposto a pagar e consultados os pagamentos efetuados.

Relativamente ao IRC analisa-se a modelo 22, verificando o valor do imposto a pagar ou a receber e se existem pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta. Estes testes são realizados através de um simulador em Excel, onde se deixa evidência do cálculo do imposto, bem como dos respetivos pagamentos.

Em relação ao IRS analisam-se as declarações dos trabalhadores dependentes e independentes, bem como as Declaração Mensal de Remunerações (DMR), confirmando se o valor estimado a pagar ou a receber está de acordo com a contabilidade e analisando os respetivos comprovativos de pagamento ou recebimento.

Quanto ao teste realizado à Segurança Social, analisam-se as declarações de resumo mensal da segurança social e verifica-se se a estimativa da conta 245 - Contribuições para a Segurança Social está de acordo com o lançamento da contabilidade.

Ainda, realizamos um teste à conta 63- Gastos com Pessoal, de modo a confirmar se existem diferenças entre a mesma e o total das remunerações e dos encargos com a segurança social das declarações entregues.

São também analisadas as certidões de não dívida da Autoridade Tributária (AT) e Segurança Social.

✓ **P3E – Financiamentos Obtidos**

Através da análise ao Mapa de Responsabilidades do Banco de Portugal, verifica-se se os valores dos empréstimos identificados no mesmo estão refletidos na conta 25 - Financiamentos, de forma adequada.

✓ **RA -Vendas**

Nesta área efetua-se um teste ao e-fatura, verificando se o rédito registado no e-fatura do ano está registado na contabilidade como rendimento ou como acréscimo de rendimento.

Para efetuar uma análise documental às vendas, parte-se das Guias de remessa, onde são selecionadas por amostragem, de seguida analisa-se as guias de remessa ou de transporte, as respetivas faturas, o seu registo contabilístico e o recebimento, acompanhando todo o processo das vendas até à especialização das mesmas. Este teste tem como objetivo testar a asserção plenitude, de modo a verificar se todas as guias de remessa dão origem a faturas.

✓ **RF – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas**

Nesta área à semelhança de outras já supracitadas, elabora-se maioritariamente uma análise documental às faturas das compras selecionadas por amostragem.

✓ **RG-FSE**

Em relação ao Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), realiza-se uma revisão analítica das contas de modo a perceber se o movimento de um ano para o outro é ou não significativo. Após esta análise verificam-se os documentos suporte, ou seja, analisa-se as faturas dos mesmos. Para além do mais, verificamos se a análise

realizada a algumas das faturas selecionadas por amostragem dará para extrapolar para outras do mesmo género.

A modo de exemplo, faturas de luz, de serviços de limpeza, manutenção que são de carácter mensal se tiverem valores aproximados por mês, pode proceder-se à extrapolação da análise de uma ou duas faturas para os restantes meses.

✓ **RH**

Teste ao processamento dos salários de uma seleção da lista de trabalhadores.

Neste ponto realiza-se uma análise ao vencimento base do funcionário e através da tabela de IRS adequada ao vencimento do funcionário perceciona-se a taxa de retenção aplicada. Através desta é possível calcular qual deverá ser a retenção de IRS para aquele funcionário e com o auxílio de uma estimativa da retenção da segurança social será possível avaliar o vencimento líquido.

Após estabelecida uma estimativa confronta-se esse mesmo valor com o valor líquido apresentado no recibo de vencimento.

Para além das análises acima mencionadas, na fase de fecho de auditoria estima-se o valor de férias e subsídio de férias e averigua-se a sua devida especialização.

Após os clientes fazerem o apuramento das Demonstrações Financeiras verifica-se as contas finais de acordo com o balancete antes de apuramento fornecido pelo cliente e tendo em mente os testes executados ao longo do trabalho de auditoria, nomeadamente:

- I Balanço
- II. Demonstração de Resultados
- III. Demonstração de Alterações de Capital Próprio
- IV. Fluxo De Caixa
- V. Anexo
- VI. Relatório de Gestão

Para além da execução dos testes referidos foi possível participar em diversas reuniões de planeamento de trabalho desenvolvidas pelo ROC responsável. Adicionalmente, questionou-se os membros da equipa de trabalho e os ROC responsáveis, incluindo o orientador de estágio, acerca das questões de investigação inerentes à aplicação da *ISA for LCE*.

Por último, importa realçar alguns aspetos curiosos da prática de auditoria. Na altura das contagens de inventários, onde os funcionários que acompanham as contagens não estão cientes do papel do auditor, nem do impacto do trabalho do mesmo, foi possível perceber que acabam por falar abertamente sobre os problemas da empresa. É nestes momentos que o auditor percebe de forma mais detalhada como funciona a entidade auditada.

Também em alguns casos foi possível ter a percepção contrária à anteriormente citada de que membros da contabilidade ou membros responsáveis pela entidade auditada, pelo facto de perceberem o impacto da opinião do auditor, tentam não abordar certos assuntos a não ser que sejam questionados sobre os mesmos, para não comprometerem a empresa de alguma forma. Ao longo do estágio, como anteriormente referido, foi também possível perceber que uma auditoria a entidades menos complexas, como é o caso de uma imobiliária, e uma auditoria a entidades de maior complexidade, como Municípios não deve ser realizada da mesma forma devido às diferenças de complexidade evidentes. Uma das diferenças encontradas é o número de contas do SNC que numa imobiliária é bastante mais reduzido do que num Município. Também é possível através do número de transações perceber que a complexidade destes dois tipos de entidades são completamente distintas.

Desta forma, obteve-se conhecimento empírico sobre a condução de uma auditoria de acordo com as ISA gerais e respostas às indagações efetuadas sobre os objetivos práticos que a adoção da nova norma irá trazer.

6.4 Aplicação das ISA gerais na prática a entidades menos complexas

Como referido o estágio foi desenvolvido tendo por base as ISA gerais, pelo que ao longo da execução do mesmo e com a indagação aos ROC da equipa de trabalho foi possível perceber algumas dificuldades na aplicação das mesmas:

- Normas excessivamente longas;
- Leitura e compreensão difícil, com a utilização de termos pouco comuns;

- Maior dispêndio de tempo, por parte do auditor de entidades menos complexas, na pesquisa junto das ISA, dos procedimentos mais eficazes e eficientes para as realidades que auditam.

CAPÍTULO IV – DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo foi preparado com o objetivo de aliar a vertente teórica à prática sobre o tema em estudo.

Com esse intuito será elaborada uma análise crítica sobre a temática apresentada na revisão da literatura de modo a dar resposta às questões de investigação.

E por fim, será apresentado o debate do tema com o orientador do estágio, identificando quais as principais problemáticas envolvidas na aplicação das ISA gerais às PME, bem como as suas expectativas acerca da nova norma.

7 Discussão de Resultados

Com o intuito de responder às questões de investigação supracitadas e refutar ou apoiar o modelo de análise, baseado nas asserções identificadas é importante realçar os seguintes pontos a avaliar:

1. Qualidade do trabalho de auditoria;
2. Eficiência do trabalho de auditoria;
3. Conhecimento dos diversos normativos;
4. Evolução do trabalho de auditoria;
5. Benefícios da nova norma adaptada a PME.

De seguida estes 5 pontos serão confrontados com as principais conclusões retiradas da revisão da literatura, a experiência adquirida ao longo do estágio e por último com a entrevista realizada ao orientador de estágio, ROC da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas MGI & Associados.

No que diz respeito à questão 1 “Qual o impacto da nova ISA na qualidade do trabalho de auditoria?”, elaborada com recurso à revisão da literatura, esta visa obter resposta sobre se a qualidade de uma auditoria se altera consoante o normativo de auditoria aplicado.

Tendo por base a revisão da literatura a maioria dos autores é da opinião de que a qualidade do trabalho de auditoria não deverá ser a mesma com a aplicação da *ISA for LCE*.

Contudo, com fundamento na experiência adquirida ao longo do estágio de auditoria a diversos tipos de entidades desde Municípios (entidades mais complexas) a Imobiliárias

(entidades menos complexas) entre outras, depreende-se que a qualidade de auditoria deverá ser a mesma independentemente da complexidade da entidade auditada.

A qualidade de auditoria deverá manter-se igual aquando da aplicação das ISA gerais ou da *ISA for LCE*, uma vez que o trabalho de auditoria deverá apenas adaptar-se às especificidades de uma entidade menos complexa.

Do debate do tema com o Dr. Pedro Almeida, orientador de estágio e Revisor Oficial de Contas da MGI & Associados, foi possível obter a sua perspetiva em relação a esta questão com base na sua vasta experiência e conhecimento da profissão ao longo de vários anos:

“A auditoria rege-se por normas e independentemente do normativo aplicado, ISA gerais ou “*ISA for LCE*”, a qualidade deverá ser a mesma.”

Afirma ainda que os objetivos são os mesmos e que o que deverá alterar é a simplificação do normativo, excluindo os procedimentos não aplicáveis às entidades de menor complexidade o que o torna, assim, mais efetivo.

Posto isto, apoia-se a asserção “A1- A qualidade de uma auditoria não se altera consoante o normativo de auditoria aplicado”, uma vez que, a nova norma adaptada a entidades menos complexas irá proporcionar uma auditoria adaptada às especificidades de entidades de menor complexidade, não implicando a realização de menos trabalho, mas sim a quantidade necessária para obter uma garantia razoável, executando testes de acordo com o tipo de entidade e os riscos da mesma.

Relativamente à questão 2 “Eventos isolados de maior complexidade, numa PME, podem comprometer a eficiência do trabalho de auditoria?”, esta tem como objetivo obter resposta se caso surja um evento isolado de maior complexidade, ao longo de uma auditoria a entidades menos complexas, que tem por base a *ISA for LCE*, se traduzirá numa redução de eficiência, uma vez que será necessária uma troca de normativo para as ISA gerais.

Já a questão 3 “A autonomia da nova norma traduz implicações no conhecimento e aplicação das normas gerais?” tem como intuito testar se a existência de dois normativos não comprometerá o conhecimento aprofundado dos dois normativos na mesma medida, e se conseqüentemente não implicará uma redução de eficiência.

No que concerne a estas duas questões os autores supracitados na revisão da literatura são da opinião de que em condições normais de um trabalho de auditoria a entidades de menor complexidade será de esperar que a eficiência do trabalho aumente. No entanto, na opinião generalizada dos mesmos, caso surja uma situação esporádica de maior complexidade, com a troca de normativo para as ISA gerais, a eficiência do trabalho do auditor poderá ser comprometida, uma vez que o mesmo terá de se sentir à vontade com os dois normativos de igual forma.

Ao longo do estágio foi possível perceber que para os auditores juniores essa redução de eficiência não se iria verificar, pois quando há uma lacuna ao nível do conhecimento das normas de auditoria os auditores *seniors* ou ROC auxiliam sempre as hierarquias abaixo para solucionar esse problema. Já para os ROC, numa fase inicial haverá um trabalho acrescido no estudo da nova norma, mas de fácil adaptação, pois esta é baseada nas ISA gerais de forma simplificada.

Na perspetiva do Dr. Pedro Almeida, a nova norma inclui requisitos bastante restritos para a aplicação da mesma, pelo que apenas esporadicamente surgirá uma situação em que o auditor seja apanhado de surpresa. Neste sentido, no início de cada trabalho, ou seja, antes de cada período económico o auditor deverá sempre realizar uma avaliação com o intuito de analisar se faz sentido dentro dos requisitos e condições utilizar as ISA gerais ou a ISA adaptada a entidades menos complexas, concluindo, assim, que a eficiência do trabalho de auditoria não deverá ser comprometida.

Quando questionado sobre o conhecimento aprofundado de todos os auditores em relação aos dois normativos distintos, do ponto de vista do Dr. Pedro Almeida, o auditor deverá ter sempre o conhecimento das ISA gerais, pois a base da nova ISA autónoma é a ISA geral. Refere ainda que há um paralelismo entre o SNC geral, Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (NCRF-PE e NCRF-ME), pelo que o estudo deverá sempre recair sobre o normativo geral e só posteriormente incidir sobre as alterações dos normativos simplificados. Como anteriormente referiu o auditor deve avaliar o normativo a aplicar, onde poderá ter de aplicar a qualquer momento as ISA gerais, assim sendo o auditor deve ter o conhecimento dos dois normativos.

Deste modo, na posição de um auditor sénior durante o trabalho de uma auditoria a entidades menos complexas, caso surja uma situação isolada de maior complexidade, é

possível apoiar a asserção A2- A existência de dois normativos implica o conhecimento aprofundado de ambos, não se traduzindo na ineficiência do trabalho de auditoria.

No entanto, deve-se referir que com base na indagação aos ROC responsáveis esse tipo de eventos isolados de maior complexidade serão casos excepcionais, pelo que não terá um impacto significativo.

Por último, a questão 4 “Qual o contributo da ISA para entidades menos complexas para a evolução dos procedimentos de auditoria?”, visa perceber se a nova norma adaptada a entidades menos complexas traz benefícios para a evolução das normas de auditoria, no sentido de se adaptarem tal como as normas contabilísticas, simplificando-se e elaborando normas específicas de acordo com o tipo e dimensão da entidade.

Em relação a este tópico pôde-se observar que na opinião de alguns autores, evidenciada na revisão da literatura, a nova norma trará menos procedimentos e menos trabalho ao auditor. No entanto, outros autores consideram que os procedimentos à semelhança das ISA gerais deveriam de ser mais claros.

Também foi possível perceber que alguns autores eram a favor da aplicação da nova norma e que outros eram céticos na aplicação da mesma a auditorias a entidades de menor complexidade, pelo que a opinião dos mesmos não era unânime.

Da integração nas equipas de auditoria, ao longo do estágio, foi possível perceber que a maioria dos auditores estavam insatisfeitos há muito tempo, pelo facto das normas gerais não se adaptarem às especificidades das entidades menos complexas. Deste modo, ansiavam uma solução, uma vez que, a maioria destes auditores realizam trabalhos a entidades menos complexas e para além das ISA serem muito extensas e de difícil leitura, não referiam de forma clara como proceder no caso de uma auditoria a este tipo de entidades.

Assim, *ISA for LCE* poderá ser uma lufada de ar fresco para estes profissionais pois concentra-se nas especificidades das entidades de menor complexidade, não abordando matérias complexas e cuja leitura está simplificada e clara.

Já o orientador de estágio enuncia que as dificuldades sentidas na prática da aplicação das ISA gerais às PME prendem-se à reduzida dimensão das entidades e o excesso de formalismo. Afirma ainda que: “As PME não têm uma estrutura de governação e uma dimensão que justifique aplicar as ISA gerais na sua totalidade.” Para

além do mais, na sua opinião o trabalho de auditoria excessivo em termos de formalismo nada acrescenta à formação da opinião do auditor. Posto isto, considera que a nova ISA trará benefícios em relação aos formalismos associados às ISA gerais, reduzindo-os e focando deste modo o trabalho nas áreas de maior impacto na opinião do auditor na auditoria a este tipo de entidades.

Assim, é possível apoiar a terceira asserção, A3- A nova norma traz benefícios para o trabalho de auditoria e acompanha a evolução da contabilidade no que diz respeito às PME.

Adicionalmente, indagou-se o orientador de estágio sobre as dificuldades sentidas ao longo da sua carreira profissional com a aplicação das ISA gerais às PME, sendo que o mesmo respondeu o seguinte:

“Não obstante, as ISA gerais terem “Considerações Específicas para Pequenas Entidades”, estas não isentam a responsabilidade do auditor de aplicar e cumprir os requisitos das ISA, o que torna difícil definir uma linha de aplicação das ISA gerais comumente aceite para aplicar em Auditorias de Pequenas Entidades. O facto das ISA gerais obrigarem ao cumprimento de todos os requisitos independentemente da dimensão e exposição das entidades auditadas, é uma dificuldade para o auditor definir e executar todos os procedimentos necessários para reduzir o risco de auditoria a um nível suficientemente baixo em auditoria de pequenas entidades.”

Por fim, questionou-se quais seriam as suas expectativas em relação à *ISA for LCE*. Na abordagem a este tópico a sua expectativa era de que a nova norma possa realmente simplificar a abordagem de auditoria e definir uma linha de aplicação objetiva, nomeadamente ao nível da extensão e qualidade da prova de auditoria atualmente exigida.

Com base no anteriormente descrito apoia-se o modelo de análise em estudo, concluindo que com recurso à revisão da literatura, ao estágio desenvolvido e ao debate do tema com o orientador de estágio, que com a aplicação da *ISA for LCE* a qualidade de auditoria e a eficiência se deverão manter, mesmo quando for necessária uma troca de normativo a meio do trabalho e que esta norma trará benefícios para a evolução e simplificação das normas de auditoria a entidades de menor complexidade.

De seguida apresenta-se a tabela resumo da discussão de resultados:

Questão de investigação	Opinião dos autores da revisão da literatura	Opinião com base no estágio	Opinião do Orientador de estágio	Asserções
1) Qual o impacto da nova ISA na qualidade do trabalho de auditoria?	A qualidade de auditoria não deverá ser a mesma da qualidade obtida através de auditorias com base nas ISA gerais ou na <i>ISA for LCE</i>	A qualidade de auditoria deverá manter-se independentemente do normativo aplicado.	A qualidade de auditoria deverá manter-se independentemente do normativo aplicado.	Apoia-se a asserção A1 - A qualidade de uma auditoria não se altera consoante o normativo de auditoria aplicado.
2) Eventos isolados, de maior complexidade, numa PME, podem comprometer a eficiência do trabalho de auditoria?	A eficiência do trabalho de auditoria deverá aumentar exceto se surgir um caso de maior complexidade, onde será necessária a troca de normativo, pois será exigido um esforço elevado.	A eficiência do trabalho de auditoria deverá manter-se e o auditor deverá ter o conhecimento aprofundado dos dois normativos	A eficiência do trabalho de auditoria deverá manter-se e o auditor deverá ter o conhecimento aprofundado dos dois normativos	Apoia-se a asserção A2 – A existência de dois normativos implica o conhecimento aprofundado de ambos, não se traduzindo na ineficiência do trabalho de auditoria.
3) A autonomia da nova norma traduz implicações no conhecimento e aplicação das normas gerais?				
4) Qual o contributo da ISA para entidades menos complexas para a evolução dos procedimentos de auditoria?	A opinião dos autores não é unânime, sendo que uns apoiam os procedimentos da nova norma e outros não. O mesmo se observa quanto à opinião dos mesmos em relação à aplicação da ISA for LCE nas suas jurisdições.	A <i>ISA for LCE</i> poderá ser uma lufada de ar fresco para os profissionais de auditoria.	Considera que a nova ISA trará benefícios em relação aos formalismos associados às ISA gerais.	Apoia-se a asserção A3 – A nova norma traz benefícios para o trabalho de auditoria e acompanha a evolução da contabilidade no que diz respeito às PME.

Tabela 9 - Resumo Discussão de Resultados

Neste capítulo conclui-se sobre os aspetos mais relevantes em estudo e aborda-se uma pequena consideração sobre a importância de um estágio para a conclusão do Mestrado em Auditoria.

8 A importância da realização de um estágio para a conclusão do Mestrado em Auditoria

Considera-se que a realização do estágio na SROC MGI & Associados acrescentou valor tanto a nível profissional como pessoal, permitindo o primeiro contacto com o mundo profissional e adquirir experiência na área de auditoria, junto de profissionais qualificados e com experiência de mais de 10 anos. Para além disso, permitiu também aprofundar o conhecimento obtido ao longo do Mestrado em Auditoria e colocar essas mesmas bases em prática.

Atendendo à experiência adquirida ao longo do estágio, considera-se que um estágio no último ano do Mestrado em Auditoria é fundamental para que todos os ensinamentos adquiridos sejam consolidados.

Para a execução deste relatório foi imprescindível a realização do estágio, pois tendo contacto direto com os clientes e executando testes de modo a analisar as diversas áreas principais de uma auditoria, permitiu obter uma perceção geral da aplicação das ISA gerais e de quais as alterações que a nova ISA trará.

8.1 Conclusão

Em suma, existem atualmente muitas dificuldades identificadas pelos auditores na aplicação das ISA gerais à auditoria realizada a PME como é o caso da excessiva documentação exigida.

A nova ISA adaptada a entidades menos complexas, que entra em vigor a 15 de dezembro de 2025, promete colmatar estas lacunas. Esta apresenta-se como uma norma de igual qualidade, com o mesmo trabalho de auditoria realizado de forma mais eficiente e adaptado às especificidades das entidades de menor complexidade.

Ao longo deste trabalho e com base na revisão da literatura, bem como na experiência adquirida ao longo do estágio foi possível retirar as seguintes conclusões:

- A norma de auditoria adaptada a entidades menos complexas deverá manter o nível de qualidade de auditoria;
- Esta norma foca-se nas especificidades de entidades menos complexas.
- Áreas isoladas de maior complexidade numa entidade de natureza menos complexa implica a troca de normativo para as ISA gerais.
- A existência de dois normativos independentes deve ser do conhecimento de todos os auditores da área.
- A eficiência do trabalho de auditoria não poderá ser comprometida, aquando do aparecimento de um evento isolado de maior complexidade;
- A norma pretende acompanhar a evolução do normativo contabilístico adaptando a auditoria a cada tipo de entidade.

Em suma, a nova ISA trará benefícios em relação aos formalismos associados às ISA gerais, reduzindo-os e focando deste modo o trabalho nas áreas de maior impacto na opinião do auditor na auditoria a entidades menos complexas.

Constata-se assim, a importância da nova norma criada pelo IAASB, *ISA for LCE*, bem como o impacto no dia a dia de um trabalho de auditoria e na evolução da profissão de auditoria, pelo que deverá verificar-se uma evolução significativa nos próximos anos no trabalho de auditoria a entidades de menor complexidade, como é o caso das PME.

Deste modo, será possível acompanhar a evolução contabilística e tornar o trabalho de auditoria focado nas especificidades de cada tipo de entidade, entidades mais complexas ou entidades menos complexas.

Por fim, é importante realçar que o estudo contribuiu para que os membros da SROC, onde foi realizado o estágio, tenham obtido conhecimento sobre esta nova norma, pelo que lhes suscitou de imediato interesse pelo tema. Assim os ROC responsáveis fizeram pesquisas sobre a *ISA for LCE* para se atualizarem sobre o impacto da mesma na prática do trabalho de auditoria dos mesmos.

9 Limitações ao Estudo

É importante referir que este estudo contém algumas limitações, pois tendo por base apenas uma metodologia qualitativa, assente essencialmente no estágio realizado, não foi possível analisar o impacto da nova ISA no dia a dia de várias SROC, o que implica que as conclusões obtidas se aplicam apenas à entidade específica em questão, impossibilitando generalizações

10 Perspetivas Futuras

Posto isto, as investigações futuras poderão debruçar-se sobre um estudo quantitativo do impacto da *ISA for LCE* no trabalho de auditoria em várias SROC a nível nacional e europeu e clarificar as mudanças práticas que a norma traz.

Para além disso, sugere-se ainda que trabalhos futuros abordem a norma de forma detalhada, explanando os vários capítulos da mesma, de modo a facilitarem o estudo da mesma aos auditores, bem como a sua aplicação prática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amerongen et al. (2022). Proposed international standard on auditing financial statements of less complex entities: IAASB IAAER roundtables—Breakout 1 authority and groups. John Wiley & Sons Ltd. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jifm.12162>

Augusto.A. (2014). Metodologias quantitativas/metodologias qualitativas: mais do que uma questão de preferência. Fórum Sociológico Série II. <https://doi.org/10.4000/sociologico.1073>

Chotas. B. (2020). O enquadramento das empresas nos conceitos de PME. Vida Económica. https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_brunochotas7agosto2020.pdf

Comissão Europeia (2020). Guia Do utilizador relativo à definição de PME [https://www.iapmei.pt/getattachment/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Certificacao-PME/Como-obter-uma-certificacao-PME/Guia-do-utilizador-relativo-a-definicao-de-PME-\(Comissao-Europeia,-2020\).pdf.aspx](https://www.iapmei.pt/getattachment/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Certificacao-PME/Como-obter-uma-certificacao-PME/Guia-do-utilizador-relativo-a-definicao-de-PME-(Comissao-Europeia,-2020).pdf.aspx)

Coscodai. V. (2022). Artigo Ibracon: A participação do Ibracon na discussão sobre a emissão de normas de auditoria para entidades de menor complexidade. BKR Lopes Machado Auditores. <https://www.lopesmachado.com/artigo-ibracon-participacao-ibracon-na-discussao-sobre-emissao-de-normas-de-auditoria-para-entidades-de-menor-complexidade/>

Cruz.L. (2017). Metodologia qualitativa. Enciclopédia temática. <https://knoow.net/cienceconempr/marketing/metodologia-quantitativa/>

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009. Diário da República n.º 133/2009- I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/158-2009-492428>

Decreto-Lei n.º 262/86, 2 de setembro de 1886. Código das Sociedades Comerciais. Diário da República n.º 201/1986 - I Série. Ministério da Justiça. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975-45996675>

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, 9 de março de 2011. Diário da República n.º 48/2011 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/36-a-2011-647296>

Decreto-Lei nº 98/2015, 2 de junho de 2015. Diário da República nº106/2015- I Série. Ministério das Finanças. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/98-2015-67356342>

Department of Small Business Development (2023). Revised Shedule 1 of the National Definition of Small Enterprise in South Africa. https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf

Diretiva 2013/34/EU, 26 de junho de 2013. Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial da União Europeia. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034>

Drag'n Survey (2021). Como fazer uma pesquisa quantitativa. Drag'n Survey. <https://www.dragnsurvey.com/blog/pt/como-fazer-um-estudo-quantitativo/>

Esteves, C. (2022). A Aplicabilidade das normas internacionais de auditoria (ISA) no contexto das pequenas e Médias Empresas – Como a dimensão e a complexidade condicionam a aplicação das ISA. Da contextualização à aplicação prática. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - (oroc.pt)

European Comimision, (2008). “Think Small First”: A Small Business Act for Europe. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_08_1003

Fonseca. J. (2022). Portugal é dos países europeus onde PME têm maior peso. Eco. <https://eco.sapo.pt/2022/06/27/portugal-e-dos-paises-europeus-onde-pme-tem-maior-peso/>

Forvis Mazars. (2024). Auditoria a Entidades Menos Complexas (LCEs). Mazars. <https://www.forvismazars.com/pt/pt/insights/publicacoes/mazars-insights/auditoria-a-entidades-menos-complexas-lces>

Fraser, PN (2010), “Um único conjunto de padrões mundiais de auditoria: o caminho é longo”, Internacional Jornal de Divulgação e Governança, Vol. 7 No. 4, pp.

Haapamäki & Mäki (2023). An analysis of comment letters on a new, stand-alone standard for audits of less complex entities' financial statements. Jornal de Literatura Contábil. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAL-12-2022-0131/full/html>

IAASB (2021). Exposure Draft- Proposed International Standard on auditing for Audits of financial Statements os Less Complex Entities (ISA for LCE). Exposure Draft, Proposta de Norma Internacional sobre Auditoria de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas | IAASB

IAASB. (2023a). FREQUENTLY ASKED QUESTIONS ON THE ISA FOR LCE. IAASB.<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Frequently-Asked-Questions.pdf>

IAASB. (2023b).The ISA for LCEs- The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities. IAASB.<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-ISA-for-LCE-Overview-Presentation.pdf>

IAASB. (2023c). INTRODUCTION TO THE ISA FOR LCE. The Internacional Standard on Auditing for Audits of Less Complex Entities. IAASB.<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Fact-Sheet.pdf>

IAASB. (2023d).Final Pronouncement December 2023 – The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities. The ISA for LCE and Conforming Amendments to Other International Standards Arising from the ISA for LCE. IAASB. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard_0.pdf

IAASB. (2023e). Minutes of the 141st Meeting of the INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB) – Held on September 18-21, 2023 in New York, United States of America. IAASB.<https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/2023-12/Approved-Minutes-of-the-Public-Session-for-September-2023.pdf>

IAASB. (2024a). Interpretação Final Dezembro de 2023 - A Norma Internacional de Auditoria para Auditorias de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas. A ISA para as LCE e Emendas de Conformidade a Outras Normas Internacionais Decorrentes da ISA para as LCE. IAASB.[https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-07/IAASB%20Final%20Pro%20ISA%20for%20LCEs PT Secure.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-07/IAASB%20Final%20Pro%20ISA%20for%20LCEs%20PT%20Secure.pdf)

IAASB. (2024b). The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) – Auditor Reporting Supplemental Guidance - July 2024. IAASB. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-07/IAASB%20Final%20Pro_ISA%20for%20LCEs_PT_Secure.pdf

IAASB. (2024c). The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) – Authority Supplemental Guidance- August 2024. IAASB. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-07/IAASB%20Final%20Pro_ISA%20for%20LCEs_PT_Secure.pdf

ISA 200 - objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria. Manual do Revisor Oficial de Contas

Karlsson. F (2023). Revisão a entidades menos complexas. Uma análise das lógicas institucionais no desenvolvimento de um novo padrão. Universidade Kristianstad. https://researchportal.hkr.se/ws/portalfiles/portal/63533213/RR04_Berglund_Karlsson.pdf

Lambertz.K (2018). Opinion of the European Committee of the Regions on ‘The Single Market Programme’. Official Journal of the European Union https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2019.086.01.0259.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A2019%3A086%3AFULL

Lapitkaia . L. (2021). Study of the provisions concerning the audit of less complex entities financial statements

Lei nº 140/2015, 7 de setembro de 2015. Diários da República nº 174/2015. I Série. Assembleia da República. <https://data.dre.pt/eli/lei/140/2015/09/07/p/dre/pt/html>

Lei nº 20/2010, 23 de agosto de 2010 . Diário da República nº 163/2010 - I Série. Assembleia da República. https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=3512&tabela=leis&so_milo=

Lei nº 35/2010, 2 de setembro de 2010. Diário da República nº 171/2010 - I Série. Assembleia da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/35-2010-344271>

Lei nº 79/2023, 20 de dezembro de 2023. Diário da República nº 244/2023 – I Série. Assembleia da República. <https://data.dre.pt/eli/lei/79/2023/12/20/p/dre/pt/html>

Lei nº 99-A/2021, 31 de dezembro de 2021. Diário da República nº 253/2021 – I Série. Assembleia da República. <https://data.dre.pt/eli/lei/99-a/2021/12/31/p/dre/pt/html>

Lusa (2007). Ministro da economia considera que PME são “uma grande riqueza do país”. Jornal de Notícias. <https://www.jn.pt/arquivo/2007/ministro-da-economia-considera-que-pme-sao-uma-grande-riqueza-do-pais-947388.html/>

Martins. H (2004). Metodologia qualitativa de pesquisa. Educação e Pesquisa, São Paulo. <http://educa.fcc.org.br/pdf/ep/v30n02/v30n02a07.pdf>

Mathias (2022). Pesquisa qualitativa e quantitativa: qual é a melhor opção?. Mindminers. <https://mindminers.com/blog/pesquisa-qualitativa-quantitativa/>

MJV Team. (2021). Pesquisa quantitativa: conheça a metodologia para mensurar resultados. <https://www.mjvinnovation.com/pt-br/blog/pesquisa-quantitativa/>

Pinheiro. J. (2021). O planeamento da auditoria externa nas PME em Portugal. Instituto Politécnico de Contabilidade e Administração do Porto. https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19594/1/Jorge_Pinheiro_MA_2021.pdf

Pordata. (2023). Pequenas e médias empresas em % do total de empresas: total e por dimensão <https://www.pordata.pt/portugal/pequenas+e+medias+empresas+em+percentagem+do+total+de+empresas+total+e+por+dimensao-2859>

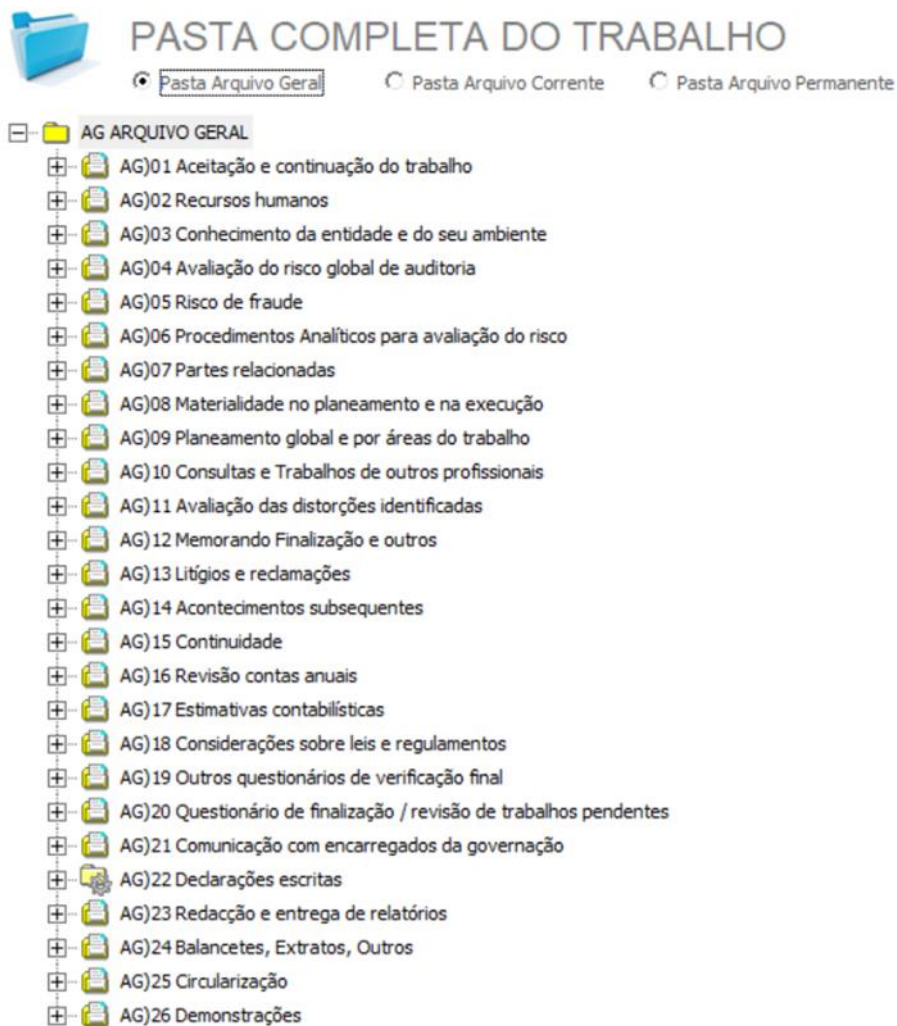
Recomendação 2003/361/CE de 6 de Maio de 2003, Artigo 2º. Comissão das Comunidades Europeias. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32003H0361>

Rosa.N. (2023). Técnicas e análises numéricas: explorando o método quantitativo na pesquisa científica. Mettzer. <https://blog.mettzer.com/metodo-quantitativo/>

Silva.J, (2016).Diretiva 2013/34/EU – The Accounting Directive.VidaEconómica. https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_1julho2016.pdf

Silverman.D. (1997). Iniciando a pesquisa. Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares UFPR. <https://itcp.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/02/5.3-BCh-Silverman-Interpretacao-de-dados-qualitativos-Cap-1-1.pdf>

Anexo 1- Índice programa ASD



AG	ARQUIVO GERAL
AG)05	Branqueamento de Capitais / Questionário Risco de Fraude
AG)06	Procedimentos Alternativos (Revisão Analítica - AG)06.7)
AG)13	Resposta dos Advogados
AG)14	Acontecimentos Subsequentes (Questionário)
AG)15	Continuidade (Questionário)
AG)19	Outros Questionários (Fiscal, ...)
AG)24	ASM/ARM, Balancetes, Extratos, ...
AG)25	Circularização de Terceiros
AG)26	Relatório e Contas (Drafts e Definitivos)
A	ATIVO
A1	Ativo não corrente
A1A	Ativos fixos tangíveis
A1B	Propriedades de investimento
A1C	Goodwill
A1D	Ativos intangíveis
A1E	Ativos biológicos
A1F	Participações financeiras - método da equivalência patrimonial
A1G	Outros investimentos financeiros
A1I	Créditos a receber
A1J	Ativos por impostos diferidos
A2	Ativo corrente
A2A	Inventários
A2B	Ativos biológicos
A2C	Clientes
A2E	Estado e outros entes públicos
A2F	Capital subscrito e não realizado
A2G	Outros créditos a receber
A2H	Diferimentos
A2I	Ativos financeiros detidos para negociação
A2J	Outros ativos financeiros
A2K	Ativos não correntes detidos para venda
A2L	Caixa e depósitos bancários
P	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO
P1	Capital próprio
P1A	Capital subscrito
P1B	Ações (quotas) próprias
P1C	Outros instrumentos de capital próprio
P1D	Prémios de emissão
P1E	Reservas legais
P1F	Outras reservas
P1G	Resultados transitados
P1I	Excedentes de revalorização
P1J	Ajustamentos / outras variações no capital próprio
P1K	Resultado líquido do período
P1L	Interesses que não controlam
P2	Passivo não corrente
P2A	Provisões
P2B	Financiamentos obtidos
P2C	Responsabilidades por benefícios pós-emprego
P2D	Passivos por impostos diferidos
P2E	Outras dívidas a pagar
P3	Passivo corrente
P3A	Fornecedores
P3B	Adiantamentos de clientes
P3C	Estado e outros entes públicos
P3E	Financiamentos obtidos
P3F	Outras dívidas a pagar
P3G	Diferimentos
P3H	Passivos financeiros detidos para negociação
P3I	Outros passivos financeiros
P3J	Passivos não correntes detidos para venda
R	RENDIMENTOS E GASTOS
RA	Vendas e serviços prestados
RB	Subsídios à exploração
RC	Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos
RD	Variação nos inventários da produção
RE	Trabalhos para a própria entidade
RF	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
RG	Fornecimentos e serviços externos
RH	Gastos com o pessoal
RI	Imparidades de inventários (perdas/reversões)
RJ	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)
RK	Provisões (aumentos/reduções)
RL	Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)
RM	Aumentos/reduções de justo valor
RN	Outros rendimentos
RO	Outros gastos
RP	Gastos/reversões de depreciação e de amortização
RQ	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)
RR	Juros e rendimentos similares obtidos
RS	Juros e gastos similares suportados
RT	Imposto sobre o rendimento do período