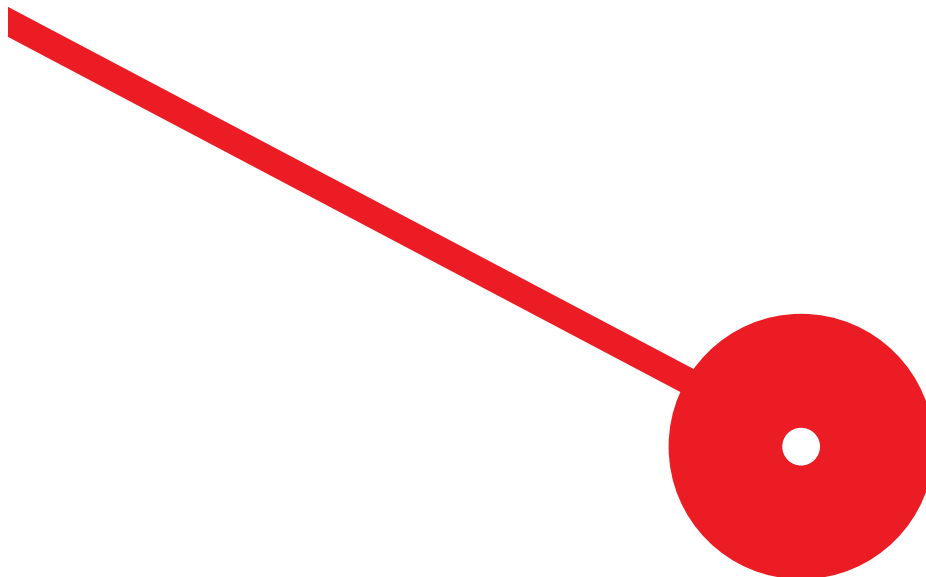




# A importância da fase do Planeamento na Auditoria Financeira

Marta Flávia Moreira Cardoso

06/2020



Marta Flávia Moreira Cardoso  
A importância da fase do Planeamento na Auditoria Financeira  
06/2020

M MESTRADO  
AUDITORIA

# A importância da fase do Planeamento na Auditoria Financeira

Marta Flávia Moreira Cardoso

**Dissertação de Mestrado  
apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob  
orientação de Professora Especialista Maria de Fátima Mendes  
Monteiro**

## **Agradecimentos**

A realização desta dissertação de mestrado representa, não só o culminar de um percurso académico, mas mais relevante o “pontapé de saída” para um novo percurso que se avizinha na área da Auditoria Financeira, sendo ele a possibilidade de alcance do estatuto de Revisor Oficial de Contas.

Este mestrado foi decisivo para a ambição de querer continuar a evoluir nesta área.

Estando inserida no mercado de trabalho da área de Auditoria Financeira desde 2012, a frequência do mestrado foi primordial, não só na consolidação de alguns conhecimentos, como principalmente na compreensão das práticas exercidas na auditoria financeira.

O meu agradecimento a todas as pessoas que contribuíram para a realização deste estudo.

Em primeiro lugar, ao meu marido, Nuno Sousa, por me ter acompanhado desde sempre, pela motivação, paciência e apoio no decorrer destes dois últimos anos, tendo sido pai, mãe e por vezes “dona de casa”.

À minha filha, Matilde Sousa, que apesar de apenas 7 anos compreendeu que o tempo em que me privei de lhe dar a devida atenção foi para que fosse possível a conclusão desta etapa.

À minha orientadora, Professora Especialista Fátima Monteiro, pela disponibilidade e empenho com que me orientou e apoiou durante a realização desta dissertação.

À coordenadora Professora Doutora Alcina Dias, pelo incentivo e apoio dado nas aulas de Metodologias de Investigação, contribuindo para o avanço na elaboração desta dissertação logo no primeiro semestre.

Ao meu patrão, Doutor António Cambão pelo incentivo, contribuição e principalmente pelas horas disponibilizadas para que me fosse possível a conclusão desta etapa.

Aos Revisores Oficiais de Contas e Auditores pelo contributo e colaboração no preenchimento dos questionários, pois sem eles não seria possível obter conclusões.

A todos, o meu profundo e sincero agradecimento.



## **Resumo:**

A auditoria financeira, consistindo num exame independente, objetivo e sistemático, realizado pelo auditor às Demonstrações Financeiras, contribui para o aumento do grau de confiança dos destinatários da informação quanto ao que lhes é apresentado.

O trabalho de auditoria, para que seja bem-sucedido, tem de atravessar três fases: Planeamento, Execução e Elaboração do Relatório, tendo todas elas subjacentes um conjunto de etapas.

Neste âmbito, o presente estudo foca-se na releção sobre a importância da fase do Planeamento da Auditoria Financeira na condução do trabalho do Auditor.

Para o efeito, na Revisão da Literatura, após uma abordagem ao conceito de Auditoria Financeira e centrando-se na condução de um trabalho do Auditor, nomeadamente na fase do Planeamento, são identificadas as etapas implícitas nesta fase, incluindo os procedimentos subjacentes a desenvolver em cada fase e, por fim, os *softwares* de Auditoria que facilitam as ações a implementar no decurso do trabalho.

Com o objetivo de avaliar a importância desta fase do Planeamento foi desenvolvido um questionário direcionado a Auditores e Revisores Oficiais de Contas e enviado para uma seleção, como meio de se obter os resultados para dar resposta às hipóteses formuladas no estudo empírico.

As conclusões deste estudo, após uma análise dos dados, indicaram que a elaboração de um Planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente.

## **Palavras chave:**

Auditoria Financeira, Planeamento, Eficácia e Eficiência, *Software* de Auditoria

**Abstract:**

A financial audit, consisting of an independent, objective and systematic review of the financial statements by the auditor, contributes to increasing the confidence level of the stakeholders of the information with regards to what is presented therein.

For an audit work to be successful three stages have to be followed through: Planning, Implementation and the Elaboration of the Report, all of which imply a number of subjacent steps.

In this context, the present study focuses on the importance of the Planning stage of the Financial Audit in the conduction of the Auditor's work.

For the purpose of this study, in the literature review, having approached the concept of a Financial Audit and focusing on the conduction of the Auditor's work, namely in the Planning stage, the steps implicit in this stage are identified, including the underlying procedures to be developed in each stage and finally, the Audit software that facilitate the actions to be implemented in the course of the work.

With the objective of evaluating the importance of the Planning stage, a questionnaire directed at Auditors and Certified Public Accountants was developed and sent to a sample number as means of obtaining results in order to answer the hypotheses formulated in the empirical study.

Having analysed the data, the conclusions of the study indicate that elaborating an adequate Planning will help guarantee that the audit work will be carried out in an efficient and effective manner.

**Key words:**

Financial Audit, Planning, Efficacy and Efficiency, Audit Software



## Índice geral

<b>Capítulo - Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Revisão da literatura.....</b>	<b>4</b>
1 Auditoria .....	5
1.1 Auditoria Financeira.....	6
1.1.1 Origem do conceito de Auditoria .....	8
1.1.2 Princípios e Normas de Auditoria.....	9
1.1.3 Ética, Deontologia Profissional e Independência do Auditor.....	11
1.1.4 Controlo Interno.....	15
1.1.5 Processo de um trabalho de Auditoria .....	19
1.2 O planeamento da Auditoria .....	22
1.2.1 Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente .....	25
1.2.2 Compreensão dos Sistemas de Informação e de Controlo Interno .....	27
1.2.2.1 Sistemas de Informação .....	27
1.2.2.2 Sistema de Controlo Interno .....	28
1.2.3 Procedimentos iniciais de Revisão Analítica.....	30
1.2.4 Avaliação do Risco .....	31
1.2.5 Determinação da Materialidade .....	35
1.2.6 Elaboração do Programa de Trabalho.....	38
1.3 <i>Softwares</i> de Auditoria.....	40
1.4 Questões de investigação .....	43
<b>Capítulo II – Metodologia da Investigação .....</b>	<b>45</b>
2 Métodos de Investigação.....	46
2.1 Formas e Técnicas de Análise.....	48
2.1.1 Metodologia de Investigação Quantitativa .....	48
2.1.2 Metodologia de Investigação Qualitativa .....	49
2.1.3 Metodologia de Investigação Mista.....	50

2.2	Metodologia de Investigação Adotada.....	50
2.3	Formulação das Hipóteses de Análise.....	51
2.4	Construção do Modelo de Análise .....	55
2.5	Recolha de dados.....	57
2.5.1	Definição da Amostra .....	57
2.5.2	Estrutura do questionário .....	58
<b>Capítulo III – Estudo Empírico.....</b>		<b>61</b>
3	Apresentação e Interpretação dos Resultados.....	62
3.1	Caracterização da Amostra.....	62
3.2	Apresentação dos resultados .....	64
3.3	Interpretação dos resultados .....	74
<b>Capítulo IV – Conclusão .....</b>		<b>78</b>
4	Conclusão.....	79
<b>Referências bibliográficas.....</b>		<b>83</b>
<b>Apêndices.....</b>		<b>87</b>
	Apêndice I - Pedido de colaboração ao preenchimento do questionário.....	88
	Apêndice II – Inquérito .....	89
	Apêndice III – Modelo de Análise: folha de cálculo.....	97
<b>Anexos.....</b>		<b>98</b>
	Anexo I – Estrutura das Normas Internacionais de Auditoria.....	99

## Índice de Figuras

Figura 1 - <i>Enterprise Risk Management</i> .....	17
Figura 2 - Avaliação do Sistema de Controlo Interno vs. extensão e alcance da Auditoria .....	19
Figura 3 - Fases do processo de Auditoria .....	20
Figura 4 - Etapas da fase do Planeamento .....	24
Figura 5 - Procedimentos para a aquisição de conhecimento sobre a entidade e o seu meio envolvente.....	25
Figura 6 - Função do Risco de Auditoria .....	32
Figura 7 - Componentes do Risco de Auditoria .....	33
Figura 8 - Relação inversa entre a Materialidade e o Risco de Auditoria.....	38
Figura 9 - Fases do processo de investigação.....	47
Figura 10 - O desenvolvimento de uma investigação quantitativa.....	48
Figura 11 - O desenvolvimento de uma investigação qualitativa.....	49
Figura 12 - Modelo de Análise .....	56
Figura 13 – Género dos inquiridos .....	62
Figura 14 – Idade dos inquiridos .....	63
Figura 15 – Habilitações Literárias dos inquiridos.....	63
Figura 16 – Profissão dos inquiridos .....	63
Figura 17 – Número de anos de experiência profissional .....	63
Figura 18 – Respostas à questão 6.....	64
Figura 19 – Respostas à questão 7.....	64
Figura 20 – Respostas à questão 8.....	65
Figura 21 – Respostas à questão 9.....	66
Figura 22 – Respostas à questão 10.....	66
Figura 23 – Respostas à questão 19.....	67
Figura 24 – Respostas à questão 22.....	67
Figura 25 – Respostas à questão 20.....	67
Figura 26 – Respostas à questão 21.....	68
Figura 27 – Respostas à questão 11.....	68
Figura 28 – Respostas à questão 13.....	68
Figura 29 – Respostas à questão 12.....	69
Figura 30 – Respostas à questão 14.....	69

Figura 31 – Respostas à questão 15.....	70
Figura 32 – Respostas à questão 16.....	70
Figura 33 – Respostas à questão 17.....	70
Figura 34 – Respostas à questão 18.....	70
Figura 35 – Respostas à questão 23.....	71
Figura 36 – Respostas à questão 24.....	72
Figura 37 – Respostas à questão 25.....	72
Figura 38 – Respostas à questão 26.....	73
Figura 39 – Respostas à questão 27.....	73

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Relação entre os Riscos de Auditoria.....	34
Tabela 2 - Indicadores de Materialidade .....	37
Tabela 3 - Questões de Investigação .....	44
Tabela 4 – Modelo de análise.....	74

## **Lista de abreviaturas**

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

ASD – Auditing Software Distributor

CAATT - Computer Assisted Audit Tools and Techniques

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Imobiliários

COSO – Committee of Sponsoring Organizations

DRAI – Dossier de Revisão / Auditoria Informatizado

EIP – Entidades de Interesse Público

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ERM - Enterprise Risk Management

GAT – Guias de Aplicação Técnica

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC – International Federation of Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

ISQC - International Standard on Quality Control

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

RJSA – Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SIPTA – Sistema Informático de Papeis de Trabalho de Auditoria

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

TI – Tecnologias de Informação



A evolução da competitividade das sociedades no mercado conduziu à necessidade de transparência na informação disponibilizada por parte das entidades. Nos últimos tempos, torna-se imperativo que toda e qualquer tipo de informação seja credível, por forma a que os seus destinatários possam retirar conclusões adequadas.

É então neste contexto que surge a Auditoria Financeira, como forma de aferir se as demonstrações financeiras, elaboradas de acordo com o referencial do relato financeiro aplicável, apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação em que a entidade se encontra.

Em consequência da crise atual, os utilizadores da informação financeira tendem a tomar decisões com bases nas demonstrações financeiras.

A auditoria financeira, consistindo num exame independente, objetivo e sistemático, realizado pelo auditor às Demonstrações Financeiras, contribui para o aumento do grau de confiança dos destinatários da informação quanto ao que lhes é apresentado.

Assim, eleva-se a importância do papel do auditor, quanto à emissão da opinião emitida sobre as demonstrações financeiras, isto é, a emissão da sua opinião sobre se as mesmas estão isentas de distorções materiais, causadas por erros ou fraude, de tal forma que possam influenciar as decisões dos destinatários.

O trabalho de auditoria, para que seja bem-sucedido, tem de atravessar três fases: Planeamento, Execução e Elaboração do Relatório, tendo todas elas subjacentes um conjunto de etapas.

O presente estudo tem como objetivo primordial abordar a importância da fase do Planeamento da Auditoria Financeira na condução do trabalho do Auditor.

Para tal, serão identificadas as etapas implícitas nesta fase, tendo sempre presente as Normas Internacionais de Auditoria subjacentes, e os *softwares* de Auditoria que facilitam os procedimentos a desenvolver no decurso do trabalho.

A presente dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos.

O primeiro, dedicado ao enquadramento teórico do tema em análise, onde será feita uma revisão da literatura que contribui para o desenvolvimento do estudo, encontra-se subdividido em quatro temas, onde será abordado o conceito Auditoria Financeira, descrito o Planeamento da Auditoria, identificados e caracterizados alguns *Softwares* de Auditoria e, por fim, apresentadas as Questões de Investigação.

No segundo capítulo, destinado às Metodologias de Investigação, será efetuada uma abordagem teórica, identificando as formas e técnicas de análise existentes, a metodologia de investigação adotada no presente estudo, as hipóteses de análise formuladas para o estudo empírico deste trabalho e o método de recolha de dados adotado.

No capítulo três, correspondendo ao Estudo Empírico, onde se procura obter os resultados para análise, serão apresentados e interpretados os resultados da investigação.

Por último, o quarto capítulo, dedicado à Conclusão, incluirá uma análise global da investigação apresentada, algumas considerações sobre os resultados obtidos e ainda uma pequena abordagem sobre as limitações ao presente estudo.

## **CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA**

---

# 1 Auditoria

A Auditoria é um conceito aplicado a diversas atividades desenvolvidas com um determinado fim.

O Tribunal de Contas (1999) destaca duas definições de Auditoria oriundas de duas notáveis instituições: o IFAC e o INTOSAI. Segundo o IFAC, “Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”. Já o INTOSAI diz-nos que “Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

Para Alves (2015, p. 33) Auditoria “é o processo de acumulação e avaliação de prova sobre certa matéria para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa matéria e os critérios estabelecidos para a mesma”.

De acordo com Boynton & Johnson (2006) existem três modelos de Auditoria:

- Auditoria das Demonstrações Financeiras

Consiste em obter e avaliar evidências sobre a posição financeira, resultados operacionais e *cash flows* de uma entidade, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a conformidade da apresentação das mesmas, de acordo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA). Os resultados da auditoria das Demonstrações Financeiras são exibidos aos *stakeholders* da entidade através do relatório do auditor. É também elaborado um relatório interno, dirigido ao conselho de administração, onde constam situações relacionadas sobre as políticas contabilísticas adotadas pela entidade, controlos internos e outras situações constatadas no decurso do trabalho de auditoria realizado.

A Auditoria das Demonstrações Financeiras é indispensável ao mercado de valores mobiliários, uma vez que os investidores e credores apoiam-se nessa informação para a tomada de decisões.

- Auditoria de *Compliance*

Consiste em obter e avaliar evidências por forma a determinar se certas “atividades financeiras ou operacionais de uma entidade estão em conformidade com condições, regras ou regulamentos especificados”. De um ponto de vista mais amplo, a Auditoria de

conformidade segue uma linha de critérios baseados em regulamentos governamentais. Os relatórios deste tipo de Auditoria evidenciam o constatado quanto ao grau de conformidade para com os critérios estabelecidos e são, regra geral, dirigidos à autoridade que estabeleceu esses critérios.

- Auditoria Operacional

Este tipo de Auditoria, por vezes também denominada de Auditoria de Desempenho, consiste em obter e avaliar evidências sobre a “eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com os objetivos estabelecidos”. Os relatórios deste tipo de Auditoria, normalmente incluem “não apenas uma avaliação de eficiência e eficácia, mas também recomendações para melhorias”.

## **1.1 Auditoria Financeira**

A auditoria financeira, também conhecida como auditoria externa, é de complexa definição dada a sua amplitude.

Para um melhor entendimento do conceito dá-se a conhecer as definições expostas por alguns autores e organismos:

Costa (2017, p. 59) refere que “relativamente à auditoria financeira podemos afirmar que esta tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras”.

Pela perspetiva de Alves (2015, p. 33) a auditoria financeira é uma “atividade de realização de exames independentes, objetivos e competentes, às demonstrações financeiras, com a intenção de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade”. De acordo com o mesmo autor, “esta atividade de avaliação destina-se a aumentar o grau de confiança dos utentes na mensuração de um determinado assunto”.

Segundo Almeida (2017, p. 3), auditoria financeira é “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre

essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

Para Edward Stamp e Maurice Moonitz (1978) citado por Costa (2017, p.59):

“Uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objetivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é prestar credibilidade às demonstrações financeiras”.

De acordo com o Tribunal de Contas (2016), “a auditoria financeira visa determinar se a informação financeira de uma entidade foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, permitindo desse modo que o Tribunal expresse um juízo sobre essa mesma informação.”

A Norma Internacional de Auditoria 200 (ISA 200 – “*Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*”) refere, no parágrafo 3, que:

“A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial”.

Face às citações acima transcritas, pode-se concluir que não obstante a vasta abrangência do conceito de auditoria financeira, todos os julgamentos afluem em uma única interpretação – análise das demonstrações financeiras e da sua conformidade com a realidade da situação em que uma entidade se encontra.

Sendo assim, compilando a informação obtida através das diversas reflexões, pode-se definir a Auditoria Financeira como um exame da informação, realizado por uma pessoa

independente e com competências profissionais adequadas, de modo a verificar se as Demonstrações Financeiras foram elaboradas em conformidade com os PCGA, representando de forma apropriada a situação financeira da empresa e encontrando-se ausentes de erros materiais.

### **1.1.1 Origem do conceito de Auditoria**

A palavra Auditoria deriva do verbo latino “audire”, que significa “ouvir”.

O conceito de Auditoria está presente praticamente desde a existência das atividades económicas, tendo em conta a necessidade da sua supervisão por parte de alguém.

Porém, como consequência do acelerado crescimento económico e das mutações da economia a nível mundial, o conceito de Auditoria evoluiu velozmente nas últimas décadas.

Diversos autores apontam que o conceito de auditoria tenha surgido por volta do ano 4000 A.C., na Babilónia, China e no Egito, onde se efetuavam auditorias relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós.

Para Marques (1997, p. 31):

“Embora se possa falar da existência de atividades com algumas semelhanças às de auditoria desde há muitos séculos, a auditoria só surgiu na segunda metade do século XIX e na Grã-Bretanha, como resposta a novas necessidades decorrentes do desenvolvimento resultante da revolução industrial. Como consequência das transformações tecnológicas que vinham ocorrendo, a indústria britânica expandia-se e exigia maiores investimentos. As empresas ganhavam maior dimensão e, com a criação das sociedades anónimas, a posse do capital passou para um maior número de proprietários, a quem os gestores periodicamente prestavam contas. Dada a impossibilidade de cada um dos proprietários e acionistas analisar objetivamente os livros, os registos e as contas das empresas, a sua situação financeira, os lucros ou os prejuízos contabilizados, designaram auditores para efetuarem essa análise em sua representação, com o objetivo de se certificarem da inexistência de erros ou fraudes que prejudicassem os seus interesses.”

Alves (2015, p. 29) defende que a existência da auditoria advém das antigas civilizações da Grécia, Egito e China, com o objetivo de detetar e responsabilizar funcionários por fraude e

corrupção. Segundo o mesmo autor, o desenvolvimento da auditoria deu-se, no início da década de 1840, com a revolução industrial, em Inglaterra. Devido à necessidade de financiamento, passou a sentir-se a necessidade de recurso a capitais alheios, oriundos de pequenos investidores. Nesta altura, é então aprovada em Inglaterra a *Lei das Sociedades por Ações* que determinou a prestação de contas pela administração e a nomeação de auditores para análise das contas apresentadas.

Segundo Costa (2017, p. 68) a auditoria como é conhecida atualmente, também teve o seu início na Grã-Bretanha, em meados do século XIX, como resultado da revolução industrial, onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Devido ao grande incremento das empresas comerciais e industriais sentiu-se a necessidade de implementar bons procedimentos contabilísticos e eficientes medidas de controlo interno. Em 1854 foi criada *The Society of Accountants* in Edinburgh, hoje conhecido por *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial. Mais tarde, em 1887 foi criado o *American Institute of Accountants*, agora conhecido por *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), o qual em 1917 publicou os primeiros documentos técnicos sobre auditoria.

De acordo com Almeida (2017, p. 7), “com a revolução industrial, as empresas cresceram em dimensão e em complexidade e as suas necessidades de capital aumentaram”. Os mercados de capitais desenvolveram-se, levando, com a entrada de novos investidores, à diluição do capital das empresas. Ora, é neste contexto que surge o auditor, como entidade credibilizadora, quer para o proprietário da empresa, quer para o gestor.

### **1.1.2 Princípios e Normas de Auditoria**

A atividade de auditoria, quer a nível nacional, quer mundial é regulada por um conjunto de normas, princípios e diretivas que devem ser respeitadas.

Segundo Marques (1997, p. 32), merecem desde logo destaque os designados “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites” (PCGA), constituídos por um conjunto de normas, regras e convenções que devem ser observados na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras em particular.

Para Almeida (2017, p. 74), Normas de Auditoria são “regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às demonstrações financeiras de uma organização, por

forma a que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório, ou seja, ajudam a assegurar que as auditorias financeiras são conduzidas de uma maneira minuciosa e sistemática, de modo a que o auditor possa chegar a conclusões fiáveis”.

De acordo com Costa (2017, p. 77) as Normas de Auditoria “debruçam-se não só sobre as qualidades profissionais dos auditores como também sobre o julgamento exercido pelos mesmos na execução do seu exame e na elaboração do consequente relatório”.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é o organismo nacional com competência para a emissão de Normas que representa e regula a atividade de Revisor Oficial de Contas (ROC).

Segundo Abrantes (2018), “em 1 de janeiro de 2016 entrou em vigor a lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o Novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e a lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, onde foi aprovado o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA)”. A aprovação destas novas leis conduziu a consideráveis alterações no normativo de auditoria a nível nacional, nomeadamente:

- A adoção de Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
- A atribuição à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) da supervisão pública de Revisores Oficiais de Contas (ROC) e Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC);
- A atribuição à CMVM da responsabilidade de assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção de ROC e SROC que realizem a revisão legal das contas de Entidades de Interesse Público (EIP), clarificação e alargamento da definição de EIP e obrigação de adoção de novos modelos de relato.

As alterações acima descritas derivam do aumento da exigência no desenvolvimento da atividade, no que respeita a independência, comunicação, continuidade, ceticismo e julgamento profissional e também a nível de supervisão e controlo de qualidade.

Assim sendo, atualmente, o normativo vigente em Portugal é constituído por:

- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC);
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC);
- Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA);
- Normas Internacionais de Auditoria (ISA).

Para uma melhor aplicação das Normas Internacionais de Auditoria são ainda emitidas pela OROC as Guias de Aplicação Técnica (GAT).

As Normas Internacionais de Auditoria são emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), apoiado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

“O IAASB tem um compromisso para desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial”. (IAASB, 2015)

“As normas do IAASB regem a auditoria, a revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com Normas Internacionais. Não se sobrepõem às leis ou regulamentos nacionais que regem a auditoria de demonstrações financeiras históricas ou os trabalhos de garantia de fiabilidade sobre outra informação num determinado país, e que são exigidos de acordo com as normas nacionais desse país.” (IAASB, 2015)

Atualmente existem 37 Normas Internacionais de Auditoria (ISA), “estruturadas de forma a que a informação seja apresentada de uma maneira consistente”, obedecendo à seguinte estrutura: introdução, objetivos, definições, requisitos, aplicação e outro material explicativo. (Almeida, 2017, p. 84)

### **1.1.3 Ética, Deontologia Profissional e Independência do Auditor**

Ética significa o conjunto de valores morais que definem uma pessoa.

Para Almeida (2017, p. 98), ética é “o conjunto de princípios e valores morais que tutelam as ações e decisões de uma pessoa”.

Segundo o mesmo autor, “a importância de uma conduta ética por parte do auditor deriva do reconhecimento que a sociedade tem em relação à profissão, em virtude das suas características: responsabilidade social, complexidade das matérias abordadas, exigência para a admissão à profissão e necessidade da confiança da sociedade”.

A adoção de uma postura ética, deontológica, assim como a íntegra independência por parte do auditor deverá ser verificada no decorrer de todo o trabalho de auditoria, com algum

destaque para a fase do Planeamento, na medida em que esta fase será o ponto de partida para a execução do trabalho.

Na perspetiva de Costa (2017, p. 171), a ética é “a ciência do dever ser, o que implica a existência de valores, os quais, sendo atribuições feitas pelo espírito humano, são elementos essenciais da ética”. No que respeita à deontologia, esta é a ciência do dever, tendo, portanto, a ver com as regras de qualquer atividade profissional.

“As circunstâncias em que os auditores desenvolvem a sua atividade podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios éticos fundamentais.” (CEOROC)

No desenvolvimento da sua atividade, o auditor poderá defrontar-se com dilemas éticos.

Para Almeida (2017, p. 99), um dilema ético corresponde à “decisão que qualquer pessoa enfrenta quando tem de ser efetuado um juízo sobre um comportamento a ter”. Um exemplo de um dilema ético respeita à indecisão de emitir ou não um relatório com reservas, tendo a noção de que se o fizer corre o risco de perder o cliente.

Em Portugal, o código que regula a conduta ética dos auditores é o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), baseado no Código de Ética do *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA).

Em vigor desde 1 de janeiro de 2012, o CEOROC estabelece que:

“No exercício das suas funções de interesse público, os auditores devem observar e cumprir o novo Código de Ética que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar, com o objetivo de:

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

De acordo com o CEOROC, o auditor deve desempenhar a sua atividade profissional, “cumprindo os seguintes princípios fundamentais:

- **Integridade** - Ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;

- **Objetividade** - não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- **Competência e zelo profissional** - manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade, em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- **Confidencialidade** - respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, consequentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
- **Comportamento profissional** - cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.”

Também a ISA 200 – “*Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*” destaca a importância do ceticismo profissional (“o auditor deve planejar e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas”) e dos requisitos éticos relativos ao desempenho da atividade profissional do auditor (“o auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência”).

A **Independência** do auditor foi desde sempre um dos aspetos mais relevantes e pronunciados no desenvolvimento da atividade de auditoria.

Nos últimos anos, como consequência dos grandes escândalos financeiros ocorridos, o conceito de independência tem sido objeto de análise e reflexão.

Para Marques (1997, p. 60), a independência “é uma das questões fundamentais para o bom desempenho da função de auditoria e, consequentemente, para a utilidade do serviço prestado”.

De acordo com Barrote (2010), “no que se refere ao princípio da independência o revisor oficial de contas deve exercer a sua atividade com absoluta independência profissional, à margem de qualquer pressão, especialmente, a resultante dos seus próprios interesses ou de

influências exteriores, por forma a não se ver colocado numa posição que, objetiva ou subjetivamente, possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta”.

Conforme o capítulo 4 do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), a definição de independência contempla dois tipos de independência:

- **“Independência da Mente** – respeita ao estado mental, que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional;
- **Independência na Aparência** – relacionada com o evitar factos e circunstâncias tão significativas que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos”.

O Art. 71º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), refere-se especificamente ao dever de independência: “no exercício das suas funções, o revisor oficial de contas deve ser independente relativamente à entidade auditada e não deve participar na tomada de decisões dessa entidade”. Deve ainda “tomar todas as medidas adequadas para garantir que, no exercício das suas funções, a sua independência não é afetada por conflitos de interesses existentes ou potenciais nem por relações comerciais ou outras relações diretas ou indiretas”.

Para Barrote (2010), ainda sobre a independência:

“Em termos de riscos, é relevante a distinção entre os riscos de auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança e intimidação. Alguns destes riscos podem sobrepor-se, e também poderão envolver atos conscientes em seu próprio auto-interesse, e outros ainda podem resultar de propensões subconscientes. O revisor oficial de contas deverá nomeadamente recusar algum trabalho que, por quaisquer motivos ou circunstâncias, possa:

- Diminuir a sua liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas a terceiros sobre a sua independência profissional;

- Rejeitar indicações de terceiros sobre o trabalho a desenvolver ou o tipo de conclusões a que deve chegar;
- Adotar, no seu relacionamento com os membros dos órgãos de gestão e de fiscalização, bem como com os seus colaboradores e outros com quem tem de manter relações profissionais, uma conduta que não comprometa a sua independência funcional e hierárquica;
- Ser justo, intelectualmente honesto e imparcial no seu comportamento profissional;
- Não receber da parte de cada cliente honorários que representem um montante superior a 15% do volume de negócios anual da sociedade de revisores ou do total de honorários anual do revisor individual, salvo se essa situação não colocar em causa a sua independência profissional ou se estiver em início de atividade.”

#### **1.1.4 Controlo Interno**

A compreensão do Sistema de Controlo Interno implementado numa entidade é um dos aspetos mais importantes no desenvolvimento de uma auditoria, integrando uma das etapas relevantes da fase do Planeamento do trabalho de auditoria.

A forma como o SCI é implementado e a sua manutenção é da responsabilidade do órgão de gestão e varia em função de diversos fatores, tais como a dimensão da entidade ou mesmo a sua natureza.

Na perspetiva de Almeida (2017, p. 332):

“O Controlo Interno ajuda as organizações a mitigar os riscos de não atingirem os seus objetivos, tais como lucratividade, eficiência das operações, qualidade dos produtos e serviços por si prestados, cumprimento das leis e regulamentos, continuidade das operações, apresentação de informação financeira fiável, etc. O cumprimento desses objetivos enfrenta muitos riscos, competindo ao órgão de gestão identificá-los e implementar reforços que forneçam uma certeza razoável de que as demonstrações financeiras não contêm distorções materiais”.

Segundo Costa (2017, p. 251), “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um Sistema de Controlo Interno, ainda que rudimentar”.

De acordo com a ISA 315 (revista) - “*Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*”, o Controlo Interno é definido como o “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”.

Para Costa (2017, p. 251), “o conceito de Controlo Interno é tão vasto que abarca todas as operações de uma entidade. (...) Compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa entidade para salvaguardar os seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficácia operacional e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores”.

Marques (1997, p. 59) defende que a análise do Controlo Interno “procura identificar os principais riscos que podem originar limitações à situação traduzida pelas demonstrações financeiras, no que respeita à exaustividade, à realidade e à especialização económica dos exercícios”. Segundo o mesmo autor, “esta apreciação do Controlo Interno incide especificamente sobre assuntos e procedimentos mais diretamente relacionados com aspetos de índole contabilístico-financeiros, tais como a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes, de erros e omissões relevantes, a exatidão, a veracidade e integridade dos registos contabilísticos e a preparação de oportuna e fidedigna informação financeira”.

Um dos conceitos de Controlo Interno mais acolhidos é o apresentado pelo Committee Of Sponsoring Organizations (COSO): “O Controlo Interno é um processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objetivos:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Fiabilidade das demonstrações financeiras;
- Cumprimento de leis e regulamentos.”

A definição de Controlo Interno apresentada pelo COSO citada por Almeida (2017, p.334) realça os seguintes aspetos fundamentais:

- “O Controlo Interno é um processo, o que significa que é um meio para atingir um fim e não um fim por si só;
- Efetuado por pessoas e não apenas por manuais, sistemas e modelos. As pessoas, em todos os seus níveis da organização, têm impacto no Controlo Interno;
- Para ser eficiente não basta existirem regulamentos e políticas internas, é necessário que todas as pessoas as ponham em prática;
- O Controlo Interno apenas fornece uma segurança razoável;
- O Controlo Interno tem como objetivo ajudar a organização a atingir os seus objetivos”.

A nova versão do COSO ERM - *Integrating with Strategy and Performance* (2017), destaca a importância de considerar os riscos tanto no processo de estabelecimento da estratégia quanto na condução no desempenho da execução da organização.



Figura 1 - Enterprise Risk Management

Fonte: COSO (2017)

O *Framework* acima representado corresponde a um conjunto de princípios organizados em cinco componentes inter-relacionados:

- **Governança e Cultura:** a governança define o tom da organização, reforçando a importância e estabelecendo responsabilidades de supervisão para a gestão de riscos de negócio. A cultura pertence a valores éticos, comportamentos desejados e compreensão de risco na entidade.
- **Estratégia e definição objetiva:** gestão de riscos da empresa, estratégia e o trabalho de definição de objetivos encontram-se em conjunto no processo de planeamento estratégico. Um apetite pelo risco é estabelecido e alinhado com a estratégia. Os objetivos de negócios para além de colocarem a estratégia em prática, servem de base para identificar, avaliar e responder ao risco.

- **Desempenho:** Identificação e avaliação dos riscos que podem afetar a realização da estratégia e dos objetivos do negócio. Os riscos são priorizados pelo grau de gravidade em contexto do apetite de risco. A organização seleciona as respostas de risco e obtém uma visão de portfólio da quantidade de risco assumida. Os resultados desse processo são relatados às principais partes interessadas de risco.
- **Revisão e análise:** ao analisar o desempenho da entidade, uma organização pode considerar quão bem os componentes de gestão de risco da empresa estão a funcionar ao longo do tempo, à luz de mudanças substanciais e que revisões são necessárias.
- **Informação, comunicação e relatórios:** gestão de risco da empresa requer um processo contínuo de obtenção e partilha de informações necessárias, de fontes internas e externas, que fluam dentro da organização.

Após a compreensão do Sistema de Controlo Interno implementado, o auditor deve avaliar a elaboração e efetivação desses controlos. De acordo com o Apêndice 1 da ISA 315 (revista) – *“Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente”*, o Controlo Interno é composto por 5 componentes:

- **O ambiente de controlo**, que define a “cultura” da entidade. Neste componente é tida em consideração, entre outros, a estrutura organizacional, a comunicação e imposição de integridade e valores éticos e ainda o compromisso com a competência;
- **O processo da entidade para avaliação do risco**, isto é a base a partir da qual a gestão identifica e determina os riscos a gerir. O auditor deve inteirar-se se: a entidade dispõe ou não de um processo para identificar os riscos de negócio relevantes para os objetivos de relato financeiro; estimar a importância dos riscos; avaliar a probabilidade da sua ocorrência; e decidir quanto a medidas para o tratamento desses riscos;
- **O sistema de informação** relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio e comunicação. O auditor deve inteirar-se de quais os procedimentos utilizados para recolher, iniciar, registar, processar e relatar transações;
- **Atividades de controlo relevantes para a auditoria**, ou seja, as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são levadas a cabo;
- **Monitorização de controlos**, isto é, efetuar procedimentos para avaliar a eficácia do desempenho do controlo interno ao longo do tempo, incluindo a tomada das necessárias medidas corretivas.

Pela perspectiva de Marques (1997, p. 59):

“Se os auditores concluem pela existência de um sistema de controlo adequado, suficiente e eficaz, e que as informações recolhidas são fidedignas, é provável que reduzam a extensão dos seus trabalhos e dos testes que realizam por terem uma maior confiança na exatidão dos registos contabilísticos, nos documentos em que os mesmos se baseiam e nas informações que daí resultam. Se, ao invés, concluírem por insuficiências significativas nesta área, eles sentem-se na necessidade de realizar um maior número de testes e de fazer uma análise mais aprofundada nas áreas onde as insuficiências tiverem sido detetadas”.

Sendo assim, compilando a informação obtida através das diversas reflexões, pode-se assegurar que a avaliação do SCI tem também como objetivo determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adotar no desenvolvimento da sua atividade.

### Avaliação do Sistema de Controlo Interno versus extensão e alcance da auditoria

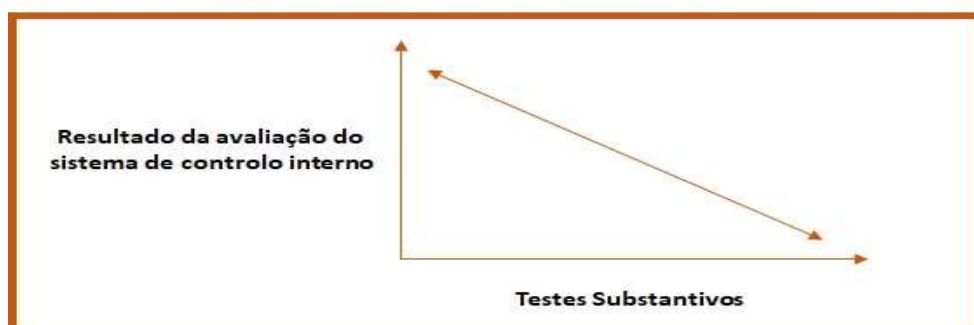


Figura 2 - Avaliação do Sistema de Controlo Interno vs. extensão e alcance da Auditoria

Fonte: Elaboração Própria

Assim, é inevitável que o Sistema de Controlo Interno tenha uma importância acrescida dentro de qualquer organização, quer na ótica preventiva, quer na ótica de correção de irregularidades, de forma a contribuir para a melhoria organizacional.

#### 1.1.5 Processo de um trabalho de Auditoria

Com o objetivo de aumentar o grau de confiança dos destinatários da informação financeira, na atividade de auditoria, a opinião expressa pelo auditor incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial do relato financeiro aplicável.

Para que o trabalho de auditoria seja bem-sucedido é imprescindível percorrer um conjunto de etapas, denominadas por fases de auditoria.

O Tribunal de Contas Europeu (2012) considera que existem três fases: Planeamento, Exame e Elaboração de Relatório.

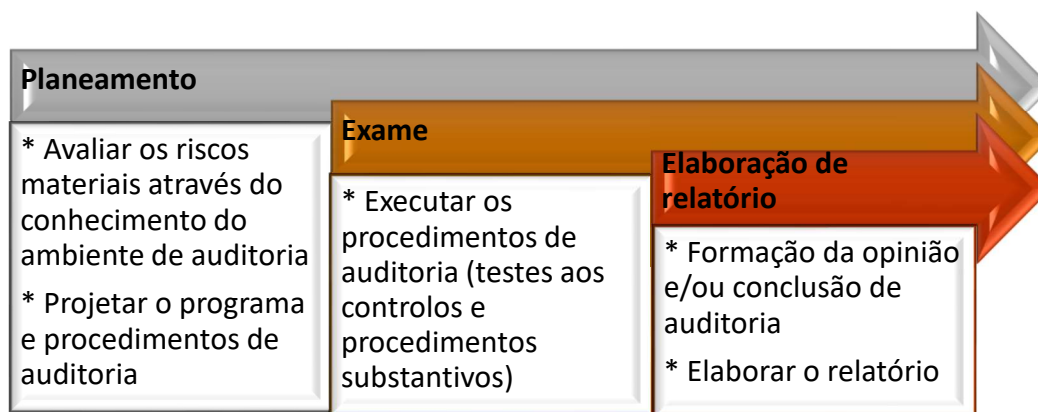


Figura 3 - Fases do processo de Auditoria

Fonte: Elaboração Própria

Tal como apresentado na figura, todas as fases do processo de auditoria interagem entre si, podendo o auditor realizar em simultâneo alguns dos procedimentos ou, em qualquer fase do processo, voltar atrás e reconsiderar uma etapa anterior com base em novas informações.

Para Almeida (2017, p. 134), o processo de auditoria é “um processo contínuo (porque quando o auditor está na fase dos relatórios já está a considerar se deverá manter ou não o cliente no futuro), é um processo dinâmico (porque o auditor pode trabalhar em mais que uma fase ao mesmo tempo) e ainda um processo não sequencial (porque a informação recolhida durante o processo pode originar que este retroceda e repense os passos anteriormente efetuados)”.

De acordo com a ISA 200 – “*Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*”, para que o auditor consiga emitir uma opinião, é fundamental que ele “obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais, quer devido a erro ou fraude”. Essa garantia “é conseguida quando o auditor obtiver prova de auditoria que considere suficiente e apropriada”, de forma a reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

O planeamento, o exame e a elaboração dos relatórios da auditoria devem estar documentados. “O auditor deve ter um registo suficiente e apropriado dos fundamentos para as conclusões da auditoria e, quando necessário, a opinião de auditoria, e ainda provas de

que a auditoria foi executada de acordo com as normas internacionais de auditoria e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis na matéria”. (Tribunal de Contas Europeu, 2012)

O auditor utiliza um conjunto de papéis e sistemas de armazenamento que têm como objetivo auxiliar o planejamento do trabalho, possibilitar uma melhor análise e coordenação do mesmo e ainda servir de prova de auditoria.

A **fase do Planejamento** envolve um conjunto de etapas. Antecedente à considerada como primeira fase do processo de auditoria, verifica-se uma etapa relacionada com a aceitação de um cliente.

A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC 1) citada por Almeida (2017, p.137) demanda que “as empresas de auditoria definam políticas e procedimentos a serem seguidos na aceitação de novos clientes” ou para manter um cliente já existente, a fim de validar se a firma tem a competência, as capacidades e os recursos necessários. O objetivo desta norma reside na possibilidade de ser colocada em causa a independência do auditor, a integridade do cliente, ou mesmo a falta de recursos para a condução do trabalho de auditoria, diminuindo a probabilidade de deteção de distorções consideradas materiais.

Passando à fase do Planejamento propriamente dita, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a realizar depende de inúmeros fatores, tais como a complexidade da empresa, o conhecimento do cliente e do seu meio envolvente, o sistema de controlo interno instituído, o julgamento profissional do auditor, etc.

Segundo Almeida (2017, p. 146), “o auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da auditoria e a sua definição dos limites de materialidade”.

Dado o objeto de estudo desta dissertação associado à relevância desta fase, esta será abordada com maior detalhe posteriormente.

Na **fase de Exame** (ou Execução), o auditor deve obter provas de auditoria, com o objetivo de lhe ser possível formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras da empresa.

Para o Tribunal de Contas Europeu (2012), as provas são obtidas realizando uma combinação de testes dos controlos, de testes substantivos e de procedimentos analíticos, bem como utilizando informações provenientes de outras fontes, como as tomadas de

posição da gestão e os trabalhos de outros auditores. Embora o auditor obtenha algumas provas de auditoria examinando os registos (por exemplo, cálculo ou análise), esta prática por si só não permite obter provas de auditoria suficientes, devendo igualmente ser utilizados outros procedimentos, como a inspeção, a observação, a entrevista e a confirmação. O auditor deve determinar que método de obtenção de provas é suficientemente fiável e encontrar um equilíbrio entre a fiabilidade das provas e o custo da sua obtenção.

Por último, na **fase da Elaboração do Relatório**, após o auditor tirar conclusões sobre se foi obtida uma garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras refletem a posição financeira da empresa de forma verdadeira e apropriada e ter efetuado a comunicação ao órgão de gestão sobre todas as situações relevantes detetadas no trabalho de auditoria, deve ser obtida a carta de representação elaborada pelo órgão de gestão. Esta declaração, contendo várias afirmações do órgão de gestão, constitui uma prova de auditoria. Por fim, é então emitido o Relatório do auditor, denominado de Certificação Legal das Contas (quando advém de imposição legal) onde é expressa a opinião independente do auditor sobre se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada.

## **1.2 O planeamento da Auditoria**

A fase do Planeamento, geralmente considerada a primeira fase de um trabalho de auditoria e de elevada importância, compreende o desenvolvimento de uma estratégia global dos trabalhos a serem executados na entidade auditada, de tal forma a que esses trabalhos sejam executados com eficácia e eficiência.

Um bom planeamento de um trabalho de auditoria permite segurar que cada área será adequadamente analisada e que os riscos potenciais serão identificados e dissolvidos.

Para Alves (2015, p. 195) “o planeamento é necessário para habilitar o auditor a obter prova adequada e suficiente, para ajudar a manter os custos de auditoria a níveis razoáveis e para evitar mal entendidos com o cliente”.

Segundo Costa (2017, p. 227) “um planeamento adequado ajuda a assegurar que é dada uma atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais são identificados e resolvidos tempestivamente e que o trabalho de auditoria é devidamente organizado e gerido a fim de ser realizado de uma forma eficaz e eficiente”.

De acordo com Almeida (2017, p. 146) um adequado planejamento “permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões, minimizando as possibilidades de litígio, mantendo a relação custo / benefício num patamar aceitável e cumprindo as datas de conclusão do trabalho com que se comprometeu com o seu cliente”.

A ISA 300 – “*Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*” dita que “planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”. A estratégia global de auditoria deve fixar o âmbito, a oportunidade, a direção da auditoria e orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. Por sua vez, o plano de auditoria deve conter a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar.

Um planejamento adequado permite ao auditor:

- Dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- Identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- Organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de forma eficaz e eficiente;
- Selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriadas para responder aos riscos antecipados e afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Obter uma facilitada orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho;
- Apoiar a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos.

A ISA 300 – “*Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*” dita que “a natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e as alterações das circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria”.

Segundo Almeida (2017, p. 146) “o auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da auditoria e a sua definição dos limites de materialidade”.

Face ao exposto, levantam-se as seguintes questões de investigação:

- 1) Um planeamento adequado permite ao auditor reduzir os seus encargos com o trabalho de auditoria? (Alves, 2015), (Costa, 2017), (Almeida, 2017)
- 2) Quanto maior a experiência da equipa de auditoria na entidade, menos atividades de planeamento serão necessárias? (ISA 300)

A fase do Planeamento de Auditoria é composta por algumas etapas relevantes, entre as quais se destacam, como ilustrado na figura:

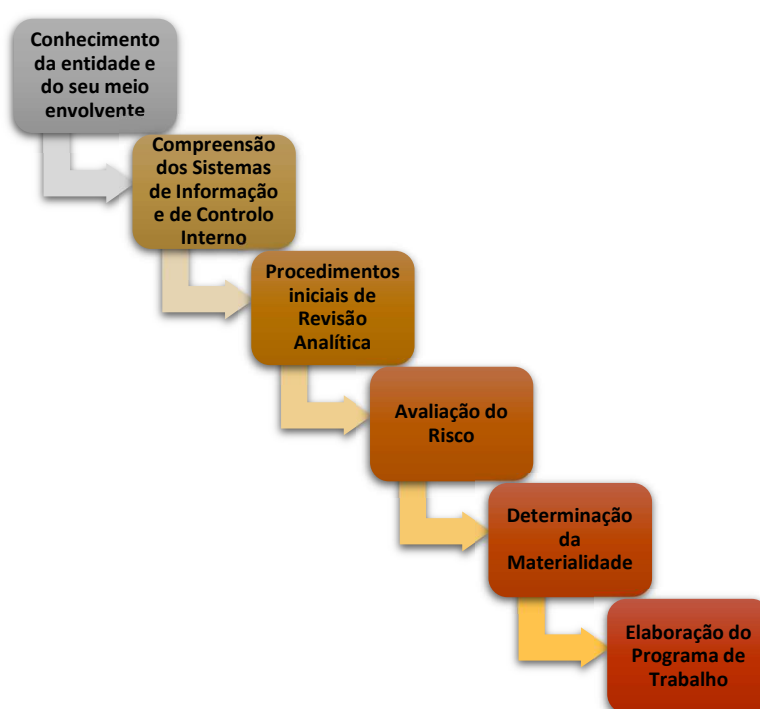


Figura 4 - Etapas da fase do Planeamento

Fonte: Elaboração Própria

Não deixa de ser importante realçar, conforme já referido no ponto 1.1.5, que antecedente à fase do Planeamento verifica-se ainda uma etapa relacionada com a aceitação de um cliente, conforme ditam as Normas ISQC 1 e ISA 200.

O Planeamento de uma auditoria não é um processo estático. Pelo contrário deve ser contínuo e dinâmico. O auditor deve sempre ter presente a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo da execução do trabalho, como consequência de situações imprevistas, implicando alterações na natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos.

### 1.2.1 Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente

O conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, nomeadamente do negócio da empresa, é uma das primeiras etapas da fase do Planeamento de extrema importância. Sendo um processo contínuo no decorrer da auditoria, esse conhecimento é essencial para um planeamento adequado do trabalho. O auditor fica dotado de compreender os acontecimentos e transações que poderão afetar as demonstrações financeiras, de tal forma a estabelecer os procedimentos de auditoria a executar.

Para o alcance do conhecimento há um conjunto de elementos que devem ser considerados, nomeadamente:

- Perceção dos fatores económicos gerais;
- Entendimento das regras e regulamentos do setor onde a entidade está inserida;
- Normas Contabilísticas aplicáveis ao setor;
- Estrutura empresarial;
- Estrutura organizacional;
- Planos estratégicos;
- Manuais de procedimentos, de qualidade e de controlo interno;
- Análise de Demonstrações Financeiras, Certificação Legal das Contas (CLC) E Parecer do Órgão de Fiscalização de exercícios anteriores.

Alguns dos procedimentos mais usados para a obtenção desse conhecimento são:



Figura 5 - Procedimentos para a aquisição de conhecimento sobre a entidade e o seu meio envolvente

Fonte: Elaboração própria

Segundo Costa (2017, p. 230) “a obtenção do necessário conhecimento do negócio de uma empresa, apesar de ser um processo contínuo e cumulativo, obriga, numa primeira auditoria, ao dispêndio, por parte dos auditores, de um número muito significativo de horas de trabalho”.

Contemplado na ISA 315 – “*Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente*”, “o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando assim uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados”.

De acordo com citada ISA 315, para obter o devido conhecimento da entidade e do seu ambiente, o auditor deve ter em consideração:

- “O setor de atividade, de regulação e outros fatores externos, incluindo o referencial de relato financeiro aplicável;
- A natureza da entidade, incluindo:
  - Operações;
  - Propriedade e estruturas de governação;
  - Tipos de investimentos que a entidade tem efetuado e planeia efetuar;
  - Estrutura da entidade e modo de financiamento.
- A seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para alterações às mesmas;
- Os objetivos e estratégias da entidade e os respetivos riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção material;
- A mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade.

Muita da informação obtida pelas indagações do auditor é obtida junto da gerência e dos responsáveis pelo relato financeiro. O auditor pode também obter informação através de indagações à auditoria interna, se a entidade tiver essa função, e a outras pessoas da entidade.”

De outra forma, “a observação e a inspeção podem suportar indagações à gerência e a outros e podem também proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente”.

## 1.2.2 Compreensão dos Sistemas de Informação e de Controlo Interno

### 1.2.2.1 Sistemas de Informação

O auditor deve, na fase do Planeamento, obter um detalhado conhecimento dos Sistemas de Informação da entidade auditada.

De acordo com Costa (2017, p. 233) “um sistema de informação relevante para os objetivos do relato financeiro consiste nos procedimentos e registos estabelecidos para iniciarem, registarem, processarem e relatarem as transações da entidade e para manterem a responsabilidade pelos ativos, passivos e capital próprio relacionados”.

Um sistema de informação integra o sistema contabilístico de uma entidade. Por sistema contabilístico entende-se o conjunto de tarefas adotadas, através das quais as transações são processadas como um meio de reter os registos financeiros. “O sistema contabilístico identifica, agrega, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transações”. (Costa, 2017, p. 234)

A ISA 315 (Revista) – *“Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente”* contempla, no seu parágrafo 18 que:

“O auditor deve conhecer o sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio, nomeadamente quanto às seguintes áreas:

- Classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
- Procedimentos, tanto nos sistemas de tecnologias de informação (TI) como manuais, através dos quais essas transações são iniciadas, registadas, processadas, corrigidas conforme necessário, transferidas para o razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras;
- Registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas das demonstrações financeiras que são usados para iniciar, registar, processar e relatar transações; inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação é transferida para o razão geral. Os registos podem ser manuais ou eletrónicos;
- Forma como o sistema de informação capta acontecimentos e condições, para além das transações, importantes para as demonstrações financeiras;

- Processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas contabilísticas e divulgações significativas;
- Controlos em torno dos registos de movimentos, incluindo registo de movimentos não normalizados usados para contabilizar ajustamentos ou transações não usuais”.

O conhecimento do sistema de informação deverá compreender as situações que respeitam à informação divulgada nas demonstrações financeiras, obtida quer através do sistema contabilístico, quer de outras fontes.

### **1.2.2.2 Sistema de Controlo Interno**

A compreensão do Sistema de Controlo Interno é, à semelhança do sistema de informação, crucial nesta etapa da fase do Planeamento.

O Sistema de Controlo Interno, compreendendo as políticas e procedimentos adotados pelo órgão de gestão, no sentido de assegurar uma condução ordenada e eficiente do negócio, torna-se assim uma base de apoio ao sistema contabilístico.

Segundo Gomes (2014) “a avaliação do Sistema de Controlo Interno servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados”.

Tal como já ilustrado na figura do ponto 1.1.5, um adequado sistema de controlo interno pode diminuir substancialmente a necessidade dos testes substantivos a efetuar pelo auditor.

De acordo com a ISA 315 – *“Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente”*, “o auditor deve inteirar-se do controlo interno relevante para a auditoria”. Tendo em conta que a maior parte dos controlos relevantes para a auditoria relacionam-se com o relato financeiro, nem todos os controlos que se relacionam com o relato financeiro são relevantes para a auditoria. “Se um controlo é ou não relevante para a auditoria, individualmente ou em combinação com outros, é uma matéria de julgamento profissional do auditor”.

Ainda contemplado na ISA 315, “um sistema de controlo interno de uma entidade contém elementos manuais e, frequentemente, elementos automáticos. As características dos

elementos manuais ou automáticos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor e para os procedimentos de auditoria adicionais a executar com base nessa avaliação”.

Na perspectiva de Gomes (2014):

“A compreensão pelo auditor do SCI relevante para a auditoria é obtida através da experiência anterior com a entidade e completada com:

- Indagações à gestão, ao pessoal de supervisão e a outro pessoal apropriado do cliente aos vários níveis organizacionais dentro da entidade, juntamente com referência à documentação, tais como manuais de procedimentos, descrições de tarefas e organigramas;
- Verificação de documentos e registos produzidos pelo SCI;
- Observação das atividades e operações da entidade, incluindo a observação da organização das operações de computador, do pessoal de gestão e a natureza do processamento das transações”.

Segundo Almeida (2017, p. 342):

“Na avaliação do controlo interno, o auditor utiliza um processo de três fases:

- i. Compreender e documentar o controlo interno implementado pelo cliente, recorrendo a uma combinação de entrevistas, observações, análise documental e reexecução, acompanhando uma transação desde o seu início até ao momento em que é evidenciada nas demonstrações financeiras;
- ii. Efetuar uma avaliação preliminar do risco de controlo, onde o auditor decide se vai efetuar ou não testes aos controlos. Se o auditor concluir que os controlos são ineficientes na prevenção e deteção de distorções materiais, isto é, se o risco de controlo for elevado, então vai optar por uma estratégia de auditoria predominantemente substantiva;
- iii. Realizar testes aos controlos, efetuados com base em amostras de transações e de controlos efetuados durante o exercício, permitindo ao auditor concluir se o controlo está a funcionar devidamente durante esse período”.

Como consideração final, pode-se referir que quanto mais eficaz for o Sistema de Controlo Interno de uma entidade, maior será a probabilidade de eficiência do trabalho de auditoria, tendo em conta a redução dos testes substantivos a realizar.

Face ao exposto, levanta-se a seguinte questão de investigação:

- 3) A avaliação do Sistema de Controlo Interno poderá consentir ao auditor reduzir os procedimentos de auditoria? (Gomes, 2014)

### **1.2.3 Procedimentos iniciais de Revisão Analítica**

No início do trabalho de auditoria, nomeadamente na fase do Planeamento, o auditor deve desenvolver procedimentos analíticos a fim de obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, concorrendo assim para a avaliação do risco. (Costa, 2017, p. 235)

De acordo com o mesmo autor, a aplicação dos procedimentos analíticos iniciais poderá revelar aspetos da entidade dos quais o auditor não estava consciente e ajudá-lo na avaliação dos riscos de distorções materiais.

A ISA 520 - “*Procedimentos analíticos*” define estes procedimentos como sendo “apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa”.

A extensão dos procedimentos a utilizar varia de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade do negócio, a disponibilidade da informação e o julgamento do auditor.

Assim, os procedimentos analíticos incluem a comparação da informação financeira da entidade auditada com:

- A informação financeira comparável do exercício anterior (ex: balanço, demonstração de resultados, etc.);
- Os resultados previstos pela entidade (plano de orçamentos, índices financeiros) ou com as expectativas do auditor (estimativas);
- A informação de entidades do mesmo setor de atividade (rácios).

e ainda as relações entre:

- Elementos da informação financeira que seria de esperar que estivessem em conformidade com os modelos previsíveis, baseados na experiência da entidade, (margem bruta como percentual do volume de negócios);
- A informação financeira e informação não financeira relevante (como a relação entre o total das folhas de remunerações entregues à segurança social e os gastos com o pessoal contabilizados).

Os procedimentos analíticos são usados não só na fase do planeamento, como também na fase do exame (facilita ao auditor a realização de outros testes substantivos) e na fase de elaboração do relatório (ajuda o auditor na revisão final do grau de razoabilidade das demonstrações financeiras auditadas).

Sendo um suporte para o auditor na determinação dos riscos de distorções materiais, os procedimentos analíticos contribuem para a definição da natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

#### **1.2.4 Avaliação do Risco**

De acordo com o IFAC (2018), existem duas grandes classificações de risco:

- 1) Risco de Negócio;
- 2) Risco de Fraude,

em que o que os distingue é que o Risco de Fraude resulta de uma ação deliberada de uma ou mais pessoas.

“O Risco de Fraude relaciona-se com acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão para cometer fraude ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude”, isto é, a possibilidade de ocorrer “um ato intencional por um ou mais indivíduos, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal” (IFAC, 2018). A ISA 240 aborda “*as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras*”.

No desencadeamento de um trabalho de Auditoria, o conceito de Risco está associado à possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada, quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Como tal, a avaliação do risco é uma das etapas da fase do planeamento na qual o auditor deve focar especial atenção.

Na perspetiva de Almeida (2017, p. 148) o Risco de Auditoria pode ser de dois tipos:

- I. A possibilidade de o auditor expressar uma opinião revelando que as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada, quando efetivamente não apresentam;
- II. A possibilidade de o auditor referir na sua opinião que as demonstrações financeiras não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada, quando na verdade elas não se encontram distorcidas.

De acordo com a ISA 200 – “*Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria*”, o risco de o auditor poder expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas quando não o estão é geralmente insignificante, não estando, portanto, incluído no risco de auditoria.

O parágrafo A32 da citada ISA contempla a definição do risco de auditoria como sendo “função dos riscos de distorção material e do risco de deteção”.

Os riscos de distorção material são ainda compostos pelos risco inerente e risco de controlo.

Assim, o Risco de Auditoria pode ser traduzido na seguinte fórmula:

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

Figura 6 - Função do Risco de Auditoria

Fonte: Almeida (2017)

Segundo Costa (2017, p. 236):

“O risco de auditoria é uma função do risco de distorção material (isto é, o risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria) e do risco de deteção, ou seja o risco de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos. O risco de distorção material compreende o risco inerente e o risco de controlo.

O risco inerente é a suscetibilidade de que uma asserção possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.

O risco de controlo é o risco de que uma distorção possa ocorrer numa asserção e que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções,

não seja evitada ou detetada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade.”

Para Almeida (2017, p. 149), “o risco inerente varia de empresa para empresa e de atividade para atividade”. Corresponde à “susceptibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos”.

O risco de controlo, segundo o mesmo autor, “é a susceptibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo controlo interno”.

Por fim, o risco de deteção, segundo Almeida (2017, p. 151), “é a susceptibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes”.

Para uma melhor compreensão do funcionamento dos componentes do Risco de Auditoria, apresenta-se a seguinte ilustração:

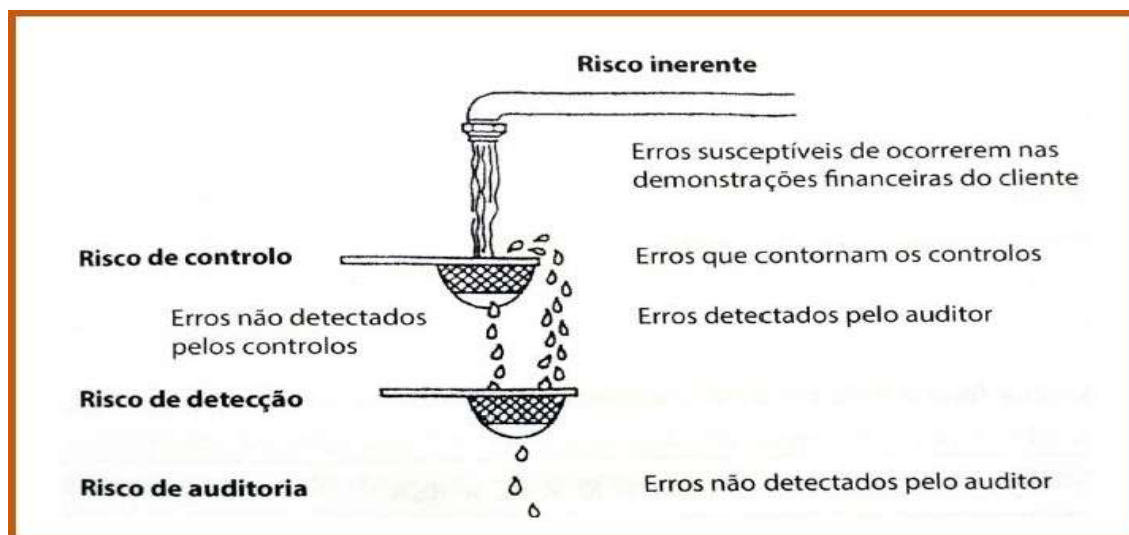


Figura 7 - Componentes do Risco de Auditoria

Fonte: Costa (2017)

A ISA 220 – “*Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*”, no seu parágrafo A32 esclarece que “a avaliação dos riscos é baseada em procedimentos de auditoria para obter a informação necessária para essa finalidade e na prova obtida no decurso da auditoria. A avaliação dos riscos é uma questão de julgamento profissional e não é uma questão de capacidade de mensuração precisa.”

De acordo com Cushing et al., (1995:11) citado por Barros (2006), “nas últimas décadas, a auditoria financeira tem seguido uma abordagem baseada no risco em que a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos planeados decorre da avaliação das contas ou classes de transações com maior probabilidade de distorção”.

Segundo Almeida (2017, p. 151), “ao contrário do risco inerente e do risco de controlo, o risco de deteção pode ser controlado pelo auditor através: do planeamento, execução, supervisão e revisão do trabalho; da determinação da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria; e da realização dos procedimentos de auditoria e sua avaliação”.

O nível aceitável de risco de deteção varia com base nas avaliações efetuadas ao risco inerente e ao risco de controlo, como melhor se apresenta na figura:

		AVALIAÇÃO DO RISCO DE CONTROLO PELO AUDITOR		
		Alto	Médio	Baixo
AVALIAÇÃO DO RISCO INERENTE PELO AUDITOR	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Tabela 1 - Relação entre os Riscos de Auditoria

Fonte: Costa (2017)

Na figura supra, o risco de deteção apresenta-se com o sombreado mais ténue.

Como se verifica, existe uma relação inversa entre a função risco inerente e risco de controlo e o risco de deteção. Por exemplo, quando o combinado dos dois riscos for alto, os níveis aceitáveis de risco de deteção terão de ser os mais baixos para que o risco de auditoria seja reduzido a um nível baixo aceitável. Se, por outro lado, a combinação do risco inerente e risco de controlo for baixa, o auditor pode aceitar um nível de risco de deteção alto e ainda assim o risco de auditoria ser reduzido a um nível baixo aceitável.

Para Almeida (2017, p. 149), “aspectos como: transações entre partes relacionadas, transações pouco usuais, grande rotação de pessoal, resultado de auditorias anteriores e a suscetibilidade a desfalque podem acarretar um risco inerente mais elevado”.

De acordo com o mesmo autor, “o risco inerente pode ser maior relativamente a algumas asserções e rubricas das demonstrações financeiras, comparativamente com outras”. Determinadas rubricas, na medida em que são obrigatoriamente baseadas em cálculos complexos, dados subjetivos ou mesmo em transações não usuais, têm um maior risco de estarem materialmente distorcidas.

No que respeita à avaliação do risco de controlo, esta estende-se à eficácia do desenho do controlo interno da entidade e à devida implementação dos controlos desenhados.

Segundo Almeida (2017, p. 150) “o risco de controlo nunca pode ser zero, uma vez que os controlos implementados pela empresa não podem assegurar a 100% que erros materialmente relevantes sejam detetados”. Para o mesmo autor, “os auditores não podem controlar este risco, no entanto podem influenciá-lo através de recomendações ao órgão de gestão relativamente ao seu funcionamento”.

Como consideração final, importa destacar que “o risco inerente e o risco de controlo têm uma relação inversa com o risco de deteção e direta com a quantidade de prova a recolher. Ou seja, se o risco inerente e de controlo for alto, o risco de deteção tem de ser baixo, para o risco de auditoria se manter como baixo e assim as provas a recolher serão maiores.” (Almeida, 2017, p. 153)

Face ao exposto, levanta-se a seguinte questão de investigação:

- 4) Que riscos são passíveis de identificar na fase do planeamento? (Barros, 2006), (Almeida, 2017)

### **1.2.5 Determinação da Materialidade**

No planeamento de um trabalho de auditoria o auditor deve ter em consideração as situações que poderão tornar as demonstrações financeiras distorcidas da realidade da entidade, de forma materialmente relevante.

O cálculo da materialidade terá de ser sempre ajustado face à realidade do risco de auditoria avaliado em cada entidade. Como tal, a determinação da materialidade é uma etapa da fase do planeamento subsequente à avaliação do risco de auditoria.

A opinião dos utilizadores da informação financeira pode ser indevidamente influenciada por erros ou omissões materialmente relevantes contidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Assim, pode-se afirmar que uma determinada situação é material se a sua distorção ou omissão for suscetível de influenciar as decisões económicas dos utilizadores da informação financeira.

De acordo com o parágrafo 5 da ISA 320 – “*A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*”, “o conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras e na formação da opinião expressa no relatório do auditor”.

A materialidade depende do julgamento profissional do auditor e é o ponto de partida para que o auditor altere a sua opinião a emitir no relatório.

A ISA 320, no seu parágrafo 4 refere que “a determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras”.

Segundo Almeida (2017, p. 176), a aplicação da materialidade pressupõe cinco etapas:

- 1) Efetuar um julgamento preliminar sobre a materialidade;
- 2) Alocar esse julgamento às rubricas de balanço;
- 3) Estimar o total das distorções por rúbrica;
- 4) Estimar o total de distorções agregadas;
- 5) Comparar o total de distorções estimadas com a materialidade preliminar ou revista.

“O auditor fixa uma materialidade preliminar para o ajudar a planear a quantidade de prova necessária para fundamentar a sua opinião.” (Almeida, 2017, p. 177)

A estimativa preliminar da materialidade no planeamento é efetuada tendo por base as demonstrações financeiras de exercícios anteriores.

De acordo com Alves (2015, p. 167) “não existem fórmulas matemáticas para a determinação da materialidade, mas pode-se tomar como ponto de partida a aplicação de uma percentagem a determinado indicador.” Segundo o mesmo autor, o indicador a usar incidirá sobre os resultados das operações ou a posição financeira, “dependendo da natureza da entidade ou da importância que os utilizadores dão aos resultados versus situação financeira”.

Face ao exposto, levanta-se a seguinte questão de investigação:

- 5) Qual a importância de fixar um nível de materialidade na fase de planeamento, sabendo que essa materialidade é preliminar? (Almeida, 2017), (Alves, 2015)

Dependendo a sua fixação do julgamento do auditor, apresenta-se de seguida exemplos de indicadores de referência e respetivas percentagens a aplicar para cálculo da materialidade global:

<b>Indicador</b>	<b>% Mínima</b>	<b>% Máxima</b>
Resultados antes de impostos	5%	10%
Resultados operacionais	3%	6%
Rendimentos totais	0.5%	2%
Capital Próprio	1%	5%
Ativo Total	1%	3%

*Tabela 2 - Indicadores de Materialidade*

*Fonte: Adaptado de Alves (2015)*

A Materialidade de execução será estabelecida abaixo destes indicadores.

Contemplado no parágrafo 9 da ISA 315, a “Materialidade de Execução significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo”.

De acordo com (Gomes, 2014) a determinação da materialidade de execução “é afetada:

- Pelo conhecimento que o auditor tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação do risco;
- Pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores e, portanto, pelas suas expectativas em relação a distorções no período corrente.”

É necessário ponderar a revisão da materialidade ao longo do trabalho, caso ocorram motivos que o justifiquem. Por exemplo, quando o auditor se depara com a distorções não corrigidas, superiores à materialidade de execução, mas inferiores à materialidade global, o auditor tem de ajustar os seus procedimentos, nomeadamente no que respeita à extensão, natureza e oportunidade.

A determinação da materialidade tem de ser sempre acompanhada de fundamentação dos indicadores seleccionados e das próprias percentagens assumidas.

A materialidade tem uma relação inversa para com o risco de auditoria, ou seja, quanto maior for o nível de materialidade menor será o risco de auditoria e o inverso também se aplica.

Com a representação gráfica que se segue verifica-se a relação entre ambos os conceitos:

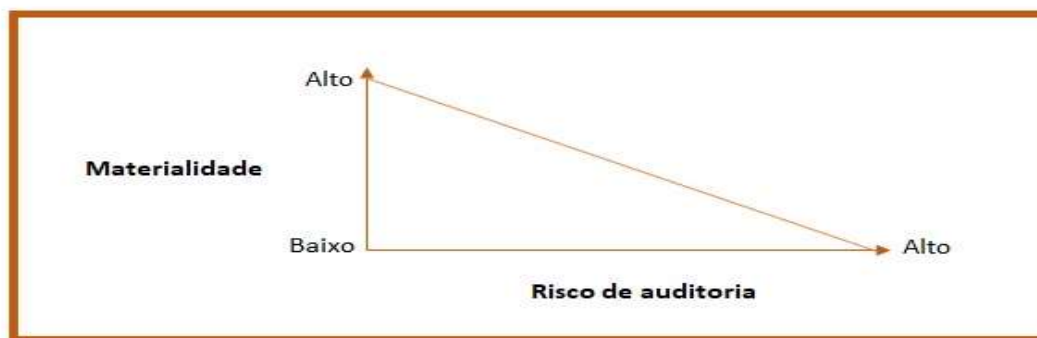


Figura 8 - Relação inversa entre a Materialidade e o Risco de Auditoria

Fonte: Costa (2017)

Segundo Almeida (2017, p. 187), “os conceitos de materialidade e risco estão relacionados e são indissociáveis”. Apesar da materialidade não afetar o risco e vice-versa, em conjunto exercem influência sobre a prova de auditoria.

O auditor pode, intencionalmente, fixar o nível de materialidade aceitável num nível inferior ao que pretende utilizar para avaliar os resultados da auditoria, de modo a ter uma margem de segurança na análise do efeito das distorções identificadas.

## 1.2.6 Elaboração do Programa de Trabalho

A elaboração do programa de trabalho de auditoria é o resultado de todas as etapas da fase do Planeamento.

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2012), “o programa de auditoria consiste num conjunto de instruções dirigidas à equipa de auditoria que especificam em pormenor a

natureza, o calendário e a extensão dos procedimentos de auditoria que os auditores devem adotar. Indica igualmente os objetivos de auditoria, o tamanho da amostra e a base de seleção”.

Segundo Alves (2015, p. 199), “é um documento onde se estabelece a natureza, a tempestividade e a extensão dos procedimentos planeados ao nível da asserção para abordar as várias matérias identificadas na estratégia global”.

Um programa de trabalho visa seguir de guia à execução dos testes aos controlos e aos procedimentos substantivos.

Os testes aos controlos são procedimentos de auditoria realizados para obter evidência da avaliação sobre o funcionamento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno.

Os procedimentos substantivos são testes (testes de pormenor / detalhe de saldos e transações ou procedimentos analíticos) realizados para obtenção de evidência sobre a existência ou não de distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras

Por outra forma, pode também ser utilizado para apurar o tempo despendido ao longo do trabalho de auditoria, comparando com o previamente determinado.

Na perspetiva de Alves (2015, p. 199), “serve para implementar a estratégia global de auditoria, sendo também utilizado sob a forma de programas de trabalho para transmitir instruções aos membros da equipa e, ainda, como forma de controlar e registar a execução do trabalho”.

Para Almeida (2017, p. 193), o auditor elabora os programas de trabalho de auditoria para se certificar que o planeamento identifica todos os riscos significativos.

De acordo com o mesmo autor, “os programas de auditoria são mais detalhados que a estratégia de auditoria e incluem a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos a efetuar pelo auditor: testes aos controlos e procedimentos substantivos”

O programa de trabalho de auditoria poderá ser condensado num só documento, contendo os objetivos de auditoria específicos para cada área, ou então ser elaborado um programa de trabalho para cada uma das diferentes áreas a examinar.

“O programa de auditoria deve ser atualizado e alterado conforme seja necessário ao longo da auditoria, quer devido a acontecimentos inesperados, alterações das condições ou provas de auditoria obtidas. Estas alterações poderão ter impacto sobre a natureza, a extensão e o calendário dos procedimentos de auditoria previstos.” (Tribunal de Contas Europeu, 2012)  
Face ao exposto, levanta-se a seguinte questão de investigação:

- 6) Quando um programa de trabalho, elaborado na fase do Planeamento de uma auditoria, é alterado no decurso da fase da Execução, significa que não foi efetuado um adequado planeamento? (Tribunal de Contas Europeu, 2012),

### 1.3 *Softwares de Auditoria*

De acordo com Pedrosa & Costa (2012) citado por Correia (2017) na elaboração do seu trabalho académico, “as ferramentas para auditoria são instrumentos que o auditor possui para conseguir alcançar os seus objetivos, tal como eles foram definidos no planeamento prévio de auditoria. As ferramentas são importantes para agilizar o processo de auditoria por meio de automatização de processos, execução de cálculos complexos, auxílio na análise de resultados e criação de relatórios”.

Os *softwares* CAATT (*Computer Assisted Audit Tools and Techniques*) são exemplos de ferramentas utilizadas para este efeito, porém existem muitos outros *softwares* também utilizados para apoiar a auditoria.

Segundo diversos autores, os *softwares* CAATT (Técnicas e Ferramentas de Auditoria Assistidas por Computador) contemplam duas categorias, nomeadamente as ferramentas (correspondendo ao *software* utilizado para aperfeiçoar a produtividade do auditor e para extração e análise de dados) e a técnica (agregando maior eficiência e eficácia aos procedimentos de auditoria).

Os *softwares* de Auditoria surgem na atividade do auditor com a finalidade de o orientar, facilitando os adequados procedimentos no desenvolvimento da sua atividade, com vista à obtenção de resposta de auditoria mais adequada (natureza, extensão e tempestividade).

Na perspetiva de Ribeiro (2017), “num ambiente de cada vez mais rigorosa regulamentação, a gestão de documentos e registos desviam tempo significativo de objetivos críticos da missão da organização”.

Considerado uma ferramenta essencial para o desenvolvimento da atividade, o *software* de auditoria é um instrumento que apoia o auditor, proporcionando um aumento da eficiência, qualidade e fiabilidade na análise dos dados e recolha de evidência.

De acordo com a ISA 230 – “*Documentação de Auditoria*”, “a preparação de documentação de auditoria suficiente e apropriada em tempo oportuno contribui para aumentar a qualidade da auditoria e facilita a revisão e avaliação eficazes da prova de auditoria obtida e das conclusões atingidas antes da finalização do relatório do auditor”.

É neste contexto, da complexidade dos vários fatores a considerar pelo auditor, a sua inter-relação, grau de relevância e por último a representação documental, que surgem as vantagens dos *softwares* de auditoria.

A ISA 230 estabelece que a documentação de auditoria deverá proporcionar:

- “Prova dos fundamentos do auditor para concluir acerca da consecução dos objetivos gerais;
- Prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISAs e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.”

E ainda:

- “Ajudar a equipa de trabalho a planear e executar a auditoria;
- Ajudar os membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão a orientar e supervisionar o trabalho de auditoria e a cumprir as suas responsabilidades de verificação de acordo com a ISA 220;
- Permitir a responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado;
- Manter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras;
- Permitir a condução de revisões e inspeções de controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1 (...).”

Não obstante o acima exposto, dependendo da entidade a auditar, “nomeadamente quanto aos seus fatores de risco e às especificidades do setor de atividade, exige-se ao auditor que aplique o seu conhecimento e experiência para garantir que decisões tomadas em algumas matérias”, como por exemplo, materialidade, natureza e extensão dos procedimentos e avaliação da evidência recolhida, são as mais adequadas. (Ribeiro, 2017)

Na última década tem vindo a ser desenvolvido muito *software* para a área de auditoria, de modo a apoiar os auditores no seu trabalho. Segue-se alguns exemplos de *softwares* mais utilizados a nível nacional:

**SIPTA – Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria** é um *software* que funciona em ambiente *web*, permitindo a interação de múltiplos auditores na ferramenta, independentemente da sua localização, em tempo real e otimizando todo o processo.

Foi desenvolvido tecnicamente por auditores em Portugal, com processos uniformes e devidamente estruturados. Permite documentar e executar todo o processo de auditoria, conjugando as várias operações, desde o planeamento da auditoria (considerando os riscos identificados), passando pelo tratamento de dados e utilização de técnicas estatísticas, pela análise de saldos e transações e recolha de evidências, por processos de circularização automatizados, até à fase de relato e acompanhamento. (Baptista, 2017)

**ASD – Auditing Software Distributor**, desenvolvido na vizinha Espanha, permite facilitar a prática da auditoria, começando pelas atividades antecedentes ao planeamento, passando pelo Planeamento (baseado nos riscos), à Execução do trabalho de auditoria (análise e recolha de evidências) e à Conclusão (consequente emissão do relatório da auditoria). Este *software* permite a criação automática de programas de trabalho baseados em riscos, otimiza o planeamento graças à alta automação das ferramentas baseadas em risco e sua estrutura, e ainda possibilita o cálculo e análise de amostragem estatística de materialidade. (ASD, 2019)

**DRAI 3 – Dossier de Revisão / Auditoria Informatizado + DRAI SAFT – Procedimentos Automáticos de Auditoria às transações do SAFT** são aplicações informáticas desenvolvidas pela BDO Portugal, integradas de apoio ao planeamento e realização do trabalho auditoria às demonstrações financeiras, que permitem a consecução de um trabalho de auditoria de uma forma mais eficaz e eficiente.

A aplicação DRAI 3, no mercado desde 2010, tem como características o apoio ao auditor na Revisão Analítica e Principais Rácios, na elaboração do Planeamento e Programa de Trabalho e na execução da auditoria, nomeadamente no que respeita à elaboração do Dossier Permanente, Circularização e Controlo Interno. (BDO, 2019)

O DRAI SAFT, utiliza como base de análise ficheiros SAF-T preparados pelo ERP / Programas de Contabilidade e Faturação e executa testes automáticos sobre a integridade e qualidade dos dados (Contabilidade e Faturação). Esta aplicação possibilita ainda o

preenchimento automático de informação contabilística e financeira relevante para o trabalho de auditoria, sendo um complemento a qualquer outra aplicação informática de auditoria. (BDO, 2019)

**Caseware Audit Portugal** é um *software* de apoio à auditoria desenvolvido pela Inobest Consulting. “Combinado com o *CaseWare Working Papers*, o Audit Portugal é uma solução eficiente para a execução de trabalhos de auditoria”. Com uma abordagem a partir dos riscos, facilita o trabalho do auditor na identificação das áreas relevantes face à materialidade calculada e na identificação dos riscos por áreas relevantes e respetiva classificação dos mesmos (ligação com as asserções, impacto monetário, probabilidade de ocorrência, potencial de distorção material, risco residual, etc.). (Inobest Consulting, 2019)

Como consideração final, se por um lado o autor (Baptista, 2017) é da opinião de que “a geração mais antiga dos profissionais de auditoria é bastante conservadora quando se aborda sobre a possibilidade de alterar procedimentos já há muito enraizados nas suas rotinas”, por outro, no mesmo artigo, refere que “as tecnologias de informação computadorizadas assumem cada vez mais uma importância essencial nas auditorias, pelo que as CAATs ou CAATTs têm tido uma aceitação cada vez maior, ultrapassando o conservadorismo demonstrado por parte dos profissionais de auditoria”.

Face ao exposto levantam-se as seguintes questões de investigação:

- 7) A utilização de *Softwares* de Auditoria logo desde a fase do Planeamento permite uma maior eficiência e eficácia nos procedimentos de auditoria? (Pedrosa & Costa, 2012), (Ribeiro, 2017), (ISA 230), (Baptista, 2017), (ASD, 2019), (Inobest Consulting, 2019)
- 8) A experiência do auditor poderá ser um impedimento à elaboração de um planeamento com recurso às Tecnologias de Informação (TI)? (Baptista, 2017)

Ao longo de todo este primeiro capítulo – Revisão da Literatura – foram levantadas questões, as quais são identificadas no ponto que se segue.

#### **1.4 Questões de investigação**

Após a revisão da literatura, com a finalidade de obter resposta ao objetivo desta investigação, surgiram as seguintes questões:

Questões de Investigação		Origem
1	Um planeamento adequado permite ao auditor reduzir os seus encargos com o trabalho de auditoria?	Alves (2015) Costa (2017) Almeida (2017)
2	Quanto maior a experiência da equipa de auditoria na entidade, menos atividades de planeamento serão necessárias?	ISA 300
3	A avaliação do Sistema de Controlo Interno poderá consentir ao auditor reduzir os procedimentos de auditoria?	Gomes (2014)
4	Que riscos são passíveis de identificar na fase do planeamento?	Barros (2006) Almeida (2017)
5	Qual a importância de fixar um nível de materialidade na fase de planeamento, sabendo que essa materialidade é preliminar?	Almeida (2017) Alves (2015)
6	Quando um programa de trabalho, elaborado na fase do Planeamento de uma auditoria, é alterado no decurso da fase da Execução, significa que não foi efetuado um adequado planeamento?	Tribunal de Contas Europeu (2012)
7	A utilização de <i>Softwares</i> de Auditoria logo desde a fase do Planeamento permite uma maior eficiência e eficácia nos procedimentos de auditoria?	Pedrosa & Costa (2012) Ribeiro (2017); ISA 230 Baptista (2017) ASD (2019) Inobest Consulting (2019)
8	A experiência do auditor poderá ser um impedimento à elaboração de um planeamento com recurso às Tecnologias de Informação (TI)?	Baptista (2017)

Tabela 3 - Questões de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

Face às questões apresentadas, no capítulo seguinte serão abordadas as formas de como obter resposta, isto é, a metodologia de investigação, bem como o percurso que se julga mais adequado para esta investigação.

## **CAPÍTULO II – METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO**

---

## 2 Métodos de Investigação

O termo “método”, com origem na palavra grega “methodos”, significa “o caminho a seguir para se chegar a um fim”.

“A metodologia tem sempre um sentido mais amplo que o método, porque questiona o que está por trás, os fundamentos dos métodos, as filosofias que lhes estão subjacentes e que influem sempre sobre as escolhas que faz o investigador.” (Coutinho, 2011)

De acordo com Fortin (1999) citado por Sousa (2018) na elaboração do seu trabalho académico, “a metodologia assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”. Como tal, esta é considerada uma etapa fundamental na elaboração do estudo, uma vez que “auxilia a criar as condições necessárias e colabora na escolha de caminhos para chegar aos resultados que se pretende”. (Sousa, 2018)

Segundo Sousa e Baptista (2011, p. 52), “a metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir”.

Pela perspetiva de Quivy e Campenhoudt (2015), citado por Bernardes (2017/2018) na elaboração do seu trabalho académico, “para escolher uma técnica de investigação é necessário definir primeiro a natureza dos dados a recolher, tendo assim a necessidade de primeiro focar um projeto e os seus objetivos para posteriormente passar ao procedimento, que tem, por sua vez, a função de descrever os princípios práticos de um trabalho de investigação”.

Para as autoras Sousa e Baptista (2011, p. 52):

“O dilema inerente à escolha da metodologia de investigação tem por base não só os objetivos do trabalho a desenvolver, mas o facto de se poder pretender que os resultados se assumam como generalizações, tendo por base uma grande população, o que permite procurar tendências gerais dos seus comportamentos ou se quer realizar um trabalho em profundidade sobre uma amostra reduzida composta por poucas unidades de análise, importando, neste caso, compreender os fenómenos que são objeto de investigação.”

De acordo com diversos autores, pode-se dividir o processo de investigação em três fases:

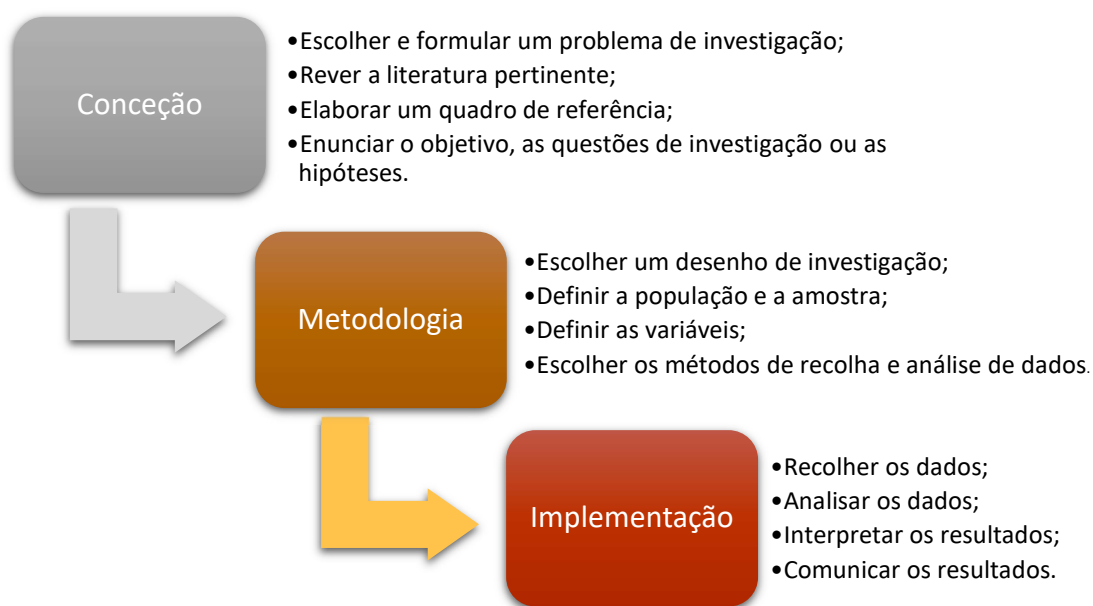


Figura 9 - Fases do processo de investigação

Fonte: Adaptado de <https://www.slideshare.net/isamab/fases-processo-investigacao-6732539>

A fase da Conceção é caracterizada pela exploração da ideia que irá orientar a investigação. Como tal, a revisão da literatura “é indispensável para conhecer-se e compreender-se os conteúdos dos textos existentes e assim situar o domínio da investigação, no contexto dos atuais conhecimentos”. No presente estudo, a fase da conceção encontra-se no primeiro capítulo. (Bernardo, 2010/2011)

A fase da Metodologia, apresentada no presente capítulo, caracteriza-se pela “identificação dos métodos a utilizar para se obterem as respostas às questões de investigação ou hipóteses formuladas”. Ainda nesta fase é definida a população e os instrumentos a usar para a recolha de dados. (Bernardo, 2010/2011)

A fase da Implementação, também denominada de fase Empírica, é caracterizada pela execução do plano definido na fase da Metodologia. Nesta fase, que será abordada no capítulo seguinte do presente estudo, “recolhem-se, organizam-se e tratam-se os dados utilizando as técnicas” descritas na fase anterior. Nesta fase é ainda “feita a interpretação e a comunicação dos resultados e eventuais formulações de recomendações”. (Bernardo, 2010/2011)

## 2.1 Formas e Técnicas de Análise

Segundo Carmo (1998:175) citado por Sousa e Baptista (2011, p. 53), “as técnicas são definidas como procedimentos operatórios, rigorosos, bem definidos, transmissíveis, suscetíveis de serem novamente aplicados nas mesmas condições, adaptados ao tipo de problemas e aos fenómenos em causa. A escolha da técnica depende do objetivo que se pretende atingir”.

Existem diferentes métodos de apoio à investigação, dos quais serão identificados três: métodos de investigação quantitativa, métodos de investigação qualitativa e métodos mistos.

### 2.1.1 Metodologia de Investigação Quantitativa

De acordo com Goody (1995) citado por Lopes (2019) na elaboração do seu trabalho académico, “num estudo quantitativo, o pesquisador conduz o seu trabalho a partir de um plano estabelecido *a priori*, com hipóteses claramente especificadas e variáveis ocasionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e com a quantificação dos resultados. Procura a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação de dados, garantindo, assim, uma margem de segurança em relação às inferências obtidas”.

Segundo Sousa e Baptista (2011, p. 53) “a investigação quantitativa integra-se no paradigma positivista, apresentando como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. Este tipo de investigação mostra-se geralmente apropriado quando existe a possibilidade de recolha de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população.”

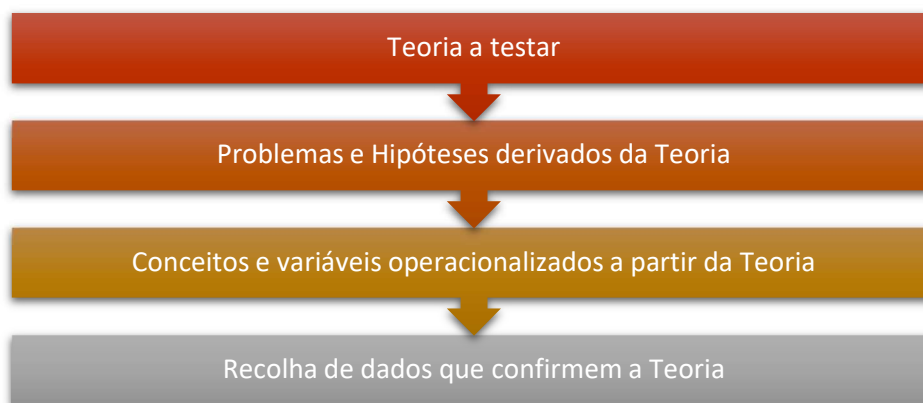


Figura 10 - O desenvolvimento de uma investigação quantitativa

Fonte: Adaptado de Coutinho (2011)

De acordo com as mesmas autoras, “numa investigação quantitativa, as hipóteses, as variáveis e o projeto de investigação são sempre previamente definidos, baseando-se a validade dos resultados no controlo conceptual e técnico das variáveis em estudo”.

### 2.1.2 Metodologia de Investigação Qualitativa

De acordo com Sousa e Baptista (2011, p. 56) “a investigação qualitativa surgiu como alternativa ao paradigma positivista e à investigação quantitativa, os quais se mostraram ineficazes para a análise e estudo da subjetividade inerente ao comportamento e à atividade das pessoas e das organizações”.

Para Goody (1995) citado por Lopes (2019) na elaboração do seu trabalho académico, “a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados, parte de questões ou focos de interesse amplo, que se vão definindo à medida que se desenvolve o estudo. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenómenos segundo a perspetiva dos participantes da situação de estudo”.

Segundo Sousa e Baptista (2011, p. 56) “a investigação qualitativa centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, as atitudes ou os valores. Não existe uma preocupação com a dimensão da amostra nem com a generalização dos resultados, e não se coloca o problema da viabilidade e da fiabilidade dos instrumentos, como acontece com a investigação quantitativa”.

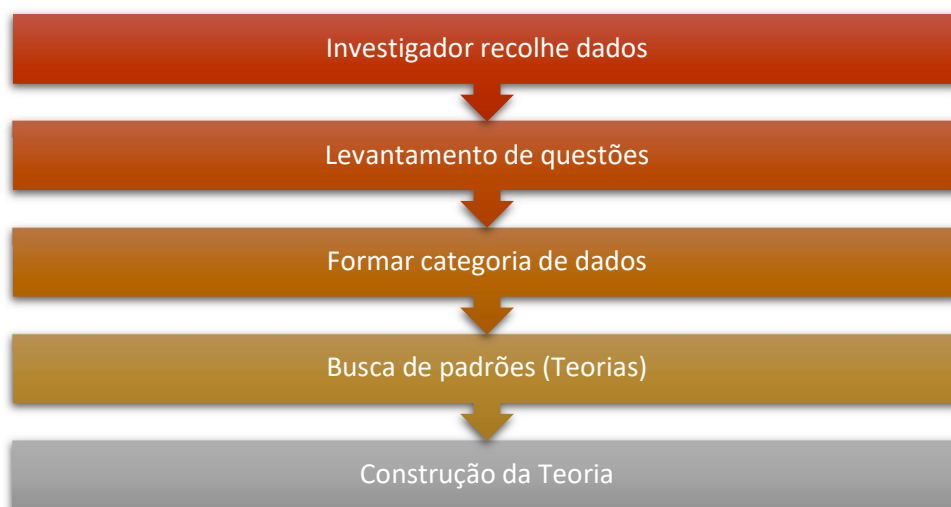


Figura 11 - O desenvolvimento de uma investigação qualitativa

Fonte: Adaptado de Coutinho (2011)

De acordo com as mesmas autoras, “este tipo de investigação é intuitivo e descritivo, na medida em que o investigador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, em vez de recolher dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses como nos estudos quantitativos”. (Sousa & Baptista, 2011, p. 55)

### **2.1.3 Metodologia de Investigação Mista**

A metodologia de investigação mista, defendida por alguns autores, articula as duas metodologias de investigação acima citadas: quantitativa e qualitativa.

De acordo com Reichardt e Cook (1986) citado por Sousa e Baptista (2011, p. 63), “um investigador não é obrigado a optar pela utilização em exclusivo de métodos quantitativos ou qualitativos, podendo, e caso a investigação o exija, optar por combinar estes dois métodos. Esta estratégia permite tornar o processo de investigação mais consistente e sólido”.

Segundo Flick (2004) citado por Lopes (2019) na elaboração do seu trabalho académico, “ao combinar as duas pesquisas obtém-se um maior nível de credibilidade e validade dos resultados”.

## **2.2 Metodologia de Investigação Adotada**

Considerando o estudo anterior, interligando as questões de investigação colocadas com o objetivo pretendido e tendo em consideração que o Inquérito será a técnica usada para a recolha de dados desta investigação, será adotada a metodologia de investigação quantitativa.

Para Sousa e Baptista (2011, p. 55) a investigação quantitativa caracteriza-se por:

- “Utilização do método experimental ou quasi-experimental;
- Formulação de hipóteses que experimentem relações entre variáveis;
- Explicação dos fenómenos e estabelecimento de relações causais;
- Assentamento no positivismo lógico, ou seja, procura as causas dos fenómenos sociais, prestando escassa atenção aos aspetos subjetivos dos indivíduos;

- Realização de uma seleção probabilística de uma amostra a partir de uma população rigorosamente definida;
- Verificação das hipóteses mediante a utilização de análise estatística dos dados recolhidos;
- Utilização de medidas numéricas para testar hipóteses, mediante uma rigorosa recolha de dados, ou procura padrões numéricos relacionados com os conceitos em estudo;
- Generalização dos resultados obtidos a partir da amostra;
- Debilidade em termos de validade interna (nem sempre sabemos se medem o que pretendem medir), muito embora sejam fortes em termos de validade externa, uma vez que os resultados obtidos são generalizáveis para a população.”

De acordo com Carmo e Ferreira (1998) citado por Lopes (2019) na elaboração do seu trabalho académico:

“Investigação experimental ou quase-experimental pressupõe:

- Observação de fenómenos;
- Formulação de hipóteses explicativas desses fenómenos;
- Controlo de variáveis;
- Seleção aleatória dos sujeitos de investigação (amostragem);
- Verificação ou rejeição das hipóteses mediante recolha rigorosa de dados, sujeitos depois a uma análise estatística e uma utilização de métodos matemáticos para testar essas mesmas hipóteses.”

### **2.3 Formulação das Hipóteses de Análise**

Segundo Punch (1998) citado por Coutinho (2011, p. 48), “uma hipótese é uma previsão de resposta para o problema da investigação”. Na investigação quantitativa, “levando a cabo a investigação e testando a hipótese, no fundo o que se testa é a teoria que está por detrás dela e a sustenta”.

De acordo com Fortin (2003) citado por Lopes (2019) na elaboração do seu trabalho académico, “a hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais

variáveis. Esta combina com o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo”.

Para Hill & Hill (2012, p. 32), é a partir da revisão da literatura que “se estabelece a Hipótese Geral do trabalho e então torna-se necessário, a partir daqui, operacionalizar esta hipótese e selecionar os métodos de investigação. Só depois é que se poderá passar à recolha e análise de dados e apresentação de resultados. Estes vão confirmar ou negar a Hipótese Operacional estabelecida e é esta confirmação ou negação que vai fornecer as conclusões do trabalho empírico”.

Tendo em conta as questões de investigação já definidas na revisão da literatura (Capítulo I), foram desenvolvidas as seguintes hipóteses de análise:

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
<p><b>H1:</b> Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente.</p>	<p><b>Q1:</b> Um planeamento adequado permite ao auditor reduzir os seus encargos com o trabalho de auditoria?</p> <p><b>Q2:</b> Quanto maior a experiência da equipa de auditoria na entidade, menos atividades de planeamento serão necessárias?</p> <p><b>Q3:</b> A avaliação do Sistema de Controlo Interno poderá consentir ao auditor reduzir os procedimentos de auditoria?</p> <p><b>Q6:</b> Quando um programa de trabalho, elaborado na fase do Planeamento de uma auditoria, é alterado no decurso da fase da Execução, significa que não foi efetuado um adequado planeamento?</p>
<p><b>H2:</b> Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos.</p>	<p><b>Q4:</b> Que riscos são passíveis de identificar na fase do planeamento?</p>
<p><b>H3:</b> O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria.</p>	<p><b>Q5:</b> Qual a importância de fixar um nível de materialidade na fase de planeamento, sabendo que essa materialidade é preliminar?</p>

<b>H4:</b> Os <i>softwares</i> de Auditoria são uma ferramenta de apoio do auditor.	<b>Q7:</b> A utilização de <i>Softwares</i> de Auditoria logo desde a fase do Planeamento permite uma maior eficiência e eficácia nos procedimentos de auditoria?
	<b>Q8:</b> A experiência do auditor poderá ser um impedimento à elaboração de um planeamento com recurso às Tecnologias de Informação (TI)?

## Hipótese 1

Para Alves (2015), “o planeamento é necessário (...) para ajudar a manter os custos de auditoria a níveis razoáveis (...)”.

Da mesma opinião, Costa (2017) refere que “um planeamento adequado ajuda a assegurar que (...) o trabalho de auditoria é devidamente organizado e gerido a fim de ser realizado de uma forma eficaz e eficiente”.

Também para Almeida (2017), um adequado planeamento “permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada (...) mantendo a relação custo / benefício num patamar aceitável (...)”.

De acordo com a ISA 300, “a natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a (...) a experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade (...)”.

Por sua vez, Gomes (2014) defende que “a avaliação do Sistema de Controlo Interno servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados”.

Já o Tribunal de Contas Europeu (2012) refere que “o programa de auditoria deve ser atualizado e alterado conforme seja necessário ao longo da auditoria (...). Estas alterações poderão ter impacto sobre a natureza, a extensão e o calendário dos procedimentos de auditoria previstos.”

Assim, tendo por base as citações acima, parece poder-se concluir que:

**H1: Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente.**

## Hipótese 2

De acordo com Cushing et al., (1995:11) citado por Barros (2006), “(...) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos planeados decorre da avaliação das contas ou classes de transações com maior probabilidade de distorção”.

Para Almeida (2017), “ao contrário do risco inerente e do risco de controlo, o risco de deteção pode ser controlado pelo auditor através: do planeamento (...); da determinação da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria (...)”. Por sua vez, “o risco inerente e o risco de controlo têm uma relação inversa com o risco de deteção e direta com a quantidade de prova a recolher”.

Assim, coloca-se a seguinte hipótese:

**H2: Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos.**

## Hipótese 3

Para Almeida (2017), “a aplicação da materialidade pressupõe cinco etapas”, sendo a primeira: “efetuar um julgamento preliminar sobre a materialidade”. Segundo o mesmo autor, “o auditor fixa uma materialidade preliminar para o ajudar a planear a quantidade de prova necessária para fundamentar a sua opinião”.

Por sua vez, Alves (2015) refere que “não existem fórmulas matemáticas para a determinação da materialidade, mas pode-se tomar como ponto de partida a aplicação de uma percentagem a determinado indicador.”

Neste seguimento, surge a seguinte hipótese:

**H3: O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria.**

## Hipótese 4

Pedrosa & Costa (2012) referem que “as ferramentas para auditoria são instrumentos que o auditor possui para conseguir alcançar os seus objetivos (...)”.

De acordo com a ISA 230, “a preparação de documentação de auditoria suficiente e apropriada em tempo oportuno contribui para aumentar a qualidade da auditoria (...). A

documentação de auditoria deverá ainda (...) ajudar a equipa de trabalho a planear e executar a auditoria”

Para Ribeiro (2017), “o *software* de auditoria é um instrumento que apoia o auditor, proporcionando um aumento da eficiência, qualidade e fiabilidade na análise dos dados e recolha de evidência”.

Da mesma opinião, ASD (2019) refere que o *software* de auditoria “permite facilitar a prática da auditoria, otimiza o planeamento graças à alta automação das ferramentas baseadas em risco e sua estrutura, e ainda possibilita o cálculo e análise de amostragem estatística de materialidade”.

Também para Baptista (2017), o *software* de auditoria “permite documentar e executar todo o processo de auditoria, conjugando as várias operações, desde o planeamento da auditoria (considerando os riscos identificados) (...) até à fase de relato e acompanhamento.”

Inobest Consulting (2019) afirma que “(...) facilita o trabalho do auditor na identificação das áreas relevantes face à materialidade calculada e na identificação dos riscos por áreas relevantes (...)”

Por fim, o autor Baptista (2017) menciona que “as tecnologias de informação computadorizadas assumem cada vez mais uma importância essencial nas auditorias, pelo que as CAATs ou CAATTs têm tido uma aceitação cada vez maior, ultrapassando o conservadorismo demonstrado por parte dos profissionais de auditoria”.

Assim, parece poder-se concluir que:

**H4: Os *softwares* de Auditoria são uma ferramenta de apoio ao auditor.**

Para poder dar resposta às questões de investigação elaboradas, articulando as hipóteses de análise acima referenciadas, segue-se a construção do modelo de análise.

## **2.4 Construção do Modelo de Análise**

“A construção de um modelo de análise é um processo de seleção teórica crucial em qualquer investigação.” (Sousa & Baptista, 2011, p. 48)

De acordo com as mesmas autoras, “o modelo de análise é o esquema orientador da concepção teórica, que identifica os aspetos que influenciam a situação que está a ser investigada – organiza de forma lógica e integradora as diversas variáveis e a dinâmica da situação a ser investigada”.

Assim, tomando como base as questões de investigação e as consequentes hipóteses elaboradas, o modelo de análise clarifica a articulação dessas mesmas hipóteses, colaborando para a conclusão da investigação.

Tendo em consideração as quatro hipóteses já mencionadas, a sua articulação é como se segue:

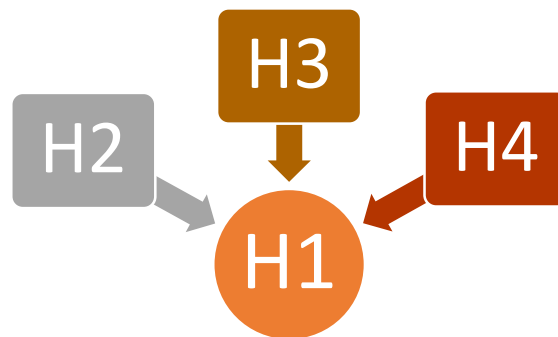


Figura 12 - Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria

**H1:** Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente.

**H2:** Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos.

**H3:** O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria.

**H4:** Os *softwares* de Auditoria são uma ferramenta de apoio do auditor.

Como se pode verificar na figura anterior, as hipóteses articulam-se convergindo todas para a hipótese H1, dado que é a partir das hipóteses H2, H3 e H4 que se desenvolverá o trabalho subjacente à H1. Esclarecendo a afirmação, na fase do Planeamento, tendo como ferramenta de apoio um *software* de Auditoria, identificando os riscos potenciais da entidade e determinando um nível de materialidade por forma a planear a execução, o trabalho de auditoria tenderá a desenvolver-se de forma eficaz e eficiente.

## **2.5 Recolha de dados**

Tal como já mencionado no ponto 2.2 do presente capítulo, o Inquérito será o recurso usado para sustentar a investigação.

Segundo Ghiglione e Matalon (1997) citado por Sousa e Baptista (2011, p. 90), “realizar um inquérito é interrogar um determinado número de indivíduos tendo em vista uma generalização”.

Sousa e Baptista (2011, p. 90) defendem que “o recurso ao inquérito é necessário cada vez que surge a necessidade de recolher a informação sobre uma grande variedade de comportamentos de um mesmo indivíduo, ou quando pretendemos conhecer o mesmo tipo de variável em muitos indivíduos”.

De acordo com Barañano (2008) citado por (Lopes, 2019) na elaboração do seu trabalho académico, “o inquérito consiste na recolha de informação com base numa amostra representativa da população, através da colocação de questões, que pode assumir a forma de entrevistas e/ou questionário”.

Da mesma opinião, Coutinho (2011, p. 101) refere que “a recolha de dados por inquérito socorre-se, via de regra, de duas ferramentas auxiliares: o guião de entrevista e o questionário”.

Já Sousa e Baptista (2011, p. 90) são da opinião que “embora possam existir diversas formas de administrar um inquérito, o instrumento base do mesmo é o questionário”.

Tendo em conta as técnicas de recolha de dados disponíveis e após a análise do que melhor se adequava ao estudo, optou-se pelo recurso ao inquérito por questionário dirigido a Revisores Oficiais de Contas e demais profissionais da área de Auditoria Financeira.

### **2.5.1 Definição da Amostra**

“Muitas vezes o investigador não tem tempo nem recursos suficientes para recolher e analisar dados para cada um dos casos do Universo, pelo que, nesta situação, só é possível considerar uma parte dos casos que constituem o Universo. Esta parte designa-se por amostra do Universo. Assim, o que o investigador pretende ou pode fazer, na maioria das situações, é analisar os dados da amostra, tirar conclusões e extrapolar as conclusões para o Universo. (...) Se a amostra dos dados for retirada

do Universo de modo que seja representativa desse mesmo Universo, é possível aceitar, com razoável confiança, que as conclusões obtidas utilizando a amostra possam ser extrapoladas para o Universo.” (Hill & Hill, 2012, p. 42)

De acordo com Coutinho (2011, p. 85), “Sujeito é o indivíduo de quem se recolhem dados”. (...) População é o conjunto de pessoas ou elementos a quem se pretende generalizar os resultados e que partilham uma característica comum. (...) Amostra é o conjunto de sujeitos de quem se recolherá os dados e deve ter as mesmas características das da população onde foi extraída”.

Para Sousa e Baptista (2011, p. 72), “uma análise a uma amostra, ou seja, a inquirição a um número restrito de pessoas, com a condição de que estas tenham sido corretamente escolhidas, permite obter as mesmas informações com uma certa margem de erro, um erro calculável que é possível tornar suficientemente pequeno”.

Do universo de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas e Revisores Oficiais de Contas individuais inscritos na OROC foram enviados questionários por *e-mail* para 500 (cerca de 1/3) escolhidos aleatoriamente, solicitando a sua colaboração (ou dos seus assistentes, profissionais da área de auditoria), através do preenchimento dos mesmos com recurso a uma hiperligação. (conforme Apêndice I)

### **2.5.2 Estrutura do questionário**

De acordo com Sousa e Baptista (2011, p. 90), “um questionário é um instrumento de investigação que visa recolher informações baseando-se, geralmente, na inquirição de um grupo representativo da população em estudo”.

Segundo as mesmas autoras, “a aplicação de um questionário permite recolher uma amostra dos conhecimentos, atitudes, valores e comportamentos. Deste modo, é importante ter em conta o que se quer e como se vai avaliar, devendo haver rigor na seleção do tipo de questionário a aplicar de forma a aumentar a credibilidade do mesmo”.

Os questionários podem ser de três tipos: questionário aberto, fechado e misto.

De acordo com Muñoz (2003) citado por Sousa (2018) na elaboração do seu trabalho académico, “para construir um questionário deve definir-se com rigor:

- Os tipos de perguntas a fazer;

- Os tipos de respostas adequadas;
- As escalas de medida a utilizar;
- Os métodos para análise de dados.”

No presente estudo, estando conscientes de que poderão não ser respondidos ou preenchidos de forma aleatória, optou-se pelo questionário com questões de resposta fechada, isto é, para cada pergunta é apresentado ao inquirido um conjunto de possíveis respostas, tendo este apenas de selecionar a que mais se adequa à sua opinião e ainda questões de resposta semi-fechada, isto é, no universo das respostas possíveis, existe a opção “outro” para o inquirido manifestar a sua resposta caso não se enquadre em nenhuma das pré-estabelecidas..

Segundo Sousa e Baptista (2011, p. 91), este tipo de questionário, bastante objetivo, para além de requerer um menor esforço por parte dos sujeitos adquiridos, facilita o tratamento e análise de informação.

No questionário desenvolvido, para as questões de resposta fechada, para além de escalas nominais, foi utilizada a escala ordinal, incluindo nesta última a escala de medida de respostas desenvolvida por Likert. As escalas de Likert são as mais usadas para este tipo de estudo por serem uma das formas mais confiáveis de medir opiniões, perceções e comportamentos. Ao responderem a um questionário baseado nesta escala, que no questionário em questão foi usada a escala de 5 pontos (correspondendo o 5 ao maior grau de concordância e o 1 ao menor), os inquiridos manifestam o seu nível de concordância com uma afirmação.

Numa primeira fase, para enquadramento dos inquiridos, foram formuladas as seguintes questões:

1. Género: Feminino, Masculino, prefiro não mencionar (O inquirido deve assinalar a resposta que se aplica)
2. Idade. (O inquirido deve assinalar a resposta que se aplica)
3. Habilitações Literárias. (O inquirido deve assinalar a resposta que se aplica)
4. De que modo exerce a sua atividade profissional como Auditor / Revisor Oficial de Contas. (O inquirido deve assinalar a resposta que se aplica)
5. N.º de anos de experiência profissional na área de Auditoria Financeira. (O inquirido deve assinalar a resposta que se aplica)

Posteriormente, conforme se encontra no Apêndice II, foram concebidas as questões, no âmbito das hipóteses formuladas no presente estudo.

O questionário foi elaborado na plataforma *Google Docs – Formulários do Google* e, previamente ao seu envio, validado, isto é, foi efetuado um pré-teste, contando com a colaboração de cinco auditores / revisores oficiais de contas, que responderam anonimamente, no sentido de aferir se a sua estrutura permitiria obter os dados adequados ao objeto de estudo.

Posteriormente, para a obtenção de respostas, os questionários foram enviados, através de *link* para a amostra anteriormente definida.



### 3 Apresentação e Interpretação dos Resultados

Em finais de janeiro de 2020 foram enviados por *e-mail* 500 questionários para o universo de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas e Revisores Oficiais de Contas individuais inscritos na OROC, escolhidos aleatoriamente, solicitando a sua colaboração (ou dos seus assistentes, profissionais da área de auditoria), através do preenchimento dos mesmos, com recurso a uma hiperligação.

#### 3.1 Caracterização da Amostra

Dos 500 questionários enviados foram obtidas 109 respostas, sendo que numa delas o inquirido após “conhecimento dos direitos de acordo com o RGPD”, não aceitou responder. Assim sendo, para o nosso estudo foram consideradas 108 respostas.

A amostra é constituída por 63 inquiridos do género masculino (59%), 44 do género feminino (40%) e 1 que preferiu não identificar o género (1%).

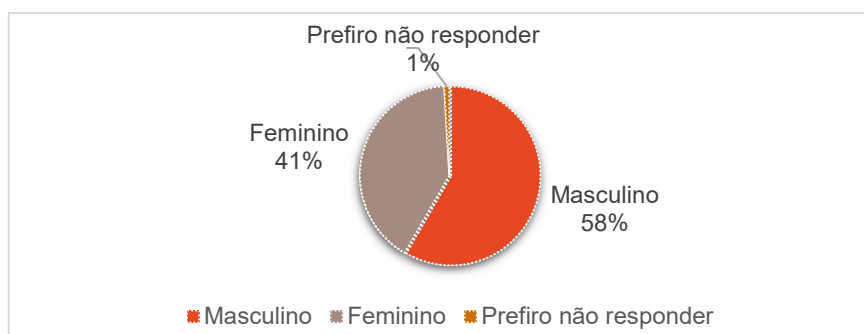


Figura 13 - Género dos inquiridos

Conforme os dados apresentados nos gráficos que se seguem, a maioria dos inquiridos (42) tem entre 41 e 50 anos de idade (39%), seguindo-se 21 inquiridos com mais de 60 anos (19%), 18 na faixa etária 51 – 60 anos (17%), 17 na faixa etária 31 – 40 anos (16%) e 10 com idade inferior a 30 anos (10%).

A amostra é constituída maioritariamente por pessoas que possuem como nível de instrução a Licenciatura (76 inquiridos, correspondendo a 70% da amostra), seguindo-se os detentores do grau de Mestrado (24 inquiridos, correspondendo a 22% da amostra).

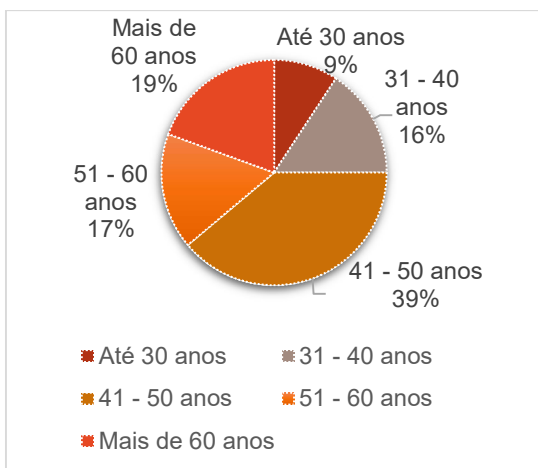


Figura 14 - Idade dos inquiridos

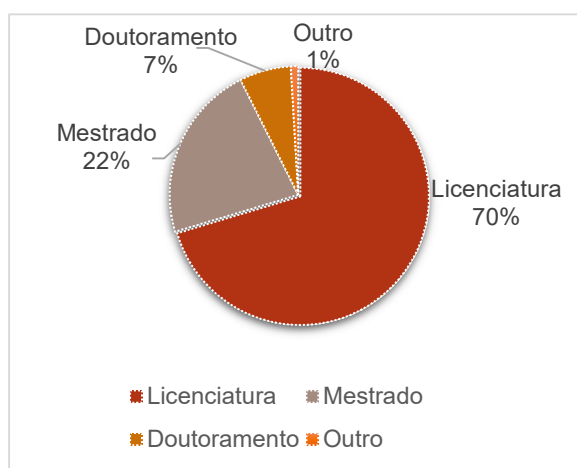


Figura 15 - Habilitações Literárias dos inquiridos

Relativamente à atividade profissional exercida pelos inquiridos, 43 são sócios se uma SROC (40%), 32 exercem a atividade como ROC independente (30%), 22 são colaboradores de ROC ou SROC (20%) e apenas 11 são colaboradores de SROC BIG-4 (10%)

No que respeita ao número de anos de experiência, a maioria dos inquiridos (64%) tem entre 6 a 25 anos de atividade profissional (34 inquiridos no intervalo de 6 a 15 anos e 35 inquiridos no intervalo de 16 a 25 anos de experiência). Apenas 12 inquiridos (11%) têm ainda um reduzido número de anos de atividade (até 6 anos) nesta área.

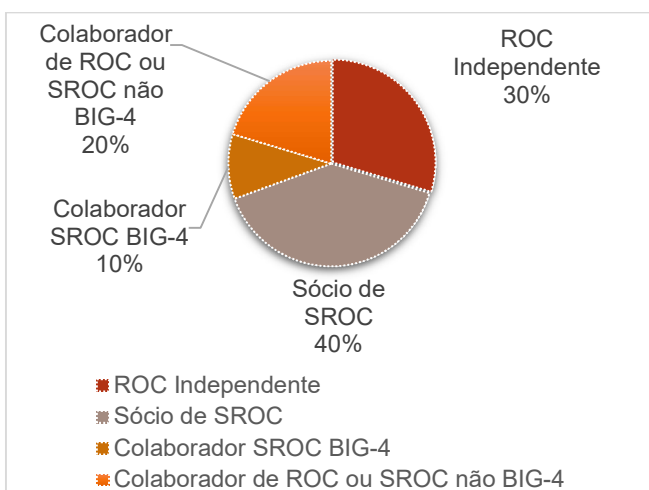


Figura 16 - Profissão dos inquiridos

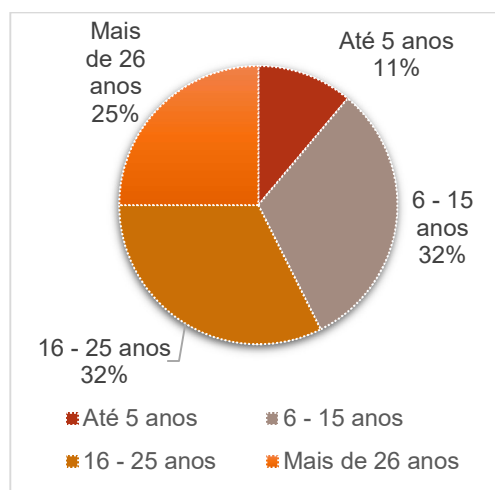


Figura 17 - Número de anos de experiência profissional

### 3.2 Apresentação dos resultados

Com a finalidade de obter respostas às hipóteses formuladas, foram elaboradas diversas questões, estabelecendo um elo de ligação entre cada questão e a hipótese correspondente.

Para o estudo da **Hipótese 1** – “Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente” foram apresentadas as seguintes questões aos inquiridos:

**H1.Q6)** “O planeamento de um trabalho de auditoria é fundamental para uma boa execução.”

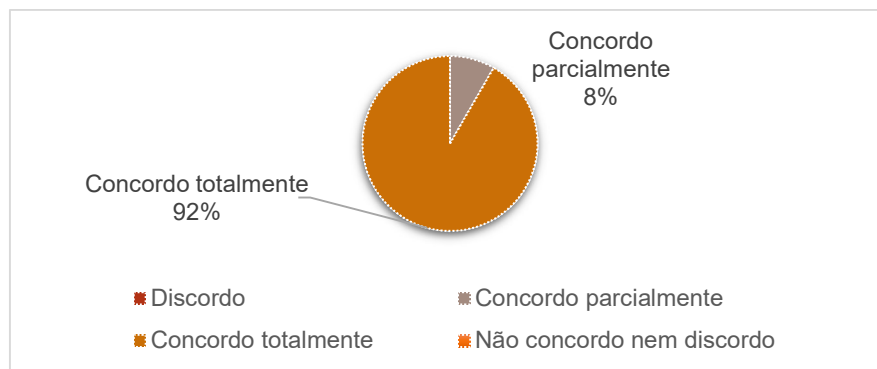


Figura 18 - Respostas à Questão 6

Com esta questão pretendia-se apurar o nível de concordância dos inquiridos face à afirmação, podendo-se verificar que a totalidade da amostra concorda que o planeamento de um trabalho de auditoria é fundamental para uma boa execução.

**H1.Q7)** “O conhecimento da entidade e do seu meio envolvente é o ponto de partida para a definição da estratégia global dos trabalhos a desenvolver.”

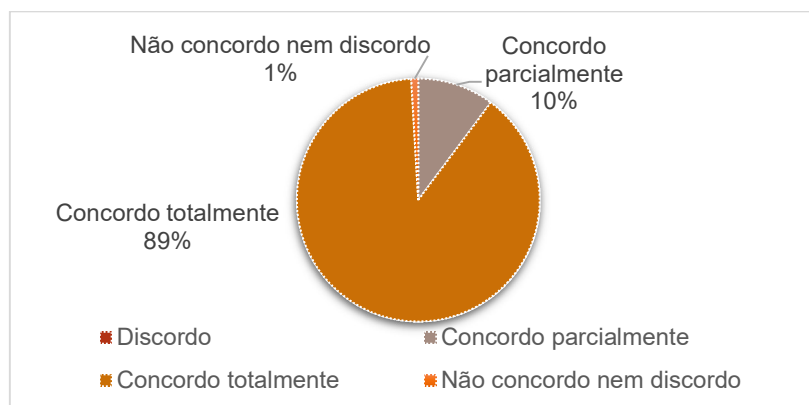


Figura 19 - Respostas à Questão 7

À semelhança da questão anterior, com esta também se pretendia apurar o nível de concordância dos inquiridos face à afirmação, podendo-se verificar que 99% da amostra concorda que o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente é o ponto de partida para a definição da estratégia global dos trabalhos a desenvolver.

**H1.Q8) “O ROC / Auditor deve definir os trabalhos a executar em função de:”**

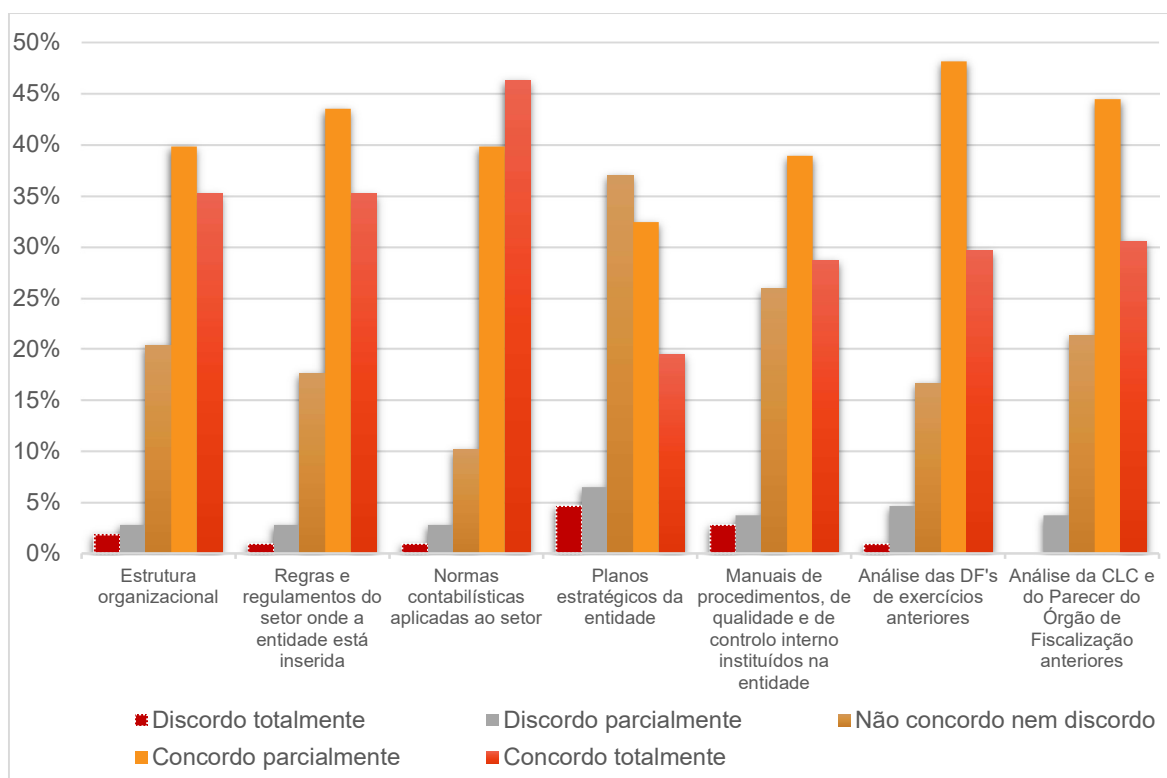


Figura 20 - Respostas à Questão 8

Perante esta questão é possível verificar através do gráfico de respostas que, de acordo com a opinião dos inquiridos, os trabalhos a executar devem ser definidos em função da estrutura organizacional da entidade e das normas contabilísticas, regras e regulamentos do setor onde a entidade se encontra inserida. A análise das demonstrações financeiras, da certificação legal das contas e do parecer do órgão de fiscalização de exercícios anteriores também poderão ter alguma influência na definição dos trabalhos a executar.

### H1.Q9) “Posicione-se quanto às seguintes afirmações:”

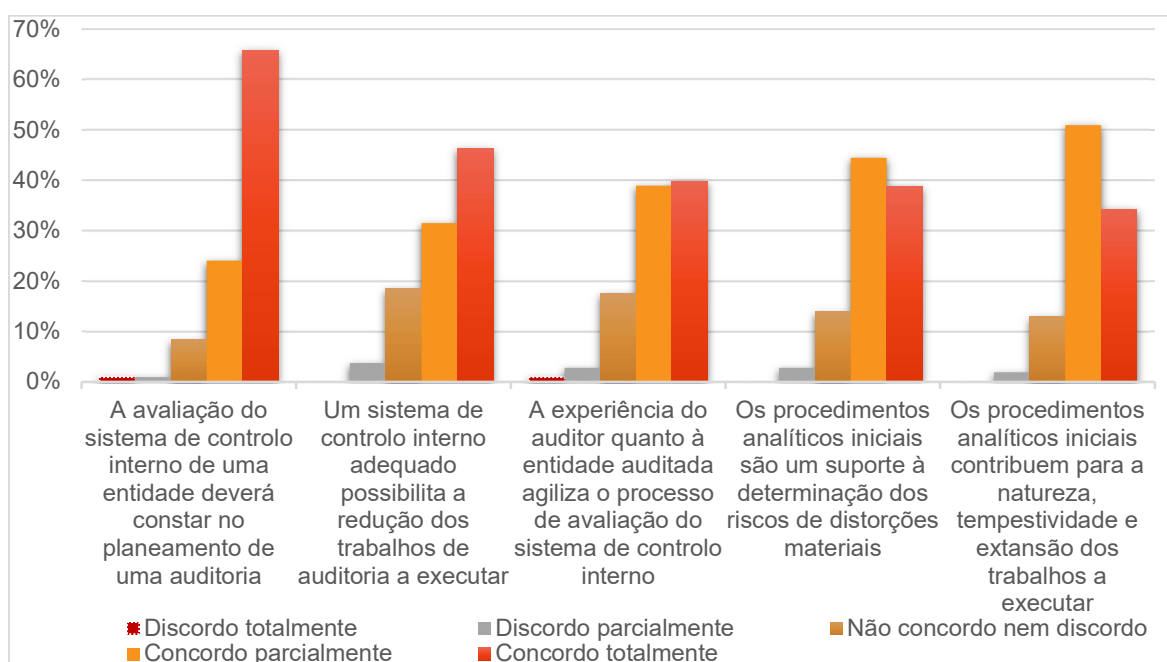


Figura 21 - Respostas à Questão 9

Relativamente às afirmações apresentadas na questão 9, 90% dos inquiridos são da opinião de que no planeamento de uma auditoria deverá constar a avaliação do sistema de controlo interno. Numa percentagem um pouco menor, mas ainda assim significativa, 77% concorda que um sistema de controlo interno adequado possibilita a redução dos trabalhos de auditoria a executar e 79% que a experiência do auditor quanto à entidade auditada agiliza o processo de avaliação do sistema de controlo interno. Identificado como uma das etapas da fase do planeamento, 83% dos inquiridos concordam que os procedimentos analíticos iniciais são um suporte à determinação dos riscos de distorções materiais e 85% que os mesmos contribuem para a natureza, tempestividade e expansão dos trabalhos a executar.

### H1.Q10) “Que procedimentos analíticos iniciais costuma adotar?”

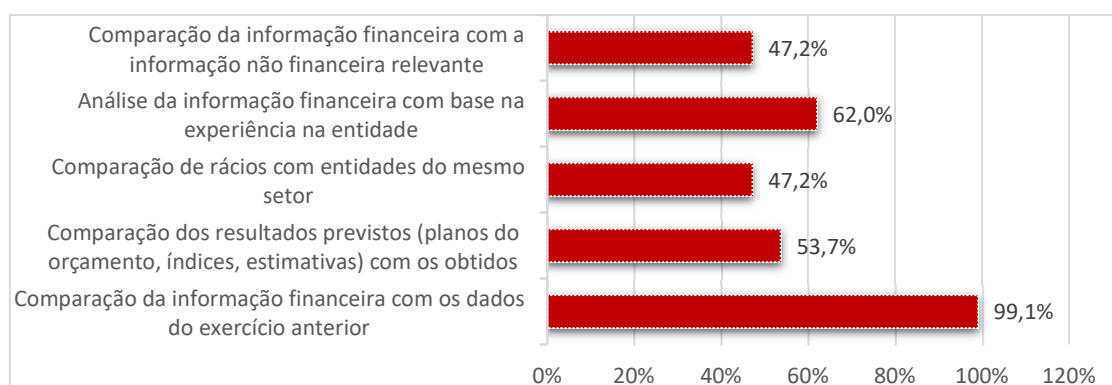


Figura 22 - Respostas à Questão 10

Da representação gráfica é possível verificar que 99% dos inquiridos, como procedimento analítico inicial, recorre à comparação da informação financeira com os dados do exercício anterior. Uma percentagem menor, mas ainda assim relevante (62%) procede à análise da informação financeira com base na experiência que detém na entidade.

**H1.Q19)** “No trabalho de auditoria costuma elaborar um programa de trabalho ou guiar-se por um programa de trabalho elaborado por um membro da equipa?”

**H1.Q22)** “Com um programa de trabalho adequadamente elaborado, o número de horas despendidas na execução do trabalho de auditoria é menor.”

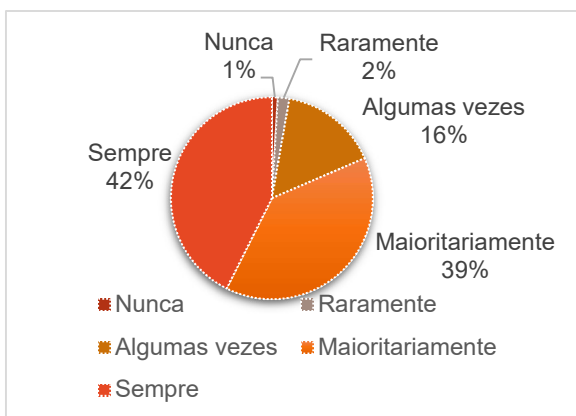


Figura 23 - Respostas à Questão 19

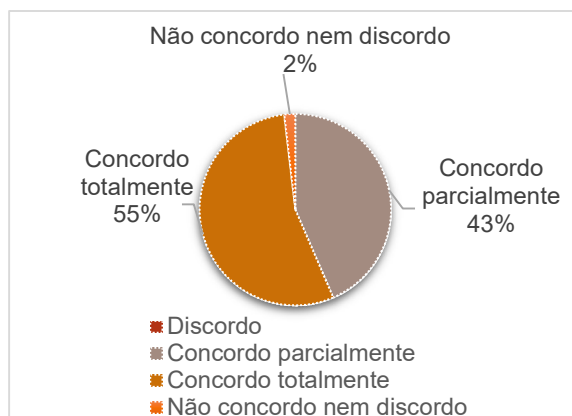


Figura 24 - Respostas à Questão 22

De acordo com as respostas obtidas, 81% dos inquiridos, no seu trabalho de auditoria, costuma ter por base um programa de trabalho previamente elaborado. Tal procedimento, segundo 98% dos inquiridos, e desde que o programa seja adequadamente elaborado, traduz-se numa diminuição do número de horas despendidas na execução do trabalho de auditoria.

**H1.Q20)** “Posicione-se quanto às seguintes afirmações: *Um programa de trabalho...*”

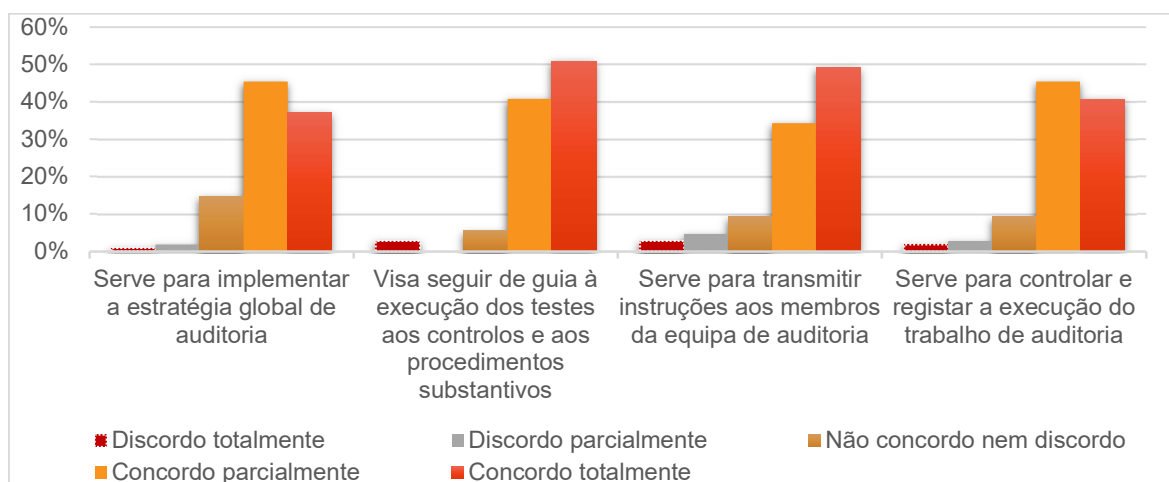


Figura 25 - Respostas à Questão 20

Da representação gráfica é possível verificar que mais de 80% dos inquiridos concordam com as afirmações expostas acerca da utilidade de um programa de trabalho.

**H1.Q21)** “No decurso de um trabalho de auditoria, a alteração ao programa de trabalho definido no planeamento deve-se a:”

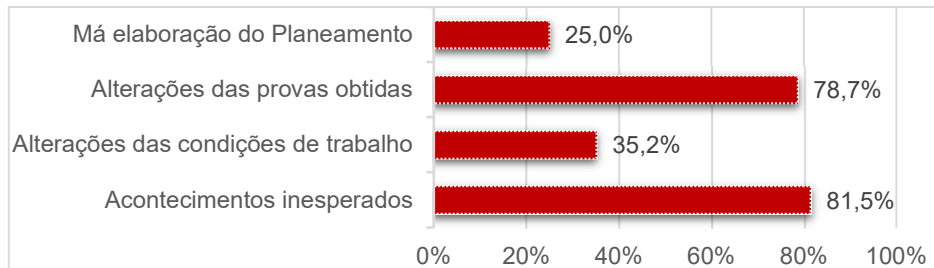


Figura 26 - Respostas à Questão 21

No decurso de um trabalho de auditoria por vezes os auditores deparam-se com a necessidade de ajustar ou mesmo alterar o programa previamente elaborado. Tais situações, de acordo com as respostas da maioria dos inquiridos, correspondem quer a acontecimentos inesperados (81,5%), quer a alterações das provas obtidas (78,7%).

Para o estudo da **Hipótese 2 – “Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos”** foram apresentadas as seguintes questões aos inquiridos:

**H2.Q11)** “A avaliação do Risco Inerente e Risco de Controlo é efetuada aquando do Planeamento do trabalho de auditoria”

**H2.Q13)** “A avaliação do Risco Inerente e Risco de Controlo conduzem à análise das contas ou das classes de transações com maior probabilidade de distorção”

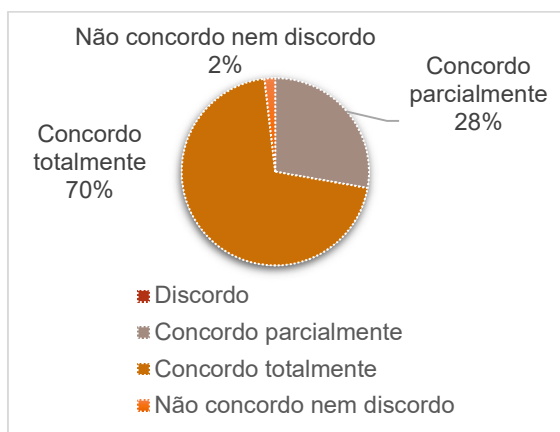


Figura 27 - Respostas à Questão 11

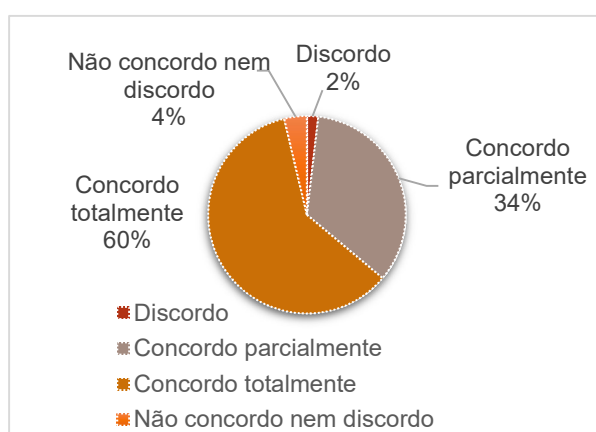


Figura 28 - Respostas à Questão 13

De acordo com 98% das respostas dos inquiridos, na fase do Planeamento é efetuada a avaliação do Risco Inerente e do Risco de Controlo da atividade de uma entidade. Para 94% dos inquiridos esta avaliação conduz à análise das contas ou das classes de transações com maior probabilidade de distorção.

**H2.Q12)** “Na fase do Planeamento é possível identificar os Riscos Inerentes relacionados com as seguintes matérias:”

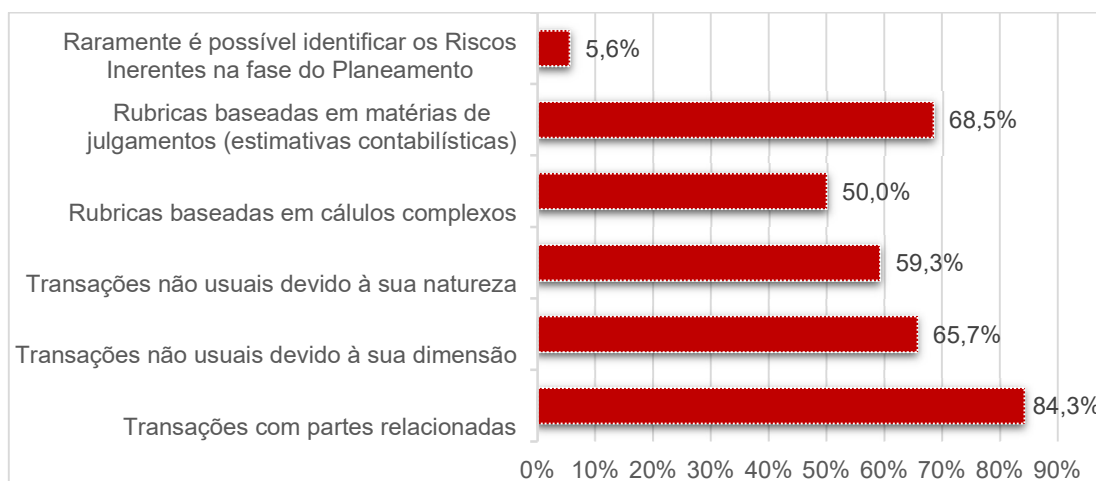


Figura 29 - Respostas à Questão 12

Transações com partes relacionadas (84,3%), rubricas baseadas em matérias de julgamentos (estimativas contabilísticas) (68,5%), transações não usuais devido à sua dimensão (65,7%) ou natureza (59,3%) ou rubricas baseadas em cálculos complexos (50%) são matérias cujos riscos inerentes são passíveis de identificar na fase do Planeamento.

Para o estudo da **Hipótese 3** – “O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria” foram apresentadas as seguintes questões aos inquiridos:

**H3.Q14)** “Qual a importância de definir um nível de materialidade?”

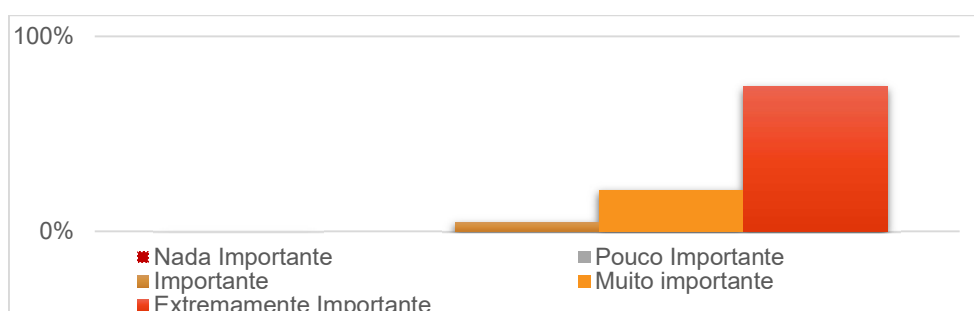


Figura 30 - Respostas à Questão 14

Para a totalidade da amostra é importante a definição de um nível de materialidade no decurso de um trabalho de auditoria, admitindo 74% ser de extrema importância.

**H3.Q15)** “O julgamento profissional influencia a determinação da materialidade?”

**H3.Q16)** “Na execução de um trabalho de auditoria o nível de materialidade deve:”

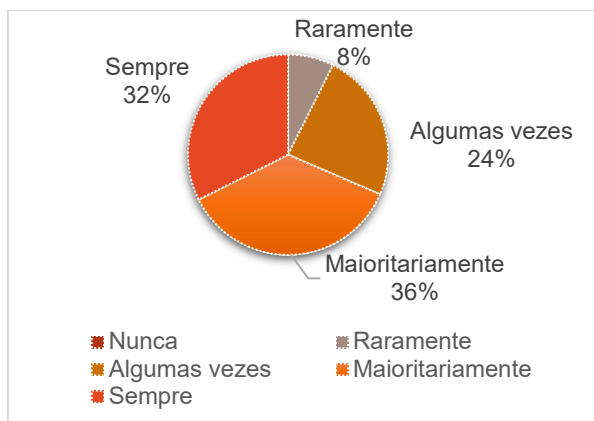


Figura 31 - Respostas à Questão 15

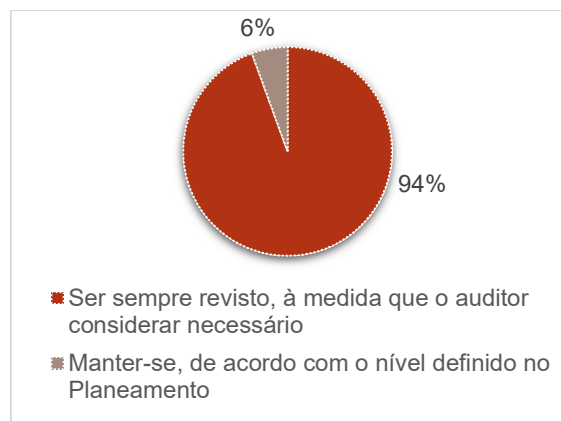


Figura 32 - Respostas à Questão 16

Da observação dos resultados à questão 15, 68% dos inquiridos é da opinião de que o julgamento profissional influencia na determinação da materialidade, enquanto que apenas 8% defende que raramente tal acontece. De acordo com as respostas à questão 16, para 94% dos inquiridos o nível de materialidade deve ser sempre revisto à medida que o auditor considerar necessário.

**H3.Q17)** “A extensão dos trabalhos a executar é definida de acordo com a materialidade definida preliminarmente?”

**H3.Q18)** “De acordo com a sua experiência: A discrepância entre a materialidade preliminar e a final foi tão significativa que conduziu a um notável acréscimo de trabalho no final de ano.”

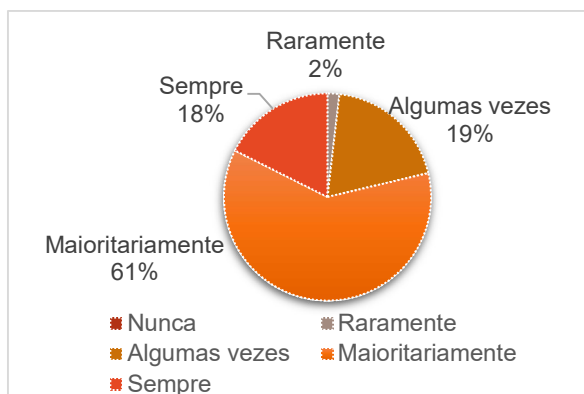


Figura 33 - Respostas à Questão 17

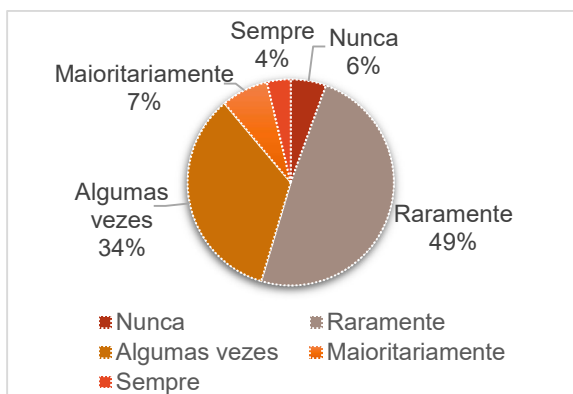


Figura 34 - Respostas à Questão 18

Consoante as respostas obtidas à questão 17, para 79% a extensão dos trabalhos a executar é definida de acordo com a materialidade definida preliminarmente. Apenas 2% admitem raramente tal acontecer, enquanto que 19% dos inquiridos são da opinião de que apenas em algumas vezes a materialidade definida preliminarmente influencia a extensão dos trabalhos a executar.

Para 55% dos inquiridos a materialidade definida preliminarmente não costuma ser muito dispare da materialidade final. Cerca de 34% admite que tal discrepância, em algumas vezes, resultou num acréscimo de trabalho em final de ano.

Para o estudo da **Hipótese 4 – “Os softwares de Auditoria são uma ferramenta de apoio ao auditor”** foram apresentadas as seguintes questões aos inquiridos:

**H4.Q23)** “Da seguinte lista de *softwares* de auditoria seleccione o(s) que conhece:”

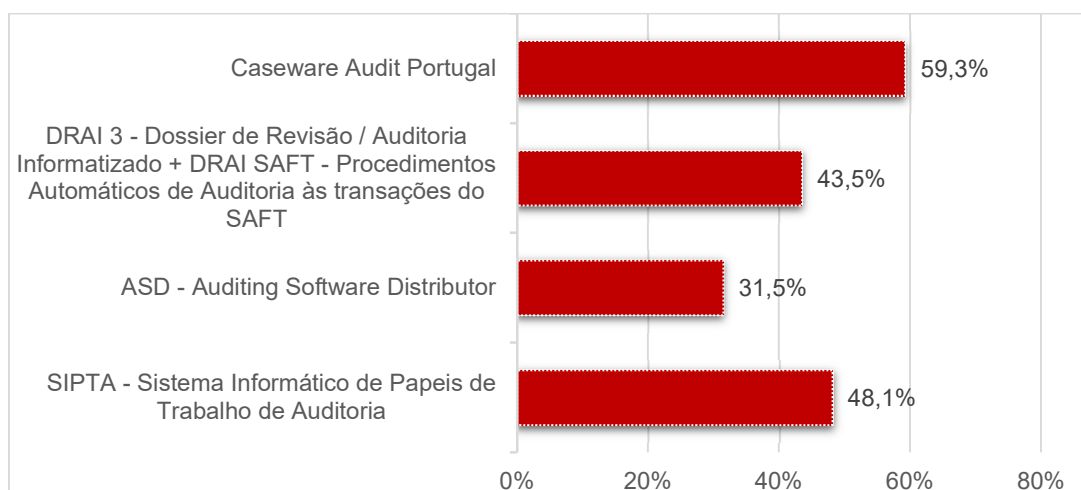


Figura 35 - Respostas à Questão 23

Como é possível verificar na representação gráfica acima, foram apresentados aos inquiridos quatro *softwares* de auditoria disponíveis no nosso mercado, dos quais foi questionado se tinham conhecimento da sua existência. Na liderança encontra-se o *Caseware Audit Portugal*, software conhecido por 59,3% dos inquiridos.

**H4.Q24)** “Da seguinte lista de *softwares* de auditoria escolha a(s) resposta(s) de acordo com a afirmação: *utilizo muito o software indicado.*”

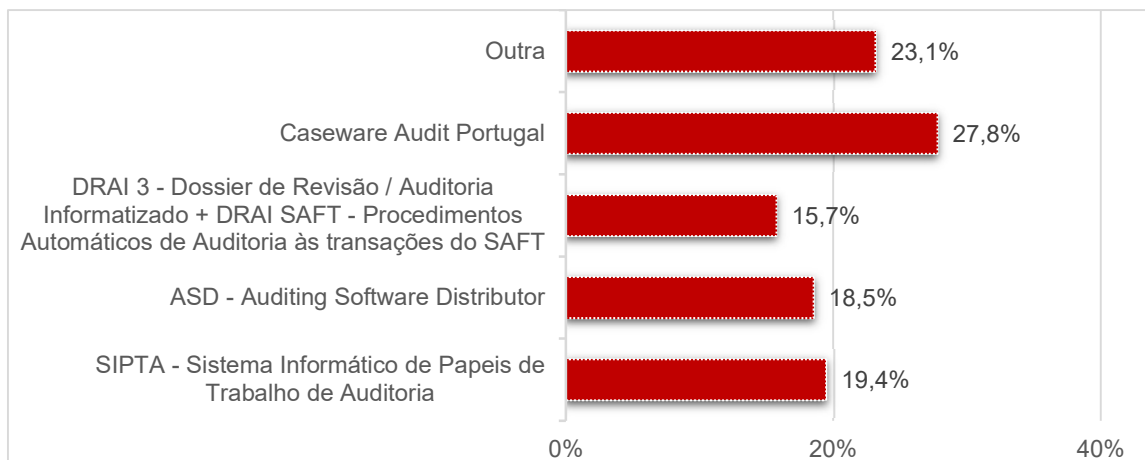


Figura 36 - Respostas à Questão 24

Com o intuito de compreender os métodos utilizados pelos inquiridos a nível de tecnologias de informação, foi questionado que *software* utilizavam frequentemente no trabalho de auditoria. Como podemos verificar, o *Caseware Audit Portugal* encontra-se na liderança da nossa amostra (27,8%), seguido do *SIPTA* (19,4%) e do *ASD* (18,5%). A resposta “Outra”, que contempla 25 respostas, inclui 12 (cerca de 11%) onde os inquiridos referem que utilizam *software* produzido internamente.

**H4.Q25)** “Qual a área do *software* que utiliza com maior frequência?”

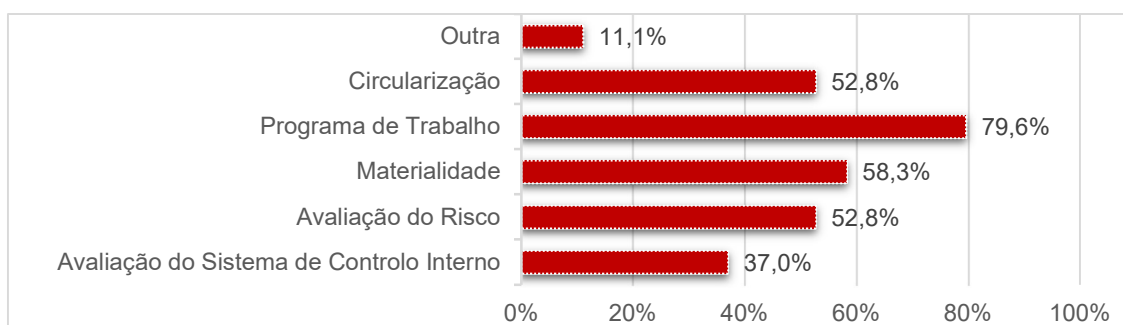


Figura 37 - Respostas à Questão 25

No recurso aos *softwares* CAATT, de acordo com as respostas dos inquiridos, a elaboração do programa de trabalho é a área utilizada com maior frequência (79,6%). A circularização (52,8%), a materialidade (58,3%) e a avaliação do risco (52,8%) são áreas também exploradas com bastante frequência.

**H4.Q26)** “Posicione-se quanto às seguintes afirmações: *Os softwares CAATT (Computer Assisted Audit Tools and Techniques...*”

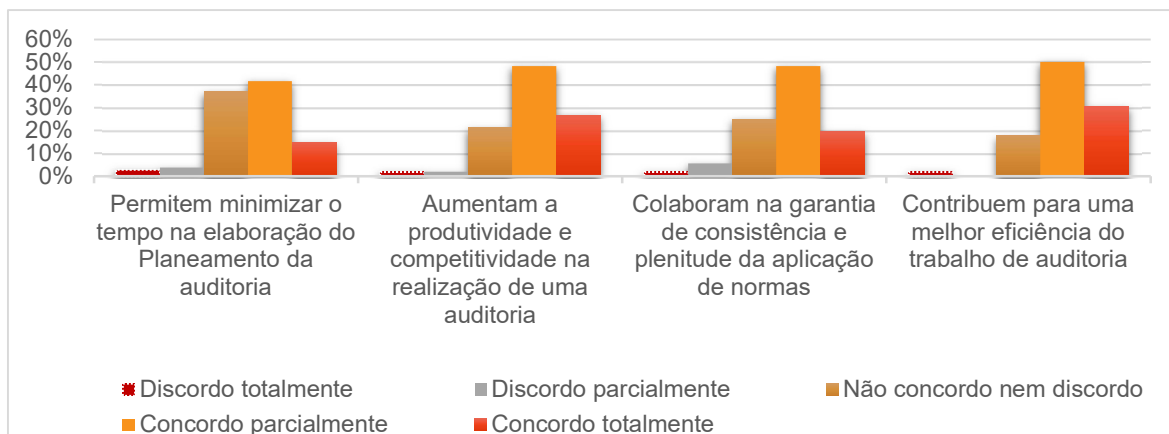


Figura 38 - Respostas à Questão 26

Da representação gráfica é possível verificar que mais de 55% dos inquiridos concordam com as afirmações expostas acerca da utilidade dos *softwares* CAATT. Cerca de 81% da amostra concorda que os *softwares* CAATT contribuem para uma melhor eficiência do trabalho de auditoria.

**H4.Q27)** “Nos dias de hoje, com as exigências que são impostas ao auditor, para um trabalho de auditoria sem o apoio de um CAATT seriam necessárias o triplo das horas normalmente despendidas.”

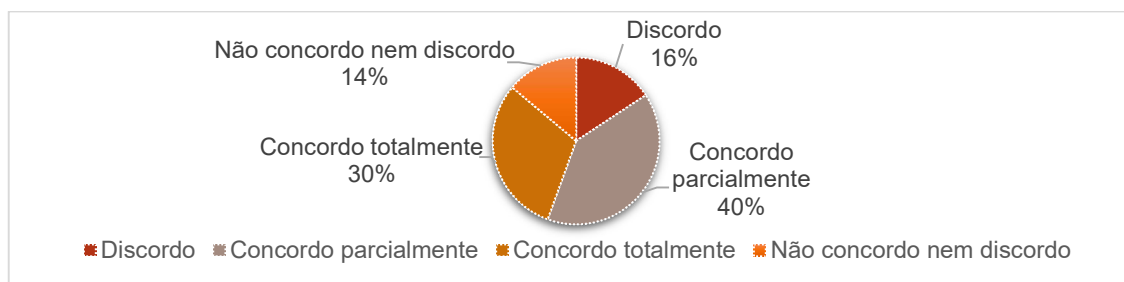


Figura 39 - Respostas à Questão 27

Quanto à última questão colocada aos inquiridos acerca dos *softwares* CAATT, nomeadamente no desenvolvimento do trabalho de auditoria sem o apoio de um *software* CAATT, 70% da amostra concorda que o número de horas necessárias seriam o triplo das normalmente despendidas. Para 16% dos inquiridos esta afirmação não é correta e 14% não concordam nem discordam. Tal opinião estará provavelmente relacionada com o facto de que o tempo despendido varia de acordo com a dimensão da empresa. Um trabalho de auditoria a uma entidade de pequena dimensão poderá não necessitar de o apoio de um *software* CAATT.

### 3.3 Interpretação dos resultados

Atendendo ao modelo de análise apresentado no ponto 2.4, o estudo em questão recaía sobre 4 hipóteses de investigação que apresentavam algum elo de ligação. Assim sendo, para cada hipótese foi atribuída uma ponderação de 25%.

Após a apresentação dos resultados obtidos em cada uma das respostas às questões elaboradas, apresentamos, a confirmação do modelo de análise que enquadra as respostas obtidas pelos inquiridos a cada uma das hipóteses formuladas:

Hipóteses	Questões	% Concordância	% Validação	% Confirmação Hipótese	
<b>H1</b> 25%	Q.6	100,00%	11,11%	20,46%	
	Q.7	99,00%	11,00%		
	Q.8		75,00%		8,13%
			79,00%		
			86,00%		
			51,00%		
			68,00%		
			78,00%		
	Q.9		75,00%		9,20%
			90,00%		
			77,00%		
			79,00%		
	Q.10		83,00%		6,87%
			85,00%		
			47,20%		
			62,00%		
Q.19		47,20%	9,00%		
		53,70%			
		99,10%			
		99,10%			
Q.20		81,00%	9,53%		
		82,00%			
		92,00%			
		83,00%			
Q.21		86,00%	6,12%		
		25,00%			
		78,70%			
		35,20%			
Q.22		81,50%	10,89%		
		98,00%			
			81,85%		
<b>H2</b> 25%	Q.11	98,00%	32,66%	21,46%	
	Q.12		68,50%		21,85%
			50,00%		
			59,30%		
			65,70%		
	Q.13		84,30%		31,33%
		94,00%			
			85,84%		

<b>H3</b> 25%	Q.14	100,00%	20,00%	19,80%
	Q.15	68,00%	13,60%	
	Q.16	94,00%	18,80%	
	Q.17	79,00%	15,80%	
	Q.18	55,00%	11,00%	
			79,20%	
<b>H4</b> 25%	Q.23	59,30%	9,12%	12,76%
		43,50%		
		31,50%		
		48,10%		
	Q.24	23,10%	4,18%	
		27,80%		
		15,70%		
		18,50%		
	Q.25	19,40%	9,73%	
		11,50%		
		52,80%		
		79,60%		
		58,30%		
	Q.26	52,80%	14,00%	
		37,00%		
		57,00%		
75,00%				
Q.27	67,00%	14,00%		
	81,00%			
Q.27	70,00%	14,00%		
			51,03%	
				<b>74,48%</b>

Tabela 4 – Modelo de análise

O detalhe da análise do presente modelo encontra-se no Apêndice III.

**Hipótese 1 – Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente.**

A determinação desta hipótese foi no sentido de apurar em que medida a fase do planeamento contribuiu para que o trabalho de auditoria seja realizado eficaz e eficientemente.

Pelos resultados obtidos, todas as etapas da fase do planeamento concorrem para o seu destaque no trabalho de auditoria.

Sendo certo que no decurso do trabalho poderão ocorrer alterações ao planeado, decorrentes quer de acontecimentos inesperados, quer do resultado da execução do trabalho em si, o Planeamento possibilita uma gestão adequada, quer a nível de recursos, quer a nível segurança no trabalho a ser desenvolvido.

Assim sendo, a validação desta hipótese ascende a 20,46%.

**Hipótese 2 – Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos.**

Com esta hipótese, direcionada à ideia da eficácia do trabalho de auditoria, pretendíamos aferir até que ponto o Planeamento orienta o Revisor/Auditor para as áreas de maior risco de distorção.

De facto, pelas respostas obtidas, é possível detetar a unanimidade dos inquiridos quanto à possibilidade de identificação dos riscos na fase do Planeamento. Essa identificação permite ao Auditor / Revisor planear o trabalho a executar de tal forma a elevar o seu grau de eficácia.

A validação desta hipótese ascende a 21,46%.

**Hipótese 3 – O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria.**

Esta hipótese foi criada no sentido de apurar a importância da definição do nível de materialidade na fase do Planeamento.

Estando, à semelhança da hipótese anterior, direcionada à ideia da eficácia do trabalho de auditoria, assenta ainda na ideia de eficiência do mesmo.

Dos resultados obtidos, para a totalidade da amostra é importante a definição de um nível de materialidade no decurso de um trabalho de auditoria, defendendo a maioria que o julgamento profissional influencie a determinação desse nível de materialidade.

Não obstante a extensão dos trabalhos de auditoria a executar ser definida de acordo com a materialidade definida preliminarmente, o nível de materialidade deve ser revisto sempre que necessário.

A validação desta hipótese ascende a 19,80%.

#### **Hipótese 4 – Os *softwares* de Auditoria são uma ferramenta de apoio ao auditor.**

A razão desta hipótese, direcionada à ideia da eficiência, assenta no facto da importância do uso das Tecnologias e Ferramentas de Auditoria Assistidas por Computador (CAATT) no desenvolvimento da atividade do Auditor / Revisor.

Existindo uma diversidade de *softwares* de auditoria que apoiam o trabalho desde o Planeamento até à emissão da Certificação Legal das Contas, de acordo com os resultados obtidos na amostra, o Programa de Trabalho é a área do *software* utilizada com maior frequência.

Admitindo que a dimensão da empresa auditada poderá influenciar o recurso mais ou menos exaustivo a um *software* de auditoria, a maioria dos inquiridos é da opinião que os *softwares* CAATT contribuem para uma melhor eficiência do trabalho de auditoria.

Tendo em conta o exposto, a validação desta hipótese ascende a 12,76%.

Por fim, podemos concluir, que o modelo de análise se encontra validado em 74%.



## 4 Conclusão

Através da elaboração do presente estudo, procurámos avaliar a importância da fase do Planeamento na Auditoria Financeira, não só à luz dos estudos, sobre esta temática, realizados por diversos autores, mas também na perspectiva dos profissionais de auditoria financeira (Auditores e Revisores Oficiais de Contas).

Em conformidade com o proposto na introdução, no primeiro capítulo, dedicado ao enquadramento teórico, foram numa primeira fase apresentadas definições, clarificados conceitos e identificados referenciais teóricos enquadrados no tema da Auditoria Financeira.

Seguiu-se uma abordagem aprofundada à fase do Planeamento da Auditoria Financeira, nomeadamente às diversas etapas que a compõem e, por fim, à identificação e caracterização dos *Softwares* de Auditoria como instrumentos de trabalho do auditor.

Desta forma, a revisão da literatura foi conseguida recorrendo a livros, artigos científicos/académicos, legislação e normas aplicáveis e ainda a jornais e revistas.

Ao longo da revisão da literatura foram levantadas questões de investigação, fundamentais para a exposição e desenvolvimento do estudo empírico.

Através das questões levantadas, devidamente identificadas no final do primeiro capítulo, foram formuladas hipóteses que viriam a ser testadas ao longo da investigação.

Foi então no segundo capítulo, iniciado com uma abordagem teórica às metodologias de investigação que, após considerar que a metodologia de investigação a adotar seria a quantitativa (questionário), foram formuladas as hipóteses de análise para o estudo empírico, assim como o respetivo modelo de análise que interliga tais hipóteses.

Para o estudo em questão e ainda neste capítulo foi definida a amostra e desenvolvido o questionário dirigido a profissionais da área de Auditoria Financeira (Revisores Oficiais de Contas e Auditores).

No terceiro capítulo, o Estudo Empírico iniciou-se com a apresentação dos resultados obtidos, seguindo-se com a interpretação e explicação das conclusões alcançadas.

A análise do estudo baseou-se nos resultados obtidos através das respostas ao questionário.

Atendendo ao modelo de análise definido no capítulo anterior, que interliga as hipóteses de análise formuladas, considerou-se uma preponderância equitativa entre elas, possuindo cada hipótese uma ponderação de 25% do total.

Tendo por base a tabela 4 onde apresentamos, em síntese, a confirmação do modelo de análise que enquadra as respostas obtidas no questionário para em cada uma das seguintes hipóteses formuladas, conclui-se que:

Em relação à **Hipótese 1 – “Um planeamento adequado ajuda a assegurar que o trabalho de auditoria venha a ser realizado de forma eficaz e eficiente”**, 20,46% dos inquiridos considera que o Planeamento possibilita uma gestão adequada, quer a nível de recursos, quer a nível segurança no trabalho a ser desenvolvido. Tal evidência encontra-se em conformidade com o exposto na literatura abordada, concretamente na consideração de que um planeamento adequado contribuiu para que o trabalho de auditoria seja realizado eficaz e eficientemente

Na **Hipótese 2 – “Um bom planeamento proporciona que os riscos potenciais sejam identificados e dissolvidos”**, 21,46% dos inquiridos acredita que sim. Tal como na literatura abordada no primeiro capítulo, os profissionais de auditoria consideram que um Planeamento adequado orienta o Revisor/Auditor para as áreas de maior risco de distorção, conduzindo à identificação dos riscos e, como tal, proporcionando um aumento do grau de eficácia no trabalho.

Para a **Hipótese 3 – “O auditor determina a materialidade para o ajudar a planear a execução da auditoria”**, 19,80% dos inquiridos considera que a definição de um nível de materialidade na fase do Planeamento permite delinear a extensão dos trabalhos a executar. De acordo com a literatura, definir um nível de materialidade, ainda que preliminar, possibilita ao Revisor / Auditor planear a quantidade de prova necessária para fundamentar a sua opinião, contribuindo assim para a eficácia e eficiência do trabalho de auditoria.

Na **Hipótese 4 – “Os *softwares* de Auditoria são uma ferramenta de apoio ao auditor”**, apesar da sua validação assentar em 12,76%, uma vez que se situa acima de metade da sua ponderação consideramos como validada. Assim sendo, e em concordância com os artigos expostos no capítulo da Revisão da Literatura, a utilização de *softwares* de auditoria conduz a uma melhor eficiência e eficácia do trabalho de auditoria, contribuindo, por exemplo, para a redução do tempo na elaboração do Planeamento, para assegurar a qualidade da auditoria, nomeadamente na aplicação de normas, etc.

Como observação final, estando o nosso modelo de análise validado em 74%, podemos concluir que a fase do Planeamento (todas as etapas que a compõem), na realização de um trabalho de Auditoria Financeira, é de extrema importância, independentemente da dimensão da empresa a auditar.

Considerado, nos dias de hoje, como uma ferramenta essencial para facilitar os adequados procedimentos no desenvolvimento do trabalho de auditoria, os *Softwares* de Auditoria são cada vez mais explorados pelos Revisores / Auditores.

Assim, com a elaboração de um adequado Planeamento, tendo como aliado o recurso a um *software* de auditoria, o trabalho do Revisor / Auditor tende a ser realizado de forma eficaz e eficiente.

### **Limitações do Estudo**

No desenvolvimento do presente trabalho de investigação, a principal limitação respeitou ao meio de obtenção dos resultados para dar resposta às hipóteses formuladas no estudo empírico.

Tendo sido elaborado um questionário e enviado, com recurso a *e-mail*, a Auditores e Revisores Oficiais de Contas, permaneceu a dúvida quanto ao preenchimento do mesmo, quer na medida em que é desconhecido o participante na elaboração das respostas, quer no nível de sinceridade com que o mesmo tenha sido respondido.

O número reduzido de respostas, tendo em consideração o elevado número de pedidos de colaboração, também se traduziu numa limitação do estudo.

### **Sugestões para futuras investigações**

Como sugestão para futuras investigações seria interessante uma abordagem aprofundada à Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 (*“ISQ1 – Controlo de Qualidade para firmas que executem Auditorias e Revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados”*), nomeadamente nos requisitos a nível de procedimentos, na fase do Planeamento e não só, para que o trabalho do Auditor esteja de acordo com a Norma.

Uma abordagem ao Risco de Fraude e à Lei do Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo, nomeadamente nos procedimentos a adotar na condução de um trabalho de auditoria para o cumprimento da Lei, também seria um tema interessante tendo em conta a sua divulgação atual.

Outra sugestão, seria na temática dos *softwares* de auditoria como ferramenta de apoio ao desenvolvimento da atividade, nomeadamente em explorar a relação entre a o número de anos de experiência do auditor (e possivelmente faixa etária) e o nível de independência / recurso às tecnologias da informação para o desenvolvimento do trabalho de auditoria.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

- Abrantes, S. M. (2018). *Novo Normativo de Auditoria*. Revista Revisores e Auditores.
- Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. Escolar Editora.
- Alves, J. J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- ASD (2018). *Software de auditoría y análisis financiero*. Consultado em 13/11/2019 <https://www.asdaudit.com/productos/auditor/>
- Baptista, N. (2017). SIPTA - *Sistema Informático de Papeis de Trabalho de Auditoria - Utilização de CAATTs online*. Revisores e Auditores.
- Barros, C. (2006). *Dependência entre risco inerente e risco de controlo*. Revista Revisores e Auditores.
- Barrote, I. (2010). *A independência no trabalho do auditor na governação das empresas*. Revista Revisores e Auditores.
- Bernardes, J. C. (2017/2018). *As determinantes dos Honorários dos Auditores Externos e o Risco de Fraude*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Bernardo, I. (2010/2011). *Fases do processo de investigação*. Obtido de SlideShare: <https://pt.slideshare.net/isamab/fases-processo-investigacao-6732539> - Consultado em 17/11/2019
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. United States of America: John Wiley & Sons, Inc.
- BDO (2014). *Audit & Assurance - Ferramentas Informáticas de Apoio à Auditoria*. Consultado em 13/11/2019 <https://www.bdo.pt/pt-pt/servicos/audit-assurance/ferramentas-informaticas-de-apoio-a-auditoria/drai-saf-t>
- Carvalho, L. C. (2016). *Metodologias e Técnicas de Investigação - Sebenta de Apoio - Mestrado em Gestão*. Consultado em 17/11/2019 [https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/5932/1/Sebenta\\_MTI\\_LuisaCarvalho.pdf](https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/5932/1/Sebenta_MTI_LuisaCarvalho.pdf)
- Correia, T. S. (2017). *“Software Open Source em Auditoria”*. Coimbra: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. Letras e Conceitos, Unip. Lda.
- Coso (2013). *Internal Control - Integrated Framework - Executive summary*.
- Coso (2017). *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance - Executive summary*.
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas*. Almedina.
- Figueiredo, Ó. (2013). *Os valores inseparáveis da profissão: Ética e Qualidade da Auditoria*. Revista Revisores e Auditores.
- Gomes, E. (2014). *A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria*. Revista Revisores e Auditores.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2012). *Investigação por Questionário*. Edições Sílabo.
- IAASB. (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.
- IAASB. (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.
- IFAC. (2018). *Guia de Aplicação das ISA - Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*.
- Inobest Consulting (2014). *Caseware Audit Portugal*. Consultado em 13/11/2019 [https://www.inobest.com/?page\\_id=4456](https://www.inobest.com/?page_id=4456)
- Jesus, J. R. (2018). *Auditoria e Sociedade*. Revista Revisores e Auditores.
- Lei 140/2015, de 7 de setembro (2015). *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Diário da República n.º 174 - 1.ª série. Assembleia da República. Consultado em 30/10/2019: <https://dre.pt/application/conteudo/70196967>
- Lei 148/2015, de 9 de setembro (2015). *Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria*. Diário da República n.º 176 - 1.ª série. Assembleia da República. Consultado em 30/10/2019: <https://dre.pt/application/conteudo/70237676>
- Lopes, I. F. (2019). *A ética e a Opinião do Auditor*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.

OROC (2016). *Reforma europeia de auditoria*. Consultado em 28/10/2019: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2016/ReformaEuropeia.pdf>

OROC (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Consultado em 29/10/2019: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

OROC (2018). *Planeamento da Auditoria e Avaliação do Risco*. Guia de Aplicação das ISA - Conceitos fundamentais e orientação prática. Consultado em 10/11/2019: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2018/GUIAISAConsolidado5.pdf>

Pedrosa, I. & Costa, C. J. (2012). *Computer Assisted Audit Tools and Techniques in Real World: CAATT's Applications and Approaches in Context*. Consultado em 13/11/2019: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/14265>

Pedrosa et al (2015). *Motivações dos auditores para o uso das Tecnologias de Informação na sua profissão: aplicação aos Revisores Oficiais de Contas*. Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologias de Informação.

PWC (2015). *A nova diretiva comunitária sobre auditoria: implicações e perspetivas*. Consultado em 29/10/2019: [https://cgov.pt/images/ficheiros/2018/apresentacao\\_dr\\_jorge\\_costa\\_pwc.pdf](https://cgov.pt/images/ficheiros/2018/apresentacao_dr_jorge_costa_pwc.pdf)

Quivy, R. & Campenhouldt, L. V. (2005). *Manual de investigação em ciências sociais*. Gradiva

Ribeiro, R. (2017). *A importância da utilização de software no processo de documentação de uma auditoria*. Revista Revisores e Auditores.

Sousa, D. R. (2018). *O preço da Independência dos Auditores*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha*. Pactor.

Taborda, D. M. (2015). *Auditoria: Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*. Edições Silabo, Lda.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Volume I).

Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa

Tribunal de Contas Europeu (2012). *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*.



## **Apêndice I - Pedido de colaboração ao preenchimento do questionário**

Exmos(as). Senhores(as) Doutores(as)

No âmbito do desenvolvimento de uma Dissertação do Mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), venho pelo presente solicitar a colaboração para o preenchimento de um questionário desenvolvido com o intuito de avaliar a importância da fase do Planeamento numa Auditoria Financeira.

Este questionário está orientado para os profissionais da área de auditoria financeira e o seu preenchimento destina-se exclusivamente para efeitos de um trabalho de investigação com fins académicos.

Trata-se de um questionário anónimo, pelo que é garantida a confidencialidade dos dados.

As respostas serão tratadas apenas de forma agregada, não permitindo, por conseguinte, a identificação individual.

Agradecendo desde já a atenção dispensada, solicito a colaboração, a qual é fundamental para a concretização do presente estudo de investigação.

Subscrevo-me com os melhores cumprimentos,

Marta Cardoso

Para aceder ao questionário, utilizar, por favor, a seguinte hiperligação:

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScCFMBSmt62bTCNITnqgwiSsXUPCpIkpMhQebj43qT6zBbH0w/viewform?usp=sf\\_link](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScCFMBSmt62bTCNITnqgwiSsXUPCpIkpMhQebj43qT6zBbH0w/viewform?usp=sf_link)

## Apêndice II – Inquérito

### Planeamento na Auditoria Financeira

Este inquérito foi concebido no âmbito da elaboração de uma dissertação do Mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) com o objetivo de avaliar a importância da fase do Planeamento numa Auditoria Financeira.

Composto por questões de rápida resposta, o seu contributo apenas lhe tomará alguns minutos. É relevante referir que toda a informação prestada é de carácter confidencial, pelo que se solicita que seja respondido com a maior sinceridade possível.

Muito obrigada desde já pela sua colaboração.

**\*Obrigatório**

---

O registo das respostas ao presente inquérito não contém qualquer informação sobre a sua identidade.

Poderá, a qualquer momento, exercer os seus direitos de acesso, retificação, cancelamento ou oposição (direitos ARCO) consignados no artigo 15.º e seguintes do RGPD, enviando uma mensagem de correio eletrónico para [marta.moreira85@gmail.com](mailto:marta.moreira85@gmail.com).

Após o tratamento estatístico dos dados estes serão mantidos por um período de 1 ano e posteriormente eliminados.

**1. Tomei conhecimento desta informação e pretendo responder ao questionário sobre o Planeamento na Auditoria Financeira** \* *Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não *Pare de preencher este formulário.*

### I - Identificação do Inquirido

**2. Género \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Feminino
- Masculino
- Prefiro não responder

**3. Idade \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Até 30 anos
- 31 - 40 anos
- 41 - 50 anos
- 51 - 60 anos
- Mais de 60 anos

#### 4. Habilitações Literárias \*

Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu?  
*Marcar apenas uma oval.*

- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outro

#### 5. De que modo exerce a sua atividade profissional como Auditor / Revisor Oficial de Contas? \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Revisor Oficial de Contas independente
- Sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
- Colaborador de SROC BIG-4
- Colaborador de ROC ou SROC não BIG-4

#### 6. Número de anos de experiência profissional na área de Auditoria Financeira \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Até 5 anos
- 6 - 15 anos
- 16 – 25 anos
- Mais de 26 anos

## II - Planeamento

#### 7. O Planeamento de um trabalho de auditoria é fundamental para uma boa execução.\*

*Marcar apenas uma oval.*

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

#### 8. O conhecimento da entidade e do seu meio envolvente é o ponto de partida para a definição da estratégia global dos trabalhos a desenvolver. \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

**9. Posicione-se quanto às seguintes afirmações: "O ROC / Auditor deve definir os trabalhos a executar em função de: \***

1 - Discordo totalmente; 5 - Concordo totalmente

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Estrutura organizacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regras e regulamentos do setor onde a entidade está inserida.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Normas contabilísticas aplicadas ao setor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Planos estratégicos da entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Manuais de procedimentos, de qualidade e de controlo interno instituídos na entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise das Demonstrações Financeiras de exercícios anteriores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise da Certificação Legal das Contas e do Parecer do Órgão de Fiscalização anteriores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**10. Posicione-se quanto às seguintes afirmações: \***

1 - Discordo totalmente; 5 - Concordo totalmente

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
A avaliação do sistema de controlo interno de uma entidade deverá constar no planeamento de uma auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Um sistema de controlo interno adequado possibilita a redução dos trabalhos de auditoria a executar.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A experiência do auditor quanto à entidade auditada agiliza o processo de avaliação do sistema de controlo interno.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os procedimentos analíticos iniciais são um suporte à determinação dos riscos de distorções materiais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os procedimentos analíticos iniciais contribuem para a determinação da natureza, tempestividade e extensão dos trabalhos a executar.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**11. Que procedimentos analíticos iniciais costuma adotar? \***

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Comparação da informação financeira com os dados do exercício anterior
- Comparação dos resultados previstos (planos de orçamento, índices, estimativas) com os obtidos
- Comparação de rácios com entidades do mesmo setor
- Análise da informação financeira com base na experiência na entidade
- Comparação da informação financeira com a informação não financeira relevante

**12. A avaliação do Risco Inerente e Risco de Controlo é efetuada aquando do Planeamento do trabalho de auditoria. \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

**13. Na fase do Planeamento é possível identificar os Riscos Inerentes relacionados com as seguintes matérias: \***

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Transações com partes relacionadas
- Transações não usuais devido à sua dimensão
- Transações não usuais devido à sua natureza
- Rubricas baseadas em cálculos complexos
- Rubricas baseadas em matérias de julgamento (estimativas contabilísticas)
- Raramente é possível identificar os Riscos Inerentes na fase do Planeamento

**14. A avaliação do Risco Inerente e Risco de Controlo conduzem à análise das contas ou das classes de transações com maior probabilidade de distorção. \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

**15. Qual a importância de definir um nível de materialidade? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- |                 | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                         |
|-----------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|
| Nada importante | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Extremamente importante |

**16. O julgamento profissional influencia a determinação da materialidade? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- Maioritariamente
- Sempre

**17. Na execução de um trabalho de auditoria o nível de materialidade deve: \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Ser sempre revisto, à medida que o auditor considerar necessário
- Manter-se, de acordo com o nível definido no Planeamento

**18. A extensão dos trabalhos a executar é definida de acordo com a materialidade definida preliminarmente? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- Maioritariamente
- Sempre

**19. De acordo com a sua experiência, "A discrepância entre a materialidade preliminar e a final foi tão significativa que conduziu a um notável acréscimo de trabalho no final de ano." \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- Maioritariamente
- Sempre

**20. No trabalho de auditoria costuma elaborar um programa de trabalho ou guiar-se por um programa de trabalho elaborado por um membro da equipa? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- Maioritariamente
- Sempre

**21. Posicione-se quanto às seguintes afirmações: "Um programa de trabalho..." \***

1 - Discordo totalmente; 5 - Concordo totalmente

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Serve para implementar a estratégia global de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Visa seguir de guia à execução dos testes aos controlos e aos procedimentos substantivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Serve para transmitir instruções aos membros da equipa de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Serve para controlar e registar a execução do trabalho de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**22. No decurso do trabalho de auditoria, a alteração ao programa de trabalho definido no planeamento deve-se a: \***

Marcar tudo o que for aplicável.

- Acontecimentos inesperados
- Alterações das condições de trabalho
- Alterações das provas obtidas
- Má elaboração do Planeamento

**23. Com um programa de trabalho adequadamente elaborado, o número de horas despendidas na execução do trabalho de uma auditoria é menor. \***

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

**24. Da seguinte lista de softwares de auditoria selecione o(s) que conhece: \***

Marcar tudo o que for aplicável.

- SIPTA - Sistema Informático de Papeis de Trabalho de Auditoria
- ASD - Auditing Software Distributor
- DRAI 3 - Dossier de Revisão / Auditoria Informatizado + DRAI SAFT - Procedimentos Automáticos de Auditoria às transações do SAFT
- Caseware Audit Portugal

**25. Da seguinte lista de softwares de auditoria escolha a(s) resposta(s) de acordo com a afirmação "utilizo muito o software indicado" \***

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- SIPTA - Sistema Informático de Papeis de Trabalho de Auditoria
- ASD - Auditing Software Distributor
- DRAI 3 - Dossier de Revisão / Auditoria Informatizado + DRAI SAFT - Procedimentos Automáticos de Auditoria às transações do SAFT
- Caseware Audit Portugal
- Outra: \_\_\_\_\_

**26. Qual a área do software que utiliza com maior frequência? \***

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Avaliação do Sistema de Controlo Interno
- Avaliação do Risco
- Materialidade
- Programa de Trabalho
- Circularização
- Outra: \_\_\_\_\_

**27. Posicione-se quanto às seguintes afirmações: "Os softwares CAATT (Computer Assisted Audit Tools and Techniques)... \***

1 - Discordo totalmente; 5 - Concordo totalmente

*Marcar apenas uma oval por linha.*

1    2    3    4    5

Permite minimizar o tempo na elaboração do Planeamento da auditoria.

Aumentam a produtividade e competitividade na realização de uma auditoria.

Colaboram na garantia de consistência e plenitude da aplicação de normas.

Contribuem para uma melhor eficiência e eficácia do trabalho de auditoria.

**28. Nos dias de hoje, com as exigências que são impostas ao auditor, para um trabalho de auditoria sem o apoio de um CAATT seriam necessárias o triplo das horas normalmente despendidas.**

*Marcar apenas uma oval.*

- Discordo
  - Concordo parcialmente
  - Concordo totalmente
  - Não concordo nem discordo
- 

Com tecnologia



## Apêndice III – Modelo de Análise: folha de cálculo

Hipóteses	Questões	Ponderação	% Concordância (validação)	% Validação Final		% Confirmação Hipótese	Respostas			
H1	25%	6	11,11%	100,00%	11,11%	11,11%	2,78%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente		
		7	11,11%	99,00%	11,00%	11,00%	2,75%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente		
		8	1,59%	75,00%	1,19%	*	8,13%	0,30%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	79,00%	1,25%	*		0,31%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	86,00%	1,37%	*		0,34%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	51,00%	0,81%	*		0,20%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	68,00%	1,08%	*		0,27%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	78,00%	1,24%	*		0,31%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			1,59%	75,00%	1,19%	*		0,30%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
		9	2,22%	90,00%	2,00%	*	9,20%	0,50%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			2,22%	77,00%	1,71%	*		0,43%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			2,22%	79,00%	1,76%	*		0,44%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			2,22%	83,00%	1,84%	*		0,46%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
		10	2,22%	85,00%	1,89%	*	6,87%	0,47%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
			2,22%	47,20%	1,05%	*		0,26%	Procedimentos analíticos iniciais que costumam adotar	
			2,22%	62,00%	1,38%	*		0,34%		
			2,22%	47,20%	1,05%	*		0,26%		
		2,22%	53,70%	1,19%	*	0,30%				
		19	2,22%	99,10%	2,20%	*	9,00%	0,55%	Maioritariamente e sempre	
			11,11%	81,00%	9,00%	*		2,25%		
			2,78%	82,00%	2,28%	*		0,57%		Concordam parcialmente ou concordam totalmente
			2,78%	92,00%	2,56%	*		0,64%		Concordam parcialmente ou concordam totalmente
20	2,78%	83,00%	2,31%	*	9,53%	0,58%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente			
	2,78%	86,00%	2,39%	*		0,60%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente			
	2,78%	25,00%	0,69%	*		0,17%	Razões da alteração ao programa de trabalho definido no planeamento			
	2,78%	78,70%	2,19%	*		0,55%				
21	2,78%	35,20%	0,98%	*	6,12%	0,24%				
	2,78%	81,50%	2,26%	*		0,57%				
	2,78%	81,50%	2,26%	*		0,57%				
22	11,11%	98,00%	10,89%	10,89%	2,72%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente				
						<b>20,46%</b>				
H2	25%	11	33,33%	98,00%	32,66%	32,66%	8,17%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente		
		12	6,67%	68,50%	4,57%	*	21,85%	1,14%	Riscos inerentes passíveis de identificar na fase do Planeamento	
			6,67%	50,00%	3,33%	*		0,83%		
			6,67%	59,30%	3,95%	*		0,99%		
			6,67%	65,70%	4,38%	*		1,09%		
6,67%	84,30%	5,62%	*	1,40%						
13	33,33%	94,00%	31,33%	31,33%	7,83%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente				
						<b>21,46%</b>				
H3	25%	14	20%	100,00%	20,00%	20,00%	5,00%	Importante, Muito importante ou extremamente importante		
		15	20%	68,00%	13,60%	13,60%	3,40%	Maioritariamente ou Sempre		
		16	20%	94,00%	18,80%	18,80%	4,70%	Ser sempre revisto		
		17	20%	79,00%	15,80%	15,80%	3,95%	Maioritariamente ou Sempre		
		18	20%	55,00%	11,00%	11,00%	2,75%	Raramente ou Nunca		
						<b>19,80%</b>				
H4	25%	23	5%	59,30%	2,97%	*	9,12%	0,74%	Softwares de Auditoria que conhece	
			5%	43,50%	2,18%	*		0,54%		
			5%	31,50%	1,58%	*		0,39%		
			5%	48,10%	2,41%	*		0,60%		
		24	4%	23,10%	0,92%	*	4,18%	0,23%	Software de Auditoria que utiliza muito	
			4%	27,80%	1,11%	*		0,28%		
			4%	15,70%	0,63%	*		0,16%		
			4%	18,50%	0,74%	*		0,19%		
		25	4%	19,40%	0,78%	*	9,73%	0,19%	Área do Software que utiliza com maior frequência	
			3,33%	11,50%	0,38%	*		0,10%		
			3,33%	52,80%	1,76%	*		0,44%		
			3,33%	79,60%	2,65%	*		0,66%		
			3,33%	58,30%	1,94%	*		0,49%		
		26	3,33%	52,80%	1,76%	*	14,00%	0,44%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente	
3,33%	37,00%		1,23%	*	0,31%					
5%	57,00%		2,85%	*	0,71%					
5%	75,00%		3,75%	*	0,94%					
27	5%	67,00%	3,35%	*	14,00%	0,84%	Concordam parcialmente ou concordam totalmente			
	5%	81,00%	4,05%	*		1,01%				
	5%	81,00%	4,05%	*		1,01%				
						<b>3,50%</b>				
						<b>12,76%</b>				
						<b>74,48%</b>				

\* Validação das respostas de todas as opções possíveis



## Anexo I – Estrutura das Normas Internacionais de Auditoria

### PRINCÍPIOS E RESPONSABILIDADE GERAIS

- **ISA 200** - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria
- **ISA 210** - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria
- **ISA 220** - Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
- **ISA 230** - Documentação de Auditoria
- **ISA 240** - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
- **ISA 250** - Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
- **ISA 260** (Revista) - Comunicação com os Encarregados da Governação
- **ISA 265** - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

### AVALIAÇÃO DO RISCO E RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS

- **ISA 300** - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
- **ISA 315** (Revista) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente
- **ISA 320** - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria
- **ISA 330** - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados
- **ISA 402** - Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços
- **ISA 450** - Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria

### PROVA DE AUDITORIA

- **ISA 500** - Prova de Auditoria
- **ISA 501** - Prova de Auditoria — Considerações Específicas para Itens Seleccionados
- **ISA 505** - Confirmações Externas
- **ISA 510** - Trabalhos de Auditoria Iniciais — Saldos de Abertura
- **ISA 520** - Procedimentos Analíticos
- **ISA 530** - Amostragem de Auditoria
- **ISA 540** - Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações
- **ISA 550** - Partes Relacionadas
- **ISA 560** - Acontecimentos Subsequentes
- **ISA 570** (Revista) - Continuidade
- **ISA 580** - Declarações Escritas

## USAR O TRABALHO DE TERCEIROS

- **ISA 600** - Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente)
- **ISA 610** (Revista) - Usar o Trabalho de Auditores Internos
- **ISA 620** - Usar o Trabalho de um Perito do Auditor

## CONCLUSÕES DE AUDITORIA E RELATO

- **ISA 700** (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras
- **ISA 701** - Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
- **ISA 705** (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente
- **ISA 706** (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente
- **ISA 710** - Informação Comparativa — Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas
- **ISA 720** (Revista) - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação

## ÁREAS ESPECIALIZADAS

- **ISA 800** - Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial
- **ISA 805** - Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira
- **ISA 810** - Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

*Fonte: Adaptado de "Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados" - IAASB (2015)*