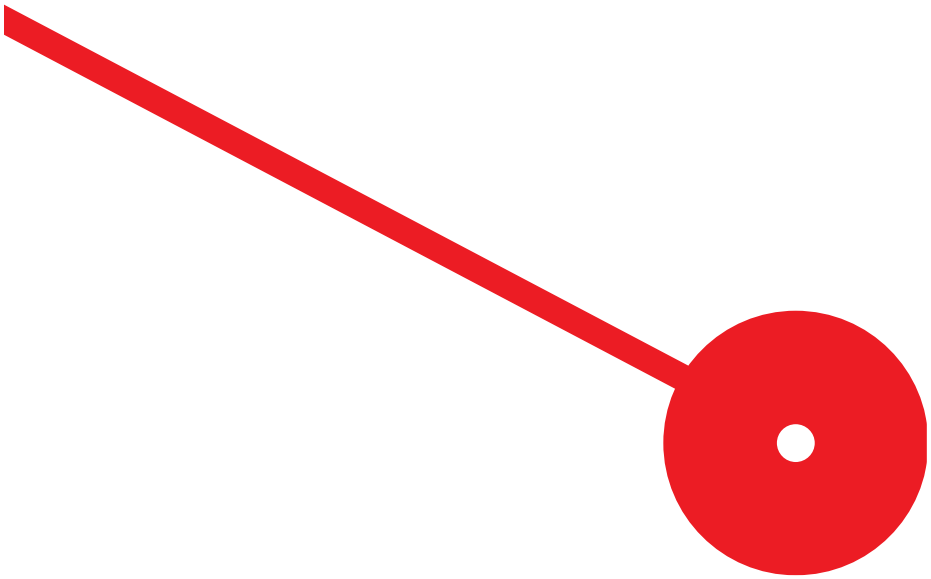
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

Relatório de Estágio em Auditoria - da Expetativa à Realidade

Eduardo José Durão Tavares

10/2021



Eduardo Tavares. Relatório de Estágio em Auditoria- da Expetativa à Realidade
10/2021

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

Relatório de Estágio em Auditoria - da Expetativa à Realidade

Eduardo José Durão Tavares

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

Eduardo Tavares. Relatório de Estágio em Auditoria- da Expetativa à Realidade
10/2021

Dedicatória

À memória das minhas prediletas avós Maria de Lurdes e Maria de Ascenção e avô José Maria Tavares com saudade incosolável pelo carinho, apoio e incentivo outrora dado!

Agradecimentos

Certo de que o "caminho se faz caminhando", quero agradecer a todos aqueles que comigo colaboraram ao longo destes dois anos de mestrado. À familia em geral e amigos pelo apoio e ajuda dados. De maneira particular, deixo referência a duas pessoas especiais, que desde sempre me ofereceram em larga escala o seu conforto, carinho, atenção, encorajamento, auxílio, e generosidade... que bem que sabem a quem me refiro Tio Henrique e Tia Nela, um grande obrigado pelas palavras amigas - de coração cheio! Um grande obrigado também aos meus pais e irmão por me auxiliarem nesta etapa. Agradeço também aos meus colegas de escola, João Sarmento e Henrique Bolhão, por terem sido uma peça fundamental numa fase tão importante mas ao mesmo tempo tão dificil para mim, por complicações de saúde, culminando com o término da Licenciatura em Contabilidade. Quero também deixar um forte agradecimento à Doutora Alcina Dias que me orientou ao longo deste mestrado, mostrando-se sempre disponível para ajudar, bem como à CFA- Cravo Fortes Antão & associados, sroc, Lda., que me abriu as portas para estagiar e aprender com aqueles que tanto sabem – obrigado Sérgio Marques, Nuno Fernandes, Paulo Ferreira, João Ferreira, Judite Silva e Miguel Oliveira, pelo sentido de entreajuda e por todos os ensinamentos prestados, espero um dia poder vir a alcançar tamanho conhecimento e desempenho profissional como o vosso, foi convosco que me senti como um "peixe na água". Numa última palavra de agradecimento e gratidão, ao Paulo Ferreira deixo o meu mais sentido obrigado por me fazer acreditar que poderia dar o meu contributo sob a forma de valor acresecentado, por me acolher na sua equipa e pela coompreensão e palavra amiga nos momentos certos.

Convicto de que, tal como elaborei as minhas, se as tarefas forem feitas com amor, carinho, dedicação e empenho, as pedras em que tropeçamos pelo caminho, ajudam-nos simplesmente a construir os nossos castelos. Reconheço que foram dois anos de muito trabalho, muito crescimento, muitas alegrias, muitas dúvidas e algum desespero e lágrimas. De uma forma positiva, pensemos e acreditemos que tudo isso fez e faz parte do nosso crescimento, torna-nos mais fortes, mais maduros e experientes! Lamento igualmente, alguma atitude ou palavra menos apropriada, ou alguma tarefa mal elaborada num momento ou outro. Deste mestrado e estágio levo muito (gente boa e uma bagagem considerável de conhecimento) de e para a vida toda! Com saudade.

Resumo:

O presente relatório surge no seguimento da realização do estágio curricular na empresa CFA – Cravo, Fortes Antão & associados sroc, Lda., por um período de seis meses, tendo como objetivo a obtenção do grau de mestre em auditoria.

É apresentado o trabalho realizado ao longo do periodo de estágio, abarcando grande parte do processo de auditoria e, de forma mais aprofundada, os testes executados nos mapas de trabalho adotados pela entidade acolhedora a diversas áreas.

Foram analisados artigos científicos relevantes para o tema em questão, dissertações de outros mestrandos, livros, bem como normas aplicáveis. Quanto à estrutura do presente relatório, inicialmente o tema é abordado através de uma vertente teórica de caráter concetual e normativo acerca da área de auditoria. Posteriormente, são abordadas e descritas todas as atividades realizadas durante o estágio curricular.

Através da realização deste relatório, foi possível compreender os testes de auditoria realizados às diversas àreas através da sua abordagem prática no estágio curricular, estabelecendo ligações entre a vertente teórica e prática, permitindo também percecionar a extensão desses procedimentos e a quantidade de testes que o auditor julga serem necessário recorrer ao longo do seu trabalho.

Concluiu-se que o trabalho executado ao longo de todo o processo de auditoria é abrangente, exigindo por vezes o julgamento profissional do auditor. Desde logo, um bom conhecimento da entidade a auditar bem como do setor onde esta se insere, é sem dúvida um requesito letal que deliniará de certa forma grande parte do trabalho do auditor. Além disso, a legislação e todos os demais diplomas que regulamentam os trabalhos a efetuar pelo auditor até à emissão da sua opinião acerca daquilo que testou, é variada e consistente em relação ao seu conteúdo. De um modo geral, a auditoria financeira têm-se mostrado como uma ativiade em constante evolução, orientada para a busca da verdade material, com um contributo bastante positivo para os stakeholders.

Palavras chave: auditoria; processo de auditoria; julgamento; opinião

Abstract:

This report follows the curricular internship in the company CFA - Cravo, Fortes e Antão & associados sroc, Lda. for a period of six months, with the aim of obtaining a master's degree in auditing.

The work carried out during the internship period is presented, covering most of the auditing process and, in a more in-depth manner, the tests carried out on the work charts adopted by the host entity, in various areas.

Scientific articles relevant to the theme in question were analysed, as well as books and regulations. Regarding the structure of this report, the theme is initially approached through a theoretical aspect of conceptual and normative nature concerning the area of auditing. Subsequently, all the activities developed during the curricular internship are addressed and described.

Through the completion of this report, it was possible to understand the audit tests carried out and addressed in practical terms during the curricular internship, establishing links between the theoretical and practical aspects, as well as to understand the extent of the audit procedures and the use of tests that the auditor deems necessary to resort to throughout his work.

It was thus concluded that the work carried out throughout the auditing process is laborious, sometimes demanding the auditor's professional judgment. First, a good knowledge of the entity to be audited, as well as of the sector in which it operates, is undoubtedly a vital requirement, which in a certain way will shape a large part of the auditor's work.

Furthermore, the legislation and all other diplomas which regulate the work to be carried out by the auditor, until he gives his opinion on what he has tested, are varied and consistent in terms of their content.

Key words: audit; process of audit, judgment, opinion

Índice geral

Introdução **1**

Capítulo I – A Expetativa **3**

1 Auditoria Financeira - Revisão da Literatura 4

1.1 Enquadramento Teórico 4

1.1.1 Contextualização da auditoria financeira 4

1.1.2 Conceito de auditoria financeira 5

1.1.3 Importância do trabalho de auditoria e os seus interessados 7

1.1.4 Características qualitativas da informação financeira 9

1.1.5 Asserções implícitas nas demonstrações financeiras 11

1.1.6 Normativo aplicável 12

1.1.7 Enquadramento legal em Portugal 13

1.1.8 Tipos de auditoria 15

1.1.9 Etapas de uma auditoria 17

1.1.9.1 Aceitação ou renovação do compromisso 18

1.1.9.2 Planeamento do processo de auditoria 19

1.1.9.3 Obtenção de prova e realização de testes 23

1.1.9.4 Avaliação da auditoria 25

1.1.9.5 Relatório da auditoria 26

1.1.10 A materialidade em auditoria 27

1.2 Questões de Investigação 30

Capítulo II – Metodologias de Investigação **31**

2 Métodos de Investigação 32

2.1 Definição 32

2.2 Técnicas de Análise 32

2.3 Relação entre as Questões de Investigação e as Asserções Formuladas 34

2.3.1 Questões de investigação e respetivas asserções formuladas 34

2.3.2 Modelo de análise 37

Capítulo III – O Estágio 39

3 Apresentação da Entidade Acolhedora 40

3.1 CFA- Cravo Fortes Antão & associados, sroc Lda. 40

3.1.1 Fundação 40

3.1.2 Serviços prestados e setores de atividade 41

3.2 Ferramentas de Trabalho Utilizadas 43

3.2.1 Programas informáticos vários 43

3.2.2 ACD e respetivos *dossiers* 43

3.3 Testes e Trabalhos de Auditoria Efetuados 45

3.3.1 Elaboração do BL_DR 45

3.3.2 A1A - Ativos Fixos Tangíveis e A1D - Ativos Intangíveis 46

3.3.2.1 Cálculo de depreciações 47

3.3.2.2 Análise das adições 49

3.3.2.3 Controlo de bens móveis e imóveis 50

3.3.2.4 Mapa de cobertura de seguros 51

3.3.3 A2A – Inventários 51

3.3.3.1 Contagens físicas 51

3.3.3.2 Teste às contagens físicas 52

3.3.3.3 Comparação de inventário 53

3.3.3.4 Teste aritmétrico ao inventário 53

3.3.3.5 Corte de Compras e Vendas (Cut-off) 54

3.3.3.6 Teste à valorimetria 57

3.3.3.7 Teste ao Valor Realizável Líquido - através de mapa de vendas 58

3.3.3.8 Stocks sem rotação 59

3.3.4 A2C - Clientes e P3A - Fornecedores 59

3.3.4.1 Saldos parados 60

3.3.4.2 Saldos contranatura 60
3.3.5 A2L – Caixa e Depósitos Bancários 62
3.3.5.1 Comparação de Folha de Caixa 62
3.3.5.2 Mapa de Controlo de Bancos 63
3.3.6 P3C- Estado e Outros Entes Públicos 64
3.3.6.1 Folha controlo IVA 65
3.3.6.2 Folha controlo das retenções IRS e Segurança Social 66
3.3.6.3 RG- Fornecimento e Serviços Externos, RN- Outros Rendimentos e RO- Outros gastos 67
3.3.7 Outros trabalhos 68
Capítulo IV – Conclusão 70
4 Conclusão 71
Referências bibliográficas 75
Anexo I 80
Anexo II- Modelo de dossier permanente 81

Índice de Figuras

Figura 1- A informação financeira e a relação entre as partes intervenientes 9

Figura 2- Etapas de um processo de auditoria 18

Figura 3- Equação do risco de auditoria.....22

Figura 4- Relação entre os riscos do modelo de risco de auditoria.....23

Figura 5- Modelo de cálculo da materialidade.....28

Figura 6- Relação entre riscos e materialidade.....29

Figura 7- Relação entre as questões de investigação e respetivas asserções.....34

Figura 8- Ligação entre as asserções formuladas.....37

Figura 9- Organograma da entidade acolhedora.....40

Figura 10- Logotipo da entidade acolhedora.....41

Figura 11- Mapa de análise das depreciações praticadas.....48

Figura 12- Mapa de aquisições de Ativos Fixos Tangiveis.....49

Figura 13- Mapa de Corte de Operações.....56

Figura 14- Mapa de teste à Valorimetria.....57

Figura 15- Mapa de controlo de IVA.....65

Figura 16- Mapa de pagamentos à Segurança Social.....66

Lista de abreviaturas

ISA- *International Standards on Auditing*

AICPA- *American Institute of Certified Public Accountants*

EOROC- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RLC- Revisão Legal das Contas

PCAOB- *Public Company Accounting Oversight Board*

ROC- Revisor Oficial de Contas

IFAC- *Internacional Federation of Automatic Control*

OROC- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IASB- *International Accounting Standards Board*

SROC- Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

DF's- Demonstrações Financeiras

DL- Decreto-Lei

CLC- Certificação Legal de Contas

ISQC- *International Standard on Quality Control*

IIA- *Institute of International Auditors*

SNC- Sistema de Normalização Contabilística

CMVM - Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

INTRODUÇÃO

O presente relatório representa a etapa final do percurso académico levado a cabo para a obtenção do grau de mestre em auditoria.

A par da sua elaboração, foi desenvolvido um estágio curricular na empresa CFA - Cravo Fortes Antão & associados sroc Lda., com início no dia 11 de outubro de 2021 e término no dia 8 de abril de 2022.

No começo deste período de estágio foram executados diversos trabalhos que eram solicitados pelos vários séniores das equipas que compunham o departamento de auditoria. Mais tarde, sensivelmente a meio dessa jornada, as tarefas foram apenas direcionadas para uma equipa, isto é, sob orientação de um único sénior.

Na mais-valia obtida, destaca-se a forma carinhosa de acolhimento e integração, bem como a oportunidade de aprendizagem e consolidação de toda a bagagem teórica de conhecimentos outrora adquirida.

Desta forma, o presente relatório, reparte-se em duas partes. A primeira parte – *A Expetativa*, integra a revisão da literatura constituindo tudo aquilo que de forma abrangente caracteriza a auditoria, desde o seu surgimento até à atualidade, suportada por um vasto leque de legislação referente ao trabalho a ser desenvolvido pelo auditor, refletindo todo o percurso académico. A segunda parte – *O Estágio*, integra a parte prática deste relatório, sintetizando todos os trabalhos de auditoria elaborados ao longo do período de estágio, refletindo um período de desenvolvimento profissional e pessoal através da oportunidade de colocar em prática a expetativa anteriormente criada. Esta parte prática substancia as questões de investigação formuladas com base na revisão da literatura e levantadas na parte final da primeira parte do relatório.

1 Auditoria Financeira - Revisão da Literatura

1.1 Enquadramento Teórico

1.1.1 Contextualização da auditoria financeira

A história da auditoria é a história da civilização, são caminhos paralelos. A evolução do homem, o desenvolvimento da sociedade, as circunstâncias e os empenhos individuais e coletivos ditaram que a auditoria tenha as características que se conhecem hoje.

Como se sabe, nem todos os homens contribuem por igual para o surto e progresso das ciências e da técnica, antes pelo contrário, havendo alguns que, pelas suas teorias e inventos, constituem marcos notáveis do pensamento e da ação humana nesses campos, mas seria errado olvidar que esses seres excecionais herdam uma valiosa experiência dos seus antecessores, no conhecimento da qual fundaram as suas lucubrações. (Borges, Rodrigues, Rodrigues, & Rodrigues, 2021)

São vários os indícios e autores que levam a crer que a atividade de auditoria antecede a nossa própria existência, remontando a cerca de 4.000 a.C (antes de Cristo). Veja-se que, de acordo com Sá (1998) "Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registos realizados pela família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de cristo".

Remontando ao período compreendido entre 1.800 a.C. a 95 d.C. (depois de Cristo), Costa (2018) afirma que "(...) existem referências bíblicas a controlos internos e à realização de auditorias de surpresa. Também durante o império romano era normal os imperadores encarregarem funcionários de inspecionarem as contabilidades das diversas províncias". Não obstante, o referido autor afirma que a interpretação moderna da auditoria surge "(...) na Grã-Bretanha em meados do século XIX (como consequência da revolução industrial operada anos antes) onde aliás foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Em 1854 foi criado, pela primeira vez, o *The Society of Accountants in Edinburg*, que em 1951 deu origem ao atual *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial." Conforme já referido, contribuiu de igual forma para a interpretação moderna da auditoria, o período pós-revolução industrial que levou a um maior e mais contemporâneo desenvolvimento empresarial, através da abertura de empresas do tipo

industrial e comercial, cultivando adequados procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno eficazes e eficientes.

A atividade de auditoria tem vindo a registar alterações no que toca à sua forma de atuação. No passado a auditoria direcionava-se, essencialmente, numa perspetiva de prestação de serviços de consultoria até que tempos mais tarde esse âmbito passou a abranger uma vertente mais ativa de procura da verdade material, isto é, a tentativa de manter a informação que apoia a decisão dos *stakeholders*[1] o mais real e fidedigna possível. Esta forma de atuação surgiu conforme refere Alves (2015) por volta do ano 2000, quando "(...) se desencadeiam os grandes escândalos contabilísticos e financeiros, como o das empresas norte americanas *Enron* e *Worldcom*". Inevitavelmente, as sociedades responsáveis pela auditoria destas entidades viram-se também envolvidas nesses escândalos, basta relembrar que no caso da empresa *Enron*, foi na altura a sua antiga auditora *Arthur Andersen* que acabou drasticamente por ficar afetada e ver a sua reputação posta em causa.

1.1.2 Conceito de auditoria financeira

"Auditoria é um processo altamente complexo e a importância dos auditores como elo vital na cadeia de demonstrações financeiras nunca foi tão importante e nunca o seu papel como conselheiros fidedignos tão valorizado"

https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/audit/solutions/what-is-audit.html?icid=top_what-is-audit

No que toca ao significado e à origem da palavra auditoria, a mesma deriva do verbo em latim *"audire"*, o qual significa "ouvir", acreditando-se por isso que a palavra auditor pretende designar alguém que ouve (ouvinte). Conforme já referido, a auditoria tem vindo a sofrer alterações ao longo dos tempos, não ficando o auditor alheio a essas alterações. Em tempos passados, ao auditor competia apenas ouvir, uma vez que se acreditava que o comerciante enviava alguém em sua representação para avaliar os seus investimentos, deslocando-se essa pessoa ao referido local para ouvir as opiniões do negócio, regressando posteriormente para as contar, o que fazia com que as conclusões tiradas pelo

[1] Conceito abordado no ponto 1.1.3.

auditor se fundamentassem nas informações dos investimentos que avaliava. De modo diferente, ao auditor "dos dias de hoje" incumbe a responsabilidade de receber as informações contabilísticas da empresa e transmitir essa informação através de um relatório (relatório de auditoria)[2].

Não obstante, é tarefa complexa encontrar uma definição para a palavra auditoria, existindo um conjunto enorme de autores que lhe tentam atribuir um significado, sendo por isso incongruente afirmar que um ou outro poderá estar errado.

Segundo Morais (2003), o conceito de auditoria expandiu-se, indo mais além do que a mera fiscalização de contas, passando a englobar noções como a otimização do uso dos recursos disponíveis, de forma a garantir a viabilidade, a rentabilidade e a continuidade dos processos operacionais e da gestão financeira. O seu objetivo consiste em expressar uma opinião sobre as DF's[3] (Demonstrações Financeiras), averiguando se estas apresentam veracidade, transparência e conformidade com as normas aplicáveis por lei, havendo ainda a obrigação de reportar erros cometidos e de expor recomendações de maneira a melhorar certos procedimentos da organização.

Para Alves (2015), a auditoria financeira é uma verificação efetuada por um auditor aos documentos de prestação de contas com o objetivo de este se encontrar apto a expressar a sua opinião acerca desses documentos e de modo a proporcionar-lhes uma maior credibilidade.

Já Almeida (2019), define auditoria financeira como: "Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções[4] 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."

[2] Assunto abordado no ponto 1.1.9.
[3] Conjunto de peças contabilísticas, das quais: Balanço, Demonstração dos Resultados, Fluxos de Caixa, Demonstração das Alterações no Capital Próprio e Anexo
[4] Conceito explanado no ponto 1.1.5.

1.1.3 Importância do trabalho de auditoria e os seus interessados

A constante evolução e complexidade dos negócios reforçam a necessidade de informação financeira fiável, constituindo esta a principal importância do trabalho de auditoria.

A prática de auditoria pretende alcançar um objetivo, sendo que para isso torna-se necessário primeiramente verificar e validar a veracidade e integridade do seu objeto. Desta forma, o seu objeto constitui as asserções subjacentes às DF's e o objetivo constitui a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente sobre as DF's. Veja-se que de acordo com o IFAC *(International Federation of Acccountants)*, "o objetivo de uma auditoria às demonstrações financeiras é o de permitir ao auditor expressar uma opinião sobre se as mesmas estão preparadas, em todos os aspetos significativos, de acordo com uma estrutura identificada de relato financeiro."

Pese embora, que seja da responsabilidade do órgão de gestão a preparação e apresentação das DF's, incumbe à auditoria a garantia de desenvolver um trabalho integro e independente para atestar a veracidade dessa informação transmitida ao exterior. Determinadas entidades estão incumbidas da obrigatoriedade legal de submeter as suas contas a certificação por parte de um ROC (Revisor Oficial de Contas) conforme refere o EOROC (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), como é o caso das sociedades anónimas, das sociedades por quotas com conselho fiscal, das sociedades por quotas sem conselho fiscal e de outras empresas que durante dois anos consecutivos, tenham ultrapassado dois dos três limites seguintes [previstos no n. º2 do art.º 262 do CSC (Código das Sociedades Comerciais)]:

- Total do balanço: 1.500.000 €
- Total de proveitos: 3.000.000 €
- Número médio de empregados: 50

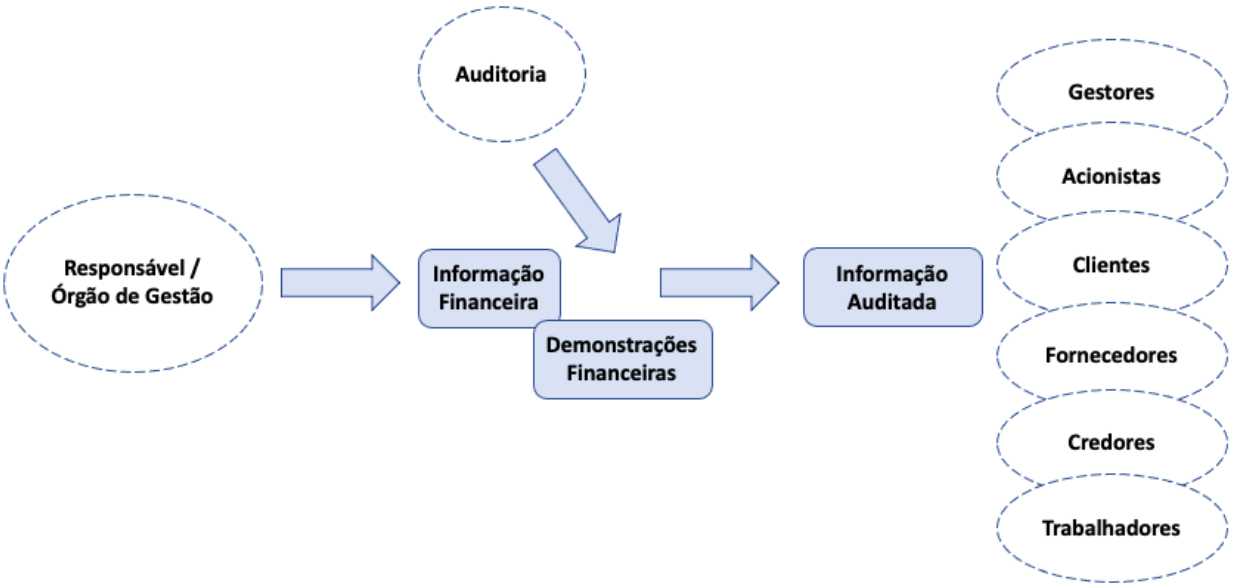
Os interessados na informação financeira- *stakeholders*- necessitam de sentir a garantia de uma apropriada veracidade e integridade, uma vez que tal informação constitui a resposta às suas necessidades de informação, que passam em grande parte pela deliberação acerca do melhor momento para comprar, deter ou vender os seus títulos financeiros.

No sentido de se perceber qual a amplitude da abrangência dos já referidos *stakeholders*, bem como o impacto que a informação financeira representa para cada um deles, Fernandes, Peguinho, Vieira e Neiva (2019) interpretam-no da seguinte forma:

- ✓ Gestores - necessitam da informação económico-financeira, a fim de poderem tomar decisões, por exemplo, acerca dos financiamentos e investimentos, bem como de medidas corretoras da situação financeira ou económica da empresa;
- ✓ Acionistas ou Sócios - preocupam-se essencialmente com o risco inerente ao seu investimento, bem como com a rendibilidade que este lhes proporcionam, precisando de informação que os ajude a tomar decisões quanto à aquisição, manutenção, ou venda de uma determinada participação numa empresa;
- ✓ Clientes - necessitam de informação capaz de lhes permitir aferir sobre a probabilidade de continuidade da empresa, essencialmente se fazem importantes adiantamentos ou estão muito dependentes de uma empresa;
- ✓ Fornecedores - a perspetiva de análise da empresa é essencialmente de curto prazo, preocupando-se com a capacidade de a empresa pagar as suas dívidas nas respetivas datas de vencimento;
- ✓ Credores de médio e longo prazo - para o caso destes intervenientes, como sejam as instituições financeiras e os obrigacionistas, a informação da empresa permitir-lhes-à analisar a capacidade de a empresa amortizar os empréstimos contraídos, bem como os respetivos juros;
- ✓ Trabalhadores e sindicatos - interessam-se particularmente em analisar a estabilidade financeira e a rendibilidade da empresa, que se refletirá na capacidade da empresa em pagar as respetivas remunerações, oferecer benefícios e criar oportunidades de emprego;
- ✓ Administração Fiscal - a informação económico-financeira será útil, por exemplo, por razões fiscais (tributação) e para fins de elaboração de estatísticas.

Na figura que se segue, pretende-se resumir esquematicamente o caminho que a informação financeira percorre desde a sua origem até à sua divulgação para o exterior (até à satisfação das necessidades de informação financeira dos *stakeholders*).

Figura 1- A informação financeira e a relação entre as partes intervenientes



Fonte: Elaboração própria

1.1.4 Características qualitativas da informação financeira

Além da fiabilidade ser, conforme já referido, um atributo primário que terá de estar patente na informação transmitida pelas DF's, deverá ainda considerar-se outras características também elas essenciais e intrínsecas às mesmas. Sendo os utentes os mais diversificados, importa que tal informação seja preparada com base num enquadramento, isto é, com base numa estrutura concetual. Para o efeito, o *Framework*[5] do IASB *(International Accounting Standards Board)*, que serviu de base à Estrutura Concetual do SNC (Sistema de Normalização Contabilística), defende o emprego de características qualitativas e normas contabilísticas como qualidades das DF's. As referidas características mais não são, conforme refere o *Framework*, nos seus §22 a §46, "(...) atributos que tornam a informação proporcionada nas Demonstrações Financeiras útil aos utentes." Tais atributos aplicados de forma adaptada com as normas contabilísticas, segundo o §46 do mesmo normativo, "(...) resulta normalmente em Demonstrações Financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira

[5] Expressão anglo-saxónica que se refere à Estrutura Concetual. Trata-se de um documento que se baseia na Estrutura Concetual do IASB e que constitui um sistema corrente de conceitos que fluem de um objetivo; não é uma norma. É, por assim dizer, uma declaração dos princípios fundamentais para a preparação e divulgação da informação financeira.

e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação." Assim, é considerada a existência de quatro principais características qualitativas da informação financeira, das quais:

- ✓ Compreensibilidade (§25) - uma qualidade essencial da informação proporcionada nas Demonstrações Financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas, da contabilidade bem como vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas a incluir nas Demonstrações Financeiras, dada a sua relevância para a tomada de decisão dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes;
- ✓ Relevância (§26) - para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas;
- ✓ Materialidade (§29 e §30) - refere o §29 que, a relevância da informação é afetada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesmo suficiente para determinar a sua relevância. Complementarmente refere o §30, que a informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil;
- ✓ Comparabilidade (§39) - os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

1.1.5 Asserções implícitas nas demonstrações financeiras

Uma asserção segundo afirma Costa (2018), "é uma afirmação ou asseveração, ou seja, uma proposição que se adianta como verdadeira. Dito de outra forma, uma asserção é uma proposição, positiva ou negativa, enunciada como verdadeira, ou seja, é uma afirmação categórica". Num contexto financeiro, compete ao órgão de gestão inscrever tais asserções, relativamente ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das DF's.

De acordo com a ISA (*International Standards on Auditing)* 315 (R), mais concretamente no seu parágrafo A124, as asserções podem ser divididas em três categorias:

a) Asserções relativas a classes de transações e a acontecimentos ocorridos durante o período de auditoria:

- ✓ Ocorrência - as transações e os acontecimentos que estão registados ocorreram e têm a ver com a entidade;
- ✓ Plenitude, integridade ou totalidade - todas as transações e acontecimentos que deviam ter sido registados foram de facto registados;
- ✓ Exatidão - quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos registados foram apropriadamente registados;
- ✓ Corte - transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto;
- ✓ Classificação - transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.

b) Asserções relativas a saldos de contas no final do período:

- ✓ Existência - ativos, passivos e interesses no capital próprio existem;
- ✓ Direitos e Obrigações - a entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e os passivos são obrigações da entidade;
- ✓ Plenitude, integridade ou totalidade - todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deviam ter sido registados foram registados;
- ✓ Valorização\Mensuração e Imputação - ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes da valorização ou imputação estão apropriadamente registados.

c) Asserções relativas à apresentação e divulgação:

- ✓ Ocorrência, direitos e obrigações - acontecimentos, transações e outros assuntos divulgados ocorreram e têm a ver com a entidade;
- ✓ Plenitude, integralidade ou totalidade - todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas;
- ✓ Classificação e compreensibilidade - a informação financeira está apresentada e descrita de forma apropriada e as divulgações estão claramente expressas.

1.1.6 Normativo aplicável

Os procedimentos realizados durante uma auditoria regem-se por normas de natureza técnica, devendo estas ser utilizadas aquando da realização da auditoria efetuada às DF's de uma organização, recorrendo-se de igual forma a um normativo que avalia a qualidade dos serviços prestados. Os organismos emitentes da referida legislação de auditoria, são os que a seguir se apresentam:

- ✓ *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), primeiro organismo profissional que publicou normas de auditoria;
- ✓ *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), criado em 2002 nos Estados Unidos da América pela Lei *Sarbanes-Oxley;*
- ✓ IFAC, criado em 1997, constitui uma organização global dos contabilistas, apoia o desenvolvimento, adoção e implementação de normas internacionais para a educação contabilística e ética, bem como uma melhor garantia de uma correta auditoria;
- ✓ OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), organismo regulador da profissão de auditor independente em Portugal.

No que toca à emissão das normas internacionais de auditoria, é responsabilidade do IASB tal tarefa, tendo como objetivo uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria e serviços relacionados. Estas normas, estão agrupadas em seis grandes grupos, sendo eles:

200 – 299: Princípios e responsabilidades gerais;

300 – 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados;

500 – 599: Prova de auditoria;

600 – 699: Utilizar o trabalho de outros;

700 – 799: Conclusões de auditoria e relato;

800 – 899: Áreas especializadas

Para se credibilizar e perceber a importância deste normativo na União Europeia, veja-se que o art.º 26 da Diretiva 2006/43/CE refere que "os Estados-Membros exigem que os auditores (ROC) e as firmas de auditoria (SROC) realizem as auditorias de acordo com as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão nos termos do nº. 2 do artigo 48.º ", reforçando ainda que, "(...) a Comissão só adotará normas internacionais de auditoria se as mesmas:

a) Tiverem sido elaboradas com base num processo adequado, sob supervisão pública e num quadro de transparência e forem geralmente aceites a nível internacional;
b) Contribuírem para um elevado nível de credibilidade e qualidade das demonstrações financeiras anuais ou consolidadas, em conformidade com os princípios estabelecidos no nº.3 do artigo 4º. da Diretiva 2013/34/CE;
c) Contribuírem para o interesse público da União; e
d) Não alterarem qualquer dos requisitos da presente Diretiva nem complementarem qualquer dos seus requisitos para além dos estabelecidos no Capítulo IV e nos artigos 27º. E 28º.".

1.1.7 Enquadramento legal em Portugal

Na panorâmica portuguesa, a OROC é primordial na organização da atividade de auditoria, regulando as normas e procedimentos de auditoria, visto que, a auditoria é uma atividade regulada por princípios, normas e diretivas que devem ser levadas a cabo no decorrer da sua atividade. De igual forma, incumbe-lhe também o controlo da qualidade dos serviços prestados na revisão legal das contas.

As normas de auditoria revestem um caráter de natureza técnica, que os auditores deverão cumprir paralelamente com todo o percurso de auditoria a desenvolver, nomeadamente no exame às DF's de uma organização de forma que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório. Refira-se que o

normativo regulador da atividade de auditoria em Portugal, assenta nas *ISAS´s.* Tais normas envolvem todos os intervenientes no processo de auditoria, sendo importantes para todos eles tendo em conta diversas perspetivas:

- ✓ Para os profissionais são importantes para a defesa e manutenção da competência, bem como no reforço da sua reputação profissional;
- ✓ Na ótica dos *stakeholdres*, são uma salvaguarda, mesmo não absoluta, dos seus interesses;
- ✓ Para a sociedade no seu geral, são um instrumento de propagação de conhecimento presente na atividade de auditoria, contribuindo para as discrepâncias entre o esperado e a realidade.

A terminologia de auditoria e de Revisão Legal das Contas (RLC), foi clarificada por forma a uniformizar e compreender toda a atividade inerente ao exercício, através da transposição da Diretiva 2006/43/CE- Relativa a Revisão Legal das Contas Anuais para o normativo nacional.

O EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n. º487/99, de 16 de Novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n. º224/2008, de 20 de novembro, institui a competência exclusiva pela atividade de RLC aos ROC. Por sua vez, o DL n. º224/2008 no seu art.º.41, define atividade de auditoria como uma atividade que, " integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo:

- ✓ A Revisão Legal das Contas, exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão em que se impõe a designação de um ROC;
- ✓ A auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual;
- ✓ Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados."

1.1.8 Tipos de auditoria

Apesar da presente revisão da literatura apontar para a auditoria financeira existem outros tipos de auditoria, também eles importantes para os *stakeholders* dos quais se destacam a auditoria interna, auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria informática, auditoria social, entre outras.

A auditoria pode ser dividida, na perspetiva do Tribunal de Contas (1999), tendo em atenção diversos aspetos, nomeadamente quanto à sua amplitude, periodicidade e profundidade.
Em relação à amplitude, esta pode dividir-se em auditorias:

- ✓ Gerais, as quais têm por fim obter uma visão global da entidade auditada;
- ✓ Parciais, que examinam vários setores ou áreas de uma entidade.

Já no que à periodicidade diz respeito, as auditorias podem assumir o tipo:

- ✓ Permanentes, as quais são realizadas várias vezes ao longo do período;
- ✓ Ocasionais, aquelas que são efetuadas quando ocorre algum acontecimento imprevisto, como uma avaliação única da veracidade de alguma transação;
- ✓ De fim de exercício, as que têm por principal função e objetivo averiguar a veracidade das DF's de final do período.

Por fim, no que toca à profundidade, estas podem ser:

- ✓ Completas, nas quais é realizado um exame a todas as operações efetuadas ao longo do período económico. Esta pode ser realizada no âmbito quer de uma auditoria parcial quer de uma auditoria geral;
- ✓ Por prova ou sondagens, a qual apenas obtém prova de exatidão de alguns lançamentos ou registos, escolhidos através de uma seleção aleatória de entre um conjunto a examinar.

Adicionalmente, Costa (2018) enumera e define diversos tipos de auditoria que variam, desta vez, quanto ao seu conteúdo e fins, sendo exemplo dessas:

- ✓ Auditoria Operacional – integra a auditoria dos sistemas de informação e de organização e dos métodos de direção (auditoria dos controlos operacionais), a

auditoria das condições de exploração e dos resultados (auditoria de gestão) e auditoria da empresa para julgar a adequação da escolha e da oportunidade das decisões (auditoria estratégica);

- ✓ Auditoria de conformidade (compliance audit) – verificar não só se a empresa está a cumprir com as disposições constantes de todos os contratos que celebrou como também com a diversa legislação (societária, laboral, contabilística, fiscal, ambiental, social, etc.) que afeta a sua atividade económica. Verifica-se assim, que este tipo de auditoria tem grandes ligações com a auditoria interna e com a auditoria operacional;
- ✓ Auditoria aos Sistemas de Informação – este tipo de auditoria tem fundamentalmente como objetivo verificar se existem controlos apropriados, certificar que os mesmos estão implementados e proceder à avaliação da sua eficácia de forma a poder tirar-se conclusões sobre a performance de todo o sistema informático. A auditoria aos sistemas de informação, assim entendida, não tem nada a ver com as técnicas de auditoria assistidas por computador, as quais são "aplicações de procedimentos de auditoria utilizando o computador como uma ferramenta de auditoria".

Não menos importante, saliente-se a existência da auditoria interna, que de acordo com o IIA *(Institute of Internal Auditors),* "(...) é uma atividade independente, de segurança objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações das organizações. Ajuda uma organização a atingir os seus objetivos facultando-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação". No que respeita ao trabalho desenvolvido pelo auditor interno, Inácio (2014) refere que, "(...) não é a administração que executa a implementação deste processo, mas sim o auditor interno, quando existe (...). Assim considerando a existência de auditores internos, estes periodicamente examinam e avaliam a adequação da estrutura do controlo interno e fazem recomendações para melhorias (...). O auditor interno, de acordo com um plano de auditorias, vai avaliando as diferentes áreas, identificando falhas, sugerindo melhorias, planificando a implementação das recomendações e acompanhando os respetivos resultados. Esta última tarefa, normalmente designada de *follow-up,* é extremamente importante, uma vez que, frequentemente, os resultados obtidos afastam-se bastante dos esperados."

Depois de verificados todos estes tipos de auditoria existentes, podemos concluir acerca da adaptabilidade da profissão, isto é, a auditoria, seja qual for o tipo, deixa o seu contributo nas mais diversas áreas, não se debruçando apenas na componente financeira. De igual forma, no que toca à auditoria financeira, uma vez que a componente prática deste relatório (estágio curricular) se foca essencialmente sobre ela, resolveu-se abordá-la de maneira mais profunda daqui por diante. A título de nota, nesta continuação para denominar auditoria financeira, são usados indistintamente termos como auditoria externa, auditoria independente, contudo constituem sinónimos de auditoria financeira.

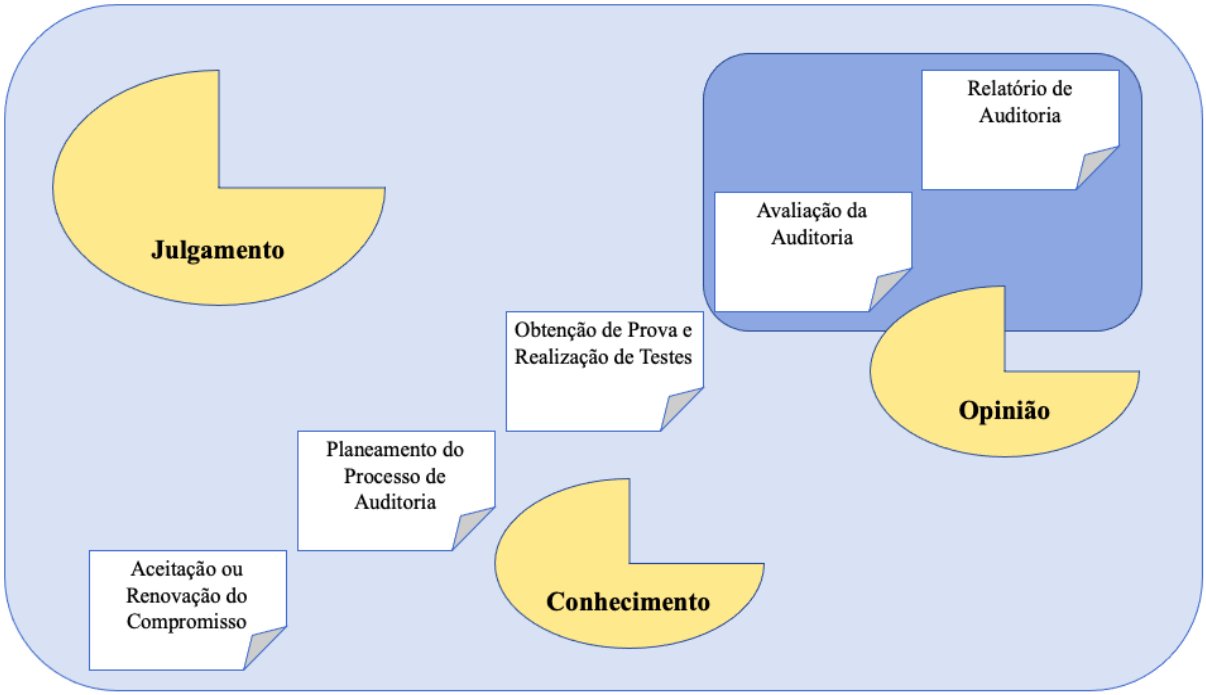
1.1.9 Etapas de uma auditoria

As etapas de um processo de auditoria são baseadas em duas premissas: a obtenção inicial do conhecimento da entidade cliente, de modo a que o auditor esteja o mais informado possível acerca desta, estabelecendo os mecanismos que considera essenciais utilizar no decorrer da auditoria para combater os riscos e numa fase posterior, a formulação da opinião, após recolha de toda a prova que este achar necessária, acerca das DF's, produzindo, como meio de materialização da sua opinião, os relatórios e certificações de auditoria. Todas estas fases têm por base o julgamento profissional do auditor, o qual atua ao longo de toda a auditoria.

De certa forma, a parte prática deste relatório incidirá sobre cada uma destas etapas da auditoria, contudo devido à data de começo do estágio, a etapa da obtenção de prova e realização de testes predomina em relação às outras. Para um melhor e mais percetível enquadramento, dividir-se-á este capítulo em cada uma dessas etapas, abordando em cada uma delas os aspetos-chave que se considera de maior importância para a perceção do trabalho a desenvolver pelo auditor.

Na figura que se segue, ilustra-se as etapas a percorrer pelo auditor ao longo do processo de auditoria, bem como as componentes/atributos (Julgamento, Conhecimento e Opinião) correlacionadas/os com as várias etapas que se deverá ter em consideração.

Figura 2- Etapas de um processo de auditoria



Fonte: Elaboração própria

1.1.9.1 Aceitação ou renovação do compromisso

Conforme o disposto na ISQC (*International Standard on Quality)* 1, no seu ponto 16 refere-se que "A firma deve estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos seguintes elementos: (...) c) Aceitação e continuação dos relacionamentos com clientes e de trabalhos específicos."

Desta forma, para dar cumprimento ao exigido pelo referido diploma, terá que existir uma ponderação se de facto se poderá aceitar e/ou continuar os trabalhos de determinado cliente tendo em consideração fatores como: (ISQC 1)

a) Competência, capacidades e recursos;
b) Integridade do cliente;
c) Cumprimento de requisitos éticos e deontológicos relevantes.

Para formalizar e atestar o exposto é celebrado entre o auditor/SROC e o seu cliente um documento denominado carta de compromisso ou noutra forma conveniente de contrato. Esta carta deve ser enviada pelo auditor ao seu cliente e por este aceite, de preferência antes do começo do trabalho, a fim de ajudar a evitar, no futuro, possíveis

mal-entendidos. Numa auditoria recorrente não costuma ser necessário elaborar uma nova carta compromisso a não ser nos aspetos que alterem o que constava da carta inicial.

Conforme refere a ISA 210, no seu §10, os principais aspetos a incluir na carta compromisso devem geralmente fazer referência:

- ✓ ao objetivo e ao âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;
- ✓ às responsabilidades do auditor;
- ✓ às responsabilidades da gestão;
- ✓ à identificação da estrutura concetual de relato financeiro aplicável na preparação das demonstrações financeiras; e
- ✓ à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor e a uma declaração de que podem existir circunstâncias que levem a que o relatório possa diferir da forma e conteúdo esperados.

1.1.9.2 Planeamento do processo de auditoria

Segue-se a **segunda etapa**, uma das mais importantes do processo de auditoria.

Prestando atenção ao conceituado pela ISA 300, "(...) planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria".

Conforme indica o parágrafo A10 da ISA 500, "a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

a) Procedimentos de avaliação do risco;
b) Procedimentos de auditoria, que compreendem:

    a) Testes aos controlos;
    b) Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos."

Conforme referido, a execução de procedimentos analíticos iniciais constitui um trabalho a ser desenvolvido na fase preliminar. No que toca à sua definição, refere a ISA 520 que, "(...) o termo "procedimentos analíticos" significa 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.".

De acordo com Costa (2018), "(...) é costume dividir os testes e os procedimentos de auditoria em duas fases: os que se realizam na fase preliminar (com base num balancete referido a uma data, três ou quatro meses anteriores à das demonstrações financeiras) e os que se efetuam na fase final, que se baseiam no balancete referido à data das demonstrações financeiras, ou seja dezembro, se o período contabilístico coincidir com o ano civil.". Na fase preliminar do trabalho, o auditor deverá desenvolver um vasto conjunto de atividades com vista à compreensão da entidade a auditar, definindo assim a sua estratégia global. Desta forma, aquando do conhecimento da entidade, ou mesmo que esta já tenha sido sua cliente em períodos anteriores deverá certificar-se de que:

- ✓ cumpre com os requisitos éticos, incluindo a independência;
- ✓ estabelece uma compreensão das condições do trabalho; e
- ✓ realiza procedimentos relativos à continuação das relações com o cliente e ao trabalho de auditoria específico.

Tal feito, proporcionará ao auditor a determinação dos riscos inerente e de controlo e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria. O conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliando as provas obtidas, proporcionando um melhor serviço ao cliente.

Conforme contemplado na ISA 315 o auditor deverá "(...) identificar e avaliar os riscos de distorção material, seja devido a fraudes ou a erros, ao nível das demonstrações financeiras e das asserções, através do conhecimento e da compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu controlo interno, proporcionado deste modo uma base para a conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material avaliados."

Para Costa (2018), "o conhecimento do negócio da empresa cujas demonstrações financeiras vão ser auditadas permite ao auditor identificar e compreender os

acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter um efeito significativo em tais demonstrações financeiras, ou na auditoria ou no relatório de auditoria (certificação legal de contas).” No que toca à avaliação do risco de auditoria feita pelo auditor, e conforme refere Silva e Lopes (2017), o risco de auditoria é composto pelos seguintes tipos de risco:

a) Risco inerente;
b) Risco de controlo;
c) Risco de deteção.

O risco inerente e o risco de controlo fazem parte do designado risco de distorção material. De acordo com os referidos autores o risco de distorção material consiste “no risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como se segue ao nível da asserção:

a) Risco inerente - a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados;
b) Risco de controlo - o risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.”.

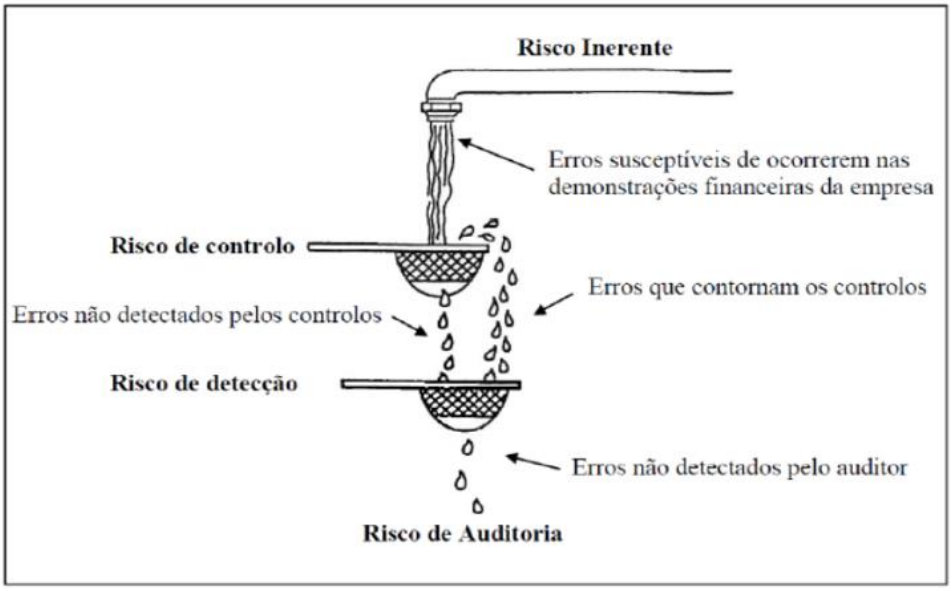
Em relação ao risco de deteção, os referidos autores são da opinião de que tal risco consiste no facto de “(...) os procedimentos substantivos do auditor não virem a detetar uma distorção que possa ser materialmente relevante. O risco de deteção é o risco de o auditor não detetar um erro material numa asserção. Realce-se que o ambiente de controlo da entidade influencia a avaliação dos riscos de distorção material e, consequentemente, as respostas a riscos avaliados. Um ambiente de controlo eficaz confere maior confiança ao controlo interno e à prova de auditoria na entidade, enquanto um ambiente pouco eficaz tem um efeito contrário.” Por último, estes riscos associam-se, originando o risco de auditoria, como sendo a “(...) possibilidade de o auditor dar uma opinião não apropriada, é função do risco inerente, do risco de controlo e do risco de deteção.”

Figura 3- Equação do risco de auditoria

Fonte: (Costa, 2018)

Além do mais, existe uma estreita relação entre estes quatro tipos de risco. Aquando da produção da informação financeira é possível que esta contenha alguns erros materiais, tornando-se necessário mecanismos para os mitigar, ou na melhor das hipóteses, os eliminar. Uma das formas encontradas para tal, consiste em aplicar alguns filtros a essa informação até que o produto final seja o mais "limpo" possível. A primeira filtragem poderá constituir o controlo interno implementado pela empresa, sendo que o ideal seria que este filtro detetasse todos os erros materiais antes de estes influenciarem as DF's. No entanto, existe o risco de que alguns erros possam não conseguir ser filtrados por esse sistema de controlo interno ou até mesmo que o contornem (neste caso, contornaram o filtro aplicado) - justificado pelo facto do sistema de controlo interno implementado na entidade não ser suficientemente pleno para a deteção desses erros ou então, simplesmente não existir tal sistema. Por sua vez, a segunda fase de filtragem, constitui o trabalho da auditoria - procedimentos de auditoria. Não obstante a existência de controlos internos e procedimentos de auditoria levados a cabo para detetar distorções, o auditor não pode garantir a isenção de erros nas DF's, havendo por isso conteúdo que apesar das várias tentativas de filtragem não ficará "limpo" na sua plenitude. Na figura abaixo, ilustra-se o exposto.

Figura 4- Relação entre os riscos do modelo de risco de auditoria



Fonte: (Costa, 2018)

1.1.9.3 Obtenção de prova e realização de testes

A partir da **terceira etapa**, inicia-se a formulação da opinião do auditor acerca das informações financeiras que lhe são apresentadas. Como tal, nesta fase, o auditor recolhe todas as provas através de documentação que lhe seja mais apropriada como meio de suporte para aferir a veracidade das asserções nas DF´s.

De acordo com o parágrafo A10 da já citada ISA 500, "a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

a) Procedimentos de avaliação do risco;
b) Procedimentos de auditoria, que compreendem:
    a. Testes aos controlos;
    b. Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

Existem diferentes técninas que se poderão utilizar na extração da prova de auditoria, veja-se que Costa (2018) refere alguma dessas técnicas como sendo:

- ✓ Procedimentos de avaliação do risco- "(...) procedimentos de auditoria efetuados com o fim de se obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente,

incluindo o controlo interno da mesma, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, a nível das demonstrações financeiras e das asserções";

- ✓ Testes aos controlos- "(...) procedimentos de auditoria concebidos para detetarem distorções materiais a nível das asserções";
- ✓ Procedimentos substantivos- "(...) procedimentos de auditoria concebidos para detetarem distorções materiais a nível das asserções";
- ✓ Testes de detalhe- "(...) análise dos movimentos e dos saldos das contas e de outros registos contabilísticos com o fim de se constatar a credibilidade que merece a informação divulgada nas demonstrações financeiras";
- ✓ Procedimentos analíticos substantivos- "(...) avaliações da informação financeira feitas através da análise de razões plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Estes procedimentos também compreendem investigações, conforme for necessário, de flutuações ou de relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que divirjam significativamente de valores esperados."

Contudo, apesar da recolha de prova ser indispensável para dar seguimento aos trabalhos de auditoria, importa salientar que é de extrema dificuldade ou, inconcebível recolher exaustivamente todos os documentos e efetuar uma análise numa base de 100% a todas as transações e acontecimentos da entidade a auditar, devido a questões relacionadas com tempo e custo. É por isso que o recurso à amostragem (reconhecido pelas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC) é inevitável.

No sentido de se definir amostragem, bem como os seus dois conceitos inerentes - população e amostra, veja-se o que refere a ISA 530, mais concretamente no seu §5: "A amostragem de auditoria como sendo a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, com o objetivo de proporcionar ao auditor uma base razoável para extrair conclusões acerca de toda a população". Não obstante das mais-valias conseguidas pelo uso da técnica de amostragem, existem riscos que interessa ao auditor ter presente fruto dessa utilização. De acordo com as normas internacionais de auditoria, os riscos de amostragem relacionam-se com "o risco de que a conclusão obtida pelo auditor, com base numa

amostra, possa ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria".

No que toca à relação entre a dimensão da amostra que o auditor considera suficiente e o risco que este assume quando utiliza a amostragem, estes dois fatores são inversamente relacionáveis, ou seja, à medida que o auditor assume riscos mais elevados, diminui a quantidade de itens a selecionar ou, por outras palavras, quanto mais baixo for o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

1.1.9.4 Avaliação da auditoria

A **quarta etapa**, inserida num processo de conclusão e avaliação da auditoria feita, é a fase final do processo de auditoria antes da expressão da opinião por parte do auditor.

Para Costa (2018), esta fase passa primeiramente pela identificação dos acontecimentos do período subsequente à data das DF's. De acordo com a ISA 560, estes são todos os acontecimentos decorrentes entre a data das DF's e a data da CLC (Certificação Legal das Contas), assim como quanto aos factos de que o auditor toma conhecimento após a data desta. O autor refere ainda que objetivo da análise destes acontecimentos subsequentes, passa por verificar se os mesmos ocorreram entre a data do balanco e a data-limite da CLC, visto que os acontecimentos ocorridos entre essas datas devem ser identificados e analisados, de modo a perceber se os correspondentes ajustamentos, reclassificações e/ou divulgações, no caso de serem considerados materialmente relevantes, foram identificados nas DF's. Por ajustamento entende-se como sendo um lançamento que afeta, positiva ou negativamente, uma conta de resultados ou de capital próprio ou que tendo sido omitido pela empresa e o auditor detete tal facto. Por outro lado, um lançamento de reclassificação, é aquele que é necessário realizar para que as DF's exponham da forma mais correta a situação económica e financeira da entidade.

Por último, cabe ao auditor verificar, através de procedimentos analíticos, se as DF's estão apresentadas de forma apropriada, assim como reunir-se com o responsável supervisor do trabalho de modo a aferir a qualidade do trabalho efetuado.

1.1.9.5 Relatório da auditoria

Por fim, na **quinta etapa**, como fase final do trabalho de auditoria, após toda a obtenção de prova necessária para, no entender do auditor, diminuir o risco de auditoria a um nível aceitável, este apresenta a sua opinião acerca das DF's, através da emissão de relatórios, nomeadamente a CLC, o Relatório de Auditoria, ou outros certificados.

De acordo com o art.º 45 do EOROC na sequência do exercício da RLC e da Revisão Voluntária das Contas são emitidos, respetivamente, CLC e Relatório de Auditoria. No número 2 do referido artigo, é indicado o conteúdo que deve fazer parte integrante da CLC, como sendo:

a) "Identificar a entidade cujas contas foram objeto de revisão legal de contas, especificando as contas e a data e o período a que dizem respeito, e identificando a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;
b) Incluir uma descrição do âmbito da revisão legal de contas que deve identificar, no mínimo, as normas de auditoria segundo as quais foi realizada;
c) Incluir uma opinião de auditoria, que pode ser emitida com ou sem reservas, ou constituir uma opinião adversa, e apresentar claramente a opinião do ROC ou da SROC sobre:
    i) Se as contas dão uma imagem verdadeira e apropriada, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável;
    ii) Se for caso disso, se as contas cumprem os requisitos legais aplicáveis;
d) Descrever quaisquer outras questões para as quais o ROC ou a SROC deva chamar a atenção sob a forma de ênfase, sem que tal qualifique a opinião de auditoria;
e) Incluir uma declaração sobre qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas atividades;
f) Identificar o local onde está estabelecido o ROC ou a SROC;
g) Se aplicável, incluir parecer sobre o conteúdo do relatório de governo societário.".

Não existe apenas um tipo de CLC, uma vez que esta varia quanto à sua forma e quanto ao seu conteúdo. Assim, podemos afirmar que existem duas formas distintas de o auditor expressar a sua opinião: opinião modificada e opinião não modificada. No que toca à segunda hipótese, a ISA 705, aborda as circunstâncias em que é exigida uma modificação

à opinião do auditor, bem como os tipos de opiniões modificadas e o que determina a escolher uma dessas. A necessidade de o auditor expressar uma das opiniões modificadas pode derivar do facto de, depois de desenvolver todo o processo de auditoria, e com base na prova obtida concluir que as DF´s como um todo não estão isentas de distorção material, ou ainda apesar de todos os esforços, não for capaz de obter prova de auditoria que se considere suficiente e apropriada para concluir que tais DF´s como um todo estão isentas de distorção material. Quanto aos tipos de opinião modificada, a referida ISA enumera os seguintes tipos:

- ✓ Opinião com reservas;
  - ▪ Opinião com reservas por desacordo;
  - ▪ Opinião com reservas por limitação do âmbito da auditoria;
  - ▪ Declaração de impossibilidade de CLC/RA.
- ✓ Opinião adversa;
- ✓ Escusa de opinião.

1.1.10 A materialidade em auditoria

O conceito de materialidade é um fator que deve estar presente tanto na fase do planeamento como na fase de execução do trabalho de auditoria, aliado ao julgamento profissional do auditor que definirá aquilo que é material em cada uma das fases do processo de auditoria.

De acordo com o IASB, "(...) a materialidade é um aspeto específico relevante da entidade baseada na natureza ou na magnitude, ou em ambas, de itens aos quais se refere a informação no contexto do relato financeiro individual da entidade. Consequentemente, o Conselho (do IASB) não pode especificar um limiar quantitativo uniforme para a materialidade nem pré-determinar o que pode ser material numa situação particular.".

Desta forma, refere o mesmo organismo que uma informação é considerada material quando "a sua omissão ou distorção puderem influenciar as decisões que os principais utilizadores de relatórios financeiros de objetivos gerais façam na base de tais relatórios, os quais proporcionam informação financeira acerca de uma entidade específica."

No que toca à materialidade de execução, refere a ISA 320 que esta consiste na "(...) quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções agregadas incorretas ou não detetadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo."

Segundo afirma Costa (2018), a materialidade pode ser vista pela vertente quantitativa (magnitude) ou pela vertente qualitativa (natureza). Por um lado, na vertente quantitativa a materialidade associada às distorções reflete-se normalmente no balanço e na demonstração dos resultados. Por outro lado, na vertente qualitativa, a materialidade reflete-se geralmente no anexo às DF's por via de inadequadas divulgações de informação que devam desenvolver, comentar e completar a informação financeira presente nas mesmas. Para o seu cálculo, não existe uma forma *standard* que se possa aplicar a cada entidade a auditar, e que devolva esse valor, alternativamente, uma possível abordagem passa por aplicar uma determinada taxa a um dado indicador. A seleção do indicador a utilizar baseia-se no grau de conhecimento do negócio da empresa, no interesse dos utilizadores da informação financeira e dos fatores que podem influenciar as decisões destes. Na literatura existem autores com diferentes abordagens em relação a esta matéria, assim o Professor Carlos Batista da Costa (2018) refere, citando Hayes (2015), que um dos modelos que se pode adotar aquando do cálculo da materialidade será o que de seguida se segue:

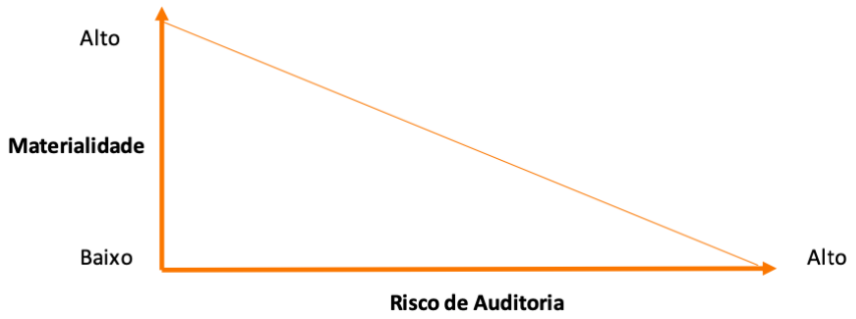
Figura 5- Modelo de cálculo da materialidade

Indicador	Valor (%)
Resultado Bruto	-
Resultado Antes de Impostos (RAI)	5 a 10
Total das Vendas e das Prestações de Serviços	0,5 a 2
Total do Ativo ou do Balanço	0,5 a 2
Total do Ativo Corrente	5 a 10
Total do Passivo Corrente	5 a 10
Total do Capital Próprio	1 a 5

Fonte: (Hayes, Wallage, & Eimers, 2015)

Uma vez que se abordou o conceito de risco no capítulo *1.1.9.2 – Planeamento do processo de auditoria*, importa referir que em conjugação com a materialidade a sua relação é inversa. Dito de outra forma, quanto menor for o risco de o auditor se pronunciar erradamente acerca de uma possível distorção nas DF's, maior será a materialidade que pode ser aplicada na execução e avaliação da auditoria e, por consequência, menor é a extensão dos testes e dos procedimentos de auditoria a executar.

Figura 6- Relação entre risco e materialidade



Fonte: (Costa, 2018)

1.2 Questões de Investigação

Ao longo do desenvolvimento da revisão da literatura, foram levantadas uma série de questões de investigação que de seguida se seguem:

- ✓ De que forma os auditores atestam as asserções contidas nas DF's elaboradas pelo órgão de gestão? (ISA 315 (R));

- ✓ A perceção por parte do auditor, de um bom sistema de controlo interno implementado na entidade a auditar ajuda-o no trabalho por si desenvolvido? (Inácio, 2014)

- ✓ A fase da aceitação/renovação do compromisso, pode levar o auditor a não aceitar/renovar os trabalhos de auditoria? (ISQC 1)

- ✓ Um valor muito alto de honorários pagos ao auditor, poderá colocá-lo numa situação de falta de independência? (ISQC 1)

- ✓ O risco de auditoria percecionado pelo auditor, ajuda-o a planear a estratégia de auditoria a levar a cabo? (Silva & Lopes)

- ✓ Existe um conjunto de utentes da informação financeira a quem o trabalho de auditoria lhes é útil? (Fernandes, Peguinho, Vieira, & Neiva, 2019)

- ✓ O bom conhecimento da entidade e do seu ambiente influencia o trabalho a ser desenvolvido pelo auditor? (Almeida, 2014)

2 Métodos de Investigação

2.1 Definição

Uma investigação pode ser definida como o melhor processo para chegar a soluções fiáveis para os problemas que surgem no dia-a-dia das empresas, através de recolhas de dados planeados, sistemáticos, seguidas da respetiva interpretação dos mesmos. É uma ferramenta de máxima importância quer para incrementar o conhecimento, quer para promover o progresso científico, permitindo assim ao homem um enquadramento mais eficaz com o que o rodeia.

Em termos de definição entende-se por método, segundo Marconi e Lakatos (2003) o "(...) conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detetando erros e auxiliando as decisões do cientista.".

A metodologia à semelhança do método, genericamente, proporciona formas diferentes de chegar a um determinado fim, é uma das linhas orientadoras, que inicialmente transforma uma quantidade enorme de conceitos e conteúdos em conclusões, fazendo com que o interessado das mesmas, formule questões que coloquem em causa todas as diversas teorias e opiniões encontradas na fase inicial, no que respeita ao tema por si escolhido.

2.2 Técnicas de Análise

Para dar seguimento ao exposto, importa referir que existem três modelos usados no processo de pesquisa\investigação, sendo eles: Método Quantitativo, Qualitativo e ainda o Misto.

Segundo Richardson (2012), a investigação quantitativa é caracterizada pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de recolha de dados, como no tratamento destes por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, às mais complexas. Afirmando ainda, que neste tipo de pesquisa "tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para considerá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão etc.)". De uma forma resumida, esta pesquisa utiliza

a quantificação na recolha de dados e no tratamento da informação através de técnicas estatísticas, técnicas essas que poderão assumir a forma de inquéritos, escalas de medição ou testes. Contrariamente, o mesmo autor defende que as investigações baseadas na pesquisa qualitativa, privilegiam, essencialmente, a compreensão dos problemas a partir da perspetiva dos sujeitos da investigação. Neste contexto, esta abordagem permite descrever um fenómeno em profundidade através da apreensão de significados e dos estados subjetivos dos sujeitos pois, nestes estudos, há sempre uma tentativa de capturar e compreender, com pormenor, as perspetivas e os pontos de vista dos indivíduos sobre determinado assunto. Pode-se dizer que o principal interesse destes estudos não é efetuar generalizações, mas antes particularizar e compreender os sujeitos e os fenómenos na sua complexidade e singularidade.

Assim, de forma resumida, podemos afirmar que a principal diferença entre uma pesquisa qualitativa e uma pesquisa quantitativa, consiste em afirmar que uma pesquisa qualitativa, pretende estudar um fenómeno em maior profundidade, ao passo que uma pesquisa quantitativa, pretende quantificar a ocorrência de um fenómeno.

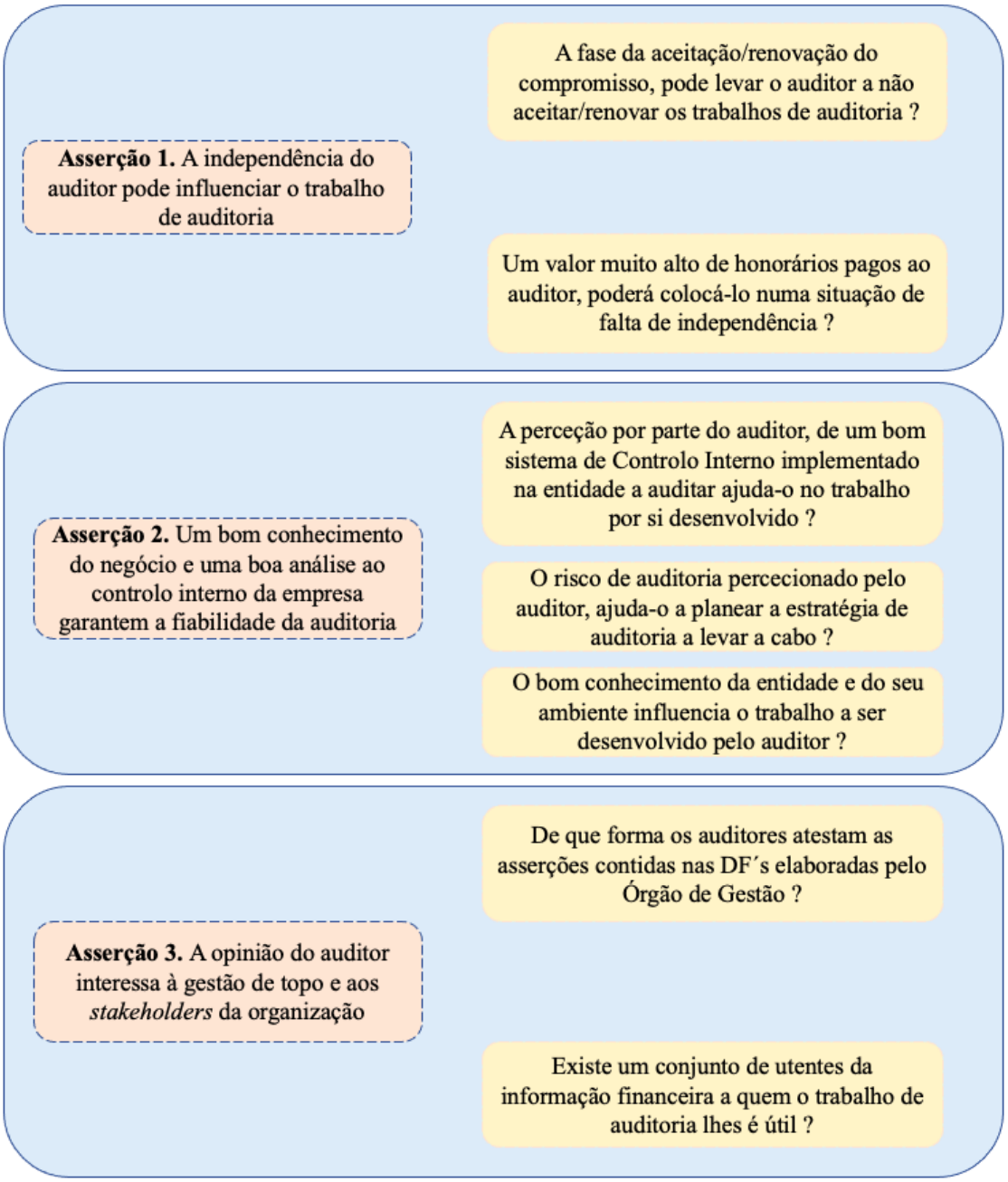
Não obstante, existe ainda uma combinação destes dois modelos, à qual denominamos de método misto. Refere Wanderley (2013), que este surge da combinação dos dois sempre que seja útil e adequado para compreender, explicar ou aprofundar a realidade em estudo. Portanto, estes autores sugerem uma abordagem mista, originando a complementaridade entre métodos quantitativos e qualitativos, através da sua aplicabilidade nos diferentes momentos de uma investigação.

No caso em apreço, adotou-se uma posição mista uma vez que numa parte inicial se procurou explorar a literatura de diversos autores acerca do tema da auditoria, mais afincada na auditoria financeira (Expetativa), que depois de explanada irá ser questionada e respondida ao longo da parte prática do relatório (Realidade). O relatório de estágio quantifica o impacto das questões de investigação levantadas, bem como a sua importância para a realidade da atividade da auditoria. Para tal, foram formuladas diversas questões que levantam os temas abordados, sendo de seguida formuladas diversas asserções que agregam essas mesmas questões.

2.3 Relação entre as Questões de Investigação e as Asserções Formuladas

2.3.1 Questões de investigação e respetivas asserções formuladas

Figura 7- Relação entre as questões de investigação e respetivas asserções



Fonte: Elaboração própria

Asserção 1. A independência do auditor pode influenciar o trabalho de auditoria

A independência do auditor, face à entidade que audita, ao longo de todo o processo de auditoria é um requisito fulcral para o cumprimento do objetivo da auditoria. A falta de independência poderá levar o auditor a manipular e distorcer de formas várias o seu trabalho indo de encontro aos seus interesses, que em algumas situações constitui os interesses da entidade a auditar. Como fator impulsionador para tal, destaca-se um valor muito alto de honorários, que poderá levar ao surgimento do risco de interesse pessoal, isto é, afetar a sua independência através de um interesse financeiro próprio ou por um conflito de interesses pessoais, por uma dependência excessiva dos honorários que recebe do seu cliente pelos serviços prestados (revisão das contas ou outros serviços).

A fase da aceitação e/ou continuação dos trabalhos de auditoria, é a melhor etapa do processo de auditoria, para se ponderar se existe (no caso de um novo cliente) ou se se mantém (no caso de um cliente que já o era em períodos anteriores) a independência entre o auditor e a entidade sua cliente. O referido justifica-se pelo facto de nesta fase se estabelecer políticas e procedimentos relativos à aceitação e à continuação de relações profissionais e trabalhos específicos com clientes, destinados a proporcionar-lhes segurança razoável de que apenas terá, ou continuará a ter, relações e trabalhos se o auditor demonstrar competência, capacidade (tempo e recursos) para a execução do seu trabalho, cumprindo paralelamente os requisitos de ética e deontologia profissional.

Asserção 2. Um bom conhecimento do negócio e uma boa análise ao controlo interno da empresa garantem a fiabilidade da auditoria

A fiabilidade na auditoria depende de uma diversidade de fatores, nomeadamente fatores que podem, de certa forma, ser controlados pelo auditor bem como fatores que lhe são alheios.

O prévio conhecimento do negócio onde a entidade auditada se insere, por parte do auditor, é sem dúvida um contributo positivo para a garantia da fiabilidade da auditoria uma vez que lhe permite identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter um efeito significativo nas DF's a auditar. Por outras palavras, este trabalho de procura de conhecimento permite ao auditor determinar riscos e reconhecer problemas, levando-o a planear e realizar a auditoria de forma eficaz

e eficiente, e consequentemente à prestação de um melhor serviço ao cliente. Para a obtenção de tal conhecimento, será necessário considerar uma série de assuntos que se relacionam com a entidade, nomeadamente o setor de atividade, regulações do setor, a sua natureza, a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, os objetivos e as estratégias, os riscos de negócio, bem como a mensuração e a revisão do desempenho financeiro.

Não obstante, a existência de um sistema de controlo interno é outro fator que influencia o trabalho do auditor. Um sistema de controlo interno além de requerer uma análise cuidada por parte do auditor quanto ao seu funcionamento, permite-lhe igualmente ajudar a calcular a extensão dos seus trabalhos. A conclusão da existência de um forte sistema de controlo interno poderá proporcionar-lhe um "alivio" no seu trabalho, partindo do pressuposto de que a ocorrência de fraude e/ou erro estará à partida salvaguardada. Dito de outra forma, nas áreas em que o auditor identifique que está implementado um sistema de controlo interno robusto, poderá alocar menos do seu tempo em execução de procedimentos de auditoria e aplicá-los mais afincadamente em áreas menos salvaguardadas por esse sistema de controlo. Além do mais, no que toca à alocação de mais ou menos atenção a uma ou outra área, o risco de auditoria percecionado pelo auditor definirá também o caminho a seguir ao longo do processo de auditoria, uma vez que ao concluir estar na presença de um risco de auditoria consideravelmente alto terá que aumentar o número de testes de auditoria a efetuar, temendo expressar uma opinião inapropriada quando as DF´s se encontram distorcidas.

Asserção 3. A opinião do auditor interessa à gestão de topo e aos *stakeholders* da organização

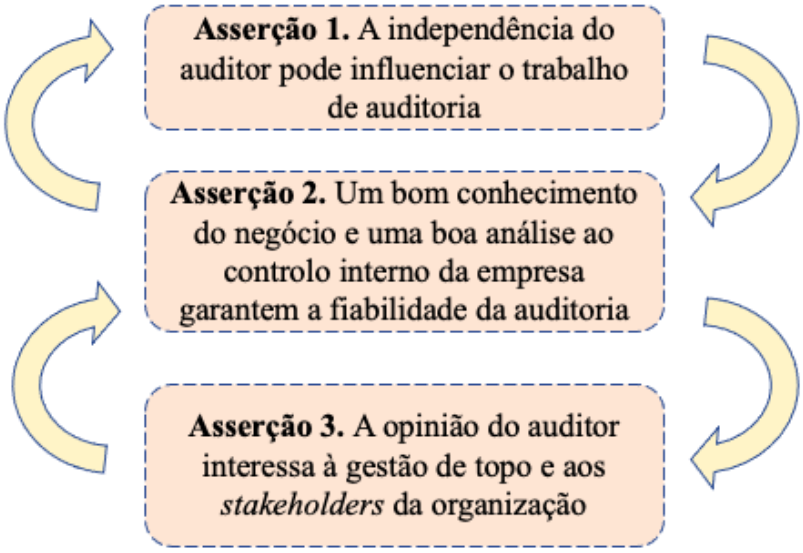
O princípio a atingir para a informação financeira passa pela existência de credibilidade transmitida à sua vasta gama de utentes. As DF's, como parte que são da informação financeira em termos gerais, contem um conjunto implícito e/ou explicito de asserções formuladas pelo órgão de gestão que pretendem apresentar de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações, as alterações no capital próprio e os fluxos de caixa de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro aplicável. Desta forma, a opinião do auditor quanto à integridade e veracidade material da informação financeira interessa a todos os *stakeholdes* bem como à gestão de topo da

entidade auditada, uma vez que se perspetiva que essa informação seja preparada com o fim de proporcionar *outputs* que sejam úteis na tomada de decisões económicas.

2.3.2 Modelo de análise

Na figura que se segue, ilustra-se a forma como as asserções formuladas se interligam, sendo depois dada a explicação de cada uma dessas interligações.

Figura 8- Ligação entre as asserções formuladas



Fonte: Elaboração própria

Nas asserções formuladas verifica-se uma estreita relação entre si. Esquematicamente, todas elas identificam o caminho que o auditor percorre, bem como os elementos-chave a ter em consideração até à fase final do processo de auditoria - emissão da sua opinião. Esses preceitos básicos que cada uma dessas asserções refletem, passam numa primeira fase pela capacidade de neutralidade por parte do auditor face à entidade que audita (A1), bem como pela perceção e capacidade de abordagem à forma como o sistema de controlo interno se processa, tendo sempre presente o esforço em adquirir conhecimento acerca da área de negócio onde as entidades suas clientes operam (A2).

A asserção 3 (A3), é o resultado da interação de todas as restantes asserções. Salienta-se que constitui o propósito de tudo aquilo que se tem vindo a referir até então, no fundo é o propósito maior do trabalho de auditoria, tendo em consideração que todo esse trabalho é direcionado e interessa não só aos indivíduos afetos à entidade auditada como

também a um vasto conjunto de utentes externos a ela - *stakeholders*. Contudo, para chegar à verdade material utilizada por todos esses *stakeholders* é preciso à priori atestar a veracidade de todas as asserções antecedentes. Por um lado, um auditor que não seja independente à entidade que audita, irá manipular e distorcer de forma várias o seu trabalho indo de encontro aos seus interesses, que muitas das vezes constitui os interesses da entidade a auditar (A1). Por outro lado, estando garantida a independência do auditor, a qualidade do seu trabalho é tanto melhor se existir um conhecimento da área de negócio onde a empresa auditada opera (A2). Concludentemente, tendo em conta que o erro e a falha humana serão uma constante inevitável, importa encontrar implementado na entidade um robusto sistema de controlo interno que ajudará também na tempestividade das asserções implícitas nas peças de relato financeiro e no trabalho a ser desenvolvido pelo auditor (A2).

As três asserções evidenciam todas a mesma ponderação, ou seja, aproximadamente 33,33% cada uma.

3 Apresentação da Entidade Acolhedora

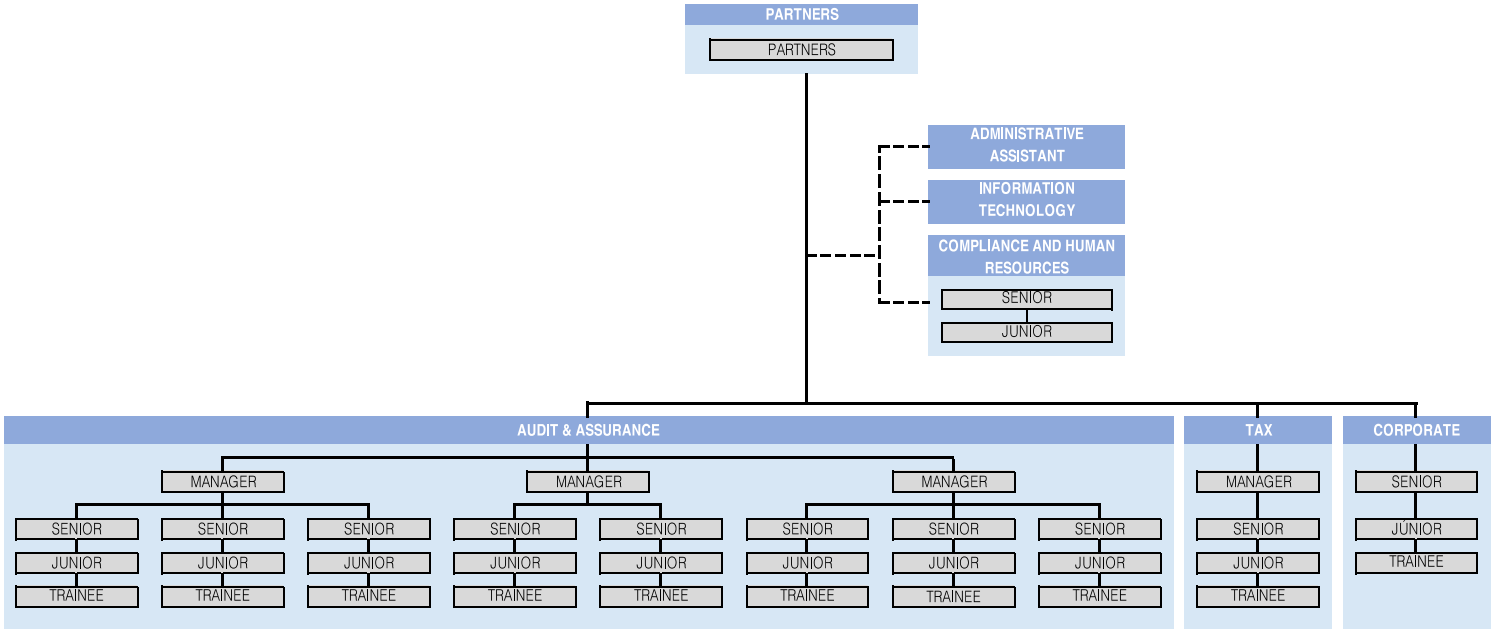
3.1 CFA- Cravo Fortes Antão & associados, sroc Lda.

3.1.1 Fundação

Sedeada em Aveiro, enquanto SROC foi constituída através de escritura pública a 18 de dezembro de 1990, por Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão. Em 1994 obteve junto da CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), a qualificação de auditora externa, estando inscrita desde 12 de outubro daquele ano, na lista organizada por aquele organismo, atualmente sob o número 20161415.

A nível organizacional, é constituída por quatro sócios, responsáveis pela supervisão dos trabalhos realizados e gestão dos clientes com quem a sociedade estabelece relações, bem como por quatro managers, responsáveis por várias equipas de trabalho formadas por um sénior, juniores e *trainee* nas diversas áreas da empresa, tanto ao nível da fiscalidade como da consultoria e auditoria.

Figura 9- Organograma da entidade acolhedora



Fonte: Entidade acolhedora – CFA

3.1.2 Serviços prestados e setores de atividade

Ao longo destes mais de trinta anos de existência, a CFA tem prestado serviços nos mais diversos ramos das áreas de auditoria e serviços decorrentes do âmbito das funções de ROC, além dos serviços na área fiscal e *corporate finance* assim como de reestruturação empresarial, todos eles direcionados a entidades comerciais, industriais, de investimento, institutos e serviços públicos e outras entidades. Desta forma, a nível setorial, os organismos alvo são:

- ✓ Setor Público: Entidades Reguladoras, Institutos Públicos, Entidades Públicas Empresariais, Entidades Empresariais Municipais, Municípios, Serviços Municipalizados e Associações de Municípios;
- ✓ Setor Privado: Agricultura, Pescas, Aquacultura, Avicultura, Pecuária, Vinicultura, Agroindústria, Construção Civil e Obras Públicas, Indústria Transformadora, Comércio, Prestação de Serviços, Promoção Imobiliária e Gestão de Participações Sociais;
- ✓ Setor Cooperativo: Cooperativas Agrícolas e Cooperativas de habitação;
- ✓ Setor não lucrativo (3º Setor): Misericórdias, IPSS (Instituição Particular de Solidariedade Social); Associações e Fundações.

Figura 10- Logotipo da entidade acolhedora

Fonte: Entidade acolhedora - CFA

Como é do conhecimento, para a conclusão da obtenção do grau de mestre em auditoria, enquanto discente, existem três caminhos possíveis, tendo a escolha que recair apenas sobre um. Desta forma, os caminhos possíveis passam pela elaboração de uma dissertação, relatório de estágio ou trabalho de projeto. A decisão pela opção do estágio curricular e, portanto, pela elaboração do presente relatório teve em conta todo um

conjunto de fatores que depois de ponderados levaram a tal decisão. Pese embora, as vantagens da elaboração de uma tese, nomeadamente o enriquecimento científico adquirido através da incessante pesquisa bibliográfica, e do aprofundamento de matérias relevantes da área, fruto da revisão bibliográfica da opinião de vários especialistas na matéria, este não seria a opção que maior valor acrescentado traria. Em jeito de justificação, a escolha feita é suportada essencialmente pela ponderação de opiniões de colegas que envergaram pela elaboração de tese e outros que optaram pelo estágio curricular. Adicionalmente, nessa decisão pesou consideravelmente o facto de a componente prática constituir uma ferramenta que completaria bastante a bagagem de conhecimentos teóricos adquiridos até então, bem como o seu contribuo para o crescimento a nível pessoal e profissional, estabelecendo a ponte entre a expetativa e a realidade.

A decisão é posta em prática a 11 de outubro de 2021, nos confins das 09:00h, assinalando com alguma emotividade e nervosismo à mistura, um marco importante desejado e planeado há muito. Nesse primeiro dia de realidade, a manhã foi marcada por uma breve apresentação da sociedade e das suas infraestruturas, onde se incluiu a apresentação dos seus sócios, *partners*, bem como toda a restante equipa, sendo apresentado de seguida as atividades desenvolvidas e de uma forma geral a maneira de funcionamento interno. Posteriormente, passou-se a uma sessão fotográfica de todos os novos estagiários, com o intuito de a promover nas redes socias onde a sociedade se insere. Foi entregue, a cada um, uma bolsa que continha algum material (esferográficas, agrafador, corretor, etc.), bem como uma mochila e um computador, ferramenta de trabalho imprescindível para o trabalho diário. Ainda na parte dessa manhã, foi feita chegar informação acerca do *partner* que iria orientar cada estagiário, bem como a equipa que cada um iria integrar. Por fim, restou algum tempo para uma breve leitura do manual de controlo interno implementado na sociedade, para a leitura de algumas ISAS´s, bem como a leitura e consentimento do termo de confidencialidade, trabalhos estes que se estenderam para a tarde.

3.2 Ferramentas de Trabalho Utilizadas

3.2.1 Programas informáticos vários

Em termos de ferramentas informáticas utilizadas na realização dos trabalhos, foi de extrema importância o recurso ao *Microsoft Excel*, ferramenta sobre a qual estavam assentes todos os modelos de papéis de trabalho e testes realizados das mais diversas áreas de análise. Todos esses testes, bem como todas as provas recolhidas eram trabalhados e armazenados através de anexo, no software de auditoria ASD Auditor, o qual se apresentava como uma ferramenta de extrema utilidade, com diversos recursos tais como: realização de todo o tipo de cálculos e análises como o cálculo da materialidade e da amostragem estatística, possibilidade de importar e exportar documentos e todo o tipo de informação contabilística como balancetes, extratos *e SAFT's (Standard Audit File for Tax Purposes)* possibilitando a análise à informação financeira na sua totalidade, assim como a estruturação dos papéis de trabalho pelas mais diversas áreas da auditoria.

Além disso, esporadicamente, eram utilizadas outras ferramentas de trabalho, tais como o *Microsoft Word*, bem como um programa que permitisse a conversão de um documento em formato *PDF* para um documento noutro formato pretendido. A conversão dos formatos dos documentos era de extrema importância, basta ter como exemplo os vários balancetes recebidos por parte dos clientes em formato *PDF* que era necessário converter para o formato *Excel* a fim de se puder trabalhar os valores neles presente.

3.2.2 ASD Auditor e respetivos *dossiers*

O arquivo da documentação de auditoria dividia-se entre *dossiers* permanentes e *dossiers* correntes. Os *dossiers* permanentes continham informações, cuja origem fosse da empresa, do exterior, e que se considerasse ser de importância acrescida e expectável a necessidade de consulta frequente ao longo das auditorias presentes e futuras. Desta forma, os exemplos de documentos que aqui se arquivavam eram na sua maioria contratos de sociedade, certidões permanentes, localização das instalações da empresa, atas (como Assembleia Geral, Conselho Geral, Conselho de Administração, Conselho Fiscal), correspondência trocada com a empresa, acordos com a Segurança Social, acordos com a Administração Fiscal, Informação Empresarial Simplificada, organigramas, medidas e procedimentos de controlo interno, aceitação do cliente, avaliação dos riscos de distorção material, determinação da materialidade, entre outros que se considerasse pertinente.

Por outro lado, no que respeita ao *dossier* corrente este englobava toda a documentação relativa a cada auditoria específica. Fundamentalmente, neste *dossier* eram guardados todos os mapas de trabalho que suportavam o trabalho de auditoria executado em cada área a examinar, bem como os documentos de suporte legal que lhes deram origem. Estes mapas eram documentos essencialmente em formato *Excel* onde se deixava ficar prova dos testes ou dos procedimentos que se efetuou assim como das conclusões atingidas ao longo das várias áreas de trabalho as quais serviriam de base para a elaboração do relatório de auditoria.

No que toca ao arquivo dos referidos mapas no *dossier* corrente, o mesmo era feito de forma ordenada, sendo atribuído a denominação de indexação a esta ordenação. O sistema de indexação era feito com base em letras e números (códigos alfanuméricos) conforme se tratasse de áreas relacionadas com o balanço ou áreas de demonstração de resultados. No que toca às áreas de Balanço eram atribuídas a letra "A" para designar o ativo e a letra "P" para designar o capital próprio e passivo. Adicionalmente a letra "A" era seguida do número 1 ou 2, conforme se tratasse do ativo não corrente ou do ativo corrente, respetivamente. À letra "P" adicionava-se os números 1, 2 ou 3, conforme se tratasse de rubricas do capital próprio, do passivo não corrente e do passivo corrente, respetivamente. Naquilo que concerne a áreas de Demonstração dos Resultados era utilizada a letra "R" para designar os rendimentos e gastos, seguida de outra letra conforme a rubrica em questão.

Ainda como ferramenta de trabalho imprescindível, o software de auditoria ASD Auditor, apresentava-se como uma ferramenta de extrema utilidade, com diversos recursos tais como: a realização de todo o tipo de cálculos e análises, como o cálculo e análise da materialidade e da amostragem estatística, a possibilidade de importar e exportar documentos e todo o tipo de informação contabilística como balancetes, extratos e SAFTs (Standard Audit File for Tax Purposes) com os quais se poderia analisar a informação financeira na sua totalidade, assim como a estruturação dos papéis de trabalho pelas mais diversas áreas da auditoria, organizadas em pastas do exercício possibilitando uma melhor organização dos trabalhos.

3.3 Testes e Trabalhos de Auditoria Efetuados

A descrição dos trabalhos e testes designados nos pontos seguintes estão organizados da mesma forma como se estrutura o ACD, reportando-se ao período em que decorreu o estágio. Refira-se que os mapas de trabalho abordados em seguida, não representam a totalidade dos mapas que serão necessários elaborar para a validação de cada uma das áreas de auditoria, justificando-se a omissão de alguns deles pelo facto da sua enorme complexidade e exigência de conhecimento aprofundado em questões de auditoria e de conhecimento da entidade cliente, pelo que eram efetuados por auditores com mais experiência. Além do mais, devido ao facto de o estágio ter sido iniciado em outubro não foi possível acompanhar as duas primeiras fases da auditoria, nomeadamente a aceitação ou renovação do compromisso e a fase de planeamento, tendo sido possível acompanhar, no entanto, todos os restantes trabalhos do processo de auditoria, nomeadamente a obtenção de prova de auditoria (fase mais aprofundada), avaliação da auditoria e realização dos relatórios de auditoria.

3.3.1 Elaboração do BL_DR

Desde logo, foi transmitida a ideia de que a ferramenta designada internamente por "BL_DR" (Balanço e Demonstração dos Resultados), apresentava uma importância acrescida para os trabalhos a serem desenvolvidos e que por isso iria acompanhar, de certa forma, todo o trabalho de auditoria a levar a cabo, consistindo a sua elaboração numa tarefa regular. Esta ferramenta (criada por um colaborador da CFA) é documentada em três folhas de *Excel*, com a estrutura de um Balanço, uma Demonstração dos Resultados e outra com a denominação "OAF" (Origem e Aplicação de Fundos), sendo cada uma delas elaboradas com base num balancete reportado a uma determinada data enviado pela empresa cliente.

Adicionalmente, além de espelhar os valores constantes do balancete, a estrutura do Balanço e da Demonstração dos Resultados, continha ainda uma coluna com uma percentagem (%) e outra com a variação (Var). A coluna respeitante à percentagem indicava o peso de determinada rúbrica no total da sua classe, ao passo que, a coluna constituída pela variação fornecia a indicação da variação de determinada rúbrica em comparação com o seu período homólogo. Por último, eram também elaborados um conjunto de indicadores e rácios financeiros tendo por base os valores inseridos.

Depois da sua elaboração, esta ferramenta oferecia um leque de vantagens, das quais:

- ✓ Comparação da aritmética entre o Balanço e a Demonstração dos Resultados;
- ✓ Comparação de informação entre períodos homólogos;
- ✓ Panorama geral da situação e da posição financeira da entidade;
- ✓ Primeira filtragem sobre alguma distorção que pudesse eventualmente existir nas DF´s;
- ✓ Tomada de atenção para rúbricas com valores na variação significativos, preparando o auditor para a recolha de mais informação documental para a sua justificação, via revisão analítica;
- ✓ Tecer comentários que possam ser úteis à interpretação dos valores, nomeadamente nas variações mais significativas;
- ✓ Avaliação da performance da empresa comparativamente a períodos anteriores, podendo ser feita uma análise mais específica a todos os gastos e rendimentos.

3.3.2 A1A - Ativos Fixos Tangíveis e A1D - Ativos Intangíveis

Na interpretação do SNC, segundo a NCRF 7- Ativos Fixos Tangíveis são, "(...) os itens tangíveis que:

a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos; e
b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.".

Em relação às depreciações, estipula a referida norma que a quantia depreciável de tais ativos deve ser imputada a gastos numa base sistemática durante a sua via útil. Para tal, são contemplados nesta norma métodos de depreciação tais como: linha reta (quotas constantes), saldo decrescente, bem como o método das unidades de produção. A entidade deverá escolher um destes métodos, sendo que essa escolha deverá basear-se naquele que reflita mais apropriadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. Adicionalmente, deverão ainda ser efetuados testes de imparidade aos ativos, conforme a NCRF 12.

Por seu turno, o mesmo diploma refere que, de acordo com a NCRF 6- Ativos Intangíveis são "os ativos não monetários identificáveis sem substância física",

entendendo-se por ativos não monetários aqueles que não sejam dinheiro detido nem sejam ativos a ser recebidos em troca de quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Relativamente à amortização destes ativos, há que atender a duas situações:

a) Aqueles que têm uma vida útil finita, caso em que a quantia amortizável de tais ativos deve ser amortizada, em princípio, através do método da linha reta;
b) Aqueles que têm uma vida útil indefinida, caso em que tais ativos não devem ser amortizados.

À semelhança dos ativos fixos tangíveis e conforme a NCRF 12, periodicamente devem ser feitos testes de imparidade a tais ativos.

Cada um dos referidos ativos, deverá conter um registo apropriado e atualizado, que seguindo as indicações do art.º.51 do CIVA, deverá ser objeto de controlo, estando registado a nível informático ou em formato físico.

Adicionalmente, todos esses bens devem estar seguros contra os riscos mais usuais: incêndios, roubos, inundações, devendo o valor pelo qual foram inicialmente seguros ser revisto periodicamente, de forma que o valor coberto se aproxime tanto quanto possível do valor atual dos mesmos bens. Poder-se-á colocar em causa o pressuposto de continuidade da entidade, caso se verifique a inexistência de cobertura do atual valor dos bens por um seguro para o efeito.

Assim sendo, os trabalhos de auditoria efetuados incidiram em duas grandes vertentes - testes de revisão analítica e recálculo, como se apresentam de seguida:

3.3.2.1 Cálculo de depreciações

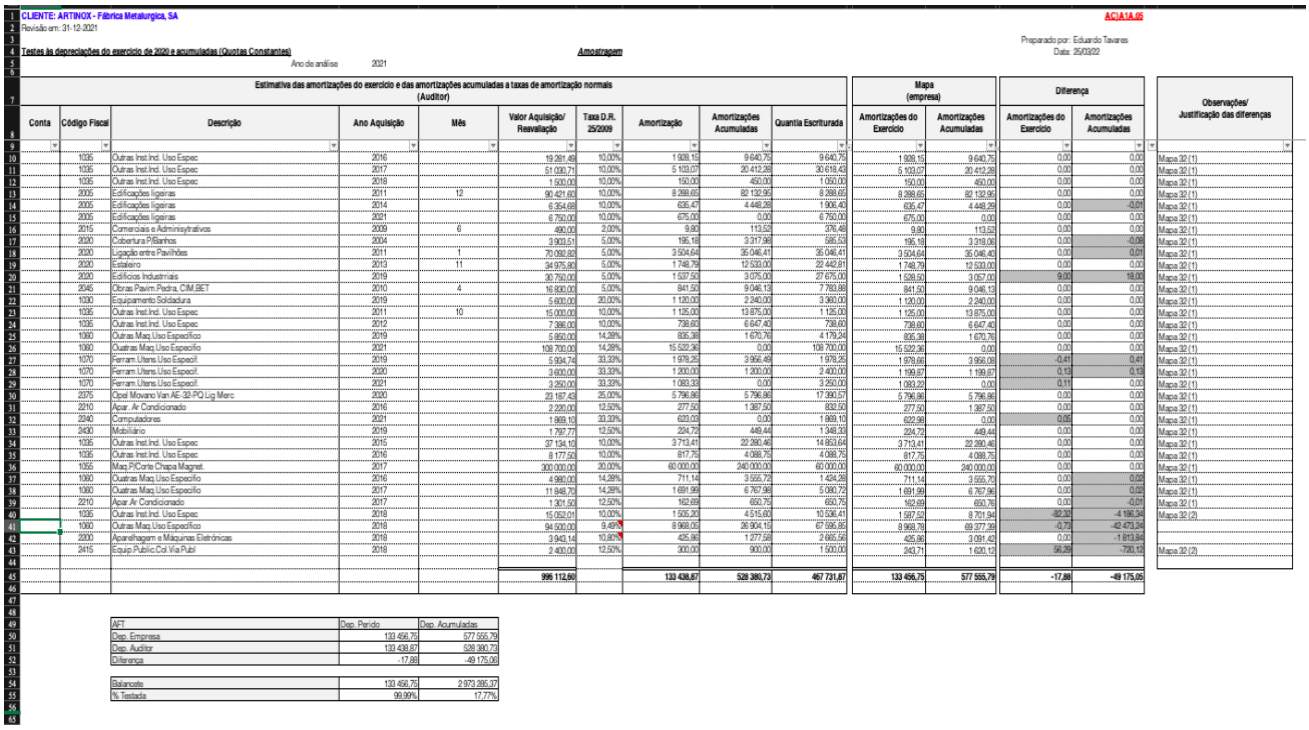
Na elaboração do mapa foram utilizados procedimentos de recálculo, com finalidade última confirmar os cálculos efetuados pela empresa cliente. Nesta área, este procedimento é utilizado com o objetivo de validar os valores que a empresa utilizou para depreciar/amortizar os seus ativos, tendo em atenção os valores utilizados nos seus mapas de depreciação e amortização. Note-se que a preparação destes mapas, sendo a Administração Fiscal a requerente dos mesmos, reveste carater de obrigatoriedade, regulamentado pela Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, que define como elementos a integrar o *dossier* fiscal, e de acordo com o nº 3:

- ✓ Modelo 30- Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;
- ✓ Mapa 31- Mapa das mais-valias e menos-valias;
- ✓ Modelo 32- Mapa de depreciações e amortizações.

Após o recebimento dos mapas indicados (oriundos via e-mail da entidade cliente), os valores que os compunham eram replicados no papel de trabalho preparado para identificar se os bens estariam a ser depreciados de acordo com as taxas previstas para cada código fiscal atribuído a cada um dos bens, segundo o Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro de 2009. Ainda no mesmo papel de trabalho, verificava-se também a consistência das políticas contabilísticas adotadas em exercícios anteriores, nomeadamente, a aplicação dos duodécimos e o período de vida útil estimado pelo órgão de gestão. Por outras palavras, pretendeu-se auditar se nas contas sujeitas a amortização verificava-se uma taxa de depreciação/amortização razoável, e se existia consistência na sua aplicação ao longo dos períodos, analisando o código fiscal relativo a cada ativo do mapa de depreciações, o ano e mês de aquisição dos ativos, o seu valor de aquisição/reavaliação e as depreciações acumuladas e do exercício constantes nesses mesmos mapas recebidos pela entidade cliente. Além disso, o papel de trabalho foi previamente preparado para, através da inserção dos códigos fiscais, do ano e do respetivo valor de aquisição do ativo, proporcionar uma estimativa da taxa de depreciação, das depreciações anuais e acumuladas, sobre as quais foram realizadas as respetivas comparações com os valores apresentados nos mapas de depreciação. Evidentemente, dada a quantidade de bens que a maioria das empresas tem registado no seu ativo, tornou-se muito difícil fazer uma análise a todos esses ativos, no que concerne a matéria de depreciação/amortização, tendo-se por isso, recorrido ao método da amostragem.

Porventura, no caso de inconsistências detetadas e se os seus efeitos fossem considerados materialmente relevantes no que respeita a estas matérias o auditor relatá-va-os no seu relatório.

Figura 11- Mapa de análise das depreciações praticadas



CLIENTE: ARTINOX - Fábrica Metalurgica, SA — AC\A1A.05

Revisão em: 31-12-2021

Preparado por: Eduardo Tavares
Data: 25/03/22

Testes às depreciações do exercício de 2020 e acumuladas (Quotas Constantes) — Amostragem

Ano de análise: 2021

Estimativa das amortizações do exercício e das amortizações acumuladas a taxas de amortização normais (Auditor)										Mapa (empresa)		Diferença		Observações/ Justificação das diferenças
Conta	Código Fiscal	Descrição	Ano Aquisição	Mês	Valor Aquisição/ Reavaliação	Taxa D.R. 25/2009	Amortização	Amortizações Acumuladas	Quantia Escriturada	Amortizações do Exercício	Amortizações Acumuladas	Amortizações do Exercício	Amortizações Acumuladas	
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2016		19 281,49	10,00%	1 936,15	9 640,75	9 640,75	1 938,15	9 640,73	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2017		51 030,71	10,00%	5 103,07	20 412,28	30 618,43	5 103,07	20 412,28	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2018		1 500,00	10,00%	150,00	450,00	1 050,00	150,00	450,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2005	Edificações ligeiras	2011	12	90 421,60	10,00%	8 288,65	82 132,96	8 288,65	8 288,65	82 132,96	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2005	Edificações ligeiras	2014		6 354,68	10,00%	635,47	4 448,28	1 906,40	635,47	4 448,29	0,00	-0,01	Mapa 32 (1)
	2005	Edificações ligeiras	2021		6 750,00	10,00%	675,00	0,00	6 750,00	675,00	0,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2015	Comerciais e Administrativos	2009	6	490,00	2,00%	9,80	113,52	376,48	9,80	113,52	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2020	Cobertura P/Barrinhos	2004		3 909,01	5,00%	195,18	3 317,98	585,03	195,18	3 318,06	0,00	-0,08	Mapa 32 (1)
	2020	Ligação entre Pavilhões	2011	1	70 092,82	5,00%	3 504,64	35 046,41	35 046,41	3 504,64	35 046,40	0,00	0,01	Mapa 32 (1)
	2020	Estaleiro	2013	11	34 975,86	5,00%	1 748,79	12 533,00	22 442,81	1 748,79	12 533,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2020	Edifícios Industriais	2019		30 750,00	5,00%	1 537,50	3 075,00	27 675,00	1 526,50	3 057,00	9,00	18,00	Mapa 32 (1)
	2045	Obras Pavim.Pedra, CIM.BET	2010	4	16 830,00	5,00%	841,50	9 046,13	7 783,88	841,50	9 046,13	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1030	Equipamento Soldadura	2019		5 600,00	20,00%	1 120,00	2 240,00	3 360,00	1 120,00	2 240,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2011	10	15 000,00	10,00%	1 125,00	13 875,00	1 125,00	1 125,00	13 875,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2012		7 386,03	10,00%	738,60	6 647,40	738,63	738,60	6 647,43	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1060	Outras Maq.Uso Específico	2019		5 850,00	14,28%	835,38	1 670,76	4 179,24	835,38	1 670,76	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1060	Outras Maq.Uso Específico	2021		108 700,00	14,28%	15 522,36	0,00	108 700,00	15 522,36	0,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1070	Ferram.Utens.Uso Específ.	2019		5 934,74	33,33%	1 978,25	3 956,49	1 978,25	1 978,66	3 956,08	-0,41	0,41	Mapa 32 (1)
	1070	Ferram.Utens.Uso Específ.	2020		3 600,00	33,33%	1 200,00	1 200,00	2 400,00	1 199,87	1 199,87	0,13	0,13	Mapa 32 (1)
	1070	Ferram.Utens.Uso Específ.	2021		3 250,00	33,33%	1 083,33	0,00	3 250,00	1 083,22	0,00	0,11	0,00	Mapa 32 (1)
	2375	Opel Movano Van AE-33-PO Lig.Merc	2020		23 197,43	25,00%	5 796,86	5 796,86	17 390,57	5 796,86	5 796,86	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2210	Apar. Ar Condicionado	2016		2 220,00	12,50%	277,50	1 387,50	832,50	277,50	1 387,50	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	2340	Computadores	2021		1 869,10	33,33%	623,03	0,00	1 869,10	622,98	0,00	0,05	0,00	Mapa 32 (1)
	2430	Mobiliário	2019		1 797,77	12,50%	224,72	449,44	1 348,33	224,72	449,44	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2015		37 134,10	10,00%	3 713,41	22 280,46	14 853,64	3 713,41	22 280,46	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2016		8 177,50	10,00%	817,75	4 088,75	4 088,75	817,75	4 088,75	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1055	Maq.P/Corte Chapa Magnet	2017		300 000,00	20,00%	60 000,00	240 000,00	60 000,00	60 000,00	240 000,00	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1060	Outras Maq.Uso Específico	2016		4 980,00	14,28%	711,14	3 555,72	1 424,28	711,14	3 555,73	0,00	0,00	Mapa 32 (1)
	1060	Outras Maq.Uso Específico	2017		11 848,70	14,28%	1 691,99	6 767,98	5 080,72	1 691,99	6 767,96	0,00	0,02	Mapa 32 (1)
	2210	Apar.Ar Condicionado	2017		1 301,50	12,50%	162,69	650,76	650,74	162,69	650,76	0,00	-0,01	Mapa 32 (1)
	1035	Outras Inst.Ind. Uso Espec	2018		15 052,01	10,00%	1 505,20	4 515,60	10 536,41	1 597,52	8 701,94	-92,32	-4 186,34	Mapa 32 (2)
	1060	Outras Maq.Uso Específico	2018		94 500,00	9,49%	8 968,05	26 904,15	67 595,85	8 968,78	69 377,39	-0,73	-42 473,24	
	2200	Aparelhagem e Maquinas Eletrónicas	2018		3 943,14	10,80%	425,86	1 277,58	2 665,56	425,86	3 091,42	0,00	-1 813,84	
	2415	Equip.Public.Col.Via Publ	2019		2 400,00	12,50%	300,00	900,00	1 500,00	243,71	1 630,13	56,29	-730,13	Mapa 32 (2)
					996 112,60		133 438,87	528 380,73	467 731,87	133 456,75	577 555,79	-17,88	-49 175,06	

AFT	Dep. Período	Dep. Acumuladas
Dep. Empresa	133 456,75	577 555,79
Dep. Auditor	133 438,87	528 380,73
Diferença	-17,88	-49 175,06

Balancete	133 456,75	2 973 285,37
% Testada	99,99%	17,77%

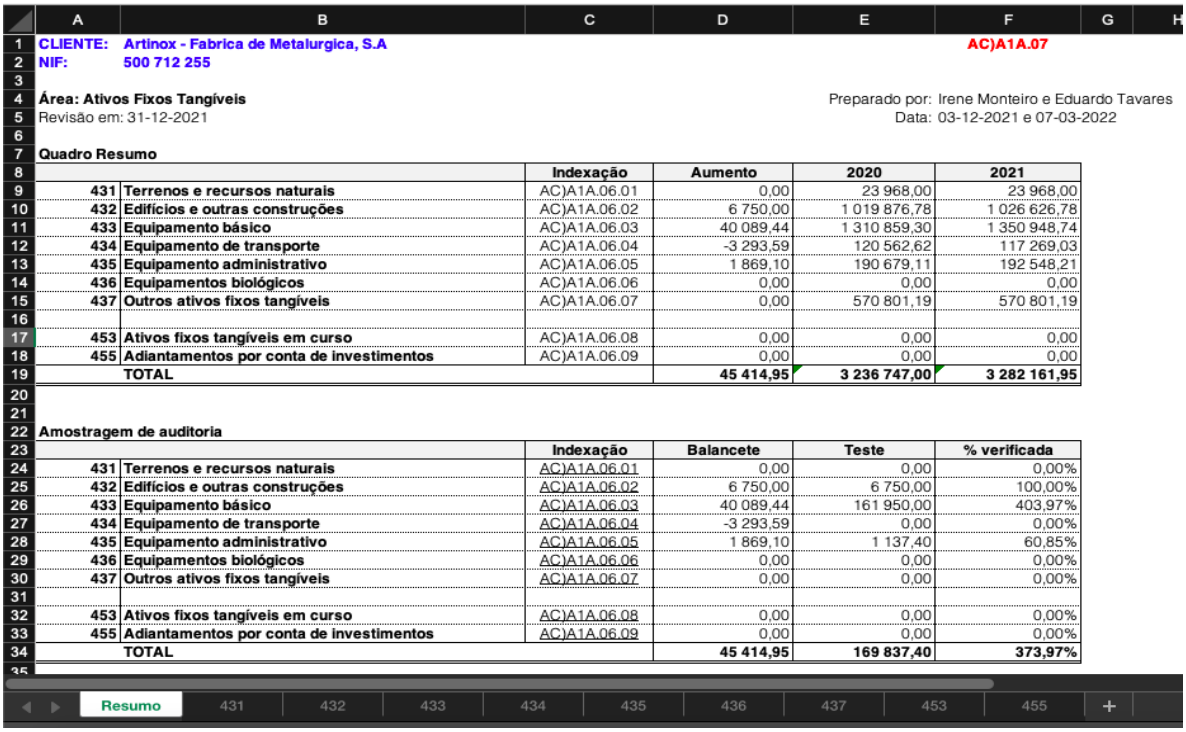
Fonte: Papel de trabalho da entidade acolhedora

3.3.2.2 Análise das adições

Seguidamente, a análise efetuada agora com base noutro mapa de trabalho, consistia em comparar os montantes contabilizados na rubrica de AFT com os valores do ano anterior para se identificarem variações, isto é, identificar se existiram aquisições, alienações ou abates. Existindo aquisições era necessário confirmar se estas estavam adequadamente suportadas e valorizadas, através da recolha de uma amostra de faturas que suportassem essas mesmas aquisições (faturas correspondentes a aquisições com valor mais elevado). Para o preenchimento do papel de trabalho subjacente a este procedimento eram também verificadas as seguintes informações: a data da fatura; o número de contribuinte da empresa e do respetivo fornecedor; o descritivo da fatura; o valor da fatura, e se esta cumpria a condição para reconhecimento de AFT.

O procedimento realizado na verificação das alienações de AFT foi semelhante ao realizado nas aquisições, tendo sido efetuado através da análise às faturas de venda e da respetiva contabilização de desreconhecimento dos AFT.

Figura 12- Mapa de aquisições de Ativos Fixos Tangiveis



CLIENTE:	Artinox - Fabrica de Metalurgica, S.A				AC)A1A.07	
NIF:	500 712 255					
Área: Ativos Fixos Tangíveis				Preparado por: Irene Monteiro e Eduardo Tavares		
Revisão em: 31-12-2021				Data: 03-12-2021 e 07-03-2022		
Quadro Resumo						
		Indexação	Aumento	2020	2021	
431	Terrenos e recursos naturais	AC)A1A.06.01	0,00	23 968,00	23 968,00	
432	Edifícios e outras construções	AC)A1A.06.02	6 750,00	1 019 876,78	1 026 626,78	
433	Equipamento básico	AC)A1A.06.03	40 089,44	1 310 859,30	1 350 948,74	
434	Equipamento de transporte	AC)A1A.06.04	-3 293,59	120 562,62	117 269,03	
435	Equipamento administrativo	AC)A1A.06.05	1 869,10	190 679,11	192 548,21	
436	Equipamentos biológicos	AC)A1A.06.06	0,00	0,00	0,00	
437	Outros ativos fixos tangíveis	AC)A1A.06.07	0,00	570 801,19	570 801,19	
453	Ativos fixos tangíveis em curso	AC)A1A.06.08	0,00	0,00	0,00	
455	Adiantamentos por conta de investimentos	AC)A1A.06.09	0,00	0,00	0,00	
	TOTAL		45 414,95	3 236 747,00	3 282 161,95	
Amostragem de auditoria						
		Indexação	Balancete	Teste	% verificada	
431	Terrenos e recursos naturais	AC)A1A.06.01	0,00	0,00	0,00%	
432	Edifícios e outras construções	AC)A1A.06.02	6 750,00	6 750,00	100,00%	
433	Equipamento básico	AC)A1A.06.03	40 089,44	161 950,00	403,97%	
434	Equipamento de transporte	AC)A1A.06.04	-3 293,59	0,00	0,00%	
435	Equipamento administrativo	AC)A1A.06.05	1 869,10	1 137,40	60,85%	
436	Equipamentos biológicos	AC)A1A.06.06	0,00	0,00	0,00%	
437	Outros ativos fixos tangíveis	AC)A1A.06.07	0,00	0,00	0,00%	
453	Ativos fixos tangíveis em curso	AC)A1A.06.08	0,00	0,00	0,00%	
455	Adiantamentos por conta de investimentos	AC)A1A.06.09	0,00	0,00	0,00%	
	TOTAL		45 414,95	169 837,40	373,97%	

Resumo | 431 | 432 | 433 | 434 | 435 | 436 | 437 | 453 | 455

Fonte: Papel de trabalho a entidade acolhedora

3.3.2.3 Controlo de bens móveis e imóveis

Além da análise das depreciações/amortizações praticadas, foram realizados outros testes relativos aos AFT e aos AI, através do processo de inspeção documental.

Foi feito um controlo aos bens móveis e imóveis que as empresas clientes possuíam à data dos trabalhos executados para o fecho das suas contas. Para tal, numa primeira fase, acedia-se ao Portal das Finanças com o intuito de perceber quais os bens móveis e imóveis que se encontravam em nome da entidade podendo assim proceder-se à verificação da sua existência e do seu registo contabilístico. Adicionalmente, depois de se verificar quais os bens que o portal das finanças indicava pertencerem à entidade, e em relação aos bens imóveis, foi executado um teste que permitia saber se existia indícios de imparidade. Para isso, foi comparado o valor por m2 da área do terreno e da construção dos imóveis, com um valor médio de outros ativos similares ao analisado, obtido através de pesquisa e julgamento do auditor em regiões geográficas próximas.

3.3.2.4 Mapa de cobertura de seguros

Tendo como suporte os documentos respeitantes aos seguros contratados, elaborou-se um mapa de cobertura de seguros onde se identificava a companhia de seguros, o ramo, o número da apólice correspondente, o valor do recibo, o período coberto bem como o capital seguro. Conforme já referido, é de importância extrema que o valor segurado cubra grande parte do ativo a que se destina, descartando assim a instabilidade do pressuposto da continuidade. Por último, em relação aos bens móveis foram apenas controlados a data de aquisição, o custo e a presença destes nos mapas de depreciações e no Portal das Finanças, elaborando-se também um mapa de cobertura do valor segurado semelhante ao dos bens imóveis.

3.3.3 A2A – Inventários

De acordo com o §6 da NCRF 18 – Inventários, são ativos: i) detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial; ii) no processo de produção para tal venda; ou iii) na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços. Quanto à sua mensuração refere a norma no seu §9 que devem ser mensurados pelo custo (aquisição ou produção) ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Entende-se por custo, todos os custos de compra, conversão (transformação) e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais. Por seu lado, o valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

Adicionalmente, deverão ser feitos testes de imparidade ao longo dos exercícios económicos, registando uma imparidade em inventários sempre que a quantia resultante da aplicação do critério de mensuração for inferior à quantia registada.

3.3.3.1 Contagens físicas

As contagens físicas ao inventário constituíram o primeiro trabalho de campo realizado. Passam por um procedimento de auditoria de observação e acompanhamento do processo de contagem enquanto alguns dos trabalhadores das entidades clientes

procedem à inventariação. O objetivo último consiste em verificar se os artigos contados se encontram efetivamente no inventário. Numa fase inicial, era necessário conciliar com a entidade cliente a melhor data e os tramites mais adequados para que o auditor pudesse deslocar-se às instalações, o que era conseguido através do envio de uma carta, solicitando informações como: i) a data da realização das contagens; ii) natureza das contagens; iii) procedimentos que irão ser adotados; iv) composição das equipas de contagem; e v) se têm, ou não, inventários em poder de terceiros e em caso afirmativo, descrever a forma do controlo desses bens.

Para o acompanhamento das contagens, o auditor munia-se de folhas de contagem nas quais registava informações relativas a cada produto contado, tais como as quantidades contadas, unidade de contagem, código do produto, bem como algumas informações pertinentes acerca do seu estado de conservação de modo a que fosse possível identificar os artigos contados com os existentes nos inventários enviados pela entidade. Nas entidades que continham diversos armazéns para o devido acondicionamento dos inventários, era pertinente colocar na folha de contagem o nome/número de armazém onde tal se encontrava. Além do mais, apesar da obrigação do auditor atestar a veracidade física dos inventários, a deslocação às empresas para o devido efeito, fortalecia o conhecimento da entidade, uma vez que fica claro quais os produtos produzidos e/ou comercializados, a forma como as equipas colaboram para essa contagem e se dominam ou não a pré-disposição e acomodação desses inventários. No entanto, nem sempre foi possível acompanhar as contagens de todas as empresas, devido ao facto de o número de entidades cliente ultrapassar em larga escala os recursos humanos disponíveis, sendo nestes casos elaborada uma recontagem dos bens, partindo de uma amostra constituída por bens que apresentem na respetiva listagem as maiores quantidades e os maiores valores de preço unitário, sendo selecionados ainda, de forma aleatória alguns deles, quando o auditor se encontrava no armazém a acompanhar tais contagens.

3.3.3.2 Teste às contagens físicas

Posteriormente, aquando da receção da lista de inventários do final do período da entidade cliente, testou-se a eminente concordância entre as quantidades contadas pela entidade e aquelas que foram contadas pelo auditor. Desta forma, era replicado no papel de trabalho todos os artigos contados pelo auditor, colocando-se o código do artigo, a sua

natureza (matéria-prima, produto acabado, mercadoria, etc.), bem como as quantidades, para cada um desses artigos.

Comparativamente, para esses artigos colocava-se as quantidades que a empresa afirmava existirem, apurando-se por diferença as discrepâncias entre o auditor e a entidade. Adicionalmente, para um reforço em termos comparativos colocava-se o custo unitário de cada artigo, e caso existisse diferença entre as quantidades contadas, apurava-se o valor em termos monetários dessa diferença.

Como a realização deste teste tinha como base de trabalho apenas os artigos que o auditor conseguiu contar, no final da sua realização apurava-se a amostra testada através do produto das quantidades contadas pelo preço unitário das mesmas, bem como o peso dessa amostra no total do inventário. Além disso, no caso de existir discrepâncias entre a quantidade contada pelo auditor e a quantidade indicada pela entidade, era possível projetar o valor dessas diferenças (através da extrapolação da amostra), no valor total do inventário. As diferenças que levassem a distorções materialmente relevantes, deveriam ser devidamente fundamentadas.

3.3.3.3 Comparação de inventário

O teste de comparação tinha como principal funcionalidade a confirmação da existência de incoerências entre o valor total dos inventários recebidos (desagregado por natureza do inventário, como produtos acabados e intermédios, produtos e trabalhos em curso, mercadorias, etc.) e o valor inscrito no balancete. No caso de existirem diferenças, verificava-se o seu peso em relação ao total do inventário, e se se tratasse de valores materialmente relevantes eram pedidos ao cliente a justificação de tal.

3.3.3.4 Teste aritmétrico ao inventário

Este teste tinha como finalidade última analisar os inventários compilados que eram enviados pelas empresas clientes. Desta forma, era replicado nessa folha de trabalho a totalidade do inventário, colocando-se para cada um desses artigos, o seu código, descrição, quantidade, preço unitário, bem como o valor total. Utilizando o código de cada artigo era possível despistar um conjunto de situações que poderiam colocar em causa a veracidade da lista de inventários elaborada pela entidade cliente. Por um lado, era possível confirmar se existiam artigos com quantidades negativas ou preços unitários negativos, mas com valor total, por outro lado poderíamos também confirmar se o produto

entre as quantidades contadas e o seu respetivo preço unitário igualavam o valor total. Além disso, existiam entidades que para um devido acondicionamento dos inventários colocavam artigos com o mesmo código em armazéns diferentes o que fazia com que na folha de contagem dos inventários esse código pudesse existir em vários sítios, contudo o papel de trabalho permitia verificar se estávamos perante tal situação ou não.

Na eventualidade de estarmos perante iguais códigos de artigos por diversos armazéns e por consequência várias vezes nas folhas de contagem, tornava-se útil construir uma tabela dinâmica, que compilasse todos esses códigos de artigo dispersos.

3.3.3.5 Corte de Compras e Vendas (Cut-off)

Quanto ao seu objetivo, o corte de operações destina-se a verificar se uma determinada transação ou operação ocorreu antes ou depois de um determinado período. A elaboração destes testes é de extrema importância para o auditor obter uma segurança razoável no que toca à correta contabilização na compra e venda de artigos do inventário, permitindo também auditar uma possível subavaliação do inventário.

Na data de fecho de contas, este teste releva ainda maior importância, permitindo verificar se os artigos contabilizados na compra ou na venda se encontravam mensurados no inventário pelo valor da respetiva transação e se de facto se encontravam no inventário.

No que toca ao corte de operações de compra, o seu objetivo passa por confirmar, por um lado, que todas as encomendas recebidas até à data da contagem ou até 31 de dezembro, foram incluídas no inventário e que as correspondentes faturas de fornecedores foram registadas como um passivo no período que findou nessa mesma data e, por outro lado, que não foram considerados passivos correspondentes a encomendas não rececionadas. Para tal, eram recolhidas ou em alternativa solicitadas à entidade cliente as últimas dez faturas de compra do ano contabilístico, visto serem as mais próximas do final do mesmo, tendo-se por vezes que solicitar de igual forma as notas de encomenda associadas a essas faturas, pelo facto do código de artigo do fornecedor ser diferente do código utilizado pela entidade para identificar os artigos adquiridos.

A elaboração do papel de trabalho passa por colocar informações de cada uma dessas dez faturas recolhidas, como o código do artigo, o seu fornecedor, a descrição do bem adquirido, o número, data, quantidade, bem como o seu preço unitário líquido. De

seguida, através desse código é dada a indicação da quantidade existente em inventário desse artigo, à data de 31 de dezembro, bem como o preço unitário constante no inventário para a sua valorização. Como tal, foi possível estabelecer uma comparação com a eventual diferença, não só da quantidade de um determinado artigo que se encontrava no inventário, mas também entre o preço de custo unitário contabilizado no inventário e o valor unitário presente na respetiva fatura de compra, o que possibilitou a análise de uma estimativa do valor de inventário que estaria em excesso ou em falta, resultante da diferença apurada.

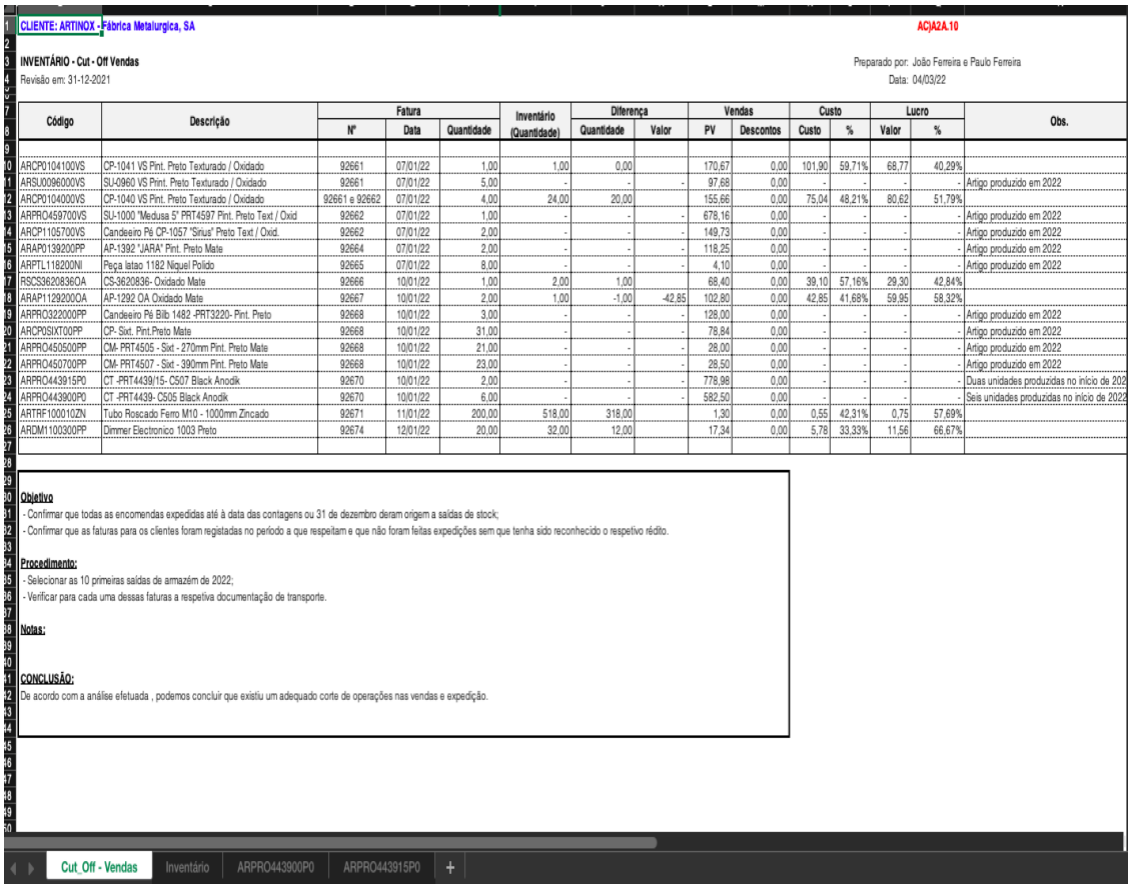
A conclusão "desejada" quanto aos artigos adquiridos, consiste em verificar que a quantidade existente em inventário à data de 31 de dezembro é igual ou superior à última fatura de compra selecionada, e que a valorização no inventário via preço unitário é concordante com o praticado na fatura de compra. Por outro lado, no caso de o valor em inventário ser diferente do adquirido, isto é, a quantidade em inventário ser inferior à quantidade adquirida via última fatura de compra, ou até mesmo a sua inexistência em inventário era necessário obter, junto da empresa, o extrato do produto em questão com as respetivas saídas e entradas do produto em armazém, de modo a perceber a causa dessa diferença. As causas mais comuns que justificavam essa discrepância podiam dever-se ao facto de o artigo ter sido vendido ou consumido ainda nesse ano, ou numa outra hipótese as quantidades terem sido mal inseridas no inventário.

Analogamente, no que toca ao teste de corte de operações de venda, o objetivo é semelhante ao do teste ao corte de operações de compra: confirmar que todas as encomendas expedidas até à data das contagens ou 31 de dezembro deram origem a saídas de stocks (isto é, analisar se os artigos vendidos e expedidos se encontravam efetivamente no inventário e com quantidades suficientes para justificar determinada venda) bem como confirmar que as faturas para os clientes foram registadas no período a que respeitam e que não foram feitas expedições sem que tenha sido reconhecido o respetivo rédito. O procedimento é semelhante aquele que foi adotado para o corte de compras, começando-se por recolher ou solicitar ao cliente as dez primeiras faturas de venda do ano subsequente ao auditado. Com as faturas em posse, e depois de introduzidos todos os dados de cada uma delas, conforme aquilo que foi feito no mapa de trabalho de corte de compras, foram analisadas as quantidades vendidas presentes nessas faturas, junto com a informação do lucro correspondente a cada um desses artigos vendidos, através da

comparação do preço de compra unitário contabilizado no inventário com o preço de venda unitário.

O desfecho expectável, consiste em observar se as quantidades em inventário são suficientes para fazer face às quantidades constantes das faturas de venda. Em caso de discrepâncias foi também necessário pedir o extrato dos artigos para despiste dessa diferença. As situações mais comuns que estão na base da justificação dessas discrepâncias passam por artigos que foram produzidos ou comprados no ano subsequente e como tal vendidos nesse ano, sendo nestes casos necessário um documento de suporte legal que espelhe a entrada em armazém que possibilitou e justificou a posterior venda. Com essa informação, foi necessário proceder à sua análise e, no caso de tudo estar de acordo, justificar a diferença no papel de trabalho com a prova obtida.

Figura 13- Mapa de corte de operações



CLIENTE: ARTINOX - Fábrica Metalurgica, SA — AC)A2A.10

INVENTÁRIO - Cut - Off Vendas
Revisão em: 31-12-2021
Preparado por: João Ferreira e Paulo Ferreira
Data: 04/03/22

Código	Descrição	Fatura			Inventário	Diferença		Vendas		Custo		Lucro		Obs.
		Nº	Data	Quantidade	(Quantidade)	Quantidade	Valor	PV	Descontos	Custo	%	Valor	%	
ARCP0104100VS	CP-1041 VS Pint. Preto Texturado / Oxidado	92661	07/01/22	1,00	1,00	0,00		170,67	0,00	101,90	59,71%	68,77	40,29%	
ARSU0096000VS	SU-0960 VS Pint. Preto Texturado / Oxidado	92661	07/01/22	5,00	-	-	-	97,68	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARCP0104000VS	CP-1040 VS Pint. Preto Texturado / Oxidado	92661 e 92662	07/01/22	4,00	24,00	20,00		155,66	0,00	75,04	48,21%	80,62	51,79%	
ARPRO459700VS	SU-1000 "Medusa 5" PRT4597 Pint. Preto Text / Oxid	92662	07/01/22	1,00	-	-	-	678,16	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARCP1105700VS	Candeeiro Pé CP-1057 "Sirius" Preto Text / Oxid.	92662	07/01/22	2,00	-	-	-	149,73	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARAP0139200PP	AP-1392 "JARA" Pint. Preto Mate	92664	07/01/22	2,00	-	-	-	118,25	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARPTL118200NI	Peça latao 1182 Niquel Polido	92665	07/01/22	8,00	-	-	-	4,10	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
RSCS3620836OA	CS-3620836- Oxidado Mate	92666	10/01/22	1,00	2,00	1,00		68,40	0,00	39,10	57,16%	29,30	42,84%	
ARAP1129200OA	AP-1292 OA Oxidado Mate	92667	10/01/22	2,00	1,00	-1,00	-42,85	102,80	0,00	42,85	41,68%	59,95	58,32%	
ARPRO322000PP	Candeeiro Pé Bilb 1482 -PRT3220- Pint. Preto	92668	10/01/22	3,00	-	-	-	128,00	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARCP0SIXT00PP	CP- Sixt. Pint.Preto Mate	92668	10/01/22	31,00	-	-	-	79,84	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARPRO450500PP	CM- PRT4505 - Sixt - 270mm Pint. Preto Mate	92668	10/01/22	21,00	-	-	-	28,00	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARPRO450700PP	CM- PRT4507 - Sixt - 390mm Pint. Preto Mate	92668	10/01/22	23,00	-	-	-	28,50	0,00	-	-	-	-	Artigo produzido em 2022
ARPRO443915P0	CT -PRT4439/15- C507 Black Anodik	92670	10/01/22	2,00	-	-	-	778,98	0,00	-	-	-	-	Duas unidades produzidas no início de 202
ARPRO443900P0	CT -PRT4439- C505 Black Anodik	92670	10/01/22	6,00	-	-	-	582,50	0,00	-	-	-	-	Seis unidades produzidas no início de 2022
ARTRF1000102N	Tubo Roscado Ferro M10 - 1000mm Zincado	92671	11/01/22	200,00	518,00	318,00		1,30	0,00	0,55	42,31%	0,75	57,69%	
ARDM1100300PP	Dimmer Electronico 1003 Preto	92674	12/01/22	20,00	32,00	12,00		17,34	0,00	5,78	33,33%	11,56	66,67%	

Objetivo
- Confirmar que todas as encomendas expedidas até à data das contagens ou 31 de dezembro deram origem a saídas de stock;
- Confirmar que as faturas para os clientes foram registadas no período a que respeitam e que não foram feitas expedições sem que tenha sido reconhecido o respetivo rédito.

Procedimento:
- Selecionar as 10 primeiras saídas de armazém de 2022;
- Verificar para cada uma dessas faturas a respetiva documentação de transporte.

Notas:

CONCLUSÃO:
De acordo com a análise efetuada , podemos concluir que existiu um adequado corte de operações nas vendas e expedição.

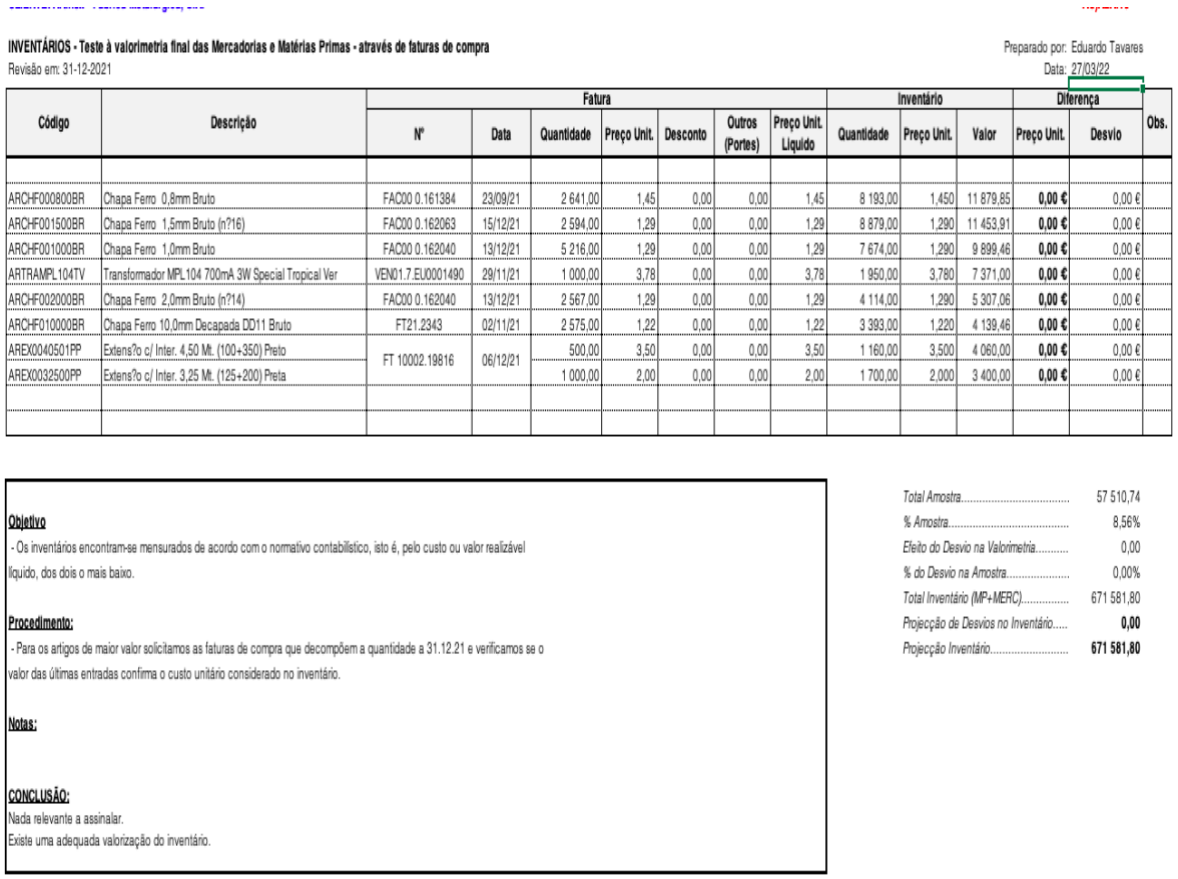
Cut_Off - Vendas | Inventário | ARPRO443900P0 | ARPRO443915P0 | +

Fonte: Papel de trabalho da entidade acolhedora

3.3.3.6 Teste à valorimetria

O teste à mensuração dos inventários, tem como objetivo último perceber se os inventários se encontram mensurados de acordo com o normativo contabilístico aplicável, isto é, pelo seu custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. A sua elaboração foi feita de duas formas, por um lado construiu-se o mapa com base nas faturas de compra dos principias artigos com maior valor no inventário, recolhidas aquando de uma visita ou em alternativa solicitado o seu envio, por outro lado elaborou-se novamente o mesmo mapa, mas com base no mapa de compras fornecido pela entidade. No mapa elaborado com base em faturas de compra eram inseridas informações das faturas, como o código do artigo, descritivo, número de fatura, data, quantidade e preço unitário líquido, o que permitia comparar para esse código de artigo o preço unitário contabilizado no inventário. No caso do teste elaborado via mapa de compras apenas era colocado os artigos que constavam desse mapa e cruzava-se com o inventário conforme no teste elaborado com base em faturas de compra. No final do papel de trabalho, encontrou-se uma projeção do desvio no inventário total da entidade, partindo do total da amostra sobre o total do inventário e da percentagem de desvio resultante desse teste.

Figura 14- Mapa de Teste à Volirametria



INVENTÁRIOS - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias Primas - através de faturas de compra

Revisão em: 31-12-2021

Preparado por: Eduardo Tavares

Data: 27/03/22

Código	Descrição	Fatura							Inventário			Diferença		Obs.
		Nº	Data	Quantidade	Preço Unit.	Desconto	Outros (Portes)	Preço Unit. Líquido	Quantidade	Preço Unit.	Valor	Preço Unit.	Desvio	
ARCHF000800BR	Chapa Ferro 0,8mm Bruto	FAC00 0.161384	23/09/21	2 641,00	1,45	0,00	0,00	1,45	8 193,00	1,450	11 879,85	0,00 €	0,00 €	
ARCHF001500BR	Chapa Ferro 1,5mm Bruto (n?16)	FAC00 0.162063	15/12/21	2 594,00	1,29	0,00	0,00	1,29	8 879,00	1,290	11 453,91	0,00 €	0,00 €	
ARCHF001000BR	Chapa Ferro 1,0mm Bruto	FAC00 0.162040	13/12/21	5 216,00	1,29	0,00	0,00	1,29	7 674,00	1,290	9 899,46	0,00 €	0,00 €	
ARTRAMPL104TV	Transformador MPL104 700mA 3W Special Tropical Ver	VEN01.7.EU0001490	29/11/21	1 000,00	3,78	0,00	0,00	3,78	1 950,00	3,780	7 371,00	0,00 €	0,00 €	
ARCHF002000BR	Chapa Ferro 2,0mm Bruto (n?14)	FAC00 0.162040	13/12/21	2 567,00	1,29	0,00	0,00	1,29	4 114,00	1,290	5 307,06	0,00 €	0,00 €	
ARCHF010000BR	Chapa Ferro 10,0mm Decapada DD11 Bruto	FT21.2343	02/11/21	2 575,00	1,22	0,00	0,00	1,22	3 393,00	1,220	4 139,46	0,00 €	0,00 €	
AREX0040501PP	Extens?o c/ Inter. 4,50 Mt. (100+350) Preto	FT 10002.19816	06/12/21	500,00	3,50	0,00	0,00	3,50	1 160,00	3,500	4 060,00	0,00 €	0,00 €	
AREX0032500PP	Extens?o c/ Inter. 3,25 Mt. (125+200) Preta			1 000,00	2,00	0,00	0,00	2,00	1 700,00	2,000	3 400,00	0,00 €	0,00 €	

Objetivo

- Os inventários encontram-se mensurados de acordo com o normativo contabilístico, isto é, pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Procedimento:

- Para os artigos de maior valor solicitamos as faturas de compra que decompõem a quantidade a 31.12.21 e verificamos se o valor das últimas entradas confirma o custo unitário considerado no inventário.

Notas:

CONCLUSÃO:

Nada relevante a assinalar.

Existe uma adequada valorização do inventário.

Total Amostra	57 510,74
% Amostra	8,56%
Efeito do Desvio na Valorimetria	0,00
% do Desvio na Amostra	0,00%
Total Inventário (MP+MERC)	671 581,80
Projecção de Desvios no Inventário	**0,00**
Projecção Inventário	**671 581,80**

Fonte: Papel de trabalho da entidade acolhedora

3.3.3.7 Teste ao Valor Realizável Líquido - através de mapa de vendas

O teste efetuado ao valor realizável líquido dos artigos constantes no inventário era elaborado tendo por base o mapa de vendas fornecido pela entidade.

Com a elaboração deste papel de trabalho pretendeu-se averiguar possíveis situações de perda por imparidade nesses artigos, por comparação dos preços unitários dos artigos em inventário no final do exercício com os valores constante no mapa de vendas.

Uma possível perda por imparidade num desses artigos será detetada se porventura um desses artigos apresentar um valor contabilizado no inventário superior aquele que se encontre no mapa de vendas, isto é, se houver indícios que a entidade não conseguirá transacionar determinado artigo no mercado pelo menos pelo valor a que o valorizou no seu inventário. Extrapolando os resultados obtidos para o total do inventário, e havendo

um valor de possível perda por imparidade poderá esperar-se qual o valor previsto para apresentar nas demonstrações financeiras no que toca á rubrica de perdas por imparidade em inventários.

3.3.3.8 Stocks sem rotação

O objetivo pretendido ao levar a cabo este teste, passa um pouco por aquilo que se pretendia com o teste ao Valor Realizável Líquido - através de mapa de vendas, ou seja, apurar possíveis imparidades nos stocks. Contudo, a despistagem de tal é agora feita por via da análise aos artigos em stock sem rotação, tendo margem também para uma análise às variações dos custos unitários. Ressalva-se que em alguns casos essas possíveis perdas por imparidade podem não ser necessárias contabilizar, dependendo do tipo e área de negócio de cada empresa. Como tal, o auditor deve recorrer ao seu julgamento profissional e conhecimento da empresa de modo a efetuar as respetivas conclusões.

O procedimento a adotar consiste essencialmente em confrontar os artigos em inventário nos últimos três anos, de forma a apurar os artigos que tenham exatamente as mesmas quantidades, cujo preço unitário não sofreu nenhuma alteração e não existiu vendas durante o ano em análise. Adicionalmente, são confrontados os artigos em inventário nos últimos três anos, de forma a apurar artigos que tenham variações nos custos unitários relevantes e sem justificação. Para tal, foi essencial fazer uso do mapa de vendas da entidade.

Em alguns mapas elaborados ao longo do estágio, e tendo em consideração a conjuntura económica que se fazia sentir mundialmente, verificou-se um considerável número de variações nos custos unitários relevantes, cuja justificação prendia-se pelo facto da subida generalizada do preço dos materiais.

3.3.4 A2C - Clientes e P3A - Fornecedores

Nesta área inserem-se os testes efetuados aos terceiros, nomeadamente os testes aos saldos parados e saldos contranatura. No que toca aos clientes e fornecedores foram efetuados os dois referidos testes, contudo, no que toca aos outros terceiros apenas se realizou o teste aos saldos parados. Ressalve-se que de uma forma breve, designa-se por terceiros todas as entidades singulares ou coletivas, com as quais a empresa se relaciona

e realiza transações quer sejam elas de venda e/ou prestação de serviços, ou via compras quando adquire bens e/ou serviços.

3.3.4.1 Saldos parados

Relativamente ao teste aos saldos parados, este tinha como objetivo identificar os saldos a receber de clientes ou a pagar de fornecedores e ainda de outros devedores e credores, de modo a perceber a existência de saldos com problemas de realização, ou pagamento e perdas por imparidade que foram necessárias reconhecer ou que já se encontravam reconhecidas. Para a sua elaboração, foi necessário obter, através de pedido de elementos à entidade cliente, um balancete de saldos terceiros, com referência à antiguidade de cada um deles para, após discussão com a direção financeira dos casos identificados, apreciar a razoabilidade das imparidades registadas ou que seriam necessárias registar.

3.3.4.2 Saldos contranatura

Já em relação ao teste aos saldos contranatura, foi diretamente dirigido aos fornecedores e clientes, conforme já referido. Para tal, foi necessário o recurso ao mesmo balancete de terceiros da entidade cliente e proceder à seleção dos valores que apresentavam saldo inverso em relação àquele a que normalmente são associados, como é o caso de um saldo de clientes quando se apresenta credor. A partir desta seleção foi necessário proceder à análise da origem de tal saldo, sendo importante, inclusive, a apreciação do saldo do período subsequente relativamente ao período da auditoria, de maneira a perceber se foi regularizado.

Direcionando-se esta área aos terceiros, fez sentido incluir aqui, o procedimento de auditoria designado por circularização a terceiros. De forma sucinta, o processo de circularização tem como objetivo a obtenção e a avaliação de prova através das respostas dadas por esses terceiros. Dito de outra forma, a circularização visa confirmar a veracidade dos valores apresentados no balanço existentes ou incorridos à, ou até à data a que se referem as DF's.

Numa primeira fase, selecionaram-se as entidades a circularizar, nomeadamente os clientes e outros devedores, bem como os fornecedores e outros credores, tendo presente que advogados, sociedades de leasings, seguradoras e bancos, serão à partida sempre

circularizados a 100%. Era realizada através da análise dos clientes e fornecedores que apresentassem saldos mais significativos, assim como os que apresentavam os movimentos acumulados mais elevados, tendo em conta um valor de referência para cada empresa cliente, valor esse que era estipulado com atenção ao risco associado a cada área de terceiros, aliado ao julgamento do auditor. Além disso, eram ainda selecionados, de modo aleatório, um número de vários terceiros, de modo a abranger a seleção a todos os tipos de saldos e formar uma amostra o mais aleatória possível. Para a seleção aleatória foi utilizado o *software* de auditoria *ASD* Auditor, sendo a prova dessa seleção aleatória arquivada num papel de trabalho dinâmico.

Seguidamente, depois de definidas as entidades que iriam ser circularizadas, procedeu-se ao envio das cartas para as entidades-cliente, com o resumo dos terceiros a quem estas deverão enviar a carta, via eletrónica ou via correio registado. No que toca ao conteúdo de tais cartas, há que ter em consideração que as mesmas eram enviadas pedindo uma confirmação reportada à data do balanço (31 de dezembro), sendo que nas cartas enviadas aos clientes era indicado o saldo que a empresa possuía na contabilidade, isto porque se pretendeu testar a asserção existência, verificando se a empresa que está a ser auditada estava ou não a sobreavaliar a divida, contrariamente ás cartas enviadas aos fornecedores que não apresentavam o saldo que a empresa possuía registado, pois pretendeu-se confirmar se todos os passivos se encontravam contabilizados (asserção de plenitude). De igual modo, foi de extrema importância que a entidade cliente provasse ao auditor o envio dessas mesmas cartas aos terceiros, de modo que fosse possível documentar essa prova e arquivá-la devidamente numa pasta denominada “Comprovativos de envio”.

Numa fase final, aguardava-se pela obtenção dessas respostas, que eram enviadas diretamente à CFA, devidamente assinadas, para que se pudesse confrontar com os saldos apresentados na contabilidade da entidade cliente. À medida que as respostas eram recebidas, inseriam-se no ACD, onde constava o saldo contabilístico, o saldo da resposta, a data em que foram circularizados e um *status* final com a descrição do tipo de resposta, permitindo assim um maior controlo sobre toda a circularização. Desta forma, aquando da obtenção dessas respostas, o auditor poderia deparar-se com três tipos de respostas: resposta concordante, resposta discordante e resposta não obtida. No caso de respostas concordantes, o auditor verificava as assinaturas e os saldos, registando-os no papel de trabalho, confirmando a sua concordância e arquivando-as, conforme já referido.

Contrariamente, no caso das respostas discordantes e caso fosse impossível ao auditor chegar à conciliação dos saldos, este contactava a entidade cliente, de modo que esta justificasse a diferença de valores, enviando posteriormente ao auditor para a sua análise.

Por último, quando não se recebia resposta, procedia-se a um segundo envio ou até terceiro envio. Contudo, se nestas tentativas o terceiro voltar a não responder, o auditor deve efetuar procedimentos alternativos, a fim de conseguir validar o saldo da conta, através por exemplo, da observação dos movimentos contabilísticos relativamente a faturas, notas de crédito e pagamentos realizados relativos não só ao período da auditoria, como ao período subsequente ao da circularização de modo a perceber se os saldos foram efetivamente corretos na contabilidade e se esses saldos estavam a ser recebidos/pagos no período seguinte, alcançando assim a prova dos saldos selecionados por meio de métodos alternativos. No caso dos clientes, verifica-se se o valor da divida à data da circularização foi pago posteriormente, enquanto nos fornecedores, os procedimentos alternativos adotados consistiam em analisar os extratos subsequentes à data da circularização verificando se as faturas estavam ou não registadas no período correto.

3.3.5 A2L – Caixa e Depósitos Bancários

De acordo com o art.º 63- C da Lei Geral Tributária, é imposta a obrigatoriedade de os sujeitos passivos de IRC possuírem, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e os recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida.

Os meios financeiros líquidos são os ativos mais vulneráveis podendo ser objeto de utilização não apropriada por parte das pessoas que exerçam funções nessa empresa. No que concerne ao seu tratamento contabilístico, devem ser abordados com base no normativo constante na NCRF 27- Instrumentos Financeiros. Os trabalhos desenvolvidos nesta área focaram-se na vertente de Caixa e na vertente de Bancos.

3.3.5.1 Comparação de Folha de Caixa

Para a prossecução do mapa de trabalho elaborado para a verificação de caixa, numa primeira fase solicitou-se à entidade cliente a folha de caixa com a sua respetiva decomposição, tendo esta de estar assinada pelo órgão de gestão. De seguida, com estes

elementos foram verificados e validados os valores inscritos na mesma, em relação ao que foi apresentado nos registos contabilísticos da entidade, cruzando o valor final de caixa à data com o valor inscrito no balancete. Caso não houvesse cruzamento deste valor, era necessário solicitar à entidade as justificações de tal diferença.

3.3.5.2 Mapa de Controlo de Bancos

Relativamente aos bancos, os testes realizados abordaram uma maior complexidade e profundidade. Como procedimento anterior à realização dos testes, foi necessário circularizar todos os bancos com que a entidade mantinha relações.

Neste sentido, enviaram-se cartas para esses bancos com o pedido de várias informações relativamente à empresa cliente tais como: os saldos e movimentos das contas de que a entidade era titular, todos os tipos de títulos detidos pela empresa em cada entidade bancária, informação sobre todas as pessoas autorizadas a realizar movimentos nas contas, bem como as respetivas condições em que as suas assinaturas foram consideradas válidas para a realização de um determinado movimento, além de outras informações descritas no ponto seguinte relativo aos financiamentos obtidos. Este pedido de informações sobre as contas, tinha como principal objetivo, a confirmação da informação contabilística com a prova externa obtida pela circularização, que, neste caso, assumia um papel preponderante.

Após a obtenção da informação relativa aos bancos, esta foi espelhada no papel de trabalho, efetuando as devidas comparações com a informação contabilística. No caso de as informações não corresponderem ou serem incoerentes, era necessário analisar as reconciliações bancárias da empresa, de modo a identificar as diferenças encontradas. Muitas das vezes, essas diferenças foram relativas a cheques e outros movimentos financeiros depositados ou emitidos e cujo momento do movimento no banco não coincidia com a contabilização do mesmo na contabilidade, pelo que no final do ano havia diferenças nos saldos das contas bancárias e contabilísticas. Foi então necessário o auditor analisar e perceber o porquê de os movimentos constarem da contabilidade e não dos extratos bancários enviados pela resposta do banco ou vice-versa. Esta área encontra-se intimamente conectada com a área dos meios financeiros líquidos, visto que muita informação é retirada também da circularização realizada às entidades bancárias, como referido anteriormente.

Aquando do envio das cartas de circularização, foi pedido aos bancos que, além das informações anteriormente enunciadas para a análise dos saldos bancários e contabilísticos, enviassem a informação disponível quanto a empréstimos, de qualquer natureza, realizados à entidade cliente. Neste sentido, verificou-se a informação financeira contida nas peças contabilísticas das DF's relativamente aos financiamentos (rubrica de "Financiamentos obtidos").

Como procedimento adicional, foi recolhido o mapa de responsabilidades do Banco de Portugal, o qual continha toda a informação relativamente a financiamentos dos mais diversos tipos, bem como garantias prestadas. Deste modo, caso se verificasse ausência de respostas aquando da circularização aos bancos, o auditor poderia identificar eventuais divergências, entre as informações fornecidas pelo Banco de Portugal com as informações da contabilidade.

Além disso, foi pedida à entidade cliente informação sobre a periodização dos empréstimos e das locações financeiras, ou leasing, as quais foram analisadas dentro do mesmo papel de trabalho, no qual se procedia à identificação da parte corrente e não corrente dos empréstimos obtidos pela empresa. Posteriormente, esta informação foi comparada com a contabilidade e com a informação disponível pelos bancos circularizados, de modo a validar a periodização dos financiamentos obtidos, que poderia, em caso de erro, alterar a interpretação dos rácios financeiros.

3.3.6 P3C- Estado e Outros Entes Públicos

Em relação às rubricas de "Estado e Outros Entes Públicos", foram vários os testes realizados. Os principais foram os testes ao controlo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), às retenções de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e ainda às contribuições para a Segurança Social.

Os testes realizados a esta área das empresas clientes foram testes substantivos que, para a sua realização, foi indispensável a recolha de elementos, que fizessem com que fosse possível obter uma prova suficiente e apropriada, acerca dos processamentos contabilísticos e operações realizadas.

Essa prova foi recolhida através de vários métodos, dos quais se destacam o Portal das Finanças de cada cliente, o pedido de elementos que provasse a veracidade dos saldos apresentados nas DF's por parte do cliente, assim como a recolha de documentos financeiros, contabilísticos e fiscais através de visitas às empresas clientes, quando não foi possível obter essa informação pelo Portal das Finanças.

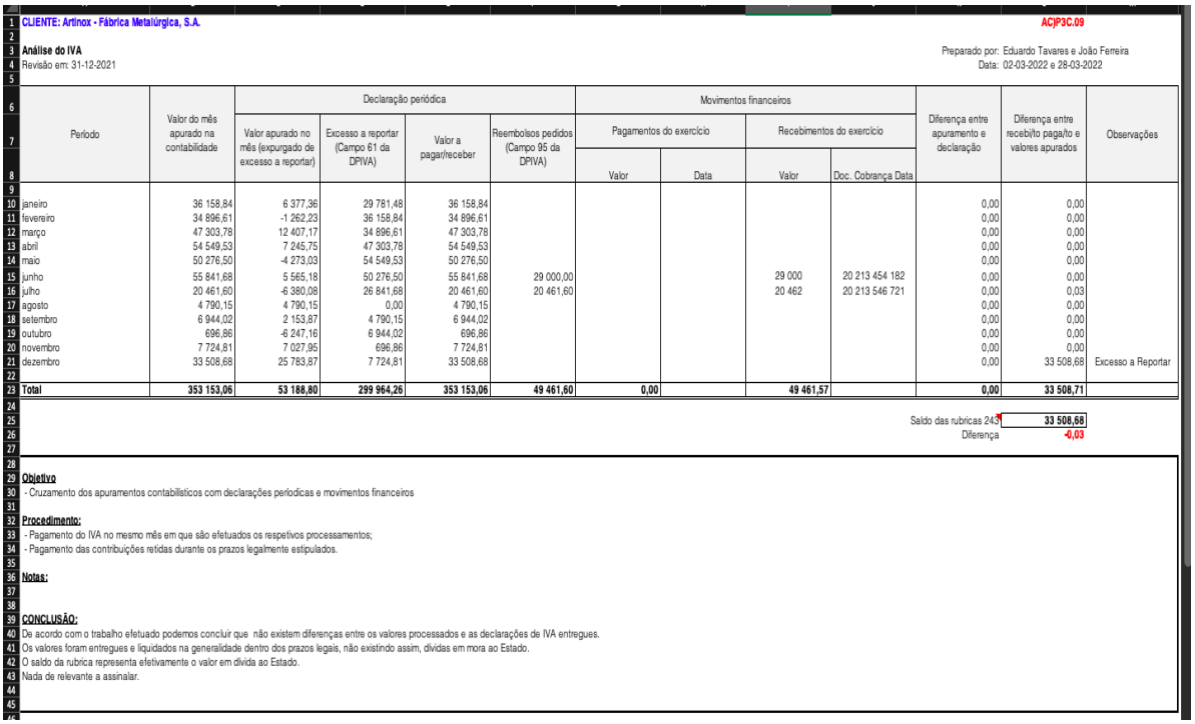
3.3.6.1 Folha controlo IVA

O principal objetivo deste teste passou pela verificação e cruzamento dos apuramentos contabilísticos relativos ao IVA com as declarações periódicas e os movimentos financeiros de regularização do imposto. Para a realização deste teste, foi necessário a recolha das declarações periódicas de IVA, quer a partir do Portal das Finanças quando disponível, quer pela recolha documental acima descrita. Os movimentos financeiros de pagamento foram recolhidos da mesma maneira justificando os saldos e movimentos nos balancetes mensais relativos aos valores do IVA apurados mensalmente e dos extratos contabilísticos ou *SAFT*, a partir dos quais se poderiam obter as informações financeiras dos clientes, necessárias para a prossecução deste teste.

Na elaboração do papel de trabalho foram colocados os valores apurados do IVA em cada mês, os quais se comparavam com o valor apurado na declaração periódica do IVA. Foi ainda possível colocar no papel de trabalho o valor dos movimentos financeiros, de pagamento ou recebimento, relativos ao IVA, por comparação com o valor efetivamente apurado no mês, além de ser possível apurar se os pagamentos das contribuições retidas foram todos efetuados dentro dos prazos legalmente estabelecidos assim como possíveis diferenças entre os valores contabilizados e os efetivamente pagos ou recebidos.

Por fim, foi necessário realizar a comparação do valor em divida ou a receber relativo a este imposto, obtido a partir do teste, com o valor presente na contabilidade, registado na conta de IVA a pagar ou a receber. O teste ao controlo do IVA apresentou como principal limitação a existência de uma grande dependência da receção dos balancetes mensais e/ou o *SAFT* atualizado, o que poderia não acontecer de maneira muito célere.

Figura 15: Mapa de Controlo de IVA



CLIENTE: Artinox - Fábrica Metalúrgica, S.A. AC)P3C.09

Análise do IVA
Revisão em: 31-12-2021

Preparado por: Eduardo Tavares e João Ferreira
Data: 02-03-2022 e 28-03-2022

Período	Valor do mês apurado na contabilidade	Declaração periódica				Movimentos financeiros				Diferença entre apuramento e declaração	Diferença entre recebi/to paga/to e valores apurados	Observações
		Valor apurado no mês (expurgado de excesso a reportar)	Excesso a reportar (Campo 61 da DPIVA)	Valor a pagar/receber	Reembolsos pedidos (Campo 95 da DPIVA)	Pagamentos do exercício		Recebimentos do exercício				
						Valor	Data	Valor	Doc. Cobrança Data			
janeiro	36 158,84	6 377,36	29 781,48	36 158,84						0,00	0,00	
fevereiro	34 896,61	-1 262,23	36 158,84	34 896,61						0,00	0,00	
março	47 303,78	12 407,17	34 896,61	47 303,78						0,00	0,00	
abril	54 549,53	7 245,75	47 303,78	54 549,53						0,00	0,00	
maio	50 276,50	-4 273,03	54 549,53	50 276,50						0,00	0,00	
junho	55 841,68	5 565,18	50 276,50	55 841,68	29 000,00			29 000	20 213 454 182	0,00	0,00	
julho	20 461,60	-6 380,08	26 841,68	20 461,60	20 461,60			20 462	20 213 546 721	0,00	0,03	
agosto	4 790,15	4 790,15	0,00	4 790,15						0,00	0,00	
setembro	6 944,02	2 153,87	4 790,15	6 944,02						0,00	0,00	
outubro	696,86	-6 247,16	6 944,02	696,86						0,00	0,00	
novembro	7 724,81	7 027,95	696,86	7 724,81						0,00	0,00	
dezembro	33 508,68	25 783,87	7 724,81	33 508,68						0,00	33 508,68	Excesso a Reportar
Total	**353 153,06**	**53 188,80**	**299 964,26**	**353 153,06**	**49 461,60**	**0,00**		**49 461,57**		**0,00**	**33 508,71**	

Saldo das rubricas 243: 33 508,68
Diferença -0,03

Objetivo
- Cruzamento dos apuramentos contabilísticos com declarações periódicas e movimentos financeiros

Procedimento:
- Pagamento do IVA no mesmo mês em que são efetuados os respetivos processamentos;
- Pagamento das contribuições retidas durante os prazos legalmente estipulados.

Notas:

CONCLUSÃO:
De acordo com o trabalho efetuado podemos concluir que não existem diferenças entre os valores processados e as declarações de IVA entregues.
Os valores foram entregues e liquidados na generalidade dentro dos prazos legais, não existindo assim, dívidas em mora ao Estado.
O saldo da rubrica representa efetivamente o valor em dívida ao Estado.
Nada de relevante a assinalar.

Fonte: Papel de trabalho da entidade acolhedora

3.3.6.2 Folha controlo das retenções IRS e Segurança Social

O objetivo principal destes dois testes, cujo procedimento é bastante semelhante, passou por analisar os movimentos ocorridos nas rubricas de "Contribuições para a Segurança Social" e de "Retenção de Impostos sobre o Rendimento", tendo em conta os valores apresentados nas declarações respetivas, de modo a perceber se tais valores foram efetivamente pagos. Para proceder ao teste às retenções do IRS, foi necessário recolher, através da visita à entidade cliente ou através do Portal das Finanças, se devidamente disponível pelo cliente, os documentos relativos às declarações de IRS, além dos documentos bancários de pagamentos efetuados, com a respetiva data. Por outro lado, no que toca às declarações relativas à Segurança Social, estas apenas foram recolhidas nas empresas clientes ou solicitadas às mesmas.

Após a recolha dos elementos supramencionados, os valores referentes a estes foram inseridos nos papéis de trabalho respetivos, de modo a estabelecer uma comparação entre estes e os valores apresentados pelos balancetes mensais, ou, no caso da falta destes, pelo

SAFT da empresa cliente, através dos extratos adaptados nas rubricas respetivas a cada teste. Essas rubricas referiam-se à conta de "Retenção de Impostos sobre Rendimentos" no caso do IRS e de "Contribuições para a Segurança Social" quanto à Segurança Social, juntamente com as contas "Remunerações dos órgãos sociais" e "Remunerações do pessoal", além dos respetivos "Acréscimos" e "Diferimentos" de remunerações do ano, para perceber se os valores referentes aos gastos com o pessoal, e cujos montantes deveriam ser retidos no que toca a Segurança Social e IRS, foram corretamente retidos no seu conjunto. Foi ainda possível obter uma comparação do valor processado e declarado com o efetivamente pago, de modo a obter possíveis diferenças. Nos casos de diferenças relevantes, estas deviam ser questionadas junto da entidade cliente.

Figura 16: Mapa de pagamentos à Segurança Social

CLIENTE: Artinox - Fábrica Metalurgica, S.A. — AC)P3C.10

Análise da Segurança Social — Preparado por: Irene Monteiro e Eduardo Tavares
Revisão em: 31-12-2021 — Data: 03-12-2021 a 02-03-2022

DESCRIÇÃO	Valor 245	Pagamentos Valor	Guia	Data	Local	Diferença	Obs.
janeiro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	15 796,36	15 796,26	*	19/02/21	BPI	0,10	
fevereiro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 396,51	16 396,43	*	22/03/21	BPI	0,08	
março							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 746,94	16 746,88	*	20/04/21	BPI	0,06	
abril							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	17 074,91	17 074,86	*	20/05/21	BPI	0,05	
maio							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 450,87	16 450,79	*	21/06/21	BPI	0,08	
junho							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 646,63	16 646,60	*	20/07/21	BPI	0,03	
julho							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 447,98	16 447,94	*	13/08/21	BPI	0,04	
agosto							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	32 212,95	32 212,76	*	20/09/21	BPI	0,19	
setembro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 215,21	16 215,15	*	20/10/21	BPI	0,06	
outubro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	17 407,02	17 406,94	*	19/11/21	BPI	0,08	
novembro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	35 125,18	17 718,24	*	20/12/21	BPI	17 406,94	
dezembro							
Orgãos Sociais							
1.º Emprego							
Geral	16 154,10	33 479,75	*	20/01/22	BPI	-17 325,65	
Total	232 664,66	232 582,60				82,06	
Saldo da conta # 24.5 em 31/dezembro de 2021		33 479,94					
Diferença		-0,19					

Fonte: Mapa de trabalho da entidade acolhedora

3.3.6.3 RG- Fornecimento e Serviços Externos, RN- Outros Rendimentos e RO- Outros gastos

Nestas áreas de análise, foi utilizado o método de inspeção documental dos elementos e documentos recolhidos aquando das visitas realizadas ao cliente. O objetivo consistia

em analisar esses documentos como suporte às asserções das DF's, através de testes de revisão analítica.Verifica-se aqui, a importância da ferramenta de trabalho "BL_DR", que traçou o caminho a seguir em relação às principais variações das rubricas das DF's de um período económico para o outro. Eram nestas notáveis variações que incidia a recolha da prova documental para a confirmação e justificação da veracidade das mesmas.

Para a realização dos testes acima referidos, os papéis de trabalho associados consistiram inicialmente na valorização do montante que cada subconta apresentava, de acordo com o balancete enviado pelo cliente, na data em que seriam realizados os procedimentos de revisão analítica, nomeadamente dezembro, sendo posteriormente justificada, essa valorização, por alguns documentos recolhidos. Para tal, foram recolhidas diversas faturas e outros elementos que forneceram o suporte às asserções das DF´s, selecionadas principalmente através dos extratos. Como tal, foi necessário proceder-se à verificação de vários aspetos relativamente a esses documentos, nomeadamente:

- ✓ O valor presente nos documentos, de modo a verificar se este era referente tanto ao valor da transação como quanto ao valor contabilizado como gasto/rendimento, assim como o tratamento correto ao nível do IVA;
- ✓ Todos os processos formais das faturas, tanto ao nível dos números de contribuinte dos clientes/fornecedores, como ao nível das datas do documento respeitarem ao período em análise;
- ✓ Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas DF's.

3.3.7 Outros trabalhos

Além de todo o conjunto de trabalhos referidos, foram ainda realizados outros dos quais se destacam:

- ✓ **Resumo de atas das entidades clientes**

Esta tarefa consistia em fazer uma síntese daquilo que constava das atas recebidas por parte da entidade cliente, para o seu arquivo conforme já referido, no *dossier* permanente. O objetivo desta tarefa consistia em facilitar a leitura sempre que fosse necessário consultar algum conteúdo/deliberação exarado/a numa dessas atas, bem como verificar se a mesma teria sido assinada por todos os indivíduos incumbidos nesse dever.

- ✓ **Visitas a clientes**

As visitas às entidades clientes, para além da sua importância na recolha de documentos que suportam os mapas de trabalho a elaborar nos testes de auditoria, permitiam conhecer os diferentes objetivos de gestão e negócio de cada empresa, visto ter sido preciso esse conhecimento para realizar os diversos testes de uma forma mais correta e o melhor possível, para cada realidade de negócio auditada. Antes da realização destas visitas era fundamental, como não podia deixar de ser, a comunicação com o cliente das melhores datas para a sua realização de forma que se formulassem o mais de acordo possível com a disponibilidade das duas partes. Além disso, foi fundamental o planeamento dos principais pontos a discutir com o cliente e principais elementos a recolher para essa visita. Deste modo, antes de se iniciar tais visitas, realizou-se uma seleção dos principais elementos e movimentos contabilísticos considerados mais relevantes para a recolha, de modo a perceber a sua origem, bem como os documentos que comprovavam determinadas asserções nas DF's. A seleção era realizada através de extratos dos movimentos contabilísticos tendo em conta as principais movimentações e variações observadas ao longo do ano, por parte de diversas rubricas das DF´s, os montantes mais relevantes que os auditores julgaram ser fundamental para perceber a origem desses valores, assim como a seleção e recolha sistemática de elementos de impostos ao Estado, casos da Segurança Social dos trabalhadores, declarações de IVA, etc.

Posteriormente à realização das visitas, foi necessário efetuar uma nota de visita, como procedimento de controlo e de arquivo da CFA, na qual era escrito e provado tudo o que foi realizado durante a visita, assim como referenciados os principais objetivos desta e todos os auditores que tinham participado.

4 Conclusão

O presente relatório de estágio, permitiu compreender a importância da auditoria financeira nas diversas entidades, percebendo-se através da revisão da literatura, que um processo de auditora percorre diversas fases seguindo diversos normativos, a fim de ser conduzido de forma correta e transmitir aos utilizadores da informação financeira segurança razoável e apropriada aquando da sua conclusão.

Numa fase inicial, foram abordados diversos temas, dos quais se destaca o papel do auditor, o conceito de auditoria, o normativo aplicável bem como as várias fases do processo de uma auditoria. Aquando da abordagem destes temas, foram levantadas questões de investigação e integradas num modelo de análise que se considerou como mais adequado, de forma a constituir uma articulação entre essas questões e as asserções apresentadas no capítulo supra.

Durante o trabalho de auditoria uma das tarefas cruciais consiste na recolha de prova, isto porque, no final, permite ao auditor formular uma opinião sobre as DF's da entidade. Além do mais, um bom conhecimento da entidade e do setor onde esta se insere, aliado a um forte sistema de controlo interno são fatores importantes para os auditores, visto que, se a empresa possuir um sistema de controlo interno eficaz, para além deste garantir a credibilidade da informação financeira, também contribui para uma auditoria mais eficiente.

O estágio curricular contribuiu de forma positiva para o desenvolvimento pessoal e profissional, ficando a ideia de que uma auditoria na área financeira, é bastante exigente, não só devido aos conhecimentos técnicos necessários, mas também pelos prazos bastantes limitados, que por sua vez implicam uma grande capacidade de gestão do tempo e de saber lidar constantemente com a pressão.

No que toca à estreita relação entre o desenvolvimento do estágio e as questões de investigação levantadas ao longo da revisão da literatura, foi possivel apurar a sua importância bem como a forma e a periodicidade com que surgem durante os trabalhos de auditoria. Com base no modelo de análise construído, que se considerou ser o mais adequado, verificou-se que o produto final do estágio permitiu validar um valor superior a 50%, na medida em que as asserções criadas registaram valores em termos percentuais como:

A1. A independência do auditor pode influenciar o trabalho de auditoria - o estágio desenvolvido na CFA permitiu validar esta asserção em mais de 50%. A equipa de auditoria mostrou-se verdadeiramente independente face à entidade auditada, como prova disso basta verificar a avaliação positiva que obteve por parte da CMVM, no presente ano após a visita feita por parte da referida entidade reguladora. Além do mais, verificou-se a emissão de CLC com opiniões "não limpas", o que mostra por um lado a atenção da entidade em preservar e cultivar a verdade da informação transmitida aos *stakeholders*, bem como o seu não comprometimento com possíveis conflitos de interesses.

A2. Um bom conhecimento do negócio e uma boa análise ao controlo interno da empresa garantem a fiabilidade da auditoria - o nome da CFA no mercado bem como a sua completa carteira de clientes, atesta uma percentagem superior a 50% em relação à asserção em causa. A diversisdade de ramos de negócio auditados transmite o esforço por parte dos profissionais da CFA em estudar e aprofundar cada uma dessas diferentes áreas de negócio, apresentando um trabalho de maior qualidade ao seus clientes. Da mesma forma, apesar da base principal do trabalho de auditoria ser semelhante para cada uma das empresas, verificou-se algumas diferenças nos mapas de trabalho fruto da adaptação destes à realidade empresarial de cada tipo de empresa a auditar, o que mostra de igual forma quer a variedade de ramos de negócio das empresas clientes, quer o profissionalismo em apresentar um trabalho completo.

No que toca ao controlo interno, a conclusão não diverge em relação ao conhecimento do negócio. Verificou-se uma preocupação acrescida por parte dos auditores em perceber os circuitos internos de cada entidade aquando das visitas, reforçando essa atenção através do diálogo com o pessoal-chave da organização acerca da forma como eram executadas determinadas tarefas e quem as executava. Em alguns casos, quando tal se justificasse, eram dadas opiniões e ideias para reformular algum procedimento interno deficitário.

A3. A opinião do auditor interessa à gestão de topo e aos *stakeholders* da organização - a validação desta asserção ultrapassou os 50 pontos percentuais. Aquando do fecho do exercício económico das entidades auditadas, sentiu-se uma preocupação e uma certa ansiedade por parte da entidade cliente para que a CLC fosse emitida. Na maioria dos casos, a CLC era exigida pelas instituições financeiras, uma vez que as entidades procuravam financiamento alheio para expandir ou assegurar a continuidade do seu negócio. A exigência por parte das entidades bancárias em analisar

a CLC é por si só uma prova sólida da importância e do interesse pela opinião do auditor demonstrado pelas entidades externas.

Limitações do estudo realizado

A pandemia Covid-19, que afetou a população a nível mundial, constitui uma limitação ao estágio realizado. A alternativa encontrada para fazer face à situação, consistiu na realização do teletrabalho durante alguns dias de cada semana de estágio. A realização do estágio presencialmente torna-se uma experiência mais enriquecedora e de maior aprendizagem, fruto da sua dinâmica e interação rápida com os restantes membros da equipa de auditoria. Da mesma forma, a visita aos clientes também foi afetada, não permitindo o contacto mais frequente com estes e a aprendizagem no terreno. Estas situações deixam evidente a necessidade de o auditor ser um profissional versátil e de fácil adaptação aos diversos ambientes e contextos que podem vir a surgir ao longo da sua auditoria. Adicionalmente, devido ao facto de o estágio ter começado no mês de outubro, não foi possível acompanhar a fase inicial do processo de auditoria (aceitação ou renovação do compromisso).

Pistas para investigação futura

A constante mutação da profissão e os cada vez mais exigentes desafios que se colocam no mundo empresarial fazem com que o auditor tenha que estar sempre um passo mais à frente, afinal, auditar algum tipo de matéria pressupõe que a entidade/indivíduo que audita tenha uma bagagem igual ou desejavelmente superior de conhecimentos em relação à entidade/indivíduo que produziu tal informação.

Como futura investigação, seria desafiador e interessante voltar a realizar novamente um estágio na mesma entidade e percecionar a forma como esta se moldou às novas realidades tecnológicas bem como às alterações ocorridas ao normativo, isto é, verificar a forma como a auditoria está a ser executada bem como as alterações ao normativo que possam ter vindo a ocorrer.

Atividades não realizadas e sugestões de melhoria

Na identificação das atividades que oportunamente não foram realizadas, salienta-se a não realização de determinados testes e procedimentos de auditoria, fruto, coompreensivelmente, da falta de experiência e celeridade na execução dos mapas de

trabalho. Ainda assim, teria sido benéfico ter existido a oportunidade de contacto e observação dos passos a levar a cabo aquando da abordagem a tais matérias.

Da mesma forma, em termos quantitativos e qualitativos, poderia ter sido fornecida formação no que toca ao programa de auditoria utilizado, de modo a que fosse mais acessível a adaptação e exploração deste, visto que a realização de determinados processos no referido programa não era uniforme nas equipas de auditoria.

Por último, na última fase do trabalho de auditoria – emissão da CLC – existiu pouca atenção e esforço para que essas matérias pudessem ser abrodadas ou experienciada a forma como são feitas, o que fez com que o contacto com o processo de auditoria não fosse feito desde o seu incio até ao seu fim.

Almeida, B. J. (2019). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco.* Escolar Editora.

Alves, J. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas* . Edições Sílabo .

Borges, A., Rodrigues, A., Rodrigues, R., & Rodrigues, J. A. (2021). *Elementos de Contabilidade Geral.* Áreas Editora.

Campbell, D. C. (2006). Adding Significant Value with Internal Controls. *The CPA Journal*.

Contas, T. d. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos (Volume I).* Obtido de https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf

Costa, C. B. (2018). *Auditoria Financeira Teoria & Prática* (12ª ed.). Letras e Conceitos.

Códigos Tributários. (2019). Coimbra: Almedina.

Deloitte. (2003). *Lei Sarbanes-Oxley Guia para melhorar a governação corporativa através de eficazes controles internos.* Obtido de http://www.hsce.com.br/portal/files/artigos/guia_sarbanes_oxley_DELLOITE..pdf

Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*. Obtido de https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410106000905?casa_token=Tpjdpdjy0Q4AAAAA:YqqKlh_lLUWRNbBeZRmnLnD27Hh3DeYA6GnD65rrTJO5mbT0mwQrD6MRaHv-HeC_Tz6h_4CH_A

Einstein, A. (1879-1955). Obtido de https://www.pensador.com/frase/MjE4MjM4Ng/

Fernandes, C., Peguinho, C., Vieira, E., & Neiva, J. (2019). *Análise Financeira-Teoria e Prática.* Lisboa: Edições Sílabo, Lda. .

Ferreira, J. G. (2006). *A fiscalização externa das sociedades comercias e a independência dos auditores.* Obtido de Caderno do Mercado de Valores Mobiliários, nº 24.

Hayes, R., Wallage, P., & Eimers, P. (2015). Principles of International Auditing and Assurance .

Inácio, H. C. (2014). *Contolo interno_Enquadramento teórico e aplicação prática.* Lisboa: Escolar Editora .

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de Metodologia Científica.* Obtido de https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india

Morais, I. M. (2003). *Auditoria Interna- Função e Processo* .

Pinheiro, J. L. (2014). Auditoria Interna.

Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa Social - Métodos e Técnicas.* Obtido de https://climatechangemoz.com/wp-content/uploads/2020/04/Metodologia-de-Pesquisa-Social-Richardson.pdf

Rodrigues, J. (2021). *SNC- Sistema de Normalização Contabilística Explicado* (Vol. 8ª Edição). Porto Editora.

Sá, A. L. (1998). *Curso de auditoria.* Editora Atlas.

Santos, P. M. (12 de 2020). Obtido de Estudo de caso: Auditoria Financeira no âmbito das pequenas entidades: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17772/1/Pedro_Santos_MA_2020.pdf

Silva, E. S., & Lopes, A. P. (2017). *A Prova em Auditoria e as Metodologias de Amostragem.* Porto: Vida Económica- Editorial, SA.

Wanderley, C. A. (2013). *Auditoria- Teoria e mais de 590 questões comentadas* . Ferreira.

ISQC 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados

https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/audit/solutions/what-is-audit.html?icid=top_what-is-audit, consulta em 6 de julho de 2022

CMVM, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (atualizado). "Apresentação – O que é a CMVM?".

Carvalho F. (2017). Auditoria Financeira da teoria à prática, Relatório de estágio, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Duarte L. (2010). Auditoria Financeira, Relatório de estágio, Faculdade de economia de Coimbra.

https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/224-2008-439818, consulta em 21 de junho de 2022

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0043-20140616&from=RO, consulta em 27 de julho de 2022

Norma Internacional de Auditoria 315 (Revista)- Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Meio Ambiente

Norma Internacional de Auditoria 210- Acordar os Termos de Trabalho de Auditoria

Norma Internacional de Auditoria 300- Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Norma Internacional de Auditoria 320- A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

Norma Internacional de Auditoria 500- Prova de Auditoria

Norma Internacional de Auditoria 520- Procedimentos Analíticos

Norma Internacional de Auditoria 530- Amostragem de Auditoria

Norma Internacional de Auditoria 560- Acontecimentos Subsequentes

Norma Internacional de Auditoria 705- Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente

https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/92-a-2011-406326, consulta em 17 de junho de 2022

https://ria.ua.pt/bitstream/10773/21334/1/3768-13538-1-PB.pdf , consulta em 5 de junho de 2022

https://pt.scribd.com/document/264523547/Capitulo-6-A-Prova-de-Auditoria, consulta em 2 de junho de 2022

https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1577/1/TD_CarlosPinho.pdf, consulta em 8 de julho de 2022

https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_oroc/EOROC2022.pdf (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)

https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=524&tabela=leis (Código das Sociedades Comerciais)

https://eurlex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=BG (Diretiva 2006/43/CE)

https://eurlex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL (Diretiva 2013/34/CE)

https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=1031&pagina=1&ficha=1 (DL n.º 224/2008)

https://www.theiia.org (The Institute of Internal Auditors)

Anexo I- Carta de circularização

Papel Timbrado
da Empresa

Direção Cliente

LOCAL, DATA

REVISÃO LEGAL DE CONTAS - 2021

Ex. mo(s) Senhor(es):

Estando os nossos Revisores Oficiais de Contas a proceder à verificação das nossas Demonstrações Financeiras relativas ao exercício de **2021**, muito agradecíamos que V.Ex.ª lhes confirmassem os saldos em dívida para com esta Empresa, os quais, conforme os nossos registos eram, em **31/12/2021**, os seguintes:

1) Conta corrente: Eur._____€___ a _____/favor

2) Letras em circulação: Eur._____€___ a___/favor

Esta carta, que não é um pedido de pagamento, nem modifica as condições estabelecidas, tem apenas como finalidade a mencionada verificação das contas.

Pedimos, pois a V.Ex.as(s), o favor de preencherem, datarem, assinarem e devolverem o talão anexo, diretamente para,

CFA - CRAVO, FORTES, ANTÃO & ASSOCIADOS
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda
Apartado 1526
3801 - 902 AVEIRO

ou fax nº 234 381 816
e-mail: circularizacao@cfa-sroc.pt

com a indicação da v/ concordância, ou, caso contrário, mencionado discriminadamente a diferença que houver com os vossos registos, enviando, igualmente, um extrato de conta corrente.

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

Com os melhores cumprimentos,

Anexo: Impresso de resposta e envelope

Anexo II- Modelo de *dossier* permanente

DOSSIER PERMANENTE

0.- CONTRATAÇÃO CLIENTE
1.- INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE A EMPRESA
2.- CONTRATO DE SOCIEDADE E REGISTO COMERCIAL
3.- DETENTORES DO CAPITAL
4.- ORGÃOS SOCIAIS
5.- ACTAS DA ASSEMBLEIA GERAL
6.- ACTAS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO
7.- ACTAS DA COMISSÃO DE VENCIMENTOS
8.- QUADROS DA EMPRESA
9.- CONTRATOS RELEVANTES
10.- GARANTIAS PRESTADAS A TERCEIROS
11.- OUTRAS INFORMAÇÕES
12.- RELATÓRIOS E CONTAS
13.- CONTROLO INTERNO
14.- BLDR
15.- DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO
16.- OUTROS RELATÓRIOS E PARECERES
17.- CORRESPONDÊNCIA
18.- CIRCULARIZAÇÃO