

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

MESTRADO  
Auditoria

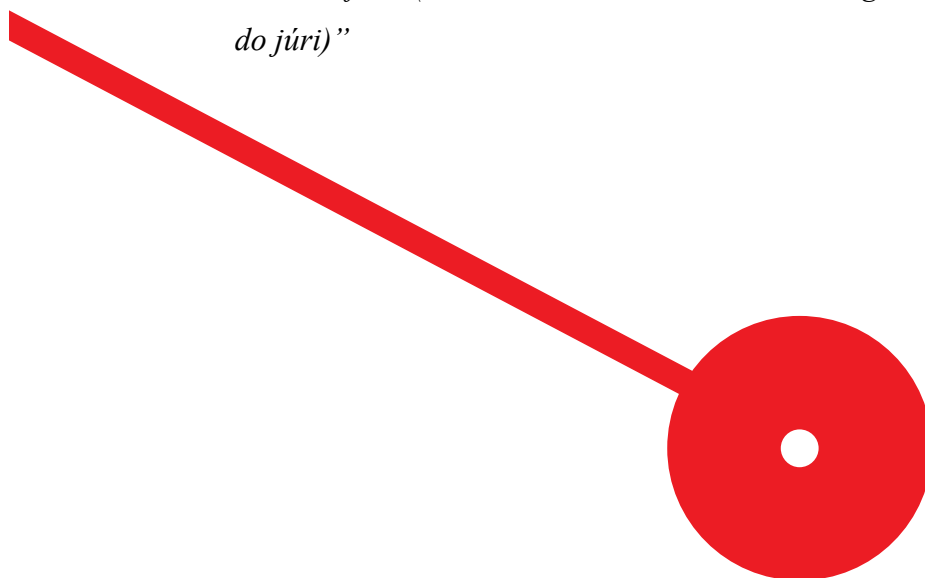
# Relatório de Estágio

## Auditoria Financeira

Juliana Sofia Ferreira Lima

10/2022

*“Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)”*



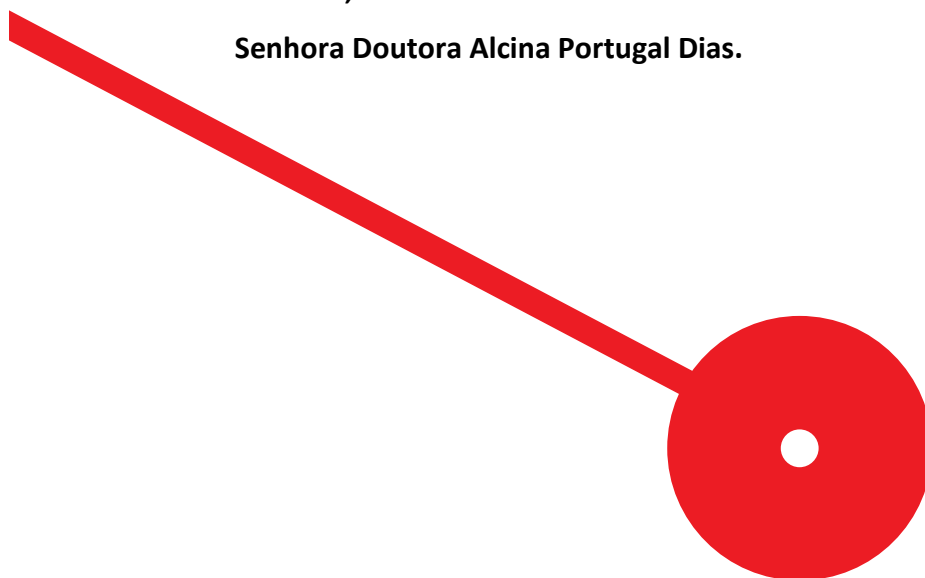
# Relatório de Estágio

## Auditoria Financeira

Juliana Sofia Ferreira Lima

### Relatório de Estágio

**Apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em  
Auditoria, sob orientação do Senhor Dr. Renato Cardoso de  
Almeida, Revisor Oficial de Contas em nome individual, e da  
Senhora Doutora Alcina Portugal Dias.**



## **Agradecimentos**

A realização do presente relatório resulta da conclusão da última etapa do meu percurso académico para obtenção do grau de mestre em auditoria, que não teria sido possível sem o auxílio e contributo de diversas pessoas, às quais expresso os meus sinceros agradecimentos.

Agradeço ao Dr. Renato Cardoso de Almeida, por me ter acolhido como tutor, dando-me a oportunidade de aprender mais e melhor, de um modo desafiante e ao mesmo tempo tão compensador e apoiado em todos os momentos dentro do estágio.

De igual modo, agradeço à Doutora Alcina Portugal Dias, minha orientadora, por ter aceitado o convite para me orientar, e por ter estado sempre presente e disponível para me auxiliar nas solicitações efetuadas.

À Dra. Luísa Mota, pelo apoio e palavras de incentivo, estando sempre presente nesta última fase do meu percurso académico.

Por fim, mas não os menos importantes, agradeço ao meu marido Marco e a toda a minha família e amigos, pelo apoio incondicional, pelo incentivo e pela compreensão que demonstraram nesta fase e ao longo de todos estes anos.

*“Põe quanto és no mínimo que fazes.”*

*Ricardo Reis*

*(Heterónimo de Fernando Pessoa)*

## **Resumo:**

A auditoria enquanto atividade no âmbito do funcionamento empresarial, teve o seu crescimento na segunda metade do século XIX, motivado pela Revolução Industrial, onde surgiu a necessidade de solucionar problemas provenientes do desenvolvimento empresarial (Carneiro, 2009).

Ao longo da evolução dos tempos, vários foram os casos de instabilidade e de crises financeiras que levaram ao aumento da importância da profissão do auditor como uma entidade imparcial que pretende expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

No cenário atual, marcado pela instabilidade financeira e globalização da economia, cada vez mais as entidades estão expostas a riscos que colocam em causa os objetivos a que se propõem, pelo que o interesse dos utilizadores da informação seja cada vez maior pela obtenção de Demonstrações Financeiras (DF) auditadas.

A base do presente relatório é o estágio curricular no âmbito do Mestrado em Auditoria, lecionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, cujos principais objetivos são a demonstração das atividades desenvolvidas durante o estágio, assim como, descrever os objetivos e procedimentos requeridos na concretização da atividade de auditoria financeira.

O presente relatório encontra-se dividido em cinco partes fundamentais. A primeira com uma introdução ao tema do presente relatório. Depois, um enquadramento teórico da atividade de auditoria financeira, pela ética e deontologia, passando pelas fases de uma auditoria financeira e controlo interno.

Na terceira parte, aborda-se o controlo de qualidade em auditoria. Na quarta, é efetuada uma apresentação da entidade de acolhimento e a descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, descrevendo os procedimentos de auditoria mais relevantes em cada área.

Na parte final é apresentada uma abordagem crítica à importância do estágio para a conclusão do Mestrado em Auditoria.

**Palavras chave:** Auditoria, Planeamento, Controlo Interno, Risco.

## **Abstract:**

Auditing, as an activity within the scope of business operation, had its growth in the second half of the 19th century, motivated by the Industrial Revolution, where the need to solve problems arising from business development arose (Carneiro, 2009).

Over time several cases of instability and financial crises led to an increase in the importance of the auditor's profession as an impartial entity that intends to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework.

In the current scenario, marked by financial instability and globalization, entities are increasingly exposed to risks that jeopardize their proposed objectives, so that the interest in Financial Statements audited by users is also increasing.

The basis of this report is the curricular internship within the scope of the Master in Auditing, taught at the Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, whose main objectives are to demonstrate the activities developed during the internship, as well as to describe the objectives and procedures required in the implementation of the financial audit activity.

This report is divided into five fundamental parts. The first is an introducing to the subject of this. Later, a theoretical framework of the financial audit activity, through ethics and deontology, going through the stages of a financial audit and internal control.

In the third part, the quality control in auditing is addressed. In the fourth, a presentation is made of the host entity and the description of the activities developed during the internship, describing the most relevant audit procedures in each area.

In the final part, a critical approach to the importance of the internship for the conclusion of the Master's in Auditing is presented.

**Key words:** Auditing, Planning, Internal Control, Risk

## Conteúdo

<b>1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Enquadramento da Auditoria Financeira .....</b>	<b>2</b>
2.1	Evolução histórica.....	2
2.2	Conceito e evolução da Auditoria Financeira.....	6
2.3	Enquadramento normativo da auditoria.....	8
2.4	Ética, Deontologia e Independência .....	10
2.5	Fases da Auditoria .....	13
2.5.1	Planeamento.....	15
2.5.2	Avaliação do Risco .....	16
2.5.2.1	Materialidade em auditoria .....	17
2.5.2.2	Risco de auditoria .....	19
2.5.3	Resposta ao risco .....	21
2.5.4	Relato .....	23
2.6	Controlo interno .....	26
<b>3</b>	<b>Controlo de Qualidade em Auditoria .....</b>	<b>29</b>
3.1	Qualidade e ética.....	30
3.2	Controlo de qualidade externo e interno.....	32
3.2.1	Controlo de qualidade externo .....	32
3.2.2	Controlo de qualidade interno.....	34
<b>4</b>	<b>Metodologia.....</b>	<b>35</b>
4.1	Metodologia da Investigação .....	35
4.2	Formulação do problema .....	36
4.3	Unidade de análise – Investigação qualitativa .....	37
4.4	Construção das asserções.....	37
4.5	Modelo de análise .....	39
4.6	Estudo de caso: Estágio curricular .....	39

4.6.1	Entidade acolhedora – Dr. Renato Cardoso de Almeida – ROC .....	39
4.6.2	Atividades desenvolvidas .....	41
4.6.2.1	Ativos fixos tangíveis, Intangíveis e Ativos não correntes detidos para venda .....	42
4.6.2.2	Instrumentos Financeiros e Propriedades de Investimento.....	45
4.6.2.3	Inventários .....	48
4.6.2.4	Compras e contas a pagar .....	52
4.6.2.5	Vendas e contas a receber .....	54
4.6.2.6	Disponibilidades .....	56
4.6.2.7	Outras rubricas do ativo e do passivo .....	59
4.6.2.8	Capital Próprio .....	62
4.6.2.9	Gastos com Pessoal.....	64
4.6.2.10	Outras rubricas de rendimentos e gastos.....	66
4.6.2.11	Análise da documentação de prestação de contas .....	66
4.7	Apresentação e discussão dos resultados.....	67
<b>5</b>	<b>Conclusão .....</b>	<b>69</b>

## Índice de Figuras

Figura 1: Relação entre as partes intervenientes num trabalho de garantia de fiabilidade (Alves, 2015) .....	7
Figura 2: Estrutura das normas emitidas pelo IAASB (2018).....	9
Figura 3: Limitações inerentes ao trabalho de auditoria. Fonte: Guia de Aplicação das ISA (2018); ISA 200 .....	13
Figura 4: Resumo das fases de Auditoria. Fonte: Guia de Aplicação das ISA (2018)...	14
Figura 5: Relação magnitude e probabilidade de ocorrência do risco. Guia de Aplicação das ISA (2018).....	17
Figura 6: Uso da materialidade na Auditoria. Guia de Aplicação das ISA (2018) .....	19
Figura 7: Determinação dos níveis de materialidade. Guia de aplicação das ISA (2018) .....	19
Figura 8: Resumo do Risco de Auditoria. Elaboração própria - adaptado de Almeida (2019), Costa (2018) e Alves (2015) .....	20
Figura 9: Credibilidade da prova (Almeida, 2019).....	22
Figura 10: Características da informação recolhida. Elaboração própria. Adaptado de ISA 500. ....	23
Figura 11: Resumo das orientações de relato em auditoria. Almeida (2019).....	25
Figura 12: Componentes do controlo interno. Guia de aplicação das ISA (2018).....	27
Figura 13: Resumo de cada parte da Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão. Fonte: Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão 2ª Edição. ....	34
Figura 14: Resumo dos resultados obtidos. ....	70

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1: Resumo de asserções dos Ativos fixos tangíveis, Intangíveis e Ativos não correntes detidos para venda.....	43
Tabela 2: Resumo de asserções dos Instrumentos Financeiros. ....	46
Tabela 3: Resumo de asserções das Propriedades de Investimento. ....	47
Tabela 4: Resumo de asserções dos Inventários.....	49
Tabela 5: Resumo de asserções nas Compras e Contas a pagar. ....	53
Tabela 6: Resumo de asserções nas Vendas e Contas a receber. ....	55
Tabela 7: Resumo de asserções nas Disponibilidades.....	58
Tabela 8: Resumo de asserções nos Financiamentos. ....	60
Tabela 9: Procedimentos analíticos de auditoria nos Financiamentos. ....	61
Tabela 10: Resumo de asserções no Capital.....	63
Tabela 11: Procedimentos substantivos de auditoria no Capital. ....	64
Tabela 12: Resumo de asserções nos Gastos com Pessoal.....	64

## **Índice de Esquemas**

Esquema 1: Acontecimentos subsequentes. ....	26
Esquema 2: Resumo das questões de análise. ....	38
Esquema 3: Resumo das asserções em análise.....	38

## **Lista de abreviaturas**

AE – Accountancy Europe  
AFT – Ativos Fixos Tangíveis  
AG – Assembleia Geral  
AI – Ativos Intangíveis  
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants  
ANCDV – Ativos Não Correntes Detidos para Venda  
AT – Autoridade Tributária  
CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CLC – Certificação Legal das Contas  
CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários  
CNSA – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria  
COSO – Committee of Sponsoring Organizations  
CPROC – Curso de Preparação de Revisores Oficiais de Contas  
CSC – Código das Sociedades Comerciais  
DF – Demonstrações Financeiras  
DRA – Diretriz de Revisão/Auditoria  
ECC – Entidade conjuntamente controlada  
EOROC – Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
FEE – Fédération des Experts Comptables Européens  
GAT – Guia de Aplicação Técnica  
IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board  
IASB – International Accounting Standards Board  
IF – Instrumentos Financeiros  
IFAC – International Federation of Accountants  
IRS – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares  
ISA – Internacional Standard on Auditing  
ISQC 1 – Norma Internacional de Controlo de Qualidade  
JV – Justo Valor  
MEP – Método de Equivalência Patrimonial  
MFL – Meios Financeiros Líquidos  
NCRF – Normas de Contabilidade e Relato Financeiro

NTR/A – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria  
NTRLC – Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas  
OG – Órgãos de Gestão  
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board  
PEP – Pessoa Exposta Politicamente  
PI – Propriedades de Investimento  
RA – Risco de Auditoria  
RC – Risco de Controlo  
RD – Risco de Detecção  
RDM – Risco de Distorção Material  
RI – Risco Inerente  
RJSA – Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria  
ROC – Revisor Oficial de Contas  
SCI – Sistema de Controlo Interno  
SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas  
SS – Segurança Social  
UEC – Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers  
VRL – Valor Realizável Líquido

### **1 Introdução**

O presente relatório de estágio corresponde à etapa final de um longo percurso académico com vista à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, enquadrado no Regulamento dos Estágios extracurriculares, relativo ao 2º ciclo de estudos, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

No âmbito deste percurso, a opção foi a realização de um estágio curricular. A escolha recaiu sobre o estágio, por acreditar ser o mais adequado, para colocar em prática os conhecimentos e valências adquiridos ao longo de toda a formação académica.

O Estágio decorreu em parceria com o Revisor Oficial de Contas, em nome individual, Dr. Renato Cardoso de Almeida, que desenvolve a sua atividade na área de Auditoria e Revisão Legal de Contas sobre entidades de diversos setores de atividade.

O presente relatório encontra-se dividido em cinco partes fundamentais. A primeira parte destina-se à introdução. A segunda ao enquadramento teórico da atividade de auditoria financeira. Neste ponto, efetua-se um enquadramento normativo, pelo qual a atividade de auditoria se rege, abordando também questões da ética e deontologia e, finalmente, apresenta-se resumidamente as diversas fases de uma auditoria financeira e a temática do controlo interno.

Na terceira parte aborda-se o controlo de qualidade em auditoria, onde se apresenta a importância desta temática e a distinção entre controlo de qualidade externo e interno.

De seguida, apresenta-se uma breve descrição das metodologias possíveis e da que foi adotada no presente relatório, de acordo com os objetivos propostos. Depois, é efetuada uma apresentação mais pormenorizada da entidade de acolhimento, com descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, em cada rubrica ou área da auditoria financeira.

No final deste relatório, é apresentada uma abordagem crítica à importância do estágio para a conclusão do mestrado em auditoria e do contributo do percurso académico na obtenção de conhecimentos teóricos, no desenvolvimento das funções que foram propostas em contexto de trabalho, nomeadamente através do contacto com a realidade profissional.

### **2 Enquadramento da Auditoria Financeira**

Neste ponto é apresentada uma breve evolução histórica da disciplina de auditoria bem como do seu conceito. Depois, é apresentado um resumo do enquadramento normativo, abordando as principais questões em torno da ética, deontologia e independência e as principais fases do processo de auditoria, não deixando de referir a importância do controlo interno.

#### **2.1 Evolução histórica**

Embora o início da auditoria não esteja bem documentada, há conhecimento da existência de auditoria nas antigas civilizações da Grécia, Egito e China, cujo principal objetivo era detetar e responsabilizar funcionários por fraude e corrupção (Alves, 2015).

Já na idade média em Inglaterra, existiam agentes de auditoria para certificarem que as receitas da coroa e as respetivas despesas eram apropriadamente contabilizadas. Existem também registos da atividade de auditoria, em Itália, nomeadamente a cidade de Florença, para verificarem os bens transportados pelos navios que chegavam ao porto (Alves, 2015).

No entanto, a auditoria enquanto atividade no sector empresarial, só se desenvolveu na Grã-Bretanha na segunda metade do século XIX no sentido de resolver problemas provenientes do empresarial motivado pela revolução industrial (Carneiro, 2009).

As intervenções técnicas, os novos equipamentos, a utilização da energia elétrica, provocaram transformações tecnológicas, levando a um rápido aumento do número de empresas, exigindo investimentos avultados. Com o aumento da dimensão empresarial, surgiu o aparecimento de sociedades anónimas, alterando o conceito de posse e propriedade, transformando os proprietários em acionistas que, como consequência dos seus investimentos, exigiam que os gestores apresentassem relatórios periódicos sobre o desenvolvimento e a rentabilidade dos seus negócios (Carneiro, 2009).

Os capitais passaram também a ser promovidos por pequenos investidores que necessitavam de proteção. Pelo que nessa década, em Inglaterra, foi aprovada a Lei das Sociedades por Ações que determinou a prestação de contas pela administração e a nomeação de auditores para verificarem as contas das empresas. Na altura, a função dos auditores era a verificação

das transações e preparação das DF corretas, assim como detetarem erros e fraudes (Alves, 2015).

Após 1920, os profissionais de auditoria foram reconhecendo cada vez menos responsabilidade na deteção de fraudes, com a argumentação de que a prevenção e a deteção de fraudes eram da responsabilidade dos gestores das empresas e que o objetivo da auditoria é a credibilização dos relatórios financeiros. As normas de auditoria da época foram ilibando os auditores de qualquer responsabilidade nesse campo, tendo presente, razões de economia, de eficiência e eficácia na realização do seu trabalho. As empresas foram crescendo em dimensão e complexidade, que para controlarem as atividades dos empregados e prevenirem e detetarem erros e irregularidades contabilísticos, foram criados sistemas de controlo interno e *corporate governance*. Assim, ao invés de analisarem meticulosamente cada transação, os auditores passaram a avaliar o sistema de controlo interno e a adotar a amostragem na análise dos registos contabilísticos (Almeida, 2019).

Na década de 1980, a abordagem de auditoria passou a incluir uma maior utilização de procedimentos analíticos e a incidir nas áreas mais suscetíveis de ocorrerem erros e distorções. O uso cada vez maior de sistemas informáticos levou à adoção de ferramentas de auditoria informática (Alves, 2015). A partir da década de 1990, para além de garantirem a credibilidade da informação financeira, os auditores passaram a ter maiores responsabilidades na deteção e denúncia das fraudes. Mas, apesar dessas responsabilidades acrescidas, as empresas de auditoria acumulavam estas funções com as prestações de serviços de consultoria aos seus clientes de auditoria (Alves, 2015).

Os escândalos financeiros da década de 2000, nomeadamente o da Enron<sup>1</sup>, que levou à falência de uma das maiores empresas, em termos de capitalização bolsista, dos Estados Unidos, originou uma grande mudança na auditoria (Alves, 2015). Os utilizadores da informação financeira e o congresso americano ficaram em choque com o facto de uma das maiores empresas ter colapsado alguns meses depois ter recebido uma opinião limpa por partes dos auditores, Arthur Andersen. Com a queda da Enron caiu igualmente Artur Anderson, uma das maiores empresas de auditoria, após ter sido provado o seu envolvimento no processo de construção de operações dúbias, em consequência do trabalho de consultoria

---

<sup>1</sup> A *Enron Corporation* foi uma empresa de energia americana, tendo sido uma das empresas líderes no mundo em distribuição de energia e comunicações, alvo de diversas denúncias de fraudes contabilísticas e fiscais e arrastou consigo a auditora Arthur Andersen. As investigações revelaram que a Enron tinha manipulado os balanços e escondera dívidas de 25 bilhões de dólares por dois anos consecutivos (Fonte: adaptado de Wikipédia).

que simultaneamente prestava à Enron, colocando em causa a independência dos auditores, pelo facto dos rendimentos derivados destes serviços de consultoria ultrapassarem os rendimentos dos serviços de auditoria (Almeida, 2019).

Em resposta à quebra de confiança dos utilizadores da informação financeira no mercado de capitais americano, foi aprovada em 2002, a Lei Sarbenes-Oxley Act<sup>2</sup>, com o objetivo de restaurar a confiança dos investidores e impulsionar o mercado de capitais (Almeida, 2019). Passou também a ser obrigatória a emissão de pareceres sobre a adequação do controlo interno de certas entidades. A União Europeia através da Oitava Diretiva alterou também o normativo de auditoria aplicável aos estados membros, em termos semelhantes aos da Lei Sarbanes-Oxley Act (Almeida, 2019).

Em Portugal, o início da atividade regulada de auditoria deu-se com o Decreto-Lei nº49381, de 15 de novembro de 1969, que introduziu medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas, nomeadamente a exigência de um dos membros do conselho fiscal ser inscrito na lista dos revisores oficiais de contas (Alves, 2015).

Em 1972 é instituída e regulada a atividade de Revisor Oficial de Contas, através do Decreto-Lei nº 1/72 de 3 de janeiro. De acordo com este diploma, a revisão de empresas comerciais ou de qualquer outra entidade, o exercício de funções de membro de conselho fiscal ou fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade, competia aos revisores oficiais de contas (Alves, 2015).

O progressivo alargamento das funções de interesse público cometidas aos revisores e a ampliação legal das suas funções levou à aprovação do Decreto-Lei nº 519-L2/79 para providenciar maiores garantias de independência face às entidades fiscalizadas, para dotar a fiscalização de maior eficácia e para definir um nível de profissionalização e de responsabilização com a função em causa (Alves, 2015).

Em 1993, o Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de dezembro promulgou o novo Estatuto regulador da atividade de ROC, concedendo à Câmara o estatuto de associação pública (Alves, 2015).

---

<sup>2</sup> A *Lei Sarbenes-Oxley Act*, assinada em julho de 2002, visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, incluindo ainda regras para a criação de comités encarregados de supervisionar as suas atividades e operações, de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas (Fonte: adaptado de Wikipédia).

Já em 1999, o Decreto-Lei nº487/99 de 16 de novembro instituiu um novo Estatuto criando a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Face às alterações introduzidas na legislação comercial, fiscal e do mercado dos valores mobiliários na esfera das competências dos revisores oficiais de contas, este diploma reformulou as competências dos revisores oficiais de contas para responder às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas (Alves, 2015).

Pelo Decreto-Lei nº 215/2008 é criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), com a missão de, em conjunto com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), realizar a supervisão pública da atividade de auditoria (Alves, 2015).

Mais recentemente, a 31 de dezembro de 2021, foi aprovada a Lei n.º 99-A/2021, que procede a alterações ao Código dos Valores Mobiliários, ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aos Estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a legislação conexas.

Este diploma, que constitui a primeira alteração ao EOROC, harmoniza os estatutos com o disposto no fixado nos regulamentos europeus e no Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), ultrapassando algumas incompatibilidades detetadas na legislação. Vem atualizar as atribuições da OROC, no que respeita à supervisão de revisores oficiais de contas da atividade de auditoria às contas, nomeadamente no que respeita a emissão de recomendações e prazos para a adoção destas por parte do ROC/SROC.

Relativamente, ao revisor oficial de contas, limita a responsabilidade pela orientação e execução direta das funções de interesse público a revisores oficiais de contas (art.º 41.º, nº3). É ainda imposta a obrigação de comunicação de cessação de contratos, além de à OROC, à CMVM (art.º 55.º, nº2), sendo reforçado o dever de independência do ROC em relação à entidade auditada (art.º 71.º).

Passa a ser permitido ao revisor oficial de contas ser sócio em mais do que uma sociedade de revisores oficiais de contas, desde que apenas exerça a sua atividade profissional de ROC em nome de uma, só podendo ser membro do órgão de administração desta (art.º 119.º).

O novo EOROC estabelece também alterações no acesso à profissão, sendo permitido ao titular de licenciatura Pré-Bolonha a inscrição como revisor oficial de contas, limita o prazo

de 10 anos para processo de condenação definitiva em processos contraordenacionais e para 5 anos o registo de violações de normas legais e princípios éticos que regem o exercício da profissão (art.º 148.º).

## **2.2 Conceito e evolução da Auditoria Financeira**

De acordo com Costa (2018), a palavra “auditoria”, tem origem no verbo latino “*audire*” que significa “ouvir”, o qual levou à criação da palavra “auditor” do latim “*auditor*”, designando-se por ser a pessoa que ouve, ou seja, o ouvinte.

De um modo geral, a literatura tem vindo a estabelecer de uma forma unânime que a auditoria se destina a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade e o cumprimento dos procedimentos adotados e seguidos pelas diversas áreas organizacionais de uma entidade com as respetivas normas, leis, regras, políticas, entre outros, que se encontrem estabelecidos e aprovados (Arens *et al.*, 2012; Costa, 2018; Almeida, 2019).

Assim, a auditoria é um processo de recolha de provas para atestar asserções, contidas nas DF, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e demais referenciais, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira (Arens *et al.*, 2012; Almeida, 2019). Deverá ser realizada por pessoa competente e independente (Arens *et al.*, 2012).

Auditoria pode então ser definida como um processo de acumulação e avaliação de prova acerca de informação, por uma pessoa competente e independente, para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa informação e os critérios estabelecidos para a sua elaboração” (Alves, 2015; Almeida, 2019).

De acordo com o IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) – ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo Com as Normas Internacionais de Auditoria – “*A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das DF. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as DF estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de*

acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião”.

Conforme referido por Costa (2018) nem sempre o objeto da auditoria foi validar “as asserções subjacentes às DF”, e o objetivo “a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as DF”.

Atualmente, auditoria financeira deve ser entendida como um sistema de apoio aos utilizadores da informação financeira, existindo uma enorme variedade de interessados na produção e no uso de DF auditadas, em relação aos quais deverá ser aumentada a confiança na informação que recebem (Costa, 2018).

Em primeiro lugar, o órgão de gestão assume um papel fundamental na organização, cujas responsabilidades são as da sua gestão, a salvaguarda dos ativos que lhes estão confiados e a preparação de DF que reflitam as condições financeiras e económicas da organização ao longo de um determinado período. Em segundo lugar, as DF são disponibilizadas a terceiros, que investem ou têm intenções de investir, que dispuseram recursos ou que têm qualquer outro interesse na organização. O trabalho do auditor torna-se assim fundamental para aumentar a transparência e reforçar a credibilidade e fiabilidade da informação financeira, permitindo aos utilizadores da informação tomarem decisões mais conscientes e sustentáveis, a partir do relatório emitido (Arens *et al.*, 2012; Almeida, 2019).

Na Figura 1 ilustra-se a relação entre as partes intervenientes num trabalho de garantia e fiabilidade, segundo Alves (2015).

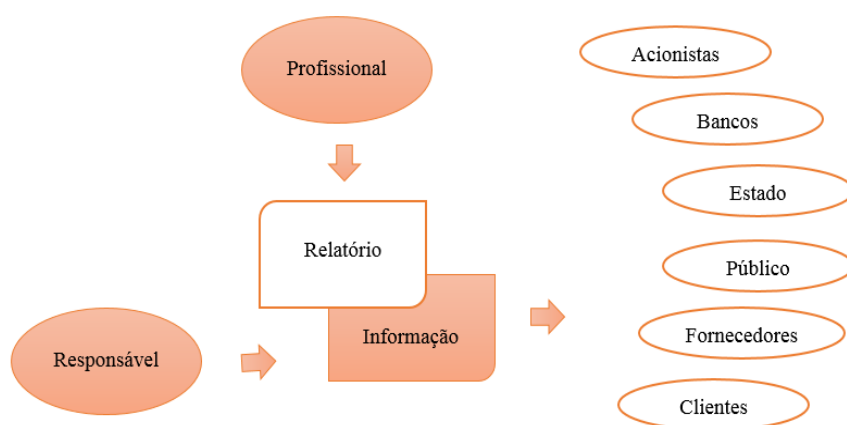


Figura 1: Relação entre as partes intervenientes num trabalho de garantia de fiabilidade (Alves, 2015)

De acordo com a *framework* do IASB (*International Accounting Standards Board*), para garantir a fiabilidade da informação financeira aos diversos utentes, a mesma deve possuir determinadas características qualitativas, nomeadamente:

- **Compreensibilidade:** a informação proporcionada deve ser rapidamente compreensível pelos utentes. Pressupõe-se que estes têm um conhecimento razoável sobre a atividade empresarial e económica e da contabilidade da entidade e vontade de estudar a informação prestada;
- **Relevância:** para ser útil a informação deve ser relevante para a tomada de decisão dos utilizadores;
- **Fiabilidade:** a informação é fiável quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes possam depender dela para o fim que representa.
- **Comparabilidade:** os utentes da informação devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo e entre diferentes entidades, a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

### 2.3 Enquadramento normativo da auditoria

Neste ponto é abordado o enquadramento normativo da auditoria sobre o qual a atividade desenvolvida pelos auditores se rege.

Conforme definição da palavra, “norma” significa “*lei, regra, fórmula pela qual se deve dirigir qualquer pessoa, coisa, etc.; modelo, exemplo, regra, procedimento*” (Araújo *et. al.*, 2008).

Costa (2018) refere que, na atividade profissional de auditoria, as normas não se debruçam apenas sobre as qualidades profissionais dos auditores como também sobre o julgamento exercido por estes na execução do seu exame e na elaboração do respetivo relatório. A atividade de auditoria desenvolve-se tendo em consideração um vasto conjunto de princípios, normas e diretivas nacionais e internacionais, que ao longo do tempo têm vindo a ser alargadas e harmonizadas internacionalmente.

Não obstante a disciplina de auditoria ter mostrado indícios de existir na Idade Média, o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria foi o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que em 1917 preparou um memorando sobre auditorias de balanços (Costa, 2018).

Já em 2002 foi criado o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) que foi instruído pela Lei Sarbanes-Oxley Act, e tem poderes para elaborar normas de auditoria e de

prática profissional relacionada, de cumprimento obrigatório por parte de auditores de entidades emitente de valores mobiliários (Costa, 2018).

Entre 1951 e 1986 existiu a *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers* (UEC), organismo representativo da profissão contabilística a nível europeu, tendo-se dado posteriormente origem juntamente com a *Groupe d'Études des Experts Comptables de la CEE à Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), que em 2016 alterou a denominação para *Accountancy Europe* (AE). Portugal encontra-se representado na AE através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Costa, 2018).

A FEE e posteriormente a AE nunca emitiram qualquer norma de auditoria, dada a existência das normas internacionais de auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC). Esta organização, fundada em 1977, teve como o objetivo de servir o interesse público ao contribuir para o desenvolvimento de organizações fortes e sustentáveis, mercados e economias, através do desenvolvimento, adoção e implementação de normas de auditoria e garantia de fiabilidade, apoiando o IAASB.

Conforme referido, a tendência atual caminha no sentido de uma harmonização global de normas e procedimentos em torno das normas internacionais de auditoria do IAASB, conforme se apresenta de seguida:

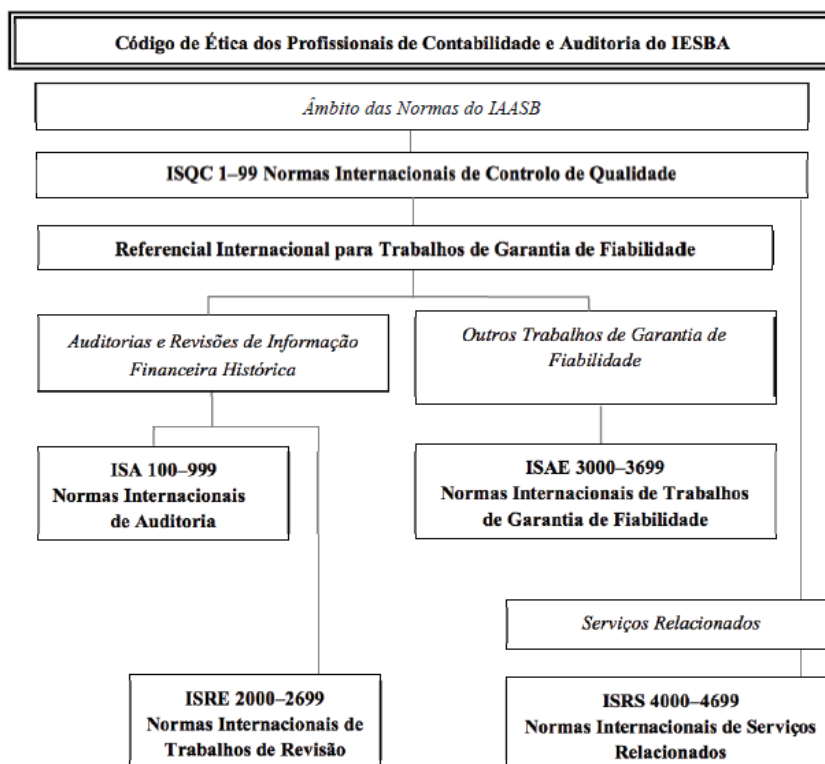


Figura 2: Estrutura das normas emitidas pelo IAASB (2018)

Em Portugal a OROC, então denominada Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, foi constituída a 06 de fevereiro de 1974, na sequência da consagração de medidas relevantes em matéria de fiscalização das sociedades anónimas (DL nº 49381/69, de 15) e da primeira regulamentação da profissão com o DL nº1/72, de 3 de janeiro.

A 17 de maio de 1983, a assembleia geral da OROC concluiu a aprovação das primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLC). Em 1985, a OROC iniciou a publicação do Manual do ROC, em papel, periodicamente atualizado. Atualmente, esta informação está disponível na plataforma informática da OROC (Costa, 2018).

Com os sucessivos desenvolvimentos que as normas internacionais de auditoria foram tendo, sobretudo a partir de 1994, ano em que o IFAC publicou a respetiva codificação, a OROC publicou as segundas Normas Técnicas, denominadas de Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, comumente conhecidas por DRA ou NTR/A (Costa, 2018).

Estas NTR/A, que revogaram as NTRLC, foram por seu lado revogadas pelo Guia de Aplicação Técnica (GAT), de 28 de julho de 2016, pelo facto de desde 1 de janeiro de 2016 terem sido adotadas em Portugal as normas internacionais de auditoria (ISA), por via do disposto no número 9 do artigo 45.º do EOROC (Costa, 2018).

Atualmente, a estrutura normativa da OROC, compõe-se da seguinte forma:

- Código de Ética
- Normas Internacionais de auditoria (ISA)
- Normas Técnicas (NT)
- Guias de Aplicação Técnica (GAT)

## **2.4 Ética, Deontologia e Independência**

A atividade de auditoria está sujeita a normas de conduta não só do ponto de vista técnico, mas também do ponto de vista ético.

Segundo Almeida (2019) e Arens *et al.* (2012) ética pode ser entendida como o conjunto de princípios e valores morais que tutelam as ações e decisões de uma pessoa ou grupo de pessoas.

Para Costa (2018) ética é a ciência do deve ser, o que implica a existência de valores, os quais, sendo atribuições feitas pelo espírito humano, são elementos essenciais da ética. O

mesmo autor define deontologia como a ciência dos deveres, sendo que por dever se entende o ato que tem de se encontrar em virtude de uma ordem, preceito ou contrato.

Assim, a deontologia profissional tem a ver com as regras de qualquer atividade profissional. Por outro lado, a ética não se esgota com o cumprimento da lei, ou seja, se uma entidade cumprir estritamente as normas legais, não significa que está a ter comportamentos éticos (Costa, 2018).

No entanto, valores como integridade, lealdade, o querer alcançar mais e melhor, não podem ser incorporados na lei, pelo que ao criarem códigos de ética, as organizações profissionais estão a assumir uma autodisciplina além dos limites legais, que servem de orientação para os seus membros no exercício das funções de Auditoria (Almeida, 2019).

O Código de Ética é a base onde assenta todo o sistema de auditoria. Em Portugal, o primeiro Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) dos ROC foi publicado no Diário da República, III Série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987 e salientava que o ROC, em razão dos serviços profissionais que presta às empresas ou a outras entidades e aos poderes públicos, assume especiais responsabilidades perante a comunidade, pelo que toda a sua conduta, quer pessoal quer profissional, é olhada criticamente (Costa, 2018).

O segundo CEDP foi publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001, referindo no seu preâmbulo que são os objetivos fundamentais da profissão de ROC a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança (Costa, 2018).

Em 14 de outubro de 2011 foi publicado no Diário da República, II Série, n.º 198, o terceiro CEDP, que se encontra atualmente em vigor, baseando-se no Código de Ética da IFAC. Começa por referir que no exercício das suas funções de interesse público, os auditores devem observar e cumprir o novo Código de Ética que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objetivo de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais; avaliar a importância das ameaças identificadas; e aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

O CEDP aplica-se a todos os ROC, seus colaboradores, incluindo estagiários e sócios não ROC que sejam titulares de partes de capital em SROC ou de participadas por estas. Estes devem, em todas as circunstâncias, pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos

princípios consignados no CEDP adotando uma conduta responsável que prestigie a profissão e os próprios.

Os princípios éticos fundamentais podem ser consubstanciados no seguinte:

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

Outra das características fundamentais na auditoria é a independência. Segundo Almeida (2019) a maioria dos códigos de profissionais identificam dois tipos de independência, a independência profissional e a profissão independente.

O CEDP refere que os trabalhos de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade são do interesse público, e por isso, exigido por este Código, que os membros das equipas de trabalho, as firmas e as firmas da rede, associação ou aliança sejam independentes dos clientes.

Refere também, que a independência compreende a “Independência da Mente” e a “Independência da Aparência”.

A Independência da Mente, define-se como o estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo

profissional. Por outro lado, a Independência na Aparência consiste em evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicas, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, tenham sido comprometidos.

O artigo 71.º do EOROC menciona que no exercício das suas funções os ROC, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal ou voluntária de contas, têm de assegurar a sua independência. De igual modo, devem tomar todas as medidas adequadas para garantirem que, no exercício das suas funções, a sua independência não é afetada por conflitos de interesses existentes ou potenciais nem por relações comerciais ou outras. Cada colaborador e cada sócio de uma SROC é pessoalmente responsável por manter a sua independência profissional (Coelho, 2010).

## 2.5 Fases da Auditoria

Nesta secção serão abordadas resumidamente as fases de uma auditoria financeira, desde o início do planeamento, passando pela avaliação do risco, conceção de procedimentos para obtenção de prova de auditoria para resposta ao risco avaliado e, finalmente, relato (Figura 4). Em qualquer trabalho de auditoria, o auditor deverá estar consciente das limitações inerentes ao trabalho de auditoria (Figura 3).

Limitações	Razões
Relacionadas com a natureza do relato financeiro	A preparação das demonstrações financeiras envolve: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na aplicação do referencial de relato financeiro; e</li> <li>• Decisões ou avaliações subjetivas (tais como estimativas) feitas pelo órgão de gestão envolvendo um conjunto de interpretações ou julgamentos aceitáveis.</li> </ul>
Relacionadas com a natureza da prova de auditoria disponível	A maior parte do trabalho do auditor na formação da opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria. Esta prova tende a ter um carácter persuasivo em vez de conclusivo. A prova de auditoria é obtida principalmente de procedimentos executados no decurso da auditoria. Pode também incluir informação de outras fontes, tais como: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditorias anteriores;</li> <li>• Procedimentos de controlo de qualidade da firma para aceitação e continuação do cliente;</li> <li>• Registos contabilísticos da entidade; e</li> <li>• Prova de auditoria preparada por um perito empregado ou contratado pela entidade.</li> </ul>
Relacionadas com a natureza dos procedimentos de auditoria	Os procedimentos de auditoria, mesmo que bem concebidos, não detetam todas as distorções. Considerar o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualquer amostra inferior a 100% de uma população implica um risco de uma distorção não ser detetada;</li> <li>• O órgão de gestão ou outros podem não fornecer, intencionalmente ou não, toda a informação necessária. A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados e concebidos para a esconder; e</li> <li>• Os procedimentos de auditoria usados para acumular prova de auditoria podem não detetar que há informação em falta.</li> </ul>
Relacionadas com a oportunidade do relato financeiro	A relevância e valor da informação financeira tende a diminuir com o tempo e, por isso, é necessário existir um equilíbrio entre a fiabilidade da informação e o seu custo. Os utilizadores das demonstrações financeiras esperam que o auditor forme a sua opinião num período de tempo e a um custo razoável. Consequentemente, é impraticável tratar toda a informação que possa existir, ou investigar todos os assuntos exaustivamente, na assunção de que a informação está errada ou é fraudulenta.

Figura 3: Limitações inerentes ao trabalho de auditoria. Fonte: Guia de Aplicação das ISA (2018); ISA 200

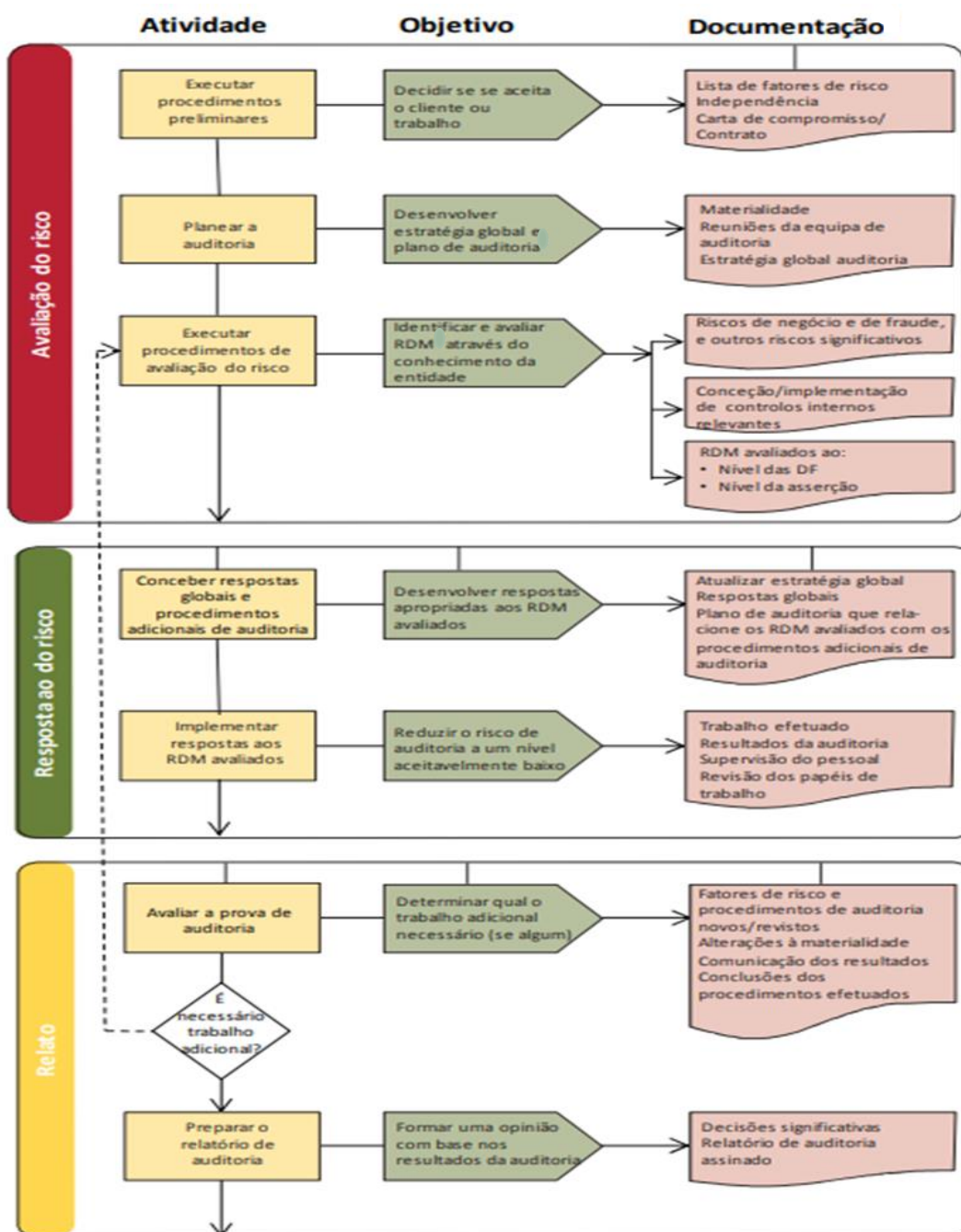


Figura 4: Resumo das fases de Auditoria. Fonte: Guia de Aplicação das ISA (2018)

Note-se que o planeamento de auditoria poderá (deverá) ser revisto sempre que o auditor conclui que a prova obtida não é suficiente para dar resposta ao risco avaliado ou se, durante o processo de auditoria toma conhecimento de factos que desconhecia no momento da avaliação do risco e que alterem o seu julgamento profissional.

Finalmente, deve ser claro que o âmbito do trabalho e a opinião do auditor estão geralmente confinados a determinar se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e não garantir a viabilidade futura da entidade, nem a eficácia ou eficiência com que o OG conduziu os negócios (ISA 200).

### 2.5.1 Planeamento

O tempo gasto no planeamento de uma auditoria – desenvolvendo a estratégia global e o plano de auditoria – assegurará que os objetivos de auditoria sejam atingidos e que o trabalho se foca em obter prova nas áreas mais propícias a distorções potenciais (Guia de Aplicação das ISA, 2018; ISA 300).

De acordo com a ISA 200, os objetivos gerais do auditor podem ser resumidos como segue:

- ✓ Obter garantia razoável de que as DF como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou a erro, permitindo, portanto, que o auditor expresse uma opinião sobre se as DF estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial contabilístico aplicável; e
- ✓ Relatar sobre as DF, e efetuar as comunicações referidas nas ISA, de acordo com os resultados da auditoria.

Autores defendem que o adequado planeamento de uma auditoria permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões, minimizando as possibilidades de litígio, mantendo a relação custo/benefício num patamar aceitável e cumprindo as datas de conclusão do trabalho com que se comprometeu com o seu cliente (Alves, 2015; Almeida, 2019). Caso uma auditoria não seja adequadamente planeada o auditor corre o risco de realizar uma auditoria ineficaz e ineficiente, conduzindo eventualmente à emissão de uma opinião inapropriada sobre as DF (Almeida, 2019).

Segundo a ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras e de acordo com Costa (2018) planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global, a qual fixa o âmbito, tempestividade e direção da auditoria e orienta o desenvolvimento de um plano de auditoria mais detalhado. O adequado planeamento visa a apropriada distribuição do trabalho pelos membros da equipa de modo a facilitar não só a direção e supervisão da mesma como também a revisão do trabalho por ela efetuado e identificação de potenciais problemas em tempo oportuno, gerir devidamente o trabalho de auditoria para que seja executado de maneira eficaz e eficiente.

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve:

- Identificar as características do trabalho que definem o seu âmbito;
- Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear a oportunidade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;

- Considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipa de trabalho;
- Considerar os resultados dos trabalhos preliminares e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido pelo sócio responsável pelo trabalho noutros trabalhos executados para a entidade;
- Certificar-se da natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho.

O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que inclui a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar.

Relativamente à documentação, o auditor deve incluir a estratégia global de auditoria (principais orientações), o plano de auditoria (natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos) e quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho de auditoria à estratégia global de auditoria ou ao plano de auditoria, e as razões para tais alterações, sobretudo nos casos de primeiras auditorias, em que há um razoável desconhecimento das realidades concretas da empresa por parte do auditor (Costa, 2018).

Ou seja, o planeamento não é uma fase isolada de uma auditoria, mas um processo contínuo. A estratégia e o plano devem ser atualizados e/ou alterados no decurso da auditoria (ISA 300) e, conseqüentemente, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, com base na consideração revista dos riscos avaliados, podendo isto ocorrer quando o auditor toma conhecimento de informação que difere significativamente da informação que tinha disponível quando planeou os procedimentos de auditoria (Costa, 2018).

### **2.5.2 Avaliação do Risco**

Já foram descritos, no ponto anterior, os objetivos gerais do auditor na condução de uma auditoria às DF. Um deles refere a obtenção de garantia razoável de fiabilidade sobre as DF como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro.

Segundo a ISA 200 a expressão “garantia razoável” tem a intenção de informar os utilizadores da informação financeira que os auditores não garantem que as DF estão completamente corretas. Uma segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não é uma garantia absoluta de que uma auditoria conduzida de acordo com as ISA detete sempre uma distorção material quando ela exista.

A expressão “isenta de distorções materiais” visa informar os utilizadores da informação financeira que os auditores limitam a sua responsabilidade à informação financeira materialmente relevante, uma vez que é impossível estenderem a sua responsabilidade à informação não materialmente relevante (Almeida, 2019).

Segundo Alves (2015) entende-se por risco a possível existência de um desfecho desfavorável, variável em função da magnitude da distorção não detetada e probabilidade de ocorrência. Os resultados de avaliação de risco podem ser definidos num gráfico (Figura 5).

Os riscos situados na área “alto impacto (magnitude), alta probabilidade” exigem claramente ações do órgão de gestão para os mitigar, e poderão ser considerados riscos significativos no julgamento do auditor.



Figura 5: Relação magnitude e probabilidade de ocorrência do risco. Guia de Aplicação das ISA (2018)

### 2.5.2.1 Materialidade em auditoria

O trabalho do auditor, na auditoria às DF, culmina com a emissão de um relatório que inclui o seu parecer sobre as DF, que é dirigido aos utentes da informação financeira. Desta forma, o auditor deve tentar perceber aquilo que é importante para os utentes da informação e nesse sentido, incluir nesse documento as situações relevantes para eles (Alves, 2015).

Segundo Almeida (2019) e Costa (2018) um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores baseadas nas DF.

Assim, e seguindo os requisitos da ISA 320 – A Materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria, na determinação da materialidade global o auditor deve ter presente que:

- As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em agregado, se puder razoavelmente supor que influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas DF.
- Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela perceção do auditor no que respeita às necessidades de informação financeira dos utentes das DF e pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou uma combinação de ambas.
- Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utentes baseiam-se na consideração das necessidades dos utentes como um grupo, e não necessidades específicas que podem variar amplamente entre utentes.

Desta forma, a determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela perceção que este tem sobre as necessidades de informação financeira dos utilizadores dessa mesma informação. Assume-se que os utilizadores da informação financeira têm conhecimento razoável dos negócios e da atividade económica da empresa, que entendem que as DF são preparadas, apresentadas e auditadas com níveis de materialidade, que reconhecem a existência de incertezas inerentes à mensuração de quantias com base em estimativas e que tomam decisões com base da informação constante nas DF (ISA 320).

Na fase de resposta ao risco, a ser explorada no ponto seguinte (2.5.3), o auditor define a materialidade de execução, que pode ser entendida como a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as DF como um todo, com vista a reduzir para o nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as DF como um todo (ISA 320).

Da mesma forma que revê a estratégia global e o plano de auditoria, o auditor deve rever a materialidade para as DF como um todo se, no decorrer da auditoria tomar conhecimento de informações que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia diferente. Se o auditor concluir que é apropriado a redução da materialidade para as DF como um todo do que inicialmente determinada, tem que avaliar se necessita de realizar trabalho adicional.

A materialidade deve ser tida em conta pelo auditor não só quando determina a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a adotar mas também quando avalia o efeito dessas distorções, ou seja, na fase de relato (Figura 6).



A ISA 200 define risco de auditoria como o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF estão materialmente distorcidas.

O risco de auditoria (RA) é função do risco de distorção material (RDM), ou seja, o risco de que as DF estejam materialmente distorcidas antes da auditoria, e do risco de deteção (RD), ou seja, o risco de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos. O risco de distorção material compreende o risco inerente (RI) e o risco de controlo (RC) (Costa 2018).



Figura 8: Resumo do Risco de Auditoria. Elaboração própria - adaptado de Almeida (2019), Costa (2018) e Alves (2015)

Segundo o risco inerente encontra-se intrinsecamente associado às características específicas de cada entidade, tais como o meio em que se encontra inserida e a área de negócio em que opera. Este risco tem a ver com a existência do negócio e é independente dos controlos existentes, não podendo ser alterado pelo auditor (Alves 2015).

Quanto ao risco de controlo, este é determinado pela avaliação feita pelo auditor quanto à probabilidade de existirem distorções não detetadas pelo controlo interno que excedam um valor razoável (Alves 2015). Segundo Almeida (2019) o risco de controlo nunca pode ser zero, uma vez que os controlos implementados não podem assegurar a 100% que os erros materialmente relevantes sejam detetados. A avaliação inicial deste risco está relacionada com dois aspetos: a eficácia do desenho do controlo interno e se os controlos desenhados estão devidamente implementados.

A ISA 200 define o risco de deteção como o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções. Este risco pode ser controlado pelo auditor através do planeamento, execução, supervisão e revisão do trabalho; da determinação da natureza,

extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria; e da realização de procedimentos de auditoria e sua avaliação (Almeida, 2019).

Uma vez que os riscos estão relacionados entre si, verifica-se que para uma auditoria em que está em causa proporcionar um nível de segurança alto, o risco de auditoria tem de ser baixo, para isso, o auditor deve avaliar os riscos inerentes e de controlo e determinar o risco de deteção em função dessa avaliação, já que quanto maiores são os riscos de distorção material que o auditor crê existirem, menor é o risco de deteção que deve ser aceite e, logo, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria exigida (ISA 200; Alves 2015).

De facto, segundo Costa (2018) e a ISA 200, quando o RI e o RC são altos, os níveis aceitáveis de RD necessitam de ser baixos a fim de reduzir o RA a um nível baixo aceitável, o que levará necessariamente a aumentar os respetivos testes substantivos, o que conseqüentemente indica que maior e mais exigente irá ser a auditoria exercida.

O auditor deve ter em consideração, conforme os requisitos da ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de DF, que existem riscos que são, por natureza, significativos, nomeadamente o do reconhecimento do rédito (ainda que ilidível, mas sempre documentado) e o risco de fraude, podendo existir outros que dependem do julgamento do auditor e do conhecimento que tem da entidade.

### **2.5.3 Resposta ao risco**

Em auditoria, a prova é toda a documentação recolhida pelo auditor que serve de suporte à formulação de uma opinião sobre as DF. Parte do trabalho do auditor consiste na recolha e avaliação de provas que atestem as asserções do órgão de gestão. A necessidade de recolha de prova está relacionada com a diminuição do risco de auditoria, ou seja, evitar que o auditor expresse uma opinião inadequada sobre as DF (Almeida, 2019).

A ISA 500 – Prova de auditoria, define prova de auditoria como a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às DF, mas também informação de outras fontes.

Segundo Costa (2018) e a ISA 500 a prova de auditoria obtém-se através da realização de procedimentos de avaliação do risco e procedimentos de auditoria adicionais, os quais

compreendem testes aos controlos, e procedimentos substantivos, que incluem testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

Seguindo os requisitos da ISA 500, a prova deve ser suficiente e apropriada. A suficiência está relacionada com a quantidade da prova que deve ser obtida, dependendo do julgamento do auditor, considerando a natureza cumulativa da prova. A apropriação está relacionada com a qualidade da mesma, ou seja, se a prova recolhida é relevante e fiável. A relevância da prova está relacionada com a asserção que se pretende testar e a fiabilidade depende das circunstâncias em que a prova é obtida (Almeida, 2019).

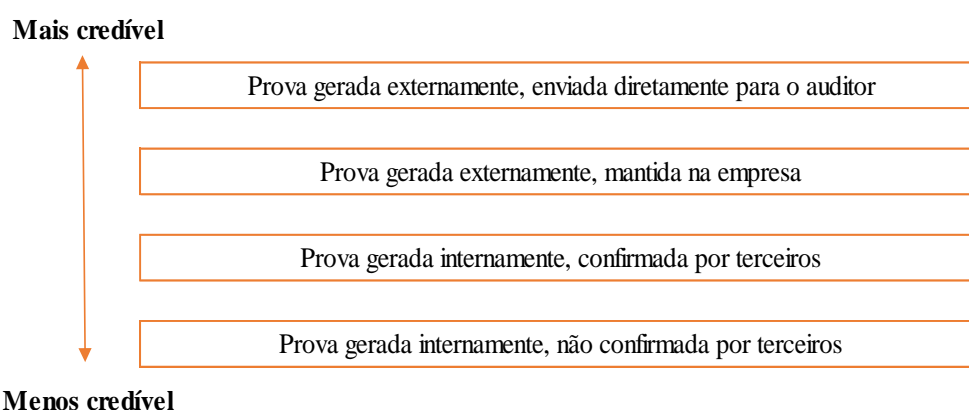


Figura 9: Credibilidade da prova (Almeida, 2019)

Os procedimentos de auditoria para a obtenção de prova, são métodos ou técnicas usadas pelos auditores, utilizados na realização dos seus exames, com o objetivo de obter provas necessárias para a emissão do relatório (Costa, 2018).

Os procedimentos de auditoria subdividem-se em gerais e específicos. Os gerais são os têm aplicação em várias fases da execução do exame enquanto os específicos são utilizados em situações concretas no decorrer da auditoria.

A ISA 500, menciona sete procedimentos de auditoria gerais, sendo estes:

- **Inspeção:** envolve o exame de registos ou documentos; inspeção física dos ativos.
- **Observação:** consiste em olhar para o processo ou procedimento que está a ser executado por outros, como por exemplo a observação de contagem de inventários.
- **Confirmações externas:** consiste na resposta de uma entidade terceira a um pedido de informação acerca de um item específico que afeta as asserções efetuadas pelo órgão de gestão e que estão subjacentes às DF.
- **Recálculo:** consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos.

- **Reexecução:** envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos e controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade.
- **Procedimentos analíticos:** consistem em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto de informação financeira como não financeira. Abrangem ainda a investigação de flutuações ou relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se afastem significativamente de valores previstos.
- **Indagação:** consiste em procurar informação, financeira ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade, com vista a obter os esclarecimentos inerentes à prossecução do seu exame.

Na seleção dos procedimentos, o auditor deverá considerar as seguintes características da informação a usar como prova: relevância, fiabilidade e suficiência (Figura 10).

Relevância	Fiabilidade	Suficiência
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ligação lógica ou relação com a finalidade do procedimento para responder à asserção em causa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É influenciada pela sua fonte e natureza e pelas circunstâncias em que é obtida (se recolhida de fontes externas, obtida diretamente pelo auditor, documental ou oral, originais, entre outros)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se responde ao risco avaliado</li> </ul>

Figura 10: Características da informação recolhida. Elaboração própria. Adaptado de ISA 500.

Os procedimentos empreendidos pelo auditor, as provas de auditoria recolhidas e as conclusões a que chega são documentados nos papéis de trabalho. Os papéis de trabalho abrangem não só o suporte de papel como outros meios de armazenamento de dados, designadamente informáticos. De acordo com a ISA 230 – Documentação de auditoria, papéis de trabalho devidamente preparados demonstram que a auditoria foi efetuada de acordo com as normas de auditoria, adequadamente planeada e executada, com uma adequada supervisão, que o trabalho foi revisto e que as provas recolhidas são suficientes e suportam a opinião do auditor (Almeida, 2019).

#### 2.5.4 Relato

Expressar uma opinião independente sobre se as DF apresentam uma imagem verdadeira e apropriada é o derradeiro objetivo do auditor. Esta opinião, que é expressa no relatório do auditor, designada de certificação legal das contas (CLC), que fornece aos utilizadores da

informação financeira uma garantia razoável de que as DF foram elaboradas em conformidade com o normativo contabilístico aplicável (Almeida, 2019).

A CLC exprime uma opinião expressa de forma clara e inequívoca, do ROC, de que as DF, tomadas como um todo, apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da entidade e os resultados das suas operações (Alves, 2015).

De acordo com a ISA 700 R – Formar uma opinião e relatar sobre DF, o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial financeiros aplicável. Se o auditor concluir com base na prova, que as DF como um todo não estão isentas de distorção material, ou não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as DF como um todo estão isentas de distorção material, deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 R – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.

Seguindo as orientações da Guia de Aplicação Técnica (GAT) nº 1 A estrutura da CLC contém dois relatos, um sobre as DF, constituído no mínimo por quatro secções, e outro sobre outros requisitos legais e regulamentares, que tem no mínimo uma secção.

A estrutura base da CLC deve conter no mínimo as secções seguintes:

- Opinião
- Bases para a opinião
- Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF
- Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF
- Sobre o relatório de gestão, nos termos da ISA 720 (R)

Existem quatro situações que modificam a estrutura base da CLC mas que não alteram a opinião do auditor sobre as DF, são elas:

- Incerteza material relacionada com a continuidade
- Ênfases
- Matérias relevantes de auditoria
- Outras matérias

Existem ainda modificações à estrutura base da CLC que alteram a opinião do auditor:

- Reservas
- Opinião adversa
- Escusa de opinião

O auditor pode ainda emitir uma declaração de impossibilidade de opinião, quando se lhe deparam situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal das contas em data posterior caso as contas sejam, entretanto, disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da emissão da declaração de impossibilidade, conforme nº4 do art.º 45.º do EOROC, na sua versão atual.

A figura seguinte esquematiza um resumo das possíveis orientações do relato do auditor, nos termos das ISA:

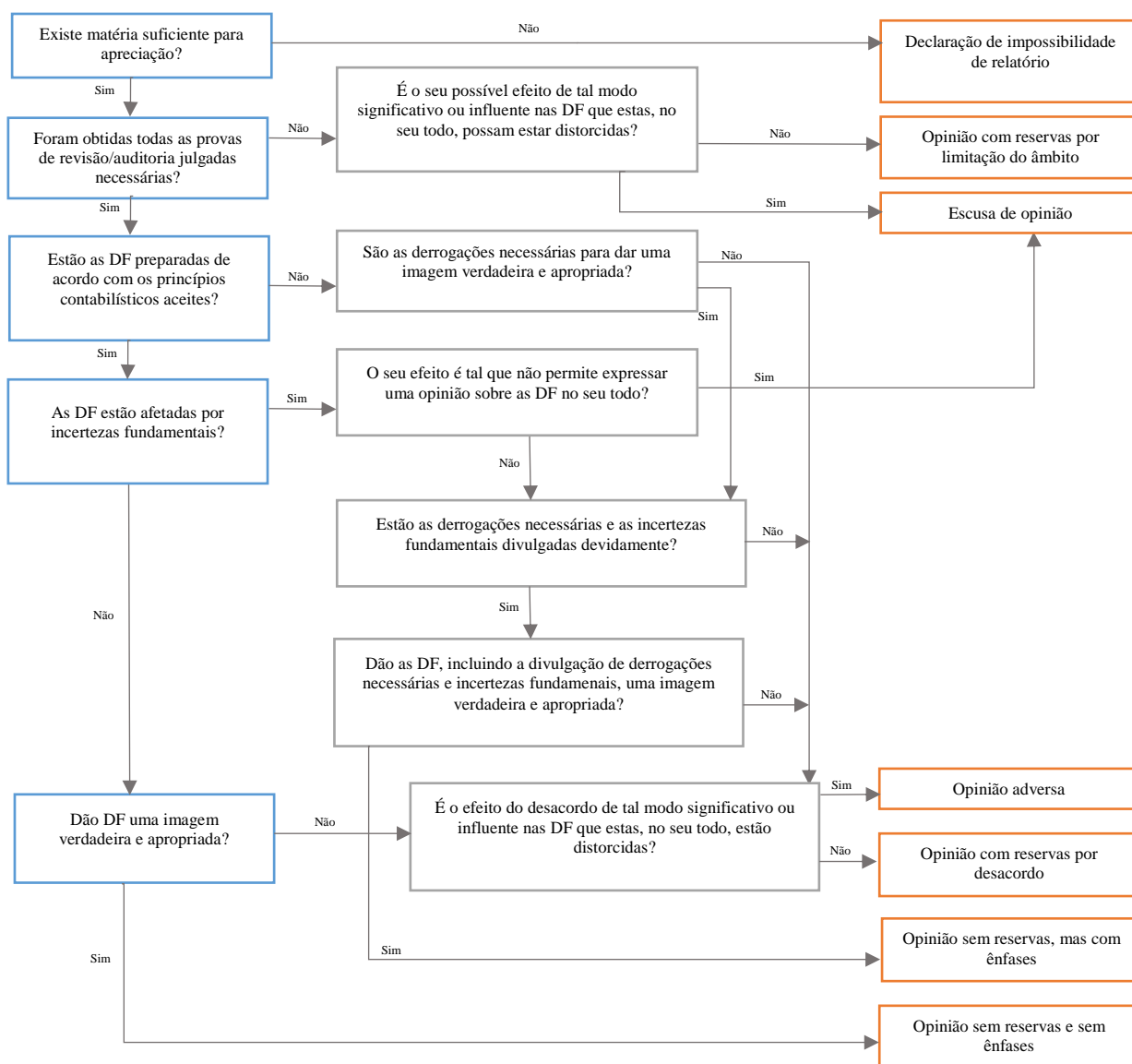


Figura 11: Resumo das orientações de relato em auditoria. Almeida (2019)

O auditor deve ainda considerar a possibilidade de existência de acontecimentos que ocorrem entre a data das DF (fim de período de relato) e a data do seu relatório, nos termos da ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes. Estes podem ser de dois tipos:

- os que proporcionam prova de condições que existiam à data das DF
- os que proporcionam prova de condições que surgiram após a data das DF

Os objetivos do auditor passam por obter prova de auditoria sobre se os acontecimentos ocorridos entre a data do balanço e a data do relatório do auditor estão adequadamente refletidos e responder aos factos de que o auditor tome conhecimento após a data do seu relatório os quais, caso tivesse tomado conhecimento antes dessa data, podiam fazer alterar a sua opinião. Resumidamente, os acontecimentos podem ocorrer em 3 momentos (Esquema 1):



*Esquema 1: Acontecimentos subsequentes.  
Guia de aplicação das ISA (2018)*

Em relação aos acontecimentos que ocorrem entre a data das DF e a data do relatório do auditor, este deve cobrir todo o período até à data do relatório que exija ajustamento ou divulgação nas DF e considerar a necessidade de ajustar os procedimentos. Os factos que chegam ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data em que as DF são emitidas assumem um risco menor, porque as DF ainda não foram divulgadas. Neste caso, o auditor não tem obrigação de efetuar mais procedimentos, mas se tomar conhecimento de que poderia ter alterado o seu relatório, deverá discutir com o OG e, se este decidir alterar as DF, deverá executar procedimentos adicionais para cobrir os acontecimentos subsequentes. Se o OG não alterar as DF, o auditor não será obrigado a alterar o seu relatório a menos que as leis e regulamentos assim o determinem.

Finalmente, em relação aos factos que chegam ao conhecimento do auditor após as DF terem sido emitidas, o auditor não tem obrigação de efetuar quaisquer procedimentos de auditoria. Porém, deverá discutir o assunto com o OG e, se este decidir alterar as DF, além de executar procedimentos adicionais, deve rever as medidas adotadas pelo órgão de gestão para assegurar que todos os que receberam as DF anteriores juntamente com o relatório do autor sejam informados.

## 2.6 Controlo interno

Conforme referido por Costa (2018), nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo

interno, ainda que rudimentar. O sistema de controlo interno nas empresas será tanto mais sofisticado quanto maior for a empresa e a complexidade das operações e é importante no contexto organizacional atual (Gonçalves, 2011 e 2015; Costa, 2018).

O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade para evitar ou detetar atividade não autorizada, com o objetivo de salvaguardar ativos; verificar a exatidão e a fiabilidade dos seus dados contabilísticos; promover a eficácia operacional; e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Pinheiro, 2010; Costa, 2018).

A ISA 315 (R) define o controlo interno, como um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da prossecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

Esta definição e demais aspetos da ISA 315 (R) têm por base a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo *Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission*, com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objetivos a) eficiência e eficácia das operações, b) fiabilidade das DF e c) cumprimento de leis e regulamentos (Almeida, 2019; Costa, 2018).

Segundo Almeida (2019) uma das tarefas mais importantes para o auditor é compreender o sistema de controlo interno de uma organização.

De acordo com a ISA 315 (R), o controlo interno compreende as seguintes cinco componentes:



Figura 12: Componentes do controlo interno. Guia de aplicação das ISA (2018)

- a) **Ambiente de controlo:** relacionado com todas as áreas da organização e influencia o modo como o controlo interno é visto pelos trabalhadores.
- b) **Processo de avaliação do risco pela entidade:** processo desencadeado pelo OG, que permite identificar, analisar e responder a esses riscos.
- c) **Sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio e comunicação:** consiste em procedimentos e registos estabelecidos não só para iniciar, registar, processar e relatar transações, acontecimentos e condições da entidade como também para manter responsabilidade sobre os ativos, passivos e capital próprio relacionados.
- d) **Atividade de controlo:** respeitam a políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas do órgão de gestão são cumpridas. São exemplos de procedimentos a revisão de desempenho, o processamento da informação, os controlos físicos e a segregação de funções (Costa, 2018).
- e) **Monitorização de controlos:** é uma importante responsabilidade do OG a qual inclui verificar se os controlos estão a operar como estava previsto e se os mesmos são modificados apropriadamente quando as condições se alteram.

De acordo com Morais e Martins (2013), a auditoria é uma função de supervisão pelo que o controlo interno tem um carácter preventivo. Assim, o controlo interno pertence ao primeiro nível de monitorização e a auditoria posiciona-se num patamar superior.

Para uma correta avaliação do sistema do controlo interno é de extrema importância a obtenção de um adequado conhecimento dos objetivos, componentes e tipologias dos controlos da organização. O auditor deverá avaliar o controlo interno da entidade e perceber se o controlo interno é eficaz ou não. Se chegar à conclusão que o controlo interno é eficiente, a sua abordagem será mais orientada para testes aos controlos, já que avaliou o risco de controlo como baixo. Pelo contrário, se considerar que o controlo interno é ineficiente, deverá classificar o risco de controlo como alto e, conseqüentemente, adotar uma abordagem mais substantiva, com provas de detalhe (ISA 330).

### **3 Controlo de Qualidade em Auditoria**

A atividade de auditoria, tem merecido maior atenção, sobretudo nos últimos anos, devido aos diversos escândalos financeiros e contabilísticos, que colocam em causa a integridade, independência, credibilidade e qualidade do trabalho do auditor (Costa, 2018).

Para fazer face às desconfianças levantadas por escândalos e desta feita demonstrar que o auditor é independente, íntegro, credível, que defende a transparência e atua com rigor, foi criada a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 (ISQC 1).

A ISQC 1 trata das responsabilidades de uma firma<sup>4</sup> de auditoria pelo seu sistema de controlo de qualidade interno para auditorias e revisões limitadas de DF e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e de serviços relacionados (Costa, 2018).

Conforme referido na ISQC 1 o objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione garantia razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.

Cada firma de auditoria deve estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos elementos seguintes:

- Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma;
- Requisitos éticos relevantes;
- Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Execução do trabalho; e
- Monitorização.

A firma deve documentar as suas políticas e procedimentos e comunicá-las ao seu pessoal. A ISQC 1 deve ser lida no contexto da ISA 220 - Controlo de Qualidade para uma Auditoria

---

<sup>4</sup> Definição de firma segundo ISQC 1: Um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de auditores profissionais.

de Demonstrações Financeiras, que tem a ver com as responsabilidades específicas do auditor relativas aos procedimentos de controlo de qualidade numa auditoria de DF e, quando aplicável, com as responsabilidades do auditor encarregado da revisão do controlo de qualidade de cada trabalho. De acordo com a ISA 220 e em conjunto com os requisitos éticos relevantes, tem de ser aplicada antes da emissão de cada um dos relatórios de auditoria.

### **3.1 Qualidade e ética**

Nos termos da ISQC 1 e do Guia de Controlo de Qualidade para firmas de auditoria de pequena e média dimensão (2018), a firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar segurança razoável de que a firma e o seu pessoal e, quando aplicável, outras pessoas sujeitas aos requisitos de independência, cumprem os requisitos éticos relevantes.

Tais políticas e procedimentos devem habilitar a firma a:

- Comunicar os seus requisitos de independência ao seu pessoal e, quando aplicável, a outros que lhes estejam sujeitos; e
- Identificar e avaliar as circunstâncias e relacionamentos que criem ameaças à independência e tomar medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável através da aplicação de salvaguardas ou, se for considerado apropriado, renunciar ao trabalho, quando essa renúncia for permitida por lei ou regulamento.

Estas políticas e procedimentos devem exigir que:

- Os sócios responsáveis pelo trabalho prestem à firma informação relevante acerca dos trabalhos, incluindo o âmbito dos serviços, de forma a habilitar a firma a avaliar o impacto global, se o houver, sobre os requisitos de independência;
- O pessoal notifique de imediato a firma das circunstâncias e relacionamentos que criem uma ameaça à independência para que possam ser tomadas medidas apropriadas; e
- A informação relevante seja recolhida e comunicada ao pessoal apropriado a fim de que:
  - A firma e o seu pessoal possam rapidamente determinar se satisfazem os requisitos de independência;

- A firma possa manter e atualizar os seus registos relativamente à independência; e
- A firma possa tomar medidas apropriadas com respeito a ameaças identificadas à independência cujo nível não seja aceitável.

A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que será notificada de violações de requisitos de independência e a habilitar a tomar medidas apropriadas para resolver tais situações. As políticas e procedimentos devem incluir requisitos no sentido de que:

- O pessoal notifique de imediato à firma violações de independência que cheguem ao seu conhecimento;
- A firma comunique de imediato violações identificadas destas políticas e procedimentos:
  - Ao sócio responsável pelo trabalho que, em conjunto com a firma, terá de tratar a violação; e
  - A outro pessoal relevante da firma e, quando apropriado, da rede, e a outros que estejam sujeitos a requisitos de independência e que devam tomar medidas apropriadas; e
- O sócio responsável pelo trabalho e os outros indivíduos, comuniquem imediatamente à firma, se necessário, as medidas tomadas para resolver o assunto, a fim de que a firma possa determinar se deve tomar outras medidas.

Pelo menos anualmente, a firma deve obter confirmação escrita do cumprimento das suas políticas e procedimentos relativos à independência por parte de todo o pessoal da firma cuja independência seja exigida por requisitos éticos relevantes.

Em articulação com o Código de Ética e o EOROC, a firma deve estabelecer políticas e procedimentos:

- Que estabeleçam critérios para determinar a necessidade de salvaguardas que reduzam a ameaça de familiaridade para um nível aceitável quando a firma utilizar o mesmo pessoal sénior num trabalho de garantia de fiabilidade durante um longo período de tempo; e
- Que exijam, para auditorias de DF de entidades admitidas à cotação, a rotação do sócio responsável pelo trabalho e de quaisquer indivíduos responsáveis pela revisão

do controlo de qualidade e, quando aplicável, de outros sujeitos a um regime de rotação, após um período especificado de acordo com requisitos éticos relevantes.

## **3.2 Controlo de qualidade externo e interno**

O controlo de qualidade é efetuado tanto ao nível externo como interno da firma, sendo de seguida efetuada a análise de cada forma de controlo.

### **3.2.1 Controlo de qualidade externo**

Nos termos do artigo 69.º dos EOROC, os ROC e as SROC estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual é exercido pela OROC, sob a supervisão da CMVM, no que respeita a auditores que não realizem revisão legal das contas de entidades de interesse público, em conformidade com a lei aplicável.

O controlo de qualidade da atividade exercida pelos ROC relativamente a funções que não sejam de interesse público, com exclusão do exercício da docência, consiste, essencialmente, na verificação do cumprimento da lei e da regulamentação aplicáveis.

Os ROC e SROC submetidos a controlo de qualidade pela OROC, são selecionados através de sorteio público cujos critérios deverão ser publicamente divulgados pela Comissão de Controlo de Qualidade assegurando que aqueles ROC e SROC serão objeto de, pelo menos, um controlo em cada período de 6 anos.

Quanto aos ROC ou SROC que auditem empresas de interesse público (EIP), mesmo que seja apenas uma, o controlo de qualidade de todos os seus trabalhos é efetuado diretamente pela CMVM e são objeto de controlo a cada 3 anos. Esse controlo de qualidade da atividade exercida pelos ROC e SROC, relativamente a funções de interesse público, deve ser exercido em conformidade com um plano anual.

Para além dos controlos de qualidade previstos no plano anual, são, ainda, submetidos a controlo, por deliberação do conselho diretivo, os ROC e as SROC que, no exercício da sua atividade profissional:

- Revelem manifesta desadequação dos meios humanos e materiais utilizados, face ao volume dos serviços prestados;
- Apresentem fortes indícios de incumprimento de normas legais ou de regulamentos ou normas de auditoria em vigor.

Nos termos do artigo 62.º do EOROC, os ROC e SROC que realizem revisão legal de contas de EIP devem elaborar e divulgar o relatório anual de transparência previsto na legislação da União Europeia, onde são divulgados, entre outros assuntos, uma descrição do seu sistema interno do controlo de qualidade e uma declaração assinada pelo órgão de gestão da SROC relativamente à eficácia do seu funcionamento (Costa, 2018).

Conforme referido anteriormente, os ROC e SROC que não realizem revisão legal de contas a EIP são objeto de controlo de qualidade efetuado pela OROC, baseado num plano que avalia o controlo horizontal e vertical da entidade a controlar.

O controlo horizontal tem a ver com a avaliação global da atividade, no que se refere à forma de exercícios das funções, aos meios humanos, materiais e sistema de controlo de qualidade utilizados e à observância dos deveres legalmente estabelecidos (Costa, 2018).

Conforme mencionado no “Guia do controlo horizontal”, os objetivos desse controlo visam:

- Determinar se é dado cumprimento às Normas Internacionais de Auditoria, à Legislação Portuguesa sobre Auditoria em vigor e demais guias e legislação aplicável, no exercício da atividade profissional;
- Verificar a existência e o funcionamento do sistema de controlo de qualidade interno;
- Avaliar o grau de adequação dos meios materiais e humanos utilizados face à natureza e dimensão dos trabalhos e das entidades sujeitas à revisão legal ou à auditoria.

Quanto ao controlo vertical, este tem como objetivo a verificação de que os ROC dispõem de dossiers de trabalho para cada entidade auditada instruídos de acordo com o previsto nas normas de auditoria em vigor (Costa, 2018).

Conforme mencionado no “Guia de controlo vertical empresas industriais, comerciais e de serviços” disponibilizado no portal da OROC, os objetivos desse controlo visam:

- Comprovar se o ROC/SROC organizou, relativamente à auditoria das DF da entidade identificada, um processo instruído de acordo com as normas de auditoria em vigor, designadamente com a evidência do trabalho efetuado e com a fundamentação das conclusões relevantes em que se basearam para formular a sua opinião profissional, por forma a emitir a certificação legal das contas ou o relatório de auditoria e, bem assim, com documentação de todos os riscos importantes que possam comprometer a sua independência e as medidas de proteção aplicadas para mitigar esses riscos.

- Determinar se é dado cumprimento às Normas Internacionais de Auditoria, à Legislação Portuguesa sobre Auditoria e às GAT emitidas pela OROC.

### 3.2.2 Controlo de qualidade interno

As firmas de auditoria devem desenvolver internamente o Manual de Controlo da Qualidade, que deverá ser seguido por todos os elementos da firma com vista a garantir a qualidade do serviço, a finalidade do Manual é proporcionar orientação prática na implementação de um sistema de controlo de qualidade em consonância com a ISQC1.

O IFAC disponibiliza uma proposta para um modelo de Manual de controlo da qualidade, que pode ser adaptado, que se subdivide em sete partes, conforme segue:

Capítulo	Título	Finalidade
1	Responsabilidades da Liderança da Firma pela Qualidade	Descrever as responsabilidades da firma para promover uma cultura interna focada no controlo de qualidade
2	Requisitos Éticos Relevantes	Proporcionar orientação sobre os princípios fundamentais que definem a ética profissional
3	Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos Específicos	Proporcionar orientação para o estabelecimento de políticas e procedimentos apropriados de aceitação e continuação de clientes
4	Recursos Humanos	Proporcionar orientação sobre os componentes de recursos humanos para a existência de políticas e procedimentos do controlo de qualidade eficazes
5	Execução do Trabalho	Proporcionar orientação sobre os elementos envolvidos no desempenho do trabalho, evidenciando a função do sócio responsável pelo trabalho, o planeamento, supervisão e revisão, consultas, resolução de diferenças de opinião, e a execução da revisão do controlo de qualidade do trabalho
6	Monitorização	Proporcionar orientação sobre a monitorização das políticas e procedimentos da firma relativos ao sistema de controlo de qualidade, incluindo o seu programa de monitorização, os procedimentos de inspeção, o relatório do monitor, o tratamento e eliminação de deficiências e a resposta a reclamações e alegações
7	Documentação	Proporcionar orientação sobre os requisitos da firma quanto a documentação, quer ao nível do trabalho (incluindo a revisão do controlo de qualidade do trabalho) quer ao nível do sistema de controlo de qualidade da firma

Figura 13: Resumo de cada parte da Guia de Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão. Fonte: Guia de Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão 2ª Edição.

As principais questões a responder podem ser resumidas em três grandes conjuntos: um primeiro grupo relacionado com a avaliação das pré-condições de auditoria, um segundo com a fase de (planeamento e avaliação do risco) e um último com a avaliação da resposta ao risco avaliado e respetiva formação da opinião, a ser detalhado no ponto 4.4 - Construção das asserções.

### **4 Metodologia**

Segundo Fortin (1999), os métodos de investigação harmonizam-se com os diferentes fundamentos filosóficos que suportam as preocupações e as orientações de uma investigação. Apresenta-se de seguida um resumo da metodologia de investigação e formulação do problema. Posteriormente identifica-se a unidade de análise, propondo as asserções e apresenta-se um modelo de análise. Finalmente, é feita uma descrição pormenorizada das atividades desenvolvidas durante o estágio curricular.

#### **4.1 Metodologia da Investigação**

Kumar (2019) defende que a pesquisa é parte integrante da boa prática profissional e exerce uma influência significativa nos procedimentos e resultados obtidos na prática das mais diversas profissões. Segundo o autor, a pesquisa e prática são duas faces da mesma moeda que devem e não podem ser separadas. Seria apropriado dizer que quanto maior a integração entre pesquisa e prática numa profissão, maior será o avanço da sua base de conhecimento teórico e prático.

Para Fortin (1999), a fase de pesquisa corresponde a uma etapa dependente da natureza do problema cujas questões de investigação são expressas sob a forma de interrogações explícitas ao problema a examinar e a analisar com o objetivo de obter novas informações e novos conhecimentos.

Segundo o mesmo autor o estilo da pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Assim após uma consulta estruturada e aprofundada sobre as principais características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo.

Na perspetiva de Sousa e Batista (2011), existem abordagens distintas no que respeita aos métodos de investigação existentes, sendo eles os métodos de investigação quantitativos, os métodos de investigação qualitativos e os métodos de investigação mistos.

O método de investigação quantitativo é um processo sistemático de colheita de dados observáveis e identificáveis, baseando-se na observação de factos objetivos, de

acontecimentos e de fenómenos que existem independentemente do investigador (Fortin, 1999). Este método utiliza técnicas estatísticas de modo a evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança, enfatiza a medição de variáveis e a objetividade, acreditando na comprovação com base no tamanho considerável de uma amostra, dando importância à validade e fiabilidade (Kumar, 2019).

Segundo Sousa e Batista (2011) o método de investigação qualitativo surge em alternativa ao método de investigação quantitativo e centra-se na compreensão dos problemas, analisando comportamentos, valores e atitudes. Este método baseia-se no empirismo, na medida em que seguem uma abordagem de investigação aberta, flexível e não estruturada com a finalidade de explorar a diversidade em vez de proceder à quantificação, enfatizando assim a descrição e narração de sentimentos, perceções e experiências em vez da sua mensuração (Fortin, 1999; Kumar, 2019). As descobertas alcançadas através da investigação serão alvo de comunicação de uma forma descritiva e narrativa, dando nenhuma ou quase nenhuma ênfase às generalizações (Kumar, 2019).

De acordo com Halcomb e Hickman (2015) diversos autores defendem que um investigador pode ainda optar, caso a investigação o exija, pelo método de investigação misto, que resulta da combinação do método de investigação quantitativo e do método de investigação qualitativo, tornando o processo de investigação mais sólido e consistente e permitem explorar a complexidade de um fenómeno em detalhe.

Tendo em conta que o enquadramento prático do presente relatório assenta em averiguar se o auditor, ao longo do seu trabalho, obtém uma segurança razoável de que as DF, tomadas como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados e ter optado pela realização de um estágio curricular, o seu desenrolar foi baseado, numa abordagem qualitativa nomeadamente através da realização de reuniões e recolha de opiniões e análise de determinadas informações de forma a que pudessem ser extraídas conclusões e validadas informações.

## **4.2 Formulação do problema**

O trabalho proposto assenta na pesquisa académica, tendo como objetivo refletir os conhecimentos adquiridos e relacionar os aspetos objetivos e subjetivos da realidade que envolve o objeto da pesquisa.

De acordo com Fortin (1999), as questões de investigação redigidas vêm ao espírito e respeitam aos conceitos. Esses conceitos necessitam de ser explorados, descritos e conhecidas as relações que possuem através da ligação presente entre todos.

Neste sentido, o presente relatório tem como objetivo averiguar se o auditor, ao longo do seu trabalho, obtém uma segurança razoável de que as DF, tomadas como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

A pesquisa em questão será desenvolvida através de contexto de trabalho no escritório do Dr. Renato Cardoso de Almeida, ROC individual, utilizando métodos qualitativos.

### **4.3 Unidade de análise – Investigação qualitativa**

Para Schütz (1982), o uso do senso comum na pesquisa qualitativa empírica não é um problema, pelo contrário é o procedimento correto, porque é sobre o mundo da vida que se processam tais estudos. O reconhecimento do seu valor parte do princípio de que no mundo da vida, cada pessoa possui um corpo de conhecimentos e experiências, fruto da sua forma de pensar, sentir, comportar-se e relacionar-se. Esse saber prático orienta a forma de enfrentar problemas, planejar o dia-a-dia e projetar o futuro. A sedimentação das experiências e vivências do indivíduo e de seu grupo social adquiridas ao longo da existência é denominada por como “stock de conhecimentos”.

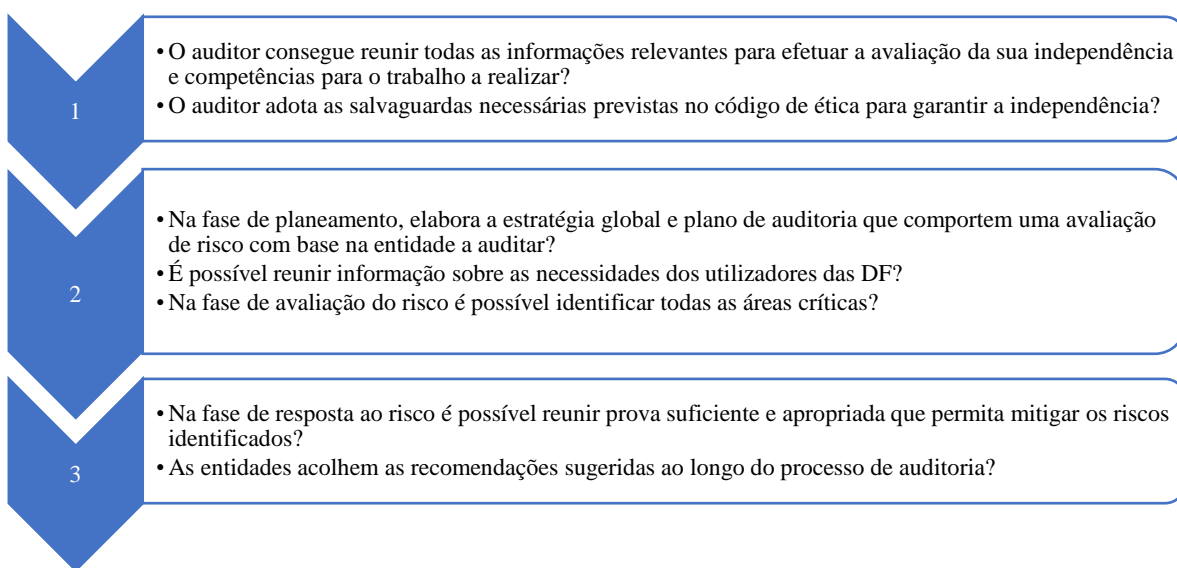
O estudo a efetuar terá como base, uma pesquisa qualitativa, cujos métodos utilizados ao longo do trabalho serão: a observação através da presença do investigador no local de recolha dos dados, utilizando métodos de categorias, descritivos ou narrativos e a análise documental, utilizada para complementar informações obtidas por outras técnicas ou para descobrir novos aspetos sobre o tema ou problema.

### **4.4 Construção das asserções**

Com o decorrer do estágio pretende-se retirar conclusões, relativamente à questão de partida, tendo por base os conhecimentos adquiridos ao longo dos estudos e pesquisas efetuadas na elaboração da revisão da literatura, bem como, os conhecimentos adquiridos em contexto de estágio.

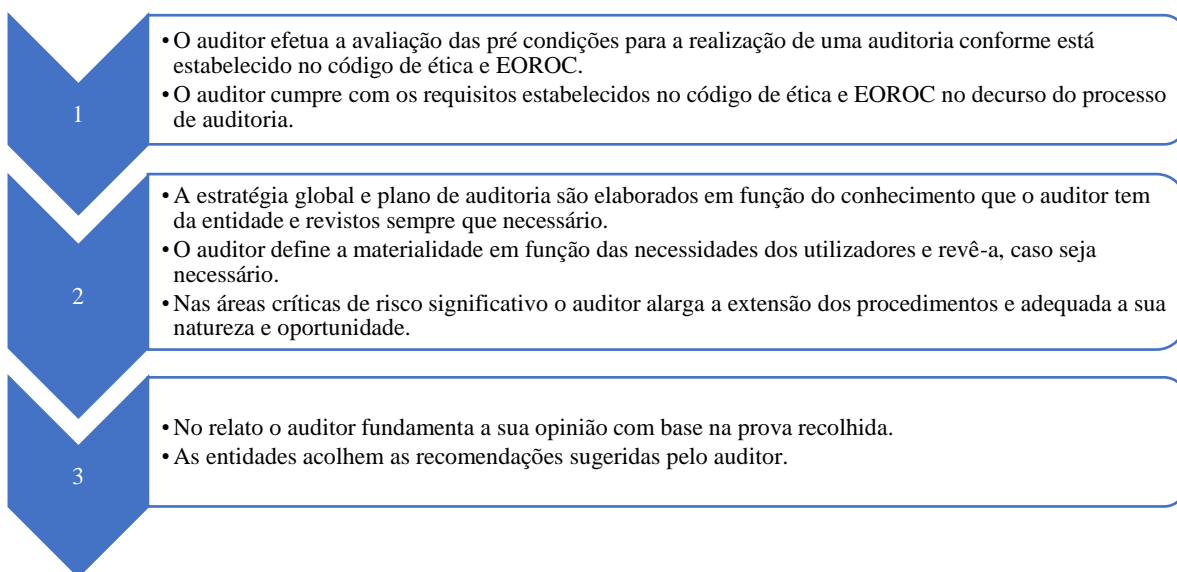
A hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo (Fortin, 1999). Assim, uma das fases essenciais deste estudo passa pela elaboração das questões de investigação e que se encontram detalhadas de seguida.

As principais questões a responder podem ser resumidas em três grandes conjuntos de questões: um primeiro grupo relacionado com a avaliação das pré-condições de auditoria, um segundo com a fase de execução (planeamento e avaliação do risco) e um último com a avaliação da resposta ao risco avaliado e respetiva formação da opinião.



*Esquema 2: Resumo das questões de análise.  
Elaboração própria*

As asserções a validar podem ser discriminadas como se segue:



*Esquema 3: Resumo das asserções em análise.  
Elaboração própria*

## **4.5 Modelo de análise**

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

O modelo de análise consiste no prolongamento da problemática, de uma forma gráfica ou narrativa, as dimensões essenciais a serem estudadas e as presumíveis relações que se estabelecem entre elas.

As asserções estabelecem entre si relações de interdependência com todo o processo de auditoria. De facto, desde a avaliação das pré condições para a realização do trabalho, até ao culminar da opinião do auditor, deverá estar sempre presente a independência, competências, elaboração do planeamento, revisão do mesmo, bem como da materialidade e ajustamento da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e demais preceitos estabelecidos na legislação aplicável, nomeadamente EOROC, Código de Ética e ISA.

Através do modelo proposto de procedimentos de acordo com as atividades desenvolvidas durante o estágio, pretende-se testar se o auditor obtém uma garantia e segurança razoáveis de que as DF, tomadas como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

## **4.6 Estudo de caso: Estágio curricular**

### **4.6.1 Entidade acolhedora – Dr. Renato Cardoso de Almeida – ROC**

O estágio curricular decorreu no período compreendido entre 15 de setembro de 2021 e 15 de junho de 2022, junto do tutor Dr. Renato Cardoso de Almeida, Revisor Oficial de Contas individual, nos termos do artigo 49.º, n.º1 a) do Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, com domicílio profissional da Rua da Escola de Vilarinho de Baixo, n.º9, 4585-247 Gandra.

O Dr. Renato Cardoso de Almeida, atua como ROC na qualidade de pessoa singular inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o número 1773 para rever contas e praticar outros atos em Portugal, nos termos dos artigos 41.º a 48.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, desde janeiro de 2016 e registada na CMVM sob o número 20161617 como requisito para o desenvolvimento de funções de interesse público segundo os artigos 6.º a 14.º do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria.

Iniciou o seu percurso de admissão à OROC em setembro de 2009, tendo frequentado o Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas (CPROC). Realizou com sucesso os exames aos quatro grupos de matérias e foi aprovado para realização de estágio após prova oral em julho de 2012. Iniciou o estágio em setembro desse ano, que concluiu durante o ano de 2015. Foi admitido na lista pública de ROC em janeiro de 2016, na respetiva reunião de Comissão de Inscrição da OROC.

Desde essa altura tem-se vindo a dedicar ao exercício de auditoria em regime de não exclusividade, já que desempenha simultaneamente a atividade de Contabilista Certificado, Consultor Fiscal e, atualmente é ainda vereador na Câmara Municipal de Paredes com os pelouros Financeiro e do Desporto.

Ainda que esteja em regime de não exclusividade faz acompanhamento regular ao nível da auditoria financeira a um conjunto de entidades todas do setor privado, de dimensão variada e realiza outros serviços relacionados pontuais ou peritagens para tribunais.

Pelo facto de se tratar de um ROC que exerce todo o trabalho a nível individual, o estágio tornou-se um desafio.

De facto, o exercício da sua atividade enquanto ROC obriga à verificação constante do disposto no n.º2 do artigo 91.º do EOROC, quanto aos impedimentos aí previstos, nomeadamente no que respeita a:

- exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas em entidades de interesse público;
- cumulação do exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas, por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, com carácter continuado:
  - em mais de 10 empresas ou entidades; e
  - em empresas ou entidades que, no seu conjunto, apresentem indicadores que ultrapassem os quintuplos de dois dos limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

Por outro lado, pelo facto de ter a qualidade de Pessoa Exposta Politicamente (PEP), nos termos da subalínea h) da alínea cc) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, pauta-se a um rigor e exigências acrescidas de conduta pessoal e profissional que faz questão de salvaguardar. Aliás, inicialmente solicitou parecer jurídico com vista a aferir de alguma incompatibilidade de acumulação de funções políticas de carácter executivo com a de ROC.

Finalmente, uma vez que se trata de uma pessoal singular, assume todas as tarefas inerentes a uma auditoria financeira, pelo que todas as fases da auditoria são asseguradas por si, não obstante serem posteriormente revistas por um outro ROC, no cumprimento do manual de qualidade interno implementado. Desta forma, foi possível acompanhar um trabalho de uma auditoria de uma forma completa, rigorosa e desde o planeamento ao relato, passando pela avaliação do controlo interno, análise do risco, programação dos trabalho a desenvolver, arquivo, revisão do risco e dos testes realizados, até ao culminar da formação da opinião.

#### **4.6.2 Atividades desenvolvidas**

Neste ponto são descritas as atividades desenvolvidas ao longo do período de estágio. O período em que o estágio foi desenvolvido permitiu o acompanhamento de uma auditoria financeira desde a sua fase de planeamento até ao relato.

Inicialmente, foi dada a conhecer a forma de trabalho e organização interna, explicado o manual de procedimentos implementado baseado na ISQC 1, norma do controlo de qualidade para os ROC e SROC que auditam e revêm DF, com o objetivo proporcionar uma garantia razoável no cumprimento dos requisitos legais.

Todas as entidades detêm um Dossier Permanente e um Dossier Corrente.

No Dossier Permanente, consta o contrato de prestação de serviços, dados do cliente, questionário de aceitação e continuação do cliente, certidão permanente de registo da empresa, estatutos, relatórios e contas aprovados, atas, entre outros documentos que o auditor considera necessários para consulta durante a auditoria, este deve ser atualizado constantemente e deverá ser revisto sempre que a opinião é emitida.

No Dossier Corrente, é organizada toda a documentação que fundamenta as áreas específicas auditadas, e onde é reunida prova suficiente e apropriada que suporta a opinião do auditor. Internamente, o arquivo é organizado em programas de trabalho das várias rubricas das DF.

Ainda na fase inicial, foi elaborado o planeamento do trabalho a desenvolver para cada entidade, calendarizando as atividades e visitas, não descurando que poderá ser revisto à medida que a auditoria vai evoluindo.

Foi igualmente dada uma explicação de cada entidade, com vista ao conhecimento do ambiente de controlo importante para a avaliação do risco.

Finalmente, para cada entidade foi determinada na fase de planeamento a Materialidade global e de execução com base nos valores das DF do ano anterior, que posteriormente seria revista de forma a compreender se o trabalho desenvolvido teria sido suficiente para dar resposta à avaliação de risco e se a prova obtida era suficiente e apropriada para formar uma opinião que proporcionasse garantia razoável sobre as DF.

Segue-se agora uma descrição mais detalhada sobre o trabalho desenvolvido no período indicado, por rubrica/área de trabalho. Não se pretende apresentar uma lista exaustiva de procedimentos nem tão pouco construir um programa de trabalho estereotipado que seja aplicável para cada entidade. Todos os procedimentos deverão ser adequados de acordo com o julgamento do auditor, com base no conhecimento que tem sobre a entidade, as suas circunstâncias específicas e a avaliação do risco e ajustados sempre que haja alterações das circunstâncias.

Para cada rubrica/área será abordado o seguinte:

- A. Objetivos de auditoria
- B. Asserções
- C. Problemas frequentes a ter em atenção
- D. Procedimentos de auditoria

#### **4.6.2.1 Ativos fixos tangíveis, Intangíveis e Ativos não correntes detidos para venda**

Nesta área estão contempladas as rubricas do ativo não corrente de AFT (Ativos Fixos Tangíveis), AI (Ativos Intangíveis) e ANCDV (Ativos Não Correntes Detidos para Venda) das DF.

Tratando-se de entidades que aplicam as NCRF, desde logo o auditor terá que ter presente os preceitos das NCRF 6 (AI), 7 (AFT) e 8 (ANCDV) e ainda de outras normas contabilísticas que possam influenciar estas rubricas, nomeadamente a NCRF 10 (Custos de Empréstimos) e a NCRF 22 (Subsídios).

Será importante compreender a mensuração no reconhecimento, após, o método de depreciação adotado e ainda o desreconhecimento dos ativos que compõem estas rubricas.

O objetivos de auditoria nesta área passam por dar resposta às seguintes questões:

- ✓ Os ativos existem e estão devidamente protegidos?
- ✓ São propriedade da empresa e geram benefícios económicos futuros?

- ✓ Estão em funcionamento e relacionam-se com a atividade da entidade?
- ✓ A sua valorização está de acordo com o referencial contabilístico?
- ✓ As depreciações e amortizações ou imparidades foram devidamente calculadas e estabelecidas em função das vidas úteis?
- ✓ Houve alteração da política contabilística? Se sim, foi adequada e está justificada?
- ✓ Foi considerado *Goodwill* gerado internamente?
- ✓ A transferência do ANCDV para AFT foi acompanhada pelo reconhecimento da depreciação não registada desse período?
- ✓ As revalorizações, a existir, estão devidamente suportadas?
- ✓ Os abates/alienações estão suportados, foram devidamente comunicados e registados?
- ✓ Os subsídios estão corretamente classificados e imputados?
- ✓ Foram capitalizados custos de empréstimos de forma adequada?

Os procedimentos de auditoria são programados para dar resposta a cada uma das asserções ao nível de saldos e transações, como se apresenta:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As aquisições registadas representam aquisições ocorridas no período As alienações e abates registados representam vendas ou abates ocorridos no período	Os ativos representam ativos produtivos que estão em uso à data de balanço
<b>Plenitude e Corte</b>	Todas as alienações, abates e aquisições que ocorreram no período foram registadas	Não estão por registar ativos
<b>Direitos e Obrigações</b>	A empresa tem direitos sobre todos os ativos que estão registados	A empresa é proprietária/tem direitos sobre todos os ativos à data de balanço
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	As aquisições e alienações estão corretamente classificadas e valorizadas	Os ativos são valorizados ao custo de aquisição, de produção ou ao JV, deduzido das depreciações/amortizações acumuladas e perdas por imparidade
<b>Apresentação e Divulgação</b>	Os ativos estão corretamente apresentados nas DF e as divulgações no anexo estão corretas, não existindo omissões	Divulgações referentes a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo de aquisição/produção</li> <li>• Método de depreciações e vida útil</li> <li>• Bens dados em garantia</li> <li>• Locações financeiras</li> </ul>

Tabela 1: Resumo de asserções dos Ativos fixos tangíveis, Intangíveis e Ativos não correntes detidos para venda

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

Alguns problemas frequentes devem ser tidos em consideração, tais como:

- ✓ A valorização dos ativos, uma vez que podem incorporar juros, impostos, custos de desmantelamento;
- ✓ Distinção entre gastos com conservação e manutenção capitalizáveis e considerados gastos do exercício;
- ✓ Cálculo das depreciações, amortizações e das imparidades. O cálculo da vida útil está sujeito a muitos fatores que a condicionam, como são os casos da obsolescência e da depreciação económica, manipulação de resultados através de alterações de políticas;

- ✓ Aspectos relacionados com as políticas de proteção do património, quer através de medidas físicas implementadas quer através de políticas de seguros da empresa;
- ✓ Alienações não registadas – apropriação indevida de receitas;
- ✓ Subsídio ao investimento não reconhecido como rendimentos à medida que o AFT está a ser depreciado;
- ✓ Indevida capitalização de juros de empréstimos;
- ✓ Indevido reconhecimento de ativos;
- ✓ Alterações no objeto do negócio da entidade podem conduzir à inutilização de alguns ativos.

Por norma é uma área propensa à ocorrência de apropriação indevida de ativos se o sistema de controlo interno da entidade não funcionar de forma eficaz ou em que o risco inerente é elevado, pelo que, por norma, o auditor opta por uma abordagem mista mais assente em testes de detalhe.

Assim, além dos procedimentos analíticos substantivos de revisão de ganhos ou perdas com alienações, abates e comparações de gastos incorridos no período e no anterior, existem testes de detalhe que são importantes para aferir das asserções nesta área.

Alguns exemplos de testes de detalhe às transações nestas rubricas são:

(1) Aquisições, alienações e abates:

- ✓ Devem ser suportadas por documentos apropriados, verificando a valorização das mesmas: fichas de imobilizado, certidões prediais, cadernetas prediais, listagem de veículos do portal AT, comparação do modelo 32;
- ✓ AFT e AI em curso: rever contratos, bem como os gastos imputados a esse ativo;
- ✓ Maiores aquisições: inspecionar fisicamente;
- ✓ Inspeccionar a valorização os ativos gerados internamente e trabalhos para a própria entidade;
- ✓ Inquirir sobre locações ocorridas: ler o contrato para determinar se locação financeira ou operacional (asserção: classificação, apresentação e divulgação);
- ✓ Obter prova sobre as alienações e abates: análise das faturas e das comunicações de abate à AT;
- ✓ Obter prova de teste de imparidade de Goodwill em cada exercício;
- ✓ Verificar divulgações no anexo.

(2) Despesas com conservação e reparação:

- ✓ Verificar a política da empresa no que respeita às despesas com conservação e reparação;
- ✓ Avaliar a consistência dessas políticas e se os gastos que prolongam a vida útil do bem ou aumentam a sua capacidade produtiva são capitalizados.

Quanto aos testes de detalhe a saldos podem ser identificados, nomeadamente:

(1) Análise das depreciações/amortizações:

- ✓ Testes de razoabilidade, consistência e exatidão das taxas de depreciação/amortização de acordo com o definido do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro:
  - Razoabilidade: considerar a história da empresa na estimativa de vidas úteis;
  - Consistência: aferir se as taxas praticadas no exercício são consistentes com as do exercício anterior e se estão dentro dos limites fiscais aceites previstos no artigo 34º do CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas);
  - Exatidão: recálculo das depreciações/amortizações com base em amostras.

(2) Considerar a existência de perdas por imparidade:

- ✓ Inspeção física de ativos: unidades obsoletas ou danificadas;
- ✓ Verificar se o valor contabilístico excede ou não o valor recuperável.

(3) Inquirir sobre revalorizações:

- ✓ Verificar se a aplicação do modelo de revalorização foi apropriada: o referencial exige que a revalorização seja aplicada a toda a classe de ativos e não apenas a um dentro da classe;
- ✓ Inspeccionar cópia do relatório do avaliador: identificar as bases e aferir da razoabilidade (asserção valorização, apresentação e divulgação).

#### **4.6.2.2 Instrumentos Financeiros e Propriedades de Investimento**

Nesta área estão contempladas os Instrumentos Financeiros (IF) e as Propriedades de Investimento (PI).

Relativamente aos Instrumentos Financeiros, representam a propriedade de valores mobiliários (ações, obrigações e outros similares) e ainda os empréstimos concedidos pela

entidade a subsidiárias e associadas. Esta rubrica assemelha-se, em termos de risco, objetivos e procedimentos à dos AFT, sendo importante verificar, entre outros:

- ✓ A titularidade dos investimentos e se estes representam participações reais no capital de outras empresas, através por exemplo da certidão permanente atualizada dessas entidades ou o livro de registo de ações;
- ✓ A plenitude dos investimentos, ou seja, se não há ativos omitidos;
- ✓ A adequada valorização dos investimentos.

Em relação às Propriedades de Investimento, ativos, terrenos, edifícios, propriedades da empresa, destinadas à valorização do capital e/ou obtenção de rendas os objetivos orientam-se para investigar, entre outros, se:

- ✓ As revalorizações estão devidamente suportadas;
- ✓ As PI estão devidamente protegidas: política de proteção de risco adequada;
- ✓ A valorização foi realizada de acordo com o normativo;
- ✓ Foram consideradas as depreciações, bem como eventuais perdas por imparidade;
- ✓ As PI são propriedade da empresa e são devidamente divulgadas no anexo;

Por norma, o reduzido número de transações nos IF e PI torna mais eficiente a utilização de procedimentos substantivos, não obstante ter que ser feito o levantamento do sistema de controlo interno previamente.

Os procedimentos a realizar deverão validar as seguintes asserções:

- Instrumentos Financeiros

Asserção	Transações	Saldos Finais
Existência e Ocorrência	As compras e as vendas de IF representam transações ocorridas	Os IF representam ativos que existem. Os rendimentos e os gastos associados aos IF resultam de transações que ocorreram durante o exercício
Plenitude e Corte	Os gastos e os rendimentos foram imputados no período respetivo	Todos os rendimentos e gastos que ocorreram no período estão registados na contabilidade
	Todas as alienações e aquisições foram registadas no exercício	Todos os IF da empresa estão refletidos nas DF
Direitos e Obrigações	A entidade tem direitos sobre os IF apresentados nas DF	Todos os IF são propriedade da empresa à data de balanço
Rigor, Classificação, Valorização e Imputação	O custo dos IF foi corretamente apurado tendo em atenção o normativo contabilístico  Todos os ativos que reúnam as condições para serem classificados como IF estão classificados como tal	Os IF estão corretamente valorizados, e quaisquer perdas por imparidade reconhecidas
Apresentação e Divulgação	As transações relacionadas com os IF foram corretamente classificadas e identificadas nas DF	Os IF estão devidamente identificados e apresentados nas DF
		Quaisquer restrições ou ónus estão descritas no anexo

*Tabela 2: Resumo de asserções dos Instrumentos Financeiros.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

- Propriedades de Investimento

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As compras e as vendas de PI representam transações ocorridas	Os PI representam ativos que detidos para obter rendas e/ou para valorização do capital
<b>Plenitude e Corte</b>	Os gastos e os rendimentos foram imputados no período respectivo  Todas as alienações e aquisições foram registradas no exercício	Todos os rendimentos e gastos que ocorreram no período estão registados na contabilidade  Não estão por registar PI
<b>Direitos e Obrigações</b>	A entidade tem direitos sobre os PI apresentados nas DF	Todas as PI são propriedade da empresa (ou tem direitos) à data de balanço
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	As aquisições e alienações estão corretamente classificadas e valorizadas pelo custo de aquisição acrescido pelas despesas imputáveis (ou de acordo com o previsto para a forma de aquisição)	As PI estão valorizadas ao JV ou ao custo, neste último caso, deduzidas das respetivas depreciações e de perdas por imparidade  As variações decorrentes da aplicação do JV estão expressas em resultados
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As transações de PI estão corretamente classificadas e identificadas nas DF e as divulgações no anexo corretas, não existindo omissões	Divulgações (entre outras): <ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma de valorização</li> <li>• JV da propriedade (quando valorizada ao Custo)</li> <li>• Imputações a resultados das PI</li> </ul>

*Tabela 3: Resumo de asserções das Propriedades de Investimento.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

Nesta área é provável que surjam alguns problemas relacionados com:

- ✓ Instrumentos Financeiros:

- Valorização dos investimentos;
- Transações com partes relacionadas;
- Operações intra-grupo;
- Alienações não registadas;
- Aquisições de ativos não registadas ou mal classificadas;
- Alterações ao MEP corretamente registadas;
- Alterações no negócio com impacto na viabilidade dos investimentos.

- ✓ Propriedades de Investimento:

- Registo de eventuais perdas por imparidade;
- Adições não registadas ou mal classificadas;
- Abates de ativos não registados;
- Avaliações realizadas por pessoas sem competência para tal (avaliador independente, qualificação profissional reconhecida?);
- Não aplicação uniforme dos critérios de valorização (Custo ou JV);
- Ativos incorretamente classificados como PI.

Frequentemente, os procedimentos analíticos substantivos são complementados por testes de detalhe, conforme se preconiza:

✓ Instrumentos Financeiros:

- (1) Reconciliar saldos do balancete com o balanço;
- (2) Circularizar terceiros;
- (3) *Vouching* de compras e vendas de instrumentos financeiros (partir dos registros contábilísticos e chegar ao documento que o originou);
- (4) Rever atas da administração (pode revelar aquisições ou alienações não registadas);
- (5) Analisar a valorização dos IF e o método de contabilização:
  - a. Os IF que estão ao JV serão valorizados de acordo com a sua cotação do mercado: o auditor deverá ter como referência as cotações de mercado divulgadas nas bolsas;
  - b. Em relação aos investimentos em associadas, subsidiárias e entidades conjuntamente controladas (ECC), o auditor deve ter em sua posse as DF dessas empresas e verificar a aplicação do MEP;
  - c. Os IF contabilizados ao custo amortizado: efetuar o recálculo (com base nos cash-flows e na taxa de juro);
  - d. Verificar eventuais perdas por imparidade por registrar.
- (6) Inspeccionar os títulos detidos pela empresa:
  - a. Devem ser inspecionados e contados pelo auditor;
  - b. Analisar as compras e vendas efetuadas no período.

✓ Propriedades de Investimento

Procedimentos semelhantes aos dos AFT, adicionando um teste aos rendimentos gerados, através da análise das faturas emitidas e condições contratuais.

### **4.6.2.3 Inventários**

A área dos inventários, tratada na NCRF 18, é, por norma, das que maior risco exhibe, pois apresenta grande suscetibilidade à ocorrência de fraude e erros, relacionados com fatores diversos, como sejam: possibilidade de tendência da gestão para subavaliar ou sobreavaliar inventários para atingir determinados resultados, a apropriação indevida de ativos, falhas no funcionamento controlo interno, erros nos registos de entradas e saídas, na contagem, na valorização, obsolescência, imparidades e abates, inventários de terceiros na posse da entidade ou inventários da entidade na posse de terceiros.

O principal objetivo nesta área é comprovar a razoabilidade dos saldos e transações das contas que a integram, bem como a sua correta apresentação e valorização, o que implica aferir se:

- ✓ Os inventários existem, são propriedade da empresa, estão devidamente protegidos, coincidem com os que ficam em armazém e com que estão em poder de terceiros;
- ✓ Se se encontram corretamente valorizados, tendo sido contabilizadas perdas por imparidade, se aplicável;
- ✓ Em relação aos bens com pouca rotação, obsoletos ou defeituosos, se foi reduzido ao valor realizável líquido (VRL);
- ✓ Se existem hipotecas, penhoras ou quaisquer restrições que afetam o inventário e estas constam do anexo ou nas notas complementares;
- ✓ Se os critérios valorimétricos são consistentes e, se alterados, as alterações constam do anexo quantificando-se as consequências que essa alteração provocou nas DF;
- ✓ Se o controlo interno implementados está em funcionamento e é adequado;
- ✓ Se foram registados descontos, *rappel* e devoluções de forma adequada (com atenção ao corte) e devidamente documentadas.

Tendo em conta os objetivos, os procedimentos a conceber deverão validar as seguintes asserções:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As compras registadas representam inventários adquiridos As transferências registadas representam transferências entre categorias As vendas registadas representam inventários vendidos	Os inventários incluídos no balanço existem
<b>Plenitude</b>	Todas as compras, transferências e vendas que ocorreram nos inventários foram registadas	Os inventários incluem, à data do balanço, todos os bens que existem
<b>Direitos e Obrigações</b>	N/A	A entidade tem direitos sobre os inventários contabilizados
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	O custo de aquisição ou de conversão dos inventários foi corretamente apurado tendo em conta os normativos contabilísticos	Os inventários estão valorizados pelo custo de aquisição ou conversão ou pelo VRL, determinado de acordo com as normas contabilísticas
<b>Corte</b>	Todas as compras, transferências e vendas de inventários foram registados no correto período contabilístico	N/A
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As transações relacionadas com os inventários foram corretamente classificadas e identificadas nas DF	Os inventários estão corretamente classificados e identificados nas DF Divulgações relacionadas com os inventários estão mencionadas no anexo

Tabela 4: Resumo de asserções dos Inventários.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

Ao conceber os procedimentos, o auditor deverá ter presente que, frequentemente, existem problemas relacionados com o que já foi mencionado. Por norma os procedimentos

abrangem: provas analíticas, observação e indagação, provas de corte, testes à valorização e propriedade e verificação das divulgações.

Em relação aos procedimentos analíticos passam por:

- ✓ Rever margens brutas e custo das vendas e compará-las com exercícios anteriores;
- ✓ Avaliar inventários em imparidade;
- ✓ Comparar as percentagens de materiais, mão-de-obra, gastos gerais de fabrico e testar a razoabilidade dos custos de produção;
- ✓ Verificar a rotação dos inventários e comparação com exercícios anteriores.

No momento de observação da contagem dos stocks, o auditor deve estar consciente do seu papel enquanto observador de procedimentos e não deverá interferir nos procedimentos internos. Deve:

- ✓ Antes de efetuar teste, informar-se sobre os procedimentos que a empresa utiliza e determinar grau de confiança que oferecem os inventários e, em função dessa avaliação, quais os procedimentos a empreender nas contagens físicas;
- ✓ Estar presente quando foram realizadas as contagens (obrigatório para inventários materiais – ISA 501) devendo estar atento a:
  - Existência de movimentos em armazém enquanto se procede à contagem;
  - Folhas de contagem pré numeradas e devidamente controladas;
  - Contagem dupla para confirmar exatidão;
  - As equipas de contagens devem ser adequadas e devidamente supervisionadas;
  - Comparação entre as contagens e o registo contabilístico;
  - Comprovar existência de práticas adequadas que asseguram um correto corte de operações e deteção de bens obsoletos, deteriorados ou com pouca rotação.
- ✓ As contagens físicas podem ser realizadas em data anterior ou posterior ao fecho do exercício. No entanto deverá ser efetuada a reconstrução dos inventários, que consiste em analisar todos os movimentos de entrada e de saída que se produziram entre a data da contagem e a data de fecho, mediante análise dos documentos de suporte;
- ✓ Investigar eventuais diferenças, que poderão resultar de alguma das seguintes situações: erros nas contagens; falhas nos controlos de proteção de inventários e problemas no controlo interno, entradas e saídas que não ocorreram ou que não foram registadas.

Nos procedimentos de provas de corte, o auditor deve assegurar-se de que todos os bens recebidos até a data de fecho foram incluídos no inventário físico, e comprovar:

- ✓ Nas compras, através de documentos de suporte (guias de receção) que as mercadorias recebidas antes da data de fecho foram incluídas no inventário e contabilizadas, e que as mercadorias depois do fecho não foram incluídas no inventário;
- ✓ Nas vendas, através de documentos de suporte (faturas) que as vendas efetuadas antes da data de fecho foram registadas na contabilidade e excluídas do inventário físico e seleccionar algumas vendas depois do fecho para comprovar que a venda foi contabilizada depois do fecho e que as mercadorias foram incluídas no inventário.

Nessa área, são fundamentais testes à valorização, de forma a apurar se as bases e os métodos de valorização, estão de acordo com a NCRF. Ou seja, se o inventário reflete custos reais, aplicados de forma consistentes a longo dos exercícios e as perdas por imparidade foram devidamente identificadas. Para tal, o auditor deve:

- ✓ Seleccionar uma amostra de bens e comprovar a sua valorização através de documentos de suporte;
- ✓ Seleção dos itens específicos, nomeadamente com partes relacionadas e aqueles cuja imparidade foi reconhecida, comprovando a valorização e se o seu custo é inferior ao preço de mercado para determinar se estão corretamente calculadas as perdas por imparidade.

Relativamente à propriedade, o auditor deve confirmar:

- ✓ Inventário em poder de terceiros (consignação/subcontratados) através de circularização ou observação física;
- ✓ Inventário na posse da empresa que, pertença a terceiros, que deve ser apropriadamente identificado para evitar a sua contagem.

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

No decorrer do estágio fiz acompanhamento a contagens de inventários, implementando os procedimentos de verificação das contagens físicas e respetivo registo na listagem final e, partindo da listagem final, verificando a existência em armazém. Posteriormente, eventuais diferenças eram tratadas indagando o órgão de gestão.

#### 4.6.2.4 Compras e contas a pagar

A área das compras e outras contas a pagar, representa uma importante fatia dos gastos, normalmente relacionada com a aquisição de itens materialmente relevantes nas DF, concretamente com a área dos inventários, já descritos no ponto anterior.

O risco inerente é normalmente elevado, uma vez que:

- ✓ Existe um grande número de transações (podem ocorrer erros: fator de risco);
- ✓ A atual proliferação de descontos em determinados setores pode originar divergências de valorização dos saldos;
- ✓ O corte das operações na presença de bónus relacionados: risco de registo incorreto;
- ✓ Deve ser considerada a fiscalidade inerente às compras: exclusão do direito de dedução e operações que não conferem direito à dedução;
- ✓ Tentação da gerência/administração em sobre/subavaliar os gastos para reduzir/reportar lucros;
- ✓ Pressões para subavaliar as dívidas a pagar para camuflar problemas de liquidez;
- ✓ Fraude: efetuar compras e pagamentos não autorizados e apropriação indevida de ativos.

Os objetivos do auditor passam por garantir:

- ✓ Os saldos do balanço estão de acordo com os do balancete;
- ✓ Todos os passivos originados por operações correntes, incluindo os juros e ações judiciais movidas contra a empresa, encontram-se corretamente contabilizados e classificados de acordo com o referencial;
- ✓ As dívidas a pagar a fornecedores e a outros credores existem e encontram-se devidamente suportadas pelas mercadorias recebidas, serviços utilizados, entre outros;
- ✓ Nas compras efetuadas foram incorporados todos os gastos devidos, ocorreram, estão devidamente suportadas e foram autorizadas por pessoas com competência para tal;
- ✓ Encontram-se devidamente refletidas e periodizadas as operações colaterais às compras (bónus, descontos, *rappel*);
- ✓ O controlo interno existe e é adequado: fornece uma lista atualizada de fornecedores, existem normas escritas de procedimentos para a compra ou despesa, existem controlos para as letras a pagar a fornecedores, os pagamentos foram devidamente autorizados;
- ✓ A empresa realiza testes para se assegurar de um adequado corte de operações;
- ✓ Todas as informações pertinentes estão divulgadas (litígios,...).

Os procedimentos a realizar deverão validar as seguintes asserções:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As compras de B&S registadas representam bens recebidos e serviços efetuados  Os pagamentos registados representam pagamentos efetuados a fornecedores  Os descontos, devoluções a fornecedores e outros débitos representam movimentos que ocorreram	As dívidas contabilizadas representam as responsabilidades existentes à data de balanço
<b>Plenitude</b>	Todas as compras, deduções às compras e todos os pagamentos que aconteceram no período foram registados	As dívidas a pagar incluem todas as quantias devidas a fornecedores de B&S à data de balanço
<b>Direitos e Obrigações</b>	As compras registadas originaram e representam responsabilidades da empresa	As dívidas a pagar são responsabilidades da empresa à data de balanço  Identificação de outras obrigações
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	As compras, deduções às compras e dívidas a pagar estão corretamente registadas e valorizadas	As dívidas a pagar estão corretamente valorizadas  Existe balanceamento entre gastos e rendimentos
<b>Corte</b>	Todas as compras, deduções às compras e pagamentos estão registados no exercício correto	N/A
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As compras, deduções às compras e os pagamentos estão apresentados de forma apropriada nas DF  As divulgações foram devidamente efetuadas	As dívidas a pagar estão corretamente classificadas e identificadas nas DF (corrente e não corrente)  As divulgações são adequadas

*Tabela 5: Resumo de asserções nas Compras e Contas a pagar.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

Os procedimentos a conceber deverão ter em conta problemas relacionados com a incorreta classificação e valorização dos saldos, a existência de passivos ocultos, o corte das operações e a valorização dos passivos em moeda estrangeira, entre outros que o auditor julgue adequados.

Dos vários procedimentos que poderão ser concebidos, destacam-se os seguintes:

- (1) Procedimentos analíticos, como análise de variações relativas e absolutas, comparando o ano corrente com anos anteriores:
  - ✓ Análise comparativa de compras efetuadas e gastos associados;
  - ✓ Comprovação da razoabilidade global das compras, em relação a cada produto (multiplicar o nº de unidades compradas com o preço médio de compra);
  - ✓ Cálculo da margem bruta e comparação com a verificada em anos anteriores (se mais alta, pode haver subavaliação das compras);
  - ✓ Análise da evolução do ano (comparando com anteriores) dos principais fornecimentos (honorários, publicidade, comunicação, ...).
- (2) Provas de detalhe: como *Vouching* e *Tracing*<sup>5</sup>, Corte das compras e pagamentos, recálculo das faturas, verificação de os gastos correspondem a serviços recebidos, entre outros.

<sup>5</sup> *Vouching*: a partir do balancete de compras, selecionar aquisições e chegar aos documentos de suporte (verificar a ocorrência). *Tracing*: processo inverso, partir do documento de suporte e verificar o registo (plenitude) (Costa, 2018).

(3) Nas contas a pagar, os procedimentos mais comuns passam por:

- ✓ Procedimentos analíticos: variações relativas e absolutas, análises comparativas, cálculo de rácios de rotação e tempos médios de pagamento;
- ✓ Provas de detalhe: circularização de fornecedores, com o devido cuidado ao efetuar a seleção da amostra, nos termos das ISA e acompanhamento e controlo do processo de circularização;
- ✓ Revisão de saldos pouco usuais (atípicos);
- ✓ Provas de corte (relacionadas com as provas de corte nos inventários e pagamentos posteriores).

#### **4.6.2.5 Vendas e contas a receber**

A rubrica do crédito é, por imposição das ISA uma área especialmente suscetível a fraude e, por isso, representa um risco significativo no trabalho do auditor. Sendo uma área materialmente relevante, é desde logo importante garantir que todos os créditos estão relacionados com a atividade, estão reconhecidos e correspondem a vendas ou prestações de serviço efetivamente concretizadas.

Os objetivos do auditor podem ser elencados como se segue:

- ✓ Verificar se os saldos do balanço estão de acordo com os saldos do balancete;
- ✓ Determinar se os saldos das contas representam dívidas legítimas e direitos da empresa e se estão corretamente valorizados;
- ✓ Efetuar o levantamento do sistema de controlo interno, verificar se é adequado e está a ser implementado eficazmente;
- ✓ Verificar se as contas estão adequadamente valorizadas e classificadas (de acordo com NCRF e de forma uniforme em relação aos exercícios anteriores);
- ✓ Verificar se as DF evidenciam todos os rendimentos derivados de vendas e prestações de serviços (e juros cobrados pelas dívidas a receber);
- ✓ Verificar se os rendimentos e gastos contabilizados e relacionados com a área, respeitam ao período objeto de exame e estão relacionados entre si;
- ✓ Verificar o adequado corte das operações;
- ✓ Testar a valorização das transações e dívidas a receber em moeda estrangeira vigentes à data de encerramento (atualizadas ao respetivo câmbio);
- ✓ Testar as imparidades de dívidas a receber;

- ✓ Verificar se as faturas de vendas são autênticas, cumprem requisitos legais e foram autorizadas e contabilizadas no período correspondente;
- ✓ Verificar se as vendas, prestações de serviços e dívidas a receber estão corretamente apresentadas nas DF;
- ✓ Verificar adequada apresentação e divulgação das vendas, prestações de serviços e dívidas a receber.

Os procedimentos a realizar deverão validar as asserções a seguir apresentadas, tendo em conta fatores de risco significativos, como vendas fictícias ou subavaliadas, duplicação de faturas, transações com partes relacionadas, consistência das políticas de reconhecimento do rédito, desadequada segregação de funções, controlo interno desadequado ou inexistente, entre outros.

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As vendas de bens e serviços contabilizadas representam bens expedidos e serviços efetuados  Os recebimentos contabilizados representam recebimentos efetuados de clientes  Os descontos, devoluções de clientes e outros créditos representam movimentos que ocorreram	As dívidas contabilizadas existem à data do balanço
<b>Plenitude</b>	Todas as vendas, deduções às vendas e todos os recebimentos que aconteceram no período foram registados	As dívidas a receber incluem todas as quantias devidas por clientes de bens e serviços à data do balanço
<b>Direitos e Obrigações</b>	A empresa tem direitos sobre as dívidas a receber, resultantes das vendas e prestações de serviços	As dívidas a receber são direitos da empresa à data do balanço
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	As vendas, deduções às vendas e as dívidas a receber estão corretamente registadas e valorizadas	As dívidas a receber estão corretamente valorizadas Existe balanceamento entre gastos e rendimentos
<b>Corte</b>	Todas as vendas, deduções às vendas e recebimentos estão contabilizados no exercício correto	NA
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As vendas, deduções às vendas e os recebimentos estão apresentados de forma apropriada nas DF  As divulgações foram devidamente efetuadas	As dívidas a receber estão corretamente classificadas e identificadas nas DF. As divulgações são adequadas.

*Tabela 6: Resumo de asserções nas Vendas e Contas a receber.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

Podem nesta área ser apresentados alguns procedimentos mais relevantes, que deverão ser ajustados de acordo com o julgamento do auditor:

(1) Procedimentos analíticos:

- ✓ Indagações ao órgão de gestão, comparabilidade de saldos e rácios, análise do prazo médio de recebimentos, análise das margens brutas;
- ✓ *Vouching*: seleção de faturas de clientes, a partir do diário de vendas verificando se existem notas de encomenda que as suportam testando as asserções ocorrência, existência, classificação, valorização e rigor. Igualmente com notas de crédito de

modo a testar a asserção plenitude, verificando se as reduções dos saldos de clientes são legítimas;

- ✓ *Tracing*: procedimento inverso ao *vouching*, de modo a testar as asserções da plenitude e da valorização;
- ✓ Corte das operações às vendas e recebimentos.

(2) Circularização de clientes – teste substantivo que assume maior importância nesta área por se tratar de prova de fonte externa, enviada diretamente ao auditor:

- ✓ Confirmação dos saldos devedores e eventual follow-up;
- ✓ Poderá ser feita de forma positiva ou negativa, sendo que a forma positiva (pedido de resposta com indicação do saldo) constitui prova mais credível;
- ✓ Deverão ser verificados todos os dados dos clientes, contactos, acompanhar os pedidos de resposta;
- ✓ Analisar respostas não coincidentes e indagação junto do órgão de gestão;
- ✓ Atender a: saldos atípicos, notas de crédito emitidas no início do ano seguinte;
- ✓ Nas ausências de resposta, deverão ser efetuados procedimentos alternativos, como recebimentos subsequentes e documentos de suporte de saldos em aberto.

(3) Análise de antiguidade de saldos e imparidades de clientes:

- ✓ Identificar procedimentos utilizados pela empresa para estimar imparidades comprovando a sua razoabilidade (critérios de natureza fiscal ou critérios de ordem económica);
- ✓ Obter mapa de antiguidade de saldos de clientes;
- ✓ Comprovar o saldo de imparidade à data de encerramento do exercício com o saldo à data de encerramento do exercício anterior;
- ✓ Comprovar a razoabilidade da imparidade, entrevistando o responsável e analisando de forma crítica o grau de risco;
- ✓ Circularizar advogados da empresa com intuito de averiguar se existem processos em tribunal.

#### **4.6.2.6 Disponibilidades**

Esta área agrega as rubricas de Meios Financeiros Líquidos (MFL), como seja o caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e relaciona-se com as demais áreas (Vendas, Compras, Ativo Fixo Tangível, Intangível, entre outras), pelo que a segurança nesta área é afetada pela segurança obtida nas demais e os resultados dos testes obtidos nas outras áreas afetam os desta.

Não obstante poder representar um peso reduzido no ativo, o número de transações é por norma muito elevado pelo que, se a entidade não tiver implementado um bom sistema de controlo interno poderão ser originadas distorções que, individualmente ou agregadas, podem ser materiais. Além disso, é uma área muito propensa a fraude, via apropriação indevida de ativos, manipulações, omissão de registo recebimentos e pagamentos, registo inadequado de pagamentos ou recebimentos, emissão de faturas falsas, entre outros, além de ser uma rubrica que, normalmente é relevante para os utilizadores das DF.

Desta forma, é importante que o auditor esteja seguro na opinião que forma sobre as asserções da rubrica, devendo aumentar o seu ceticismo profissional.

Os objetivos de auditoria podem ser consubstanciados no seguinte: determinar se os saldos das contas existem, são legítimos e razoáveis, estão devidamente valorizados, contabilizados, se o seu acesso e movimentação é restrito, e se o sistema de controlo interno existente é apropriado e garante a salvaguarda dos ativos.

Para tal, o auditor deve verificar:

- ✓ Os saldos constantes no balancete correspondem aos saldos constantes no balanço;
- ✓ Os saldos de abertura estão de acordo com os de encerramento do exercício anterior;
- ✓ O montante evidenciado existe (confirmações externas – processo de circularização);
- ✓ Não existem restrições à movimentação ou, caso existam, se estão divulgadas;
- ✓ Os saldos estão valorizados de acordo com o referencial de relato financeiro;
- ✓ Não foram classificados MFL que não reúnem as características para tal;
- ✓ Estão divulgadas no anexo todas as informações pertinentes;
- ✓ Os rendimentos e gastos estão imputados ao período respetivo;
- ✓ Os saldos são adequados às necessidades e à atividade da empresa;
- ✓ O controlo interno é adequado e está em funcionamento:
  - Estrutura da empresa – normas escritas; adequada departamentalização da tesouraria; segregação de funções adequada (custódia dos fundos, funções de pagamento, reconciliações bancárias frequentes por pessoas distintas das que têm a responsabilidade do caixa e bancos, ...); realização de contagens físicas;
  - Pagamentos/Recebimento por caixa – existência de regras; fundo fixo de caixa; verificação dos montantes dos documentos; reconciliações periódicas; depósitos diários, mediante relação prévia;

- Operações com Instituições Financeiras – controlo da correspondência; regras para a emissão de cheques; cópia dos cheques; controlo de pagamento nos documentos liquidados; reconciliações bancárias; controlo dos cheques pendentes;
- Fundo fixo de caixa – utilizar o caixa apenas para pequenos pagamentos, devidamente autorizados (limita o valor máximo de numerário que pode existir em caixa; facilita contagens surpresa; responsabiliza o tesoureiro);
- Segregação de funções – dificulta a fraude (atenção a eventuais conluios);
- Custódia dos fundos e títulos – medidas de segurança reforçada: local seguro, com acesso restrito;
- Reconciliações bancárias – reconciliação periódica com o que está registado na contabilidade: identificar diferenças entre movimentos contabilísticos e movimentos bancários.

Os procedimentos deverão ser ajustados para validar as seguintes asserções:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	Os movimentos registados nos MFL representam transações ocorridas	O saldo final expresso nas DF existe
<b>Plenitude e corte</b>	Todas as transações que aconteceram no período foram registadas  Transferências que ocorreram no final do ano entre bancos foram contabilizadas no período devido	Todos os ativos que reúnem as condições para serem classificados como MFL estão classificados como tal  Os rendimentos e gastos foram imputados ao período respetivo
<b>Direitos e Obrigações</b>	As transações ocorridas nos MFL representam direitos e obrigações	A entidade tem direitos leais sobre os saldos expressos no balanço  Os saldos credores representam obrigações
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	Os gastos e rendimentos dos MFL foram corretamente apurados tendo em atenção o referencial  Os custos de transação não estão incluídos no custo de aquisição dos IF mensurados ao JV	Os saldos expressos são suportados por documentos  Os MFL em moeda estrangeira estão valorizados ao câmbio à data das DF  Os IF mensurados ao JV estão corretamente valorizados
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As transações relacionadas com o MFL foram corretamente classificadas e identificadas nas DF	Os MFL estão devidamente identificados e classificados nas DF  Quaisquer restrições na movimentação das contas estão descritas no anexo

Tabela 7: Resumo de asserções nas Disponibilidades.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

Alguns exemplos de procedimentos realizados nesta área, podem ser resumidos no seguinte:

(1) Contagem de Caixa:

- ✓ Inventariação física dos fundos (deverá ser surpresa, sempre na presença de um responsável da empresa);

- ✓ Se existirem várias caixas, deverá ser realizada em simultâneo;
- ✓ Análise de comprovativos de despesa (se documentados e aprovados);
- ✓ Se não for possível, é prática aceite substituí-la por uma certificação do caixa, devidamente assinada, que atesta a existência dos saldos.

(2) Circularização de Terceiros:

- ✓ Verificar a existência de saldos à data de balanço, através do envio de cartas às instituições financeiras (cuja resposta deve ser remetida diretamente ao auditor);
- ✓ Proceder à reconciliação de saldos e à confrontação da informação evidenciada na contabilidade. Se não obter um número suficiente de respostas, deverá proceder a um segundo envio até obter respostas que lhe permitam verificar a razoabilidade dos saldos ou efetuar procedimentos alternativos de confirmação.

(3) Análise de Reconciliações Bancárias: solicitar cópia das reconciliações bancárias efetuadas;

(4) Especialização de Juros e valorização dos IF: verificar a adequada especialização dos juros e se os gastos ou rendimentos dos IF mensurados ao JV foram corretamente imputados no exercício;

(5) Provas de Corte:

- ✓ Comparação entre os depósitos bancários evidenciados no extrato e os movimentos efetuados pela empresa na conta de clientes;
- ✓ Assegurar que os pagamentos foram efetuados com data posterior ao encerramento, correspondem a compras e a gastos do exercício e que estavam contabilizados como dívidas a pagar à data de encerramento.

#### **4.6.2.7 Outras rubricas do ativo e do passivo**

O auditor deverá verificar as outras rubricas do ativo e passivo, nomeadamente:

(a) Acréscimos e diferimentos:

- ✓ Identificar se as adições ou diferimentos efetuados dizem respeito a créditos ou débitos das devidas contas, e ainda se, as transferências realizadas para gastos ou rendimentos foi realizada de acordo com o pressuposto do acréscimo;
- ✓ Validação do corte por recálculo e razoabilidade, após processo de amostragem.

(b) Estado e Outros Entes Públicos:

Nesta rubrica, que contempla contas do ativo e passivo, o auditor deverá:

- ✓ Solicitar certidões de situação fiscal e contributiva, para aferir da posição perante a Autoridade Tributária e Segurança Social;
- ✓ Confirmação dos pagamentos a estas entidades, consultando as guias e formas de pagamento e validação das datas de emissão nos prazos previstos;
- ✓ Confirmar a existência e organização devida do dossier fiscal, que reúne os documentos previstos na legislação.

(c) Financiamentos

Nesta rubrica, o principal objetivo passa por determinar se os saldos evidenciados nos passivos financeiros são legítimos e se passivos financeiros cumprem as regras de apresentação e divulgação.

Os principais procedimentos passam por validar as seguintes asserções:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	As adições e subtrações aos passivos financeiros efetuadas durante o exercício ocorreram	Os passivos financeiros contabilizados representam valores em dívida, de acordo com os contratos estabelecidos
<b>Plenitude e corte</b>	Todos os valores a pagar de passivos financeiros estão incluídos nas DF	As adições e subtrações aos passivos financeiros efetuadas foram contabilizadas no período correto Os juros referentes a esses passivos foram imputados no período correto
<b>Direitos e Obrigações</b>	A empresa tem obrigações sobre todos os passivos financeiros que estão registados	Os passivos financeiros evidenciados à data das DF representam obrigações da empresa
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	Os passivos financeiros estão registados pelo valor correto e nas contas apropriadas	Os passivos financeiros estão corretamente valorizados Alterações cambiais nos passivos financeiros em moeda estrangeira estão adequadamente refletidas
<b>Apresentação e Divulgação</b>	Os passivos financeiros estão corretamente apresentados nas DF e as divulgações no anexo são corretas, não existindo omissões	Foram adequadamente divulgadas no anexo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas contabilísticas adotadas para os custos de empréstimos obtidos</li> <li>• Quantia dos custos de empréstimos obtidos</li> </ul> Identificação dos valores em separado, de acordo com o prazo de vencimento

*Tabela 8: Resumo de asserções nos Financiamentos.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

Alguns exemplos de procedimentos realizados nesta área, podem ser resumidos no seguinte:

- (1) Procedimentos analíticos, com vista a explicar a razoabilidade dos resultados e dos juros, nomeadamente os a seguir apresentados.

<b>Procedimentos analíticos</b>	<b>Erro potencial</b>
<b>Comparação dos juros contabilizados no período com os juros contabilizados no período anterior</b>	Sub ou sobrevalorização dos gastos com financiamento
<b>Estudar a razoabilidade dos juros contabilizados, comparando os valores registados com taxa média vigente durante o período do contrato e com o saldo médio da dívida</b>	Sub ou sobrevalorização dos gastos com financiamento
<b>Efetuar o teste global dos juros</b> $\text{Juro} = \text{Taxa de juro} \times \text{Capital}$	Sub ou sobrevalorização dos gastos com financiamento
<b>Comparar os empréstimos do exercício com os empréstimos do exercício anterior e com o orçamento</b>	Sub ou sobrevalorização dos financiamentos obtidos
<b>Rácio de solvabilidade</b> $\frac{\text{Capitais próprios}}{\text{Capitais alheios}}$	Avalia a capacidade da empresa para solver as responsabilidades assumidas - Evidencia o grau de independência em relação a credores - Indica a necessidade de prestar garantias adicionais
<b>Grau de endividamento</b> $\frac{\text{Capitais alheios}}{\text{Capitais próprios} + \text{Capitais alheios}} = \frac{\text{Capitais alheios}}{\text{Ativo}}$	Avalia o grau de endividamento da empresa

Tabela 9: Procedimentos analíticos de auditoria nos Financiamentos.  
Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

- (2) Outros procedimentos substantivos:

- a. Relacionados com antigos e novos passivos financeiros:

- ✓ Verificar saldos de abertura;
- ✓ Rever contratos: comprovar os passivos financeiros evidenciados na contabilidade com os contratos que foram celebrados;
- ✓ Ler atas: rever as operações realizadas e autorizadas;
- ✓ Comprovar a correta valorização das dívidas (exatidão aritmética, diferenças de câmbio, cálculo de juros) de acordo com o normativo;
- ✓ Comprovar a conversão em moeda nacional de dívidas originadas em moeda estrangeira;
- ✓ Observar a concordância entre saldos individuais, com os saldos no balancete e os expressos no balanço.

- b. Relacionados com a liquidação de passivos financeiros:

- ✓ Autorização de pagamentos: analisar as assinaturas de autorização de amortização/liquidação;
  - ✓ Análise documental dos pagamentos efetuados;
  - ✓ Comprovar os saldos antes e depois das datas de pagamento das dívidas.
- c. Resultados originados por passivos financeiros:
- ✓ Derivam dos juros que oneram esses passivos, bem como de eventuais comissões que a empresa tenha que suportar por liquidação antecipada e de diferenças cambiais;
  - ✓ Verificar a correta aplicação do princípio da especialização;
  - ✓ Verificar se os juros estão corretamente apurados e contabilizados;
  - ✓ Analisar os resultados provenientes de liquidações antecipadas, comprovando o cancelamento do passivo.
- d. Circularização de terceiros (instituições financeiras, partes relacionadas e credores)
- ✓ Comprovar, por intermédio de suporte documental, os passivos financeiros contraídos junto das Instituições Financeiras, partes relacionadas e outros credores;
  - ✓ Em relação a partes relacionadas, deverá complementar a prova obtida com procedimentos alternativos:
    1. Verificação da entrada “física” do dinheiro;
    2. Especial atenção quando são práticas recorrentes e a empresa não apresenta problemas de liquidez.

#### **4.6.2.8 Capital Próprio**

Esta área normalmente tem poucas transações, pelo que o auditor normalmente opta por uma abordagem substantiva. Os objetivos de auditoria passam por:

- ✓ Obter evidência sobre as transações e sobre os saldos: se são legítimos e razoáveis; se estão devidamente classificados e valorizados, se a sua constituição e apresentação está de acordo com o normativo;
- ✓ O controlo interno é adequado e está em funcionamento;
- ✓ Os saldos são adequados, estão devidamente contabilizados e valorizados;
- ✓ As contas de capital movimentadas respeitam o pacto, a lei e as deliberações da AG e OG;
- ✓ Os subsídios foram corretamente contabilizados e reconhecidos tendo em conta a sua natureza e vida útil;

- ✓ As variações nos capitais próprios das subsidiárias e associadas estão adequadamente refletidas;
- ✓ A realização de reservas de reavaliação está adequadamente imputada a resultados transitados;
- ✓ Todas as informações pertinentes constam do anexo.

Os procedimentos a executar deverão ser capazes de responder às seguintes asserções:

Asserção	Transações	Saldos Finais
<b>Existência e Ocorrência</b>	Os movimentos registados representam transações ocorridas	O saldo final expresso nas DF existe
<b>Plenitude e corte</b>	As transações e eventos foram todos registados e no período correto	Todas as transações que aconteceram no período foram registadas
<b>Direitos e Obrigações</b>	Todas as transações registadas durante o período ocorreram e consequentes direitos e responsabilidades pertencem à entidade	Os saldos evidenciados em capital próprio representam direitos e responsabilidades da entidade
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	Os registos das transações ocorridas foram devidamente valorizados  Todos os itens que reúnam condições para serem classificados em capital próprio estão classificados como tal	Os interesses em capital próprio incluídos nas DF foram efetuados pelos montantes apropriados
<b>Apresentação e Divulgação</b>	As transações relacionadas com capital próprio foram corretamente classificadas e identificadas nas DF	As divulgações obrigatórias e pertinentes foram apresentadas nas DF

*Tabela 10: Resumo de asserções no Capital.*

*Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)*

Os procedimentos devem também ter em consideração que poderão surgir problemas relacionados com:

- Aquisição de ações/quotas próprias inapropriadamente registadas ou adquiridas em violação da lei e dos estatutos;
- Dividendos pagos em violação da lei e dos estatutos;
- Dividendos não registados, registados por montante incorreto ou no período errado;
- Erros originados por uma estrutura complexa, com muitas classes de ações;
- Ações emitidas sem autorização;
- Reservas de reavaliação não adequadamente suportadas ou não ajustadas regularmente;
- Movimentos de resultados transitados não originados por regularizações não frequentes de grande significado;
- Incorporação em capital de reservas de reavaliação não realizadas;
- Empresas abrangidas pelo 35º CSC: perda de metade de capital.

Exemplos de procedimentos nesta área são principalmente testes de detalhe, como a seguir apresentados:

<b>Procedimentos Substantivos</b>	<b>Objetivos de Auditoria</b>
<b>Analisar os saldos iniciais</b>	Existência, rigor e valorização
<b>Analisar o cumprimento das decisões do OG, AG e cumprimento da legislação e estatutos</b>	Existência, ocorrência, direitos e obrigações, plenitude
<b>Rever as atas das reuniões dos órgãos sociais até à data do termo do trabalho de auditoria</b>	Existência, ocorrência, direitos e obrigações e plenitude
<b>Analisar os movimentos ocorridos na rubrica de resultados transitados</b>	Plenitude, ocorrência, rigor, valorização e corte
<b>Verificar a correta imputação dos subsídios a rendimentos, à medida que o bem vai sendo depreciado</b>	Valorização, corte
<b>Verificar a correta aplicação do MEP</b>	Plenitude, valorização e corte
<b>Analisar a realização da reserva de reavaliação</b>	Plenitude, valorização e corte
<b>Avaliar a apresentação e a divulgação relacionadas com os capitais próprios</b>	Apresentação e Divulgação

Tabela 11: Procedimentos substantivos de auditoria no Capital.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

#### 4.6.2.9 Gastos com Pessoal

Nesta área o auditor deverá ter em conta que as transações são mais importantes que os saldos finais e que o controlo interno sobre os salários é geralmente eficiente. Desta forma, deverá enfatizar os testes aos controlos, os testes substantivos de detalhe as transações e os procedimentos analíticos (Almeida, 2019). No entanto, deverá manter o ceticismo profissional e ter consciência de que poderá estar a ocorrer não sujeição de remunerações que deveriam ser sujeitas, ou que a entidade não reflete nas DF todos os encargos com o pessoal, possibilidade de funcionários fictícios, acréscimos de rendimentos sub/sobreavaliados, erros de cálculo ou inadequada estimativa de gastos, gastos, estimativas ou passivos mal classificados ou contabilizados por valor errado, entre outros problemas.

As asserções a ser validadas podem ser resumidas no seguinte:

<b>Asserção</b>	<b>Transações</b>	<b>Saldos Finais</b>
<b>Existência e Ocorrência</b>	Os gastos com pessoal contabilizados estão relacionados com funcionários ao serviço da empresa	As remunerações a pagar representam responsabilidades devidas à data do balanço
<b>Plenitude e corte</b>	Os gastos com pessoal incluem todos os gastos que ocorreram no exercício Todos os gastos com pessoal estão registados no exercício correto	As remunerações a pagar incluem todas as quantias devidas ao pessoal à data do balanço
<b>Direitos e Obrigações</b>	As remunerações a pagar originaram dívidas, representando responsabilidades da empresa	As dívidas a pagar são responsabilidade da empresa à data do balanço
<b>Rigor, Classificação, Valorização e Imputação</b>	As despesas com estão corretamente registadas nas contas apropriadas e corretamente valorizadas	As remunerações a pagar estão corretamente valorizadas
<b>Apresentação e Divulgação</b>	Os gastos com o pessoal estão apresentados de foram apropriadas nas DF As divulgações foram devidamente efetuadas	As dívidas a pagar estão corretamente classificadas e identificadas nas DF As divulgações são adequadas

Tabela 12: Resumo de asserções nos Gastos com Pessoal.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2018), Almeida (2019)

Desta forma, será importante incluir nos procedimentos:

(1) Procedimentos analíticos: comparações, variações e análises de rácios de gastos de pessoal com variação de vendas, razoabilidade dos encargos sociais e as remunerações;

(2) Testes aos controlos:

- ✓ Análise dos contratos coletivos de trabalho;
- ✓ Análise de horas extra e baixas – confrontação com o relatório único;
- ✓ Indagação sobre o processo de pagamento de salários.

(3) Testes de detalhe:

- ✓ A partir da listagem de funcionários, selecionar uma amostra (de trabalhadores) e efetuar os seguintes testes:
  - Verificar a existência física desses trabalhadores;
  - Cruzar a informação contida na ficha individual com o recibo e a folha de remunerações;
  - Confirmar consistência entre as remunerações processada com a remuneração paga e com a remuneração que consta da ficha individual do trabalhador;
  - Comprovar que estão a ser corretamente aplicadas a taxas de segurança social e as taxas de retenção na fonte de IRS, tendo em atenção a situação familiar constante da ficha individual e o seu vínculo à empresa.
- ✓ Verificar a sujeição dos rendimentos auferidos em IRS, às taxas de retenção na fonte de IRS e SS;
- ✓ Verificar o cálculo das horas extraordinárias bem como a sua contabilização;
- ✓ Caso tenham sido efetuados despedimentos durante o exercício, verificar exatidão aritmética do cálculo da indemnização, bem como a sua sujeição ou não a IRS;
- ✓ Confirmar a existência de litígios que possam originar passivos contingentes. Cruzar com resposta dos advogados com informações do departamento de pessoal;
- ✓ Rever a estimativa de férias e subsídio de férias vencidos no exercício, a pagar no exercício seguinte, conforme ISA 540 (R);
- ✓ Verificar o pagamento, dentro dos prazos legais das retenções na fonte e das contribuições para SS.

#### **4.6.2.10 Outras rubricas de rendimentos e gastos**

Nas restantes áreas, dependendo do risco associado a cada uma, caberá ao auditor a escolha dos procedimentos de auditoria mais adequados, podendo optar por amostragem, com vista à inspeção, recálculo e verificação da valorização do facto que deu origem ao rendimento ou gasto.

Nestas rubricas integram-se nomeadamente: subsídios – onde é comum a realização de testes de detalhe e outros rendimentos e gastos, como descontos obtidos e concedidos – testados por regra por amostragem.

Existem situações específicas em que testes de detalhe poderão ser mais adequados, como sejam indemnizações, sinistros, *rappel* ou rendas.

#### **4.6.2.11 Análise da documentação de prestação de contas**

Esta ação já integra a fase final do processo de auditoria, consistindo na verificação da documentação que integra a prestação de contas elaborada pelo órgão de gestão e consequente emissão da opinião/parecer do revisor através da elaboração da CLC.

Por norma, os procedimentos seguem os seguintes trâmites:

- ✓ Verificação dos comparativos do ano transato, em relação ao relatório de gestão aprovado e assinado desse mesmo ano, é igualmente conferido os dados da empresa e o contexto macroeconómico em que se encontra enquadrada;
- ✓ Na verificação das DF da empresa é também efetuada por comparativos ao período anterior, assim como verificação da estrutura das DF em conformidade com o disposto na Portaria nº220/2015 de 24 de julho. A análise do anexo às DF é semelhante à análise do relatório de gestão;
- ✓ Análise das peças que compõem as DF e cruzamento com as divulgações no anexo (se aplicável) ou com as notas complementares ao balanço e relatório de gestão;
- ✓ Recálculo dos valores de cada rubrica das DF, com atenção à apresentação e divulgações.

Depois deste trabalho, a opinião do auditor é formada, com a segurança razoável de que reuniu prova suficiente e apropriada para poder emitir a CLC sem modificações de opinião,

ou com as modificações previstas nas ISA, ou mesmo impossibilidade de emitir opinião, conforme EOROC (Figura 11).

É elaborado um documento de notas de auditoria de cada área, onde são descritos os aspetos que, no julgamento do auditor, são mais relevantes e deverão constar no dossier corrente. Este documento é normalmente elaborado numa fase intermédia da auditoria e na fase final.

Além disso, ao longo do processo de auditoria são dadas a conhecer as distorções detetadas, ainda que imateriais individualmente, ao órgão de gestão. No final do processo de auditoria verificam-se eventuais correções e elabora-se o mapa de ajustamentos final, que é também dado a conhecer ao órgão de gestão, possibilitando a sua correção. As distorções detetadas e não corrigidas constam do mapa de ajustamentos final, que integra o relatório de recomendações e DOG, conforme ISA 580.

Durante o estágio, houve a oportunidade de exercer tarefas de auditoria em empresas às quais foram emitidas CLC com referência ao período findo em 31 de dezembro de 2021, para ter a perceção de quais os aspetos analisados nas DF para emitir os diversos tipos de opinião de uma CLC.

#### **4.7 Apresentação e discussão dos resultados**

Partindo do objetivo inicial, averiguar se o auditor, ao longo do seu trabalho, obtém uma segurança razoável de que as DF, tomadas como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados, pretendeu-se desenvolver uma análise que fosse capaz de responder às asserções colocadas.

Na medida em que se trata de um estudo de natureza qualitativa, com dados obtidos pela observação e aplicação de técnicas a várias unidades de análise (entidades), o relatório traduz-se nas atividades desenvolvidas ao longo do período do estágio. Face ao trabalho desenvolvido pressupôs-se uma margem de razoabilidade entre 0% e 100%.

Assim, no primeiro conjunto de asserções, constatou-se que em 90% dos casos, o auditor consegue reunir todas as informações relevantes para efetuar a avaliação da sua independência e competências para o trabalho a realizar, havendo alguma informação que não lhe chega ao conhecimento atempadamente. No entanto, sempre que é identificada uma

ameaça, é possível em 100% dos casos adotar as salvaguardas necessárias previstas no código de ética para garantir a independência (quanto mais não seja a renúncia ao trabalho).

No segundo conjunto de asserções, concluiu-se que em 100% dos casos é elaborado o planeamento, ainda que este tenha que ser revisto mediante a informação que é recolhida durante o processo de auditoria. As áreas de risco críticas são identificadas em 85% dos casos, havendo certas situações que durante o trabalho do auditor é identificada uma ou outra área que não tinha sido considerada inicialmente, em relação à qual é executado trabalho adicional. Esta asserção está relacionada com a identificação dos utilizadores da informação. Em 80% dos casos foi possível identificar inicialmente os utilizadores da informação e as suas necessidades, facto que permitiu determinar a materialidade de uma forma mais rigorosa. Ao longo do trabalho, o auditor tomou conhecimento mais profundo das necessidades dos utilizadores e foi necessário, em alguns casos, rever a materialidade global e de execução.

Finalmente, no terceiro conjunto de asserções, em 85% dos casos o auditor conseguiu reunir prova suficiente e apropriada que permitisse mitigar os riscos identificados, já que há alguns casos de limitação de âmbito no trabalho por incapacidade de recolha de prova corroborativa. Em 70% dos casos as entidades acolheram as recomendações sugeridas no relatório de recomendações.

Deste modo, o modelo anteriormente apresentado foi validado, pelo menos em 86,90%, conforme se apresenta:

$$\text{Margem de validação} = \frac{\frac{90\% + 100\%}{2} + \frac{100\% + 85\% + 80\%}{3} + \frac{85\% + 70\%}{2}}{3} = 86,9\%$$

Conclui-se com uma margem de 86,9% que o auditor obtém uma segurança razoável de que as DF se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

### 5 Conclusão

A profissão do auditor tem vindo a evoluir ao longo do tempo, sendo que atualmente está estabelecido de que exerce funções de utilidade pública, ou seja, direcionadas para o serviço público e não para a entidade que o contrata. Os requisitos da independência, integridade, competência, ética profissional e conduta pessoal exímia são algumas das características exigidas ao auditor.

O principal objetivo do presente relatório era perceber se o auditor obtém uma garantia e segurança razoáveis de que as DF, tomadas como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados. Neste sentido, a metodologia utilizada assenta numa abordagem qualitativa, através da realização de reuniões e recolha de opiniões e análise de determinadas informações de forma a que pudessem ser extraídas conclusões e validadas informações.

O caso prático realizado foi um estágio o que permitiu a compreensão da importância do rigor, do planeamento, da avaliação do risco e da seleção de procedimentos adequados, bem como a relevância do ceticismo profissional durante todo o processo. Desde a fase do planeamento o auditor tem que perceber quem são os utilizadores das DF e, através do seu julgamento, determinar quais as áreas que possam influenciar as suas decisões. Ao longo do seu trabalho, o auditor recolhe prova corroborativa e cumulativa para atestar as asserções do órgão de gestão. O objetivo final é emitir uma opinião sobre as DF e proporcionar garantia razoável aos utilizadores daquelas.

Pessoalmente, este estágio permitiu o contacto com realidades diferentes das que já se conhecia ao mesmo tempo em que enriqueceu as competências sobre formas e métodos de trabalho, proporcionando uma melhoria no aproveitamento das capacidades.

O caso prático consistiu na realização de um estágio curricular, durante nove meses, no escritório do Dr. Renato Cardoso de Almeida, que permitiu a compreensão dos vários procedimentos utilizados em Auditoria, nas mais diversas áreas, partindo da realidade de cada entidade e de um conjunto de aspetos que deverão ser integrados nesses procedimentos.

A realização deste estágio encontra-se balizada pelas perguntas de investigação que a literatura fez emergir e que permitiram a construção de um modelo de análise (Figura 14).

	Asserção	Resultado obtido
1	O auditor efetua a avaliação das pré condições para a realização de uma auditoria conforme está estabelecido no código de ética e EOROC. O auditor cumpre com os requisitos estabelecidos no código de ética e EOROC no decurso do processo de auditoria.	95,0%
2	A estratégia global e plano de auditoria são elaborados em função do conhecimento que o auditor tem da entidade e revistos sempre que necessário. O auditor define a materialidade em função das necessidades dos utilizadores e revê-a, caso seja necessário. Nas áreas críticas de risco significativo o auditor alarga a extensão dos procedimentos e adequada a sua natureza e oportunidade.	88,3%
3	No relato o auditor fundamenta a sua opinião com base na prova recolhida. As entidades acolhem as recomendações sugeridas pelo auditor.	77,5%
	<b>Margem de validação</b>	<b>86,9%</b>

Figura 14: Resumo dos resultados obtidos.  
Elaboração própria.

De acordo com os dados obtidos e com validação de pelo menos 86,9% das asserções definidas, foi possível concluir que a opinião do auditor é bem fundamentada e isenta de erros e distorções materialmente relevantes, concluindo-se, deste modo, que o auditor no decorrer da sua atividade obtém, uma segurança razoável acerca das DF auditadas. De facto, da parte do auditor, há esforço para o cumprimento do código de ética e EOROC (95%) e dos preceitos das ISA (88,3%). Finalmente, na asserção relacionada com o relato, o auditor relata conforme a prova e as entidades acolhem as suas recomendações (77,5%).

Mesmo havendo um longo percurso a percorrer, foi um período de grande enriquecimento pessoal e profissional.

### **Limitações no Estudo**

O presente trabalho foi elaborado com base no estágio curricular realizado e, assim sendo, as conclusões obtidas com a realização deste estágio apenas se referem à entidade em causa, não podendo os resultados ser generalizados. Uma outra limitação do estudo relaciona-se com o facto da entidade acolhedora ser um ROC em regime de não exclusividade e, portanto, com limitação de entidades que audita. Assim, o universo de estudo foi reduzido, o que pode justificar a percentagem elevada obtida nos resultados.

### **Pistas para investigação futura**

Seria interessante no futuro, replicar esta análise para um conjunto mais alargado de entidades ou mesmo comparar com resultados obtidos junto de outros revisores que operem nas mesmas (ou noutras) condições, para perceber as diferenças obtidas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- Almeida, B. (2019). "Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco", 3.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Escolar Editora.
- Alves, J. (2015). "Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas", 1.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Edições Sílabo.
- Araújo, I., Arruda, D. & Barretto, P. (2008) "Auditoria Contábil - Enfoque teórico, normativo e prático", 1.<sup>a</sup> Edição, São Paulo, Editora Saraiva
- Arens, A., Elder, R. & Beasley, M. (2012) "Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach", 14.<sup>a</sup> Edição, Harlow, Pearson
- Carneiro, A. (2009). "Auditoria e Controlo de Sistemas de Informação", 1.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, FCA - Editora de Informática, Lda.
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Regulamento n.º 551/2011, Diário da República, 2.<sup>a</sup> série, N.º 198, 14 de Outubro de 2011
- Coelho, R. (2010). "Ética, Independência e Controlo de Qualidade", Revista Revisores & Auditores, julho/setembro, n.º 50
- Costa, C. (2018). "Auditoria Financeira – Teoria & Prática", 12.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Letras e Conceitos, Unip., Lda.
- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07 alterado pela Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro. Assembleia da República. Lisboa.
- Fortin, M. (1999). "O processo de Investigação: da conceção à realização", Loures, Lusociência.
- GAT n.º 1 (Revisto) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório De Auditoria. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Manual do Revisor Oficial de Contas.
- GAT n.º 13 – Declaração do Órgão de Gestão. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Manual do Revisor Oficial de Contas

Gonçalves, A. (2011). O Controlo de Qualidade nas firmas de Auditoria no Atual Contexto Económico e Situação da Profissão; Revista Revisores & Auditores, julho/setembro, n.º 54.

Gonçalves, A. (2015). Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador; Revista Revisores & Auditores, julho/setembro, n.º 70.

Guia de Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão (2018), 2ª Edição, IFAC.

Guia de Controlo Vertical – Empresas Industriais, Comerciais e de Serviços (2020). OROC  
Guia Horizontal ROC/SROC (2020). OROC.

Halcomb, E. & Hickman, L. (2015). Mixed methods research. Faculty of Science, Medicine and Health - Papers: part A. 2656. <https://ro.uow.edu.au/smhpapers/2656>

ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo Com as Normas Internacionais de Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 230 - Documentação de Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 315 (R) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Meio Ambiente. Manual das Normas Internacionais de Controlo de

Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Realização Execução de uma Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 500 – Prova de Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 501 – Prova de Auditoria - Considerações Especificas para Itens Seleccionados. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 540 (Revista) – Auditar Estimativas Contabilísticas Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 580 – Declarações Escritas. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre as DF. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 705 (Revista) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISA 720 (Revista) – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

ISQC 1 – Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de DF, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018).

Kumar, R. (2019). *Research Methodology: A Step-by-Step Guide for Beginners*, 5ª Edição, Sage.

Morais, G. & Martins, I. (2013). “Auditoria Interna - Função e Processo”, 4.ª Edição, Áreas Editora.

Pinheiro, J. (2010). “Auditoria Interna”, 2ª edição, Letras e Conceitos, Lda.

Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). “Manual de Investigação em Ciências Sociais”, Lisboa, Gradiva.

Schutz, A. (1962). *Common-Sense and Scientific Interpretation of Human Action*. In: Natanson, M. (eds) *Collected Papers I. Phaenomenologica*, vol 11. Springer, Dordrecht. [https://doi.org/10.1007/978-94-010-2851-6\\_1](https://doi.org/10.1007/978-94-010-2851-6_1).

Sousa, M. & Baptista, C. (2011). “Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios”, 2ª Edição, Editora Pactor.