

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

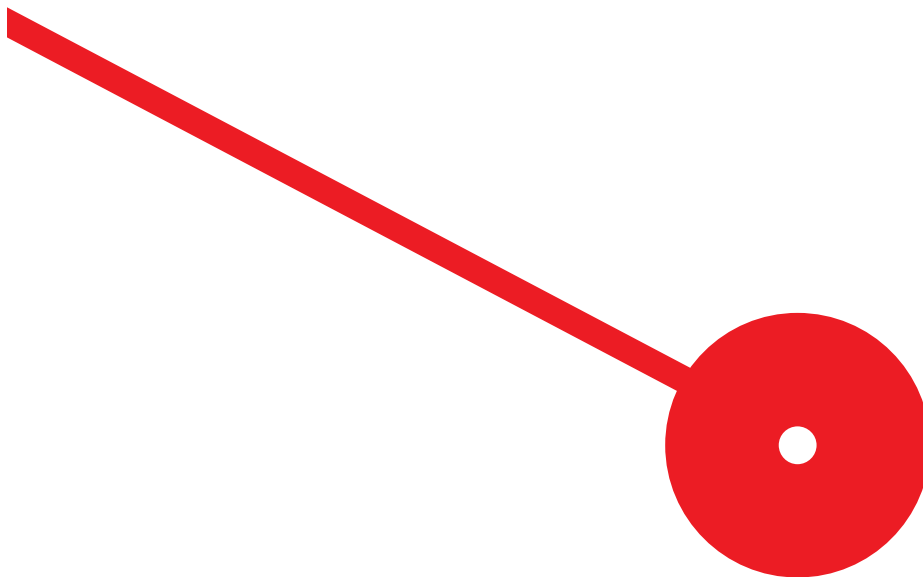
MESTRADO  
Auditoria

# Relatório de Estágio Auditoria Financeira

Leandro Daniel Moreira Soares

07/2022

Leandro Daniel Moreira Soares. Relatório de Estágio Auditoria Financeira  
07/2021



INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

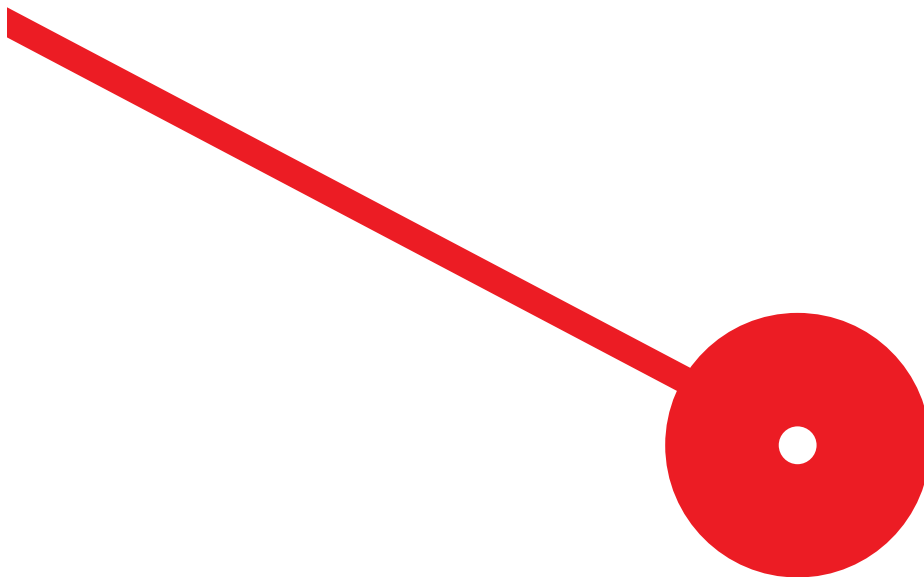
MESTRADO  
Auditoria

# Relatório de Estágio Auditoria Financeira

Leandro Daniel Moreira Soares

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

Leandro Daniel Moreira Soares  
07/2022



## **Resumo**

Este relatório integra a fase final do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Procura-se apresentar a realização de um estágio curricular como assistente de auditoria, na RSM Portugal, no escritório do Porto, pelo período de nove meses.

O relatório divide-se em duas partes. Na primeira, a revisão de auditoria, apresenta-se conteúdo histórico da auditoria, alguns conceitos importantes e o processo de auditoria. Já na segunda parte explica-se a metodologia adotada com o objetivo de validar as asserções propostas. Esta metodologia adota um modelo misto onde se procura validar as asserções definidas. Tanto através da descrição das atividades realizadas durante o estágio, como através de entrevistas realizadas a vários auditores, obtendo-se, com base nas respostas obtidas, uma confirmação do modelo de análise.

**Palavras-chave:** Auditoria; Risco; Método; Normas.

## **Abstract**

This report is part of the final phase of the master's degree in financial Audit at the Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. The aim is to present the realization of a curricular internship as an audit assistant, at RSM Portugal, in the Porto office, for a period of nine months.

The report is divided into two parts. The first part, the audit review, which presents the historical content of the audit, some important concepts and the audit process. The second part explains the methodology adopted in order to validate the proposed assertions. This methodology adopts a mixed model where it seeks to validate the defined assertions. Both through the description of the activities carried out during the internship, as well as through interviews carried out with several auditors, obtaining, based on the answers obtained, a confirmation of the analysis model.

**Keywords:** Audit; Risk; Method; Norm.

## Índice

<b>Introdução.....</b>	<b>10</b>
<b>Capítulo 1 - A auditoria .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Conceitos de auditoria e notas históricas .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.1 Conceito de auditoria .....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.2 Princípios, Normas e Diretivas de Auditoria .....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.3 Papel do auditor .....</b>	<b>19</b>
<b>Capítulo 2 – Processo de Auditoria .....</b>	<b>20</b>
<b>2.1 Componentes teóricos da auditoria .....</b>	<b>21</b>
<b>2.2 Conhecimento do negócio .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3 Planeamento.....</b>	<b>22</b>
<b>2.4 Materialidade e risco de auditoria .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5 Procedimentos, prova, amostragem .....</b>	<b>26</b>
<b>2.5.1 Procedimentos.....</b>	<b>26</b>
<b>2.5.2 Prova.....</b>	<b>28</b>
<b>2.5.3 Amostragem .....</b>	<b>30</b>
<b>2.6 Certificação Legal de Contas e Relatório de Auditoria .....</b>	<b>32</b>
<b>2.7 Síntese das perguntas de investigação .....</b>	<b>33</b>
<b>Capítulo 3 – Metodologia da investigação.....</b>	<b>34</b>
<b>3.1 Introdução.....</b>	<b>35</b>
<b>3.2 Metodologia aplicável .....</b>	<b>36</b>
<b>3.3 Questões de Investigação e Asserções em Análise .....</b>	<b>37</b>
<b>3.4. Construção das Asserções de Análise .....</b>	<b>37</b>
<b>3.5. Modelo de Análise .....</b>	<b>39</b>
<b>Capítulo 4 – Caso Pratico (Estágio).....</b>	<b>41</b>
<b>4.1 Apresentação da empresa.....</b>	<b>42</b>
<b>4.1.1 Estrutura Jurídica e Propriedade.....</b>	<b>42</b>
<b>4.1.2 Sistema de controlo interno de qualidade .....</b>	<b>43</b>
<b>4.1.3 Políticas e práticas de independência .....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.4 Formação.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.5 Informações Financeiras.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.6 Estrutura Organizacional e Abordagem do trabalho de Auditoria.....</b>	<b>45</b>
<b>4.2 Caracterização e descrição das atividades desenvolvidas no Estágio.....</b>	<b>49</b>
<b>4.2.1 Caracterização do estágio e Objetivos.....</b>	<b>49</b>
<b>4.2.2 Descrição das atividades desenvolvidas ao longo do Estágio.....</b>	<b>49</b>

<b>4.3 Relação entre objetivos do estágio e Aserções.....</b>	<b>62</b>
<b>Conclusão.....</b>	<b>65</b>
<b>Referências Bibliográficas:.....</b>	<b>70</b>
<b>Referências eletrônicas:.....</b>	<b>71</b>
<b>Legislação:.....</b>	<b>71</b>
<b>Apêndice 1 – Guião das Entrevistas Realizadas e Respostas Obtidas.....</b>	<b>73</b>

## Índice de Tabelas

<b>Tabela 1 - Resumo das asserções financeiras</b> .....	<b>30</b>
--	-----------

## Índice de Figuras

<b>Figura 1 – Riscos em Auditoria [Fonte: Elaboração baseada em Auditoria Financeira, Teoria &amp; Prática, Carlos Baptista Costa (2010:212) e Magalhães (2010:24)]</b> .....	<b>26</b>
<b>Figura 2 – Conexão entre as asserções em análise.</b> .....	<b>39</b>
<b>Figura 3 – Estrutura das equipas de auditoria da RSM Portugal.</b> .....	<b>45</b>
<b>Figura 4 – Modelo de Risco de Auditoria da RSM Portugal.</b> .....	<b>47</b>
<b>Figura 5 – Riscos básicos na abordagem de auditoria.</b> .....	<b>47</b>
<b>Figura 6 – Asserções e riscos de auditoria – RSM Orb.</b> .....	<b>48</b>

## **Lista de Siglas**

CLC – Certificação Legal de Contas

DGS – Direção Geral de Saúde

IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado

IRS – Imposto Sobre Rendimento de Pessoas Singulares

SS – Segurança Social

PPC – Pagamentos por Conta

PEC's – Pagamentos Especiais por Conta

IRC – Imposto Sobre Rendimento de Pessoas Coletivas

RAI – Resultado Antes de Impostos

CGA – Caixa Geral de Aposentações

DF's – Demonstrações Financeiras

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisores Oficiais de Contas

ISA – International Standards on Auditing

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

NTRA – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

## **Introdução**

Ao longo do tempo, o mundo tem sofrido várias alterações evolutivas em praticamente todas as áreas. Exemplo disso, é a tecnologia, que proporcionou uma globalização dos mercados, dado que a transmissão de dados é praticamente instantânea e a transmissão de produtos é, já algum tempo, feita de forma rápida de qualquer parte do mundo para qualquer parte do mundo. Além disso, neste momento no tempo, a tecnologia está diretamente associada a quase todas as atividades, pelo que os avanços tecnológicos levam à constante evolução de quase todas as outras áreas.

A área financeira não é exceção, a gestão tornou-se global, uma vez existe a possibilidade de controlar e gerir um ou mais negócios espalhados pelo globo. Ademais, as empresas, por via dos mercados financeiros, conseguem agora aceder a financiamento proveniente de qualquer parte do mundo, quase em tempo imediato. Porém, como é sabido, existe sempre uma contraparte, pelo que, com esta evolução, também se deu a possibilidade de criação de negócios escuros e ilegais, ainda que se apresentem com veracidade, surgindo a necessidade de controlar as áreas mais sensíveis a fraudes financeiras.

Resultado desta situação, os investidores e os interessados nas entidades, necessitam de veracidade e segurança para investirem o seu dinheiro ou colocarem à disposição os seus bens ou produtos. Esta informação é obtida através das demonstrações financeiras, relatórios de gestão, entre outros, que, por sua vez, necessitam de credibilidade e validação, de forma que espelhem a realidade da empresa, transmitam a confiança necessária e permitam aos utilizadores tomar as melhores decisões.

Neste contexto, entra em cena a auditoria e os seus agentes. Muitos autores e normas, como vamos verificar ao longo do relatório, referem que a auditoria tem como principal função a credibilização das demonstrações financeiras e que, para que isso aconteça, os auditores devem atuar conforme um conjunto de regras e normas, apresentando a sua opinião de forma idónea, independente e fidedigna.

Tendo isto em conta, este relatório é resultado de um período desafiante e complicado, como é a transição do ensino para o mercado de trabalho, para a obtenção do grau de mestre em auditoria. Este servirá como uma reflexão de uma experiência que tem sido gratificante, seja a nível pessoal, no cumprimento de objetivos e metas traçadas,

como a nível profissional, mediante a aquisição de conhecimentos técnicos, através da prática das matérias adquiridas ao longo de todo o percurso académico.

A conjugação dos conhecimentos teóricos e a sua aplicação na atividade profissional, juntamente com a partilha da experiência com outros que se avizinham numa situação parecida e, talvez, numa perspetiva pessoal, clarificar alguns entraves e questões que por vezes surgem aquando da transição para o mercado de trabalho, foram algumas das razões pela opção do relatório de estágio profissional, face à dissertação e ao projeto.

Explicado o objetivo geral, com vista a que este seja alcançado, o estudo será estruturado da seguinte forma:

Introdução, onde se apresentam alguns conceitos gerais explorados no desenvolver do trabalho, objetivos do estudo e estrutura.

Parte I, revisão da literatura, compreendendo no capítulo 1, “Auditoria”, conceitos e notas históricas da auditoria, sendo ainda abordado qual o papel do auditor, normas da profissão e a sua atividade. No capítulo 2, “Processo de auditoria”, é explicado o processo de auditoria, onde se aborda, com maior rigor, componentes teóricas da auditoria e situações que fazem parte da atividade e que tem de ser consideradas ou realizadas pelo auditor, como por exemplo, o conhecimento do negócio, o planeamento, a materialidade e risco de auditoria, os procedimentos, a prova e a amostragem. Ainda no fim deste capítulo, é feita uma síntese das perguntas de investigação que surgiram ao longo do desenvolvimento da revisão da literatura e que motivaram a investigação.

Nesta primeira parte, é pretendido fazer-se um enquadramento teórico do tema em análise através da apresentação de conceitos inerentes à área de atividade e a apresentação de métodos de trabalho utilizados num trabalho de auditoria.

Além disso, procura-se dar a conhecer as principais competências que devem estar presentes num auditor, ou que tenham de ser desenvolvidas pelo mesmo, de forma que seja capaz de realizar a sua atividade conforme lhe é exigido e que satisfaça as necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Ademais, demonstra-se que num trabalho de auditoria existem limitações, pelo que é necessário, muitas vezes, a aplicações de procedimentos e métodos que tentem reduzir os riscos que surgem das limitações.

Em seguida, vem a parte II, metodologia e caso Prático, onde nos primeiros dois capítulos se apresentam os métodos e técnicas que servem de apoio ao estudo e ao trabalho de pesquisa. Expõe-se, após a menção dos prós e contras de cada método, qual ou quais foram utilizados neste estudo, bem como as razões da sua aplicação. Por sua vez, já no capítulo 3, “Construção das asserções em análise”, são construídas as proposições, com base nas perguntas de investigação, às quais se pretende dar resposta e assim dar propósito a este estudo. No capítulo seguinte, “Modelo de análise”, é desenvolvido um esquema onde se encadeiam e ligam as asserções previamente definidas, demonstrando-se como é necessário que vários fatores estejam alinhados e em comunhão para que seja realizado um trabalho de auditoria dentro das normas e que, ao mesmo tempo, eleve a profissão e satisfaça as partes interessadas em informação financeira credível, transparente e relevante.

## **Parte I Revisão da Literatura**

### **Capítulo 1 - A auditoria**

## **1.1 Conceitos de auditoria e notas históricas**

Historicamente, ainda que não bem documentada, é sabida a prática da auditoria nas antigas civilizações da Grécia, Egito e China, sendo esta destinada a detetar e responsabilizar funcionários por corrupção e fraude.

Séculos mais tarde, já na idade média, em Inglaterra, também se denotou a prática de auditoria, com a finalidade de certificação das receitas e despesas da coroa eram devidamente contabilizadas. Ao mesmo tempo, existem também referências de atividades de auditoria em Itália, onde se fazia a revisão dos bens transportados pelos navios que atracavam aos vários portos do país.

Posto isto, o verdadeiro desenvolvimento da auditoria surgiu apenas aquando da revolução industrial. Antes deste marco histórico, o tecido empresarial era maioritariamente composto por pequenas unidades geridas individualmente, onde não existia a necessidade de os gerentes responderem perante acionistas, o que não favorecia a atividade.

Todavia, com início na década de 40 do século XI, a revolução industrial levou à produção em massa, o que obrigou a um salto das unidades de produção, levando à existência de unidades de grandes dimensões, com avultados investimentos em instalações e máquinas. Consequentemente, as necessidades de fundo de maneiio tinham escalado na mesma proporção.

Desta forma, os capitais passaram a ser providos por investidores que necessitavam de proteção e garantias. Por isso, ainda nesta década foi aprovada em Inglaterra a Lei das Sociedades por Ações que estabelecia a prestação de contas por parte da administração e a nomeação de auditores para verificação das contas das empresas. A função do auditor neste período era de verificação de transações e preparação de demonstrações financeiras de forma correta, bem como a deteção de fraudes e erros.

Anos mais tarde, nos Estados Unidos, depois da grande depressão de 1929 e com o acentuado crescimento económico, houve também um aumento no investimento empresarial. Deu-se então, uma separação entre as funções de gestão e a propriedade da empresa, tendo o mercado de capitais sido a ponte entre estes dois pontos.

Porém, com a necessidade garantir o fluxo de capitais para a empresa, proveniente dos investidores, era necessário proporcionar credibilidade às contas das próprias empresas. Assim, através de uma declaração dirigida, principalmente, aos acionistas, era atestado pela empresa, que as respetivas contas representavam de forma verdadeira a sua posição financeira. O foco da auditoria era agora a garantia de credibilidade das demonstrações financeiras.

Começou-se, ao mesmo tempo, a dar importância à demonstração de resultados, dado que, inicialmente, a auditoria dava maior relevância ao balanço, apoiando-se na contagem física de ativos e demonstrações externas.

Ainda nos Estados Unidos, agora na década de 60, o crescimento das empresas em dimensão e o respetivo aumento da complexidade das transações levou a uma maior dificuldade à verificação das transações. Tal facto, levou a uma maior importância do sistema contabilístico e de controlo interno, o qual passou a ser examinado e testado, permitindo, no caso de se mostrar eficiente, a diminuição do número e de tamanho dos testes substantivos às contas.

Duas décadas depois, a auditoria passou a incluir uma maior utilização de procedimentos analíticos e a incidir em áreas mais específicas, nomeadamente as mais suscetíveis de existência de erros ou distorções, bem como as que representavam maior importância nas contas das empresas.

Além disso, a evolução tecnológica, concretamente na área informática, começou a ingressar nos vários sistemas das empresas, pelo que levou à necessidade de os auditores adotarem ferramentas de auditoria informática.

Os auditores, já nos anos 90, passaram a ter maiores responsabilidades na deteção de denuncia de fraudes, além de terem de garantir a credibilidade de informação. Contudo, várias empresas de auditoria, apesar das responsabilidades acrescidas, acumulavam funções de prestação de serviços de consultadoria e auditoria para o mesmo cliente. Desta acumulação de atividades, já no início do presente século, resultaram escândalos financeiros, que transpareciam deficiências na atuação dos auditores.

No seguimento, foi criada a Lei Sarbanes-Oxley que veio impor regras de independência relativas ao auditor, à sua rotação e ao controlo de qualidade, entre outros. Além disso, a emissão de pareceres relativamente á adequação do controlo interno de

certas entidades passou a ser obrigatório. A União Europeia, em termos semelhantes à lei mencionada, também alterou, por meio da Oitava diretiva, o normativo aplicável aos estados-membros.

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 na matéria de fiscalização das sociedades anónima, nomeadamente a presença no conselho fiscal de pelo menos um membro inscrito na lista de Revisores Oficiais de Contas.

Em 1972, a atividade dos Revisores Oficiais de Contas é instituída e regulada através do Decreto-Lei nº1/72 de 3 de janeiro, determinando a criação da referida lista, bem como o seu agrupamento num organismo denominado Câmara dos Revisores Oficiais de Contas e a implementação da respetiva disciplina profissional.

Assim, de acordo com os decretos mencionados, era da competência dos Revisores Oficiais de Contas a revisão contabilística de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício de funções de membro de conselho fiscal ou fiscal único e a prestação de serviços de consultadoria no âmbito da sua especialidade.

A evolução da profissão, as ampliações legais das funções de revisores, bem com o alargamento das mesmas para o interesse público, levaram à aprovação do Decreto-Lei Nº519-L2/79 para garantir uma maior independência em relação às entidades fiscalizadas, para providenciar uma maior eficácia e um nível mais elevado de profissionalização e responsabilização coerente com as funções em causa.

Em 1993, concedeu-se à Câmara dos Revisores Oficiais de Contas o estatuto de associação pública e, ainda na mesma década, foi criada a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que levou à reformulação das competências dos seus membros para responder as necessidades das entidades públicas e privadas e fazer face a alterações introduzidas na legislação comercial, fiscal e no mercado dos valores mobiliários.

Por fim, o Decreto-Lei Nº215/2008 criou o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), com a missão de atuar como supervisor público da atividade de auditoria, em conjunto com a OROC.

### **1.1.1 Conceito de auditoria**

O conceito sustenta que o objetivo primário da auditoria financeira é a emissão de uma opinião relativa às demonstrações financeiras de uma entidade, através de análises/exames às mesmas, e se estas espelham uma imagem verdadeira e apropriada da mesma. Para isso, o agente da auditoria terá de apoiar-se na sua prova recolhida e analisada através de procedimentos analíticos e testes substantivos.

Alguns autores, com base na sua experiência e visão, procuram atribuir definições à auditoria financeira, como é o caso de:

Almeida (2014),

*“A auditoria financeira é um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.*

e Stamp & Moonitz (1979),

*“Uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites.”*

Porém, Baptista da Costa (2017) refere que não se pode afirmar que exista uma definição rígida de auditoria financeira, ainda que vários termos ou expressões são utilizados por diversos autores e organismos profissionais.

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

A auditoria, como muitas outras atividades, tem um conjunto de princípios, normas e diretivas nacionais e internacionais que devem ser levadas em conta no desenvolvimento da atividade.

Por sua vez, com a globalização e internacionalização dos mercados e das empresas, os utilizadores requerem, não só uma informação credível e útil, mas que esta seja também compreensível e generalizada. Por isso mesmo, de forma a sintonizar-se estes aspetos foi necessária a adoção de princípios e práticas de auditoria comuns, conjugando-se com uma harmonização contabilística entre os diferentes países.

A nível nacional, a entidade que redige e define as normas e procedimentos de atuação profissional do setor é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), sendo que estão sujeitas ao controlo e regulação todas as entidades em que se a sua atividade se identifica com matérias de revisão legal de contas e serviços relacionados.

Além disso, o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) estabelece os pressupostos que definem as linhas de orientação e conduta profissional dos Revisores Oficiais de Contas (ROC's). Desta forma, o ROC, além de acautelar os seus direitos legítimos, deverá atuar de forma independente, com responsabilidade, competência, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras de publicidade pessoal e profissional e os deveres para com os outros intervenientes inerentes à sua atividade.

Acresce ainda as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, desenvolvidas e complementadas pelas Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA's), que são normas gerais que constituem os princípios básicos e procedimentos gerais a adotar pelo agente de auditoria na sua atividade. De forma supletiva, são aplicáveis as normas de auditoria, emitidas pela Internacional Federation of Accountants (IFAC).

A IFAC é, a nível internacional, a organização na área de auditoria que tem como missão “o desenvolvimento e aperfeiçoamento de uma profissão de contabilista e auditor capaz de prestar serviços de interesse público da mais alta qualidade”. Para atingir este objetivo, criaram-se comissões técnicas que emitem normas e recomendações na área da auditoria, como por exemplo a International Auditing Practices Committee (IAPC). Não sendo diretamente aplicáveis, as normas devem ser usadas supletivamente.

Em 1985, sendo atualizado periodicamente, foi publicado o Manual do Revisor Oficial de Contas, onde se encontram os princípios, normas e diretivas de auditoria nacionais e internacionais que tem por finalidade regular a profissão de Auditor Externo e Revisor Oficial de Contas.

### **1.1.3 Papel do auditor**

Os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e os Auditores são responsáveis pela revisão legal das contas de entidades, tanto públicas como privadas, pela auditoria à suas contas. Além disso, podem prestar serviços relacionados com a sua profissão, nomeadamente, pareceres sobre alterações das sociedades ou outras situações de natureza e âmbito bem definidos, bem como funções de docência e consultadoria em matérias pertencentes ao programa de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

Consequentemente, e de forma a conseguir realizar a sua atividade de forma eficiente e responsável, estes profissionais estão obrigados a ter um vasto conhecimento em materiais ligadas à contabilidade, fiscalidade, gestão, informática e sistemas de informação. Ademais, em paralelo ao já mencionado, é necessário ter conhecimento aprofundado das normas de auditoria, emitidas pela OROC, sendo obrigatória a sua aplicação no desempenho da sua atividade, tal como as ISA, que ganham cada vez mais importância devido à globalização das atividades e a necessidade de harmonização internacional dos modos de atuação na prestação de contas e das exigências relacionadas, tais como a idoneidade e transparência.

Em Portugal, o artigo 61º do EOROC, estabelece que os membros da OROC “devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer atuação contrária à dignidade das mesmas”.

Com o crescimento económico e a globalização surgem novas necessidades de transparência e fiabilidade da informação financeira e dos atos praticados, fazendo com que a tendência seja o crescimento no nível de solicitação a estes profissionais.

## **Capítulo 2 – Processo de Auditoria**

## 2.1 Componentes teóricos da auditoria

Com vista a dar início a um trabalho de auditoria, de modo a levar a cabo a sua realização da melhor forma possível, é necessário traçar o plano mais adequado para o seu desenvolvimento. Sendo assim, o agente de auditoria necessita de possuir um excelente conhecimento do negócio de forma a planear a auditoria, a identificar a materialidade e o risco de auditoria aplicável, bem como os procedimentos, provas e tamanho de amostragem que satisfaçam a segurança pretendida no trabalho a realizar.

## 2.2 Conhecimento do negócio

O conhecimento do negócio é o suporte do auditor para a planificação da auditoria, sendo fundamental que este procure e obtenha informação do negócio de uma empresa.

Costa, em 2010, refere:

*“A obtenção do necessário conhecimento do negócio de uma empresa, apesar de ser um processo contínuo e cumulativo, obriga, numa primeira auditoria, ao dispêndio, por parte dos auditores, de um número muito significativo de horas de trabalho.”*

Um conhecimento adequado das várias matérias envolventes à entidade e aos mercados relacionados, permite ao agente da auditoria proceder a um planeamento eficaz e eficiente.

Costa, em 2010, declara:

*“o conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço ao cliente.”*

O conhecimento do negócio é uma parte essencial que deve estar presente em todos os trabalhos de auditoria. Quando o auditor não possua o conhecimento e compreensão necessários que lhe permita realizar o seu trabalho, este deve dedicar tempo de trabalho a este mesmo processo. Além do mais, só assim poderá ser prestado um

serviço de qualidade ao cliente e garantir que ambos respeitam as normas e legislações geralmente aplicadas, tal como as específicas do negócio e atividade em questão.

Almeida, em 2013, afirma:

*“o auditor externo deve adquirir ou restabelecer conhecimentos sobre a empresa para que possa planejar e efetuar seu exame de acordo com as normas de auditoria geralmente aceites (...).”*

## **2.3 Planeamento**

Em geral, qualquer trabalho ou tarefa para que seja efetuado de forma correta, eficaz e eficiente requer um planeamento prévio, mesmo que, por vezes, este seja feito sem a perceção de quem o realiza. A auditoria não foge à regra, pelo que é necessário definir e descrever as estratégias e métodos que vão servir de guia naquele trabalho. O planeamento começa logo na decisão de aceitação do cliente e é transversal a todo o trabalho de auditoria.

De facto, o planeamento é um fator chave no trabalho do auditor, é aqui que este estrutura todo o seu trabalho e define quais as áreas que lhe transmitem maior segurança ou risco e assim aloque o seu trabalho para as áreas que lhe suscitem menor segurança ou que tenham relativa importância para a entidade em questão e a sua atividade.

Por outro lado, facilita no cumprimento de prazos e controlo de custos por parte do auditor. Além disso, evita mal-entendidos com o cliente, pois este consegue perceber que trabalho vai ser realizado e como vai ser posto em prática, podendo ajustar o seu pedido ao auditor, de forma a obter aquilo que deseja, o que reduz a Expectation gap na auditoria e eleva a profissão e o seu agente.

De acordo com a *ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras* o planeamento de uma auditoria entende-se como o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma abordagem/metodologia detalhada relativamente à natureza, tempestividade e extensão esperadas dos trabalhos a serem executados na entidade auditada. Deste modo, implica a existência de um adequado conhecimento sobre as atividades, fatores económicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade.

Assim, o objetivo do auditor é o de planejar a auditoria de forma a que esta seja executada eficazmente e tempestivamente de maneira a reduzir o risco de auditoria.

Porém, o planeamento não pode ser imutável, pelo que é necessário que o auditor seja recetivo, flexível e que se adapte perante as situações com que se depara ao longo da execução do trabalho. A maioria das vezes, estas alterações surgem por causa do maior conhecimento das especificidades da entidade, por parte do auditor, sobretudo nas primeiras auditorias. Tendo isto em conta, Duarte, em 2010, refere que o agente de auditoria deve “sempre prever a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo da execução do trabalho, especialmente no caso de primeiras auditorias, tendo em conta o desconhecimento das realidades concretas por parte do auditor.”

## **2.4 Materialidade e risco de auditoria**

Normalmente, num trabalho de auditoria é impraticável verificar todos os movimentos, documentos e registos que ocorreram durante um exercício económico. Desta forma, torna-se necessário traçar um método que permita obter informação acerca da situação económica, financeira e operacional da empresa.

Por consequência do referido, surge o conceito de materialidade, que nos indica, num leque diversificado de operações, a medida de significância de um determinado facto. A materialidade é a determinação de um valor que, aquando de omissões ou erros acima do mesmo, se coloca em causa a informação presente nas demonstrações financeiras, atentando contra a credibilidade e transparência necessárias para os seus utentes. Esta é determinada pelo julgamento profissional do auditor com base na visão que este tem sobre as necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Duarte, em 2010, refere:

*“O julgamento da materialidade deve ser utilizado para estabelecer um limite para os elementos individualmente significativos, determinar o tamanho das amostras e avaliar as asserções obtidas num trabalho. Nenhuma das normas de auditoria dos diferentes organismos explícita a quantificação requerida para um julgamento preliminar acerca da materialidade, nem tão pouco fornece qualquer orientação*

*quantitativa, sendo que a aferição da materialidade depende do julgamento profissional do auditor.”*

Ainda na determinação da materialidade, é importante mencionar que quando se determina a materialidade individual de cada rúbrica, esta poderá não ser relevante, porém, quando analisada em conjunto, esta situação poderá ser diferente. Segundo Costa, em 2010, “um problema importante que se coloca ao auditor tem a ver com o efeito cumulativo de pequenas quantias as quais, no seu conjunto, podem afetar significativamente as demonstrações financeiras.”

A ISA 320 define como materialidade de execução “a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.”

Além disso, indica que as distorções, sejam propositadas ou não, são consideradas materiais se, de forma individual ou agregada, possa influenciar as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Ademais, a mesma ISA refere que “a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) poderá ter de ser revista em consequência de uma alteração nas circunstâncias ocorrida durante a auditoria (por exemplo, uma decisão de alienar uma parte importante do negócio da entidade), de novas informações ou de uma alteração do conhecimento que o auditor tem da entidade e das suas operações em consequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, se durante a auditoria houver indícios de que os resultados financeiros reais vão ser substancialmente diferentes dos resultados financeiros previstos para o final do período que foram inicialmente usados para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor revê essa materialidade.”

Desta forma, o auditor deve rever a materialidade para as demonstrações financeiras se, no decorrer da auditoria, tomar conhecimento de informações que o

levariam a diferentes quantias inicialmente definidas, tal como explicado no excerto abaixo.

O trabalho do auditor está dependente do valor da materialidade determinado por este, existindo uma proporcionalidade inversa entre ambos. Desta forma, para um valor mais baixo de materialidade, maior número de documentos ou operações o auditor terá de verificar, sendo que, quando o valor da materialidade sobe, menos documentos o auditor terá de analisar, uma vez que o intervalo de erro “permitido” é maior.

O agente de auditoria procura, através do seu julgamento profissional, como já referido anteriormente, chegar a um valor que lhe proporcione segurança e que lhe permita reduzir ao máximo o risco de auditoria.

O risco de auditoria é inerente a qualquer trabalho de auditoria e consiste na possibilidade de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

Tal como já mencionado neste trabalho, é impraticável para um auditor verificar todos os documentos e operações realizadas durante um exercício económico de uma entidade, resultado disto, o agente de auditoria executa a sua atividade, maioritariamente, com base na amostragem, pelo que é imperativo considerar sempre o risco de auditoria.

Uma das características de um risco inerente, é que este não é controlável, nem erradicável, porém, o auditor pode ter influência sobre o mesmo, nomeadamente, através dos riscos que compõe o risco de auditoria, o risco de distorção material e o risco de deteção.

O risco de distorção material consiste em duas componentes, o risco inerente, isto é, a suscetibilidade de uma transação saldo ou divulgação ter uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou conjunta, antes de se considerar qualquer controlo pré-existente, e o risco de controlo, ou seja, a possibilidade de que uma distorção não seja detetada e corrigida, atempadamente, pelo controlo interno da entidade.

Em relação ao risco de deteção, consiste na eventualidade de que os procedimentos e testes executados pelo auditor não detetem uma distorção potencialmente relevante, seja de forma individual ou conjunta com outras distorções.

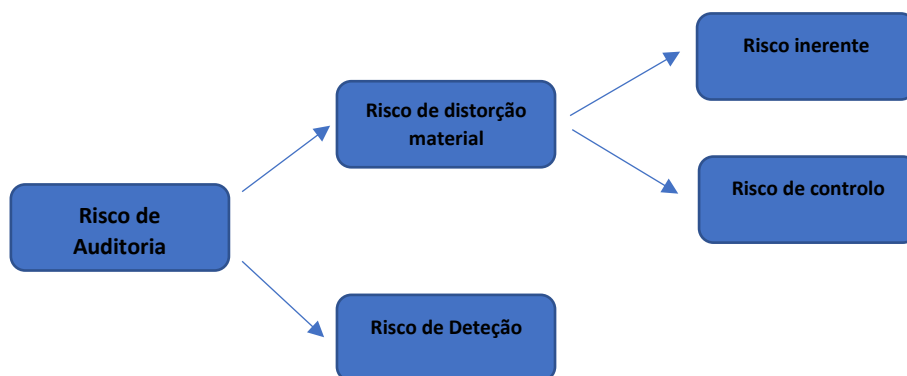


Figura 1 – Riscos em Auditoria [Fonte: Elaboração baseada no livro Auditoria Financeira, Teoria & Prática, Carlos Baptista Costa (2010:212) e Magalhães (2010:24)]

Simões, em 2010, expôs no seu trabalho académico:

*“O Risco de Revisão/Auditoria desdobra-se em três componentes: o risco inerente, o risco de controlo e o risco de detecção. A compreensão destes três conceitos é fundamental para realizar um bom trabalho em Auditoria. O objectivo do revisor passa por reduzir este risco ao mínimo possível, ou seja, desenvolver o trabalho da forma mais eficiente e eficaz de modo a detectar os erros e aconselhar o cliente para a sua correcção ou, não detectando erros, garantir que a probabilidade de eles existirem é baixa.”*

## **2.5 Procedimentos, prova, amostragem**

### **2.5.1 Procedimentos**

Os procedimentos de auditoria são métodos ou técnicas utilizadas pelo auditor e servem como meio de obtenção de prova em resposta ao risco de distorção matéria. Estes são indispensáveis e ajustáveis, pelo que variam de trabalho para trabalho, sendo moldados por cada caso concreto e pelo julgamento profissional do agente de auditoria que procura encontrar os melhores procedimentos perante as circunstâncias com que se depara.

Desta forma, os procedimentos podem ser divididos em gerais, tem aplicação nas várias fases de auditoria, ou específicos que, tal como o nome induz, são utilizados em situações muito concretas.

Os procedimentos gerais estão estabelecidos na ISA 500 e são:

A inspeção, que consiste na verificação de documentos e dos ativos fixos tangíveis. Em concreto, a inspeção documental é a análise dos documentos que servem de suporte a transações ou contratos e, no caso dos ativos fixos tangíveis, é a confirmação da sua existência e do estado atual do mesmo.

A observação, que é, tal como o nome indica, a visualização presencial da execução de um processo ou procedimento, por parte de terceiros. Este procedimento é muito utilizado nos testes aos controlos internos das entidades e nos processos de contagens físicas.

A confirmação, que se traduz na obtenção de respostas, através de terceiros, relativas a asserções associadas a saldos de contas, acordos ou transações presentes nas demonstrações financeiras.

Outro procedimento é recalcular, ou seja, a averiguação da exatidão dos cálculos efetuados e as bases utilizadas para os mesmos. Normalmente, é aplicado em reconciliações bancárias, amortizações, entre outros.

No seguimento, vem a reexecução, que consiste na execução de forma manual ou automatizada, por parte do auditor, dos procedimentos ou controlos que foram realizados previamente como parte integrante do controlo interno da empresa.

Existem também os procedimentos analíticos, que se traduzem em avaliações das informações financeiras obtidas através da relação entre dados, sejam estes financeiros ou não. Ademais, estes procedimentos também têm em conta as investigações necessárias aquando da identificação de relações ou flutuações não consistentes com outras informações ou que se verifiquem desvios dos valores previstos.

Por último, a norma refere ainda a indagação, que é, na prática, a procura por informação, financeira ou não, junto de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade. Esta prática é usada ao longo de toda a auditoria e é um complemento, visto que se utiliza juntamente com outros procedimentos. A obtenção de respostas pode ser por via escrita

ou oral, sendo que avaliação destas mesmas respostas constitui parte do procedimento de indagação.

Em suma, quase todos estes procedimentos servem para fazer testes que o auditor, através do seu julgamento profissional, considera necessários. Ainda assim, existem vários tipos de testes que um auditor pode fazer, nomeadamente:

a) Testes aos controlos, em que se atesta a existência, adequação e o correto funcionamento dos sistemas de controlo interno e contabilístico da empresa. Após identificar a existência do controlo, o auditor deve analisar a sua adequação e testar o seu funcionamento. Caso o controlo não passe em algum destes parâmetros, o auditor deve abandonar este método e passar a realizar testes substantivos.

b) Os testes substantivos, estes têm como finalidade a obtenção de prova de distorções materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras e constatar a credibilidade da informação divulgada. Estes podem ser divididos em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhe (de rúbricas, transações, saldos, divulgações, etc.).

De realçar que tanto os testes aos controlos como os testes substantivos podem ser realizados no final do período a que se referem as demonstrações financeiras ou numa data intercalar do mesmo. Não obstante, o auditor deve, de forma prudente, considerar fazer os procedimentos substantivos mais perto do final do período, quanto maior for o risco de distorção material.

### **2.5.2 Prova**

Como referido anteriormente, e de acordo com a DRA 5010, a prova de auditoria é resultado da aplicação dos testes aplicados pelo auditor e compreende a informação proporcionada pelos documentos comprovativos, pelos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras e ainda informações consideradas importantes provenientes de outras fontes.

Ainda com base nesta diretiva, de forma ao auditor conseguir obter conclusões razoáveis e assim suportar a sua opinião, a prova de auditoria deve ser suficiente e apropriada. Segundo a PCAOB, em 2017, a palavra suficiente está relacionada com a

quantidade de prova que deve ser recolhida, enquanto a palavra apropriada remete para a qualidade da prova, isto é para a sua relevância e credibilidade. Todavia, é necessário ter em conta que estas duas características dependem de vários fatores. Ainda de acordo com a corporação mencionada, a relevância depende do desenho dos procedimentos de auditoria implementados para testar a asserção e do momento em que ocorreu. Por sua vez, a credibilidade depende da natureza das provas e das circunstâncias em que as mesmas foram geradas.

Albuquerque et al, em 2008, refere duas finalidades na obtenção de prova de auditoria. Primeiramente, a análise da veracidade das asserções, que apoiam a elaboração da sua opinião e a proteção do seu trabalho, uma vez o auditor consegue mostrar evidências da auditoria realizada e assim corroborar a sua opinião quando posta em causa.

A ISA 315 define asserções como “informações que a gerência presta nas demonstrações financeiras, implícita ou explicitamente, respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações financeiras e respetivas divulgações”.

Posto isto, respeitando os dois últimos parágrafos, podemos aferir que o auditor, através dos testes realizados, obtém provas de auditoria que validem cada uma das asserções das demonstrações financeiras. No entanto, é preciso salientar que uma prova obtida para uma determinada asserção pode não ser adequada e útil para outra diferente.

Alves, em 2015, apresentou a seguinte tabela-resumo das asserções financeiras:

	<b>Asserções</b>	<b>Descrição</b>
<b>Classes de transações e eventos relativas ao período de auditoria</b>	<b>Ocorrência</b>	As transações e acontecimentos que foram registados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ter sido registados foram registados.
	<b>Rigor</b>	As quantias e outros dados relacionados com as transações e eventos registados foram apropriadamente registados.
	<b>Corte</b>	As transações e acontecimentos foram registados no período correto.

	<b>Classificação</b>	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
<b>Saldos de contas no fim de período</b>	<b>Existência</b>	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio existem.
	<b>Direitos e obrigações</b>	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são obrigações da entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ser registados foram-no.
	<b>Valorização e imputação</b>	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e qualquer valorização resultante ou ajustamentos de imputação estão apropriadamente registados.
<b>Apresentação e divulgação</b>	<b>Ocorrência e direitos e obrigações</b>	Os acontecimentos, transações e outras questões divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram-no.
	<b>Classificação e compreensibilidade</b>	A informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.
	<b>Rigor e valorização</b>	A informação financeira e outra estão adequadamente divulgadas por quantias apropriadas.

Tabela 1 - Resumo das asserções financeiras

### 2.5.3 Amostragem

Como já mencionado neste relatório, o auditor analisa apenas uma parte dos documentos e procedimentos da entidade auditada, dado que, na maioria dos seus

trabalhos de auditoria, seria impraticável a análise de todos os que decorreram durante o exercício em análise.

Por conseguinte, o auditor utiliza a amostragem para a seleção dos documentos que vai analisar, de tal forma que todas as unidades tenham a possibilidade de serem selecionadas e assim proporcione ao agente de auditoria uma base confiável sobre a qual pode tirar conclusões e projetá-las para a população total.

As NTRA, no 16., permitem a utilização da amostragem ao definirem que:

*“A complexidade e o volume das operações levam, em regra, o revisor/auditor a fazer incidir os seus procedimentos de revisão/auditoria sobre amostras, as quais devem ser criteriosamente selecionados.”*

Associada a este tipo de estratégia está sempre associado um risco, o risco de amostragem, que é definido pela ISA 530 como o “risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria (...)”.

Neste capítulo, aquando do desenvolvimento de um trabalho por amostragem, o auditor tem um papel fundamental, uma vez que, ainda de acordo com a ISA mencionada, é ele que determina a dimensão da amostra, tendo esta de ser suficiente para reduzir o risco para um nível aceitável, que seleciona os itens para a amostra de forma que todos possam ser selecionados, bem como considera a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será extraída a amostra.

Tendo em conta o parágrafo anterior, o agente de auditoria tem ao seu dispor métodos de amostragem estatísticos e não estatísticos, sendo que qualquer um destes pode gerar prova suficiente para o auditor.

A amostragem estatística remete para os métodos matemáticos, baseados em cálculos e probabilidades, para a determinação do tamanho da amostra, da seleção a efetuar e na avaliação dos resultados.

Por outro lado, a amostragem não estatística ou apreciação infere sobre um fundamento subjetivo, sendo que a apreciação, juízos e critérios próprios do auditor, bem como o seu julgamento e experiência profissional, são a base para a determinação do tamanho, seleção e avaliação da amostra.

Além destes dois tipos de amostragem, Costa, em 2010, refere que o auditor pode “(...) decidir selecionar itens específicos de uma população baseado em diversos fatores como seja a sua compreensão da entidade, o risco avaliado de distorção material e as características da população a ser testada.”.

Neste seguimento, o auditor deve sempre ter em mente que não existem métodos infalíveis e por isso mesmo está obrigado a manter sempre uma postura crítica em relação às suas amostras, devendo, caso chegue a essa conclusão através do seu juízo profissional, alargar a sua seleção de forma a manter um risco aceitável para o seu trabalho.

## **2.6 Certificação Legal de Contas e Relatório de Auditoria**

O trabalho do auditor culmina com a emissão de um documento onde este expressa opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, tendo como base em todo o trabalho realizado na análise da mesma. Este documento designa-se de Certificação Legal de Contas (CLC).

Em Portugal, a CLC tornou-se obrigatória a partir de 1983, ano em que também se aprovaram as primeiras normas técnicas de revisão legal de contas da OROC.

Ao longo do tempo a CLC necessitou de se adequar a novas realidades e aprimorar aqueles que eram os modelos iniciais pelo que, atualmente, e de acordo com a ISA 700 – Formar uma opinião e relator sobre as demonstrações financeiras, a Certificação Legal de Contas pode ser emitida num dos seguintes tipos:

CLC com opinião sem reservas;

CLC com opinião sem reservas, mas com ênfases;

CLC com opinião com reservas (por limitação do âmbito da auditoria e/ou desacordo);

CLC com escusa de opinião;

CLC com opinião adversa;

É dever do auditor apresentar a sua opinião de forma clara e sucinta, tendo ainda, caso seja necessário, de identificar o objeto, a natureza e o âmbito do trabalho

desenvolvido, bem como descrever as quais as suas responsabilidades assim como a dos órgãos de gestão e acrescentar informações complementares que este achar necessárias.

O relatório de auditoria compreende toda a estrutura e informações a que está obrigada a certificação legal de contas, porém, tem uma diferente designação dado que a empresa não está obrigada a uma certificação legal de contas por uma entidade externa certificada.

## **2.7 Síntese das perguntas de investigação**

Neste ponto final da revisão da literatura faz-se agora uma síntese das questões de investigação que a motivaram.

O conhecimento é algo relativo uma vez que é contínuo e complexo, sendo que alguém pode perceber imenso de um tipo de negócio, mas não ao nível do que é necessário. (Conhecimento é algo relativo, que pode ser estudado, mas nunca na plenitude.) Assim questiona-se:

1. No processo de aceitação de um cliente, como pode o auditor ter a perceção que tem ou não um conhecimento adequado do negócio? (Almeida, 2013)
2. Se os Órgãos de Gestão elaborassem as Demonstrações Financeiras com o maior rigor e de acordo com a legislação e normativos em vigor, então passaria a deixar de ser necessário o trabalho de Auditoria? (Costa, 2010)
3. Como se pode ter a certeza, de que o Auditor definiu bem o valor da materialidade? (Almeida, 2010)

No processo de obtenção de prova de auditoria, o auditor deve registar todos os seus métodos, procedimentos e julgamentos, pois, caso seja necessário, é a forma como pode comprovar mais tarde que o seu trabalho está dentro das normas.

4. E se não o tiver registado desta forma analítica? (Albuquerque et al, 2008)
5. Qual a margem de segurança de um trabalho elaborado com base no julgamento profissional? (Costa, 2010)
6. Quando é que o Auditor deve recorrer ao julgamento profissional? (Costa, 2010)

## **Capítulo 3 – Metodologia da investigação**

### 3.1 Introdução

Em qualquer processo de investigação é necessário traçar caminhos a seguir, bem como os princípios e métodos que nos levam pela direção pretendida.

Desta forma, neste capítulo são identificados os meios disponíveis para desenvolver um trabalho, descrevendo-se ainda de que forma vai ser levada a cabo a investigação. A pessoa que leva a cabo a investigação esclarece qual ou quais os métodos que vai utilizar, devendo ainda sustentar a sua opção ou opções.

Sousa e Baptista, em 2011:

*“A metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir.”*

Sendo assim, a metodologia de investigação é uma fase crucial do trabalho, ainda que este esteja sobre a forma de relatório de estágio, pois é esta que suporta toda a pesquisa que resulta na aquisição de conhecimento, seja este a nível pessoal ou, ainda que mais difícil, a nível geral. Este conhecimento pode traduzir-se em muitas formas, não significa que poderá ser algo totalmente revolucionário ou desconhecido, na maioria das vezes poderá ser o desenvolver, a ampliação ou atualização de algo que já é conhecido.

Posto isto, é preciso ter em conta que existe sempre insegurança quanto ao resultado obtido, que este não é, em boa parte das vezes, previsível e não vai ser irrefutável, além de que vai ter sempre relativa importância para quem o lê e, por vezes, ser sujeito a diferentes interpretações.

Porém, independentemente do tipo de investigação ou da personalidade do investigador:

Quivy e Campenhoudt, em 1998:

*“Este caos original não deve ser motivo de inquietação, pelo contrário, é a marca de um espírito que não se alimenta de simplismos e de certezas estabelecidas.”*

## 3.2 Metodologia aplicável

Feita a introdução do que é o conceito de metodologia de investigação, com suporte na perspectiva dos autores mencionados, neste capítulo vai ser abordada qual a metodologia aplicável a este trabalho em concreto.

Uma pesquisa pode ser realizada com base num método quantitativo e qualitativo. No primeiro caso, o trabalho recai sobre dados medíveis, regularidades, tendências observáveis e por isso é posto e causa quando os objetos de estudo são abrangentes e dinâmicos, nomeadamente, processos humanos e sociais. Em contrapartida, de forma a perceber estas realidades complexas, temos a perspectiva qualitativa. Neste caso, procura-se interpretar em vez de mensurar e, através desta, compreender a realidade, tal como ela é, com base na experiência do sujeito ou grupo, a partir dos seus pensamentos, sentimentos, ações, tendo em conta os seus traços característicos como as crenças, hábitos, atitudes, valores, entre outros.

Todavia, ainda que com bases diferentes, existem autores, como é o caso de Serrano, em 2004, que sugerem a combinação de ambas as perspectivas, sempre que se determine ser mais útil e adequado para compreender, explicar ou aprofundar a realidade em estudo, designando esta abordagem como “mista”.

Neste relatório, o método que vai ser utilizado é o misto, uma vez que vai existir uma abordagem quantitativa, sobre dados, regularidades e tendências, mas também uma abordagem qualitativa onde irá ser apresentada a perspectiva e experiência vivida pelo mestrando, bem como a de alguns outros colegas que também estão a estagiar ou já estagiaram na mesma área, nomeadamente em Sociedades de Revisores Oficiais de Contas. Além disso, para a melhor compreensão de algumas práticas e para gerar um estudo mais completo, vão ser tidas em conta opiniões de diversos auditores com vários anos de experiência e, conseqüentemente, maior conhecimento e maturidade sobre a auditoria, os seus costumes e os seus porquês.

### 3.3 Questões de Investigação e Asserções em Análise

A partir das questões de investigação que agora se relembram constroem-se as asserções de análise.

Questões de investigação	Asserções
1. No processo de aceitação de um cliente, como pode o auditor ter a perceção que tem ou não um conhecimento adequado do negócio? (Almeida, 2013)	1
2. Se os Órgãos de Gestão elaborassem as Demonstrações Financeiras com o maior rigor e de acordo com a legislação e normativos em vigor, então passaria a deixar de ser necessário o trabalho de Auditoria? (Costa, 2010)	3
3. Como se pode ter a certeza de que o Auditor definiu bem o valor da materialidade? (Almeida, 2010)	1
4. E se o auditor não tiver registado a prova de auditoria em forma de processo analítico? (Albuquerque et al, 2008)	2
5. Qual a margem de segurança de um trabalho elaborado com base no julgamento profissional? (Costa, 2010)	2
6. Quando é que o Auditor deve recorrer ao julgamento profissional? (Costa, 2010)	2

- 1- Quanto melhor o conhecimento do negócio pelo auditor mais correta se torna a definição da materialidade.
- 2- O julgamento profissional do auditor depende de muitas variáveis.
- 3- A auditoria externa tem de ser isenta e independente da gestão das organizações.

### 3.4. Construção das Asserções de Análise

Neste capítulo procura-se explicar, com base no quadro anterior, a ligação existente entre questões de investigação e a sua conexão com as asserções resultantes.

A primeira asserção resulta da associação das seguintes perguntas de investigação:

*1. No processo de aceitação de um cliente, como pode o auditor ter a perceção que tem ou não um conhecimento adequado do negócio? (Almeida, 2013)*

*3. Como se pode ter a certeza de que o Auditor definiu bem o valor da materialidade? (Almeida, 2010)*

Desta forma, Almeida refere nas suas obras que o conhecimento do negócio é um ponto fundamental para que o agente de auditoria consiga proceder ao seu trabalho de forma idónea e assim torná-lo credível. Outros autores corroboram esta ideia, mencionando que, numa primeira auditoria, o auditor deve despende de um grande número de horas de trabalho para aprimorar o seu conhecimento da entidade, permitindo assim um melhor planeamento, onde se inclui a determinação do valor da materialidade, e execução da auditoria e um aumento significativo da qualidade do seu trabalho. Assim, chegou-se à primeira asserção:

**A1** Quanto melhor o conhecimento do negócio pelo auditor mais correta se torna a sua definição da materialidade.

Em relação à segunda asserção, serviram de base na sua formação as seguintes questões de investigação:

*4. E se o auditor não tiver registado a prova de auditoria em forma de processo analítico? (Albuquerque et al, 2008)*

*5. Qual a margem de segurança de um trabalho elaborado com base no julgamento profissional? (Costa, 2010)*

*6. Quando é que o Auditor deve recorrer ao julgamento profissional? (Costa, 2010)*

Por vezes, as amostragens não proporcionam ao auditor a segurança que este espera e pretende, ou, mesmo que o façam, existem muitas vezes situações que requerem atenção redobrada do auditor, seja pela natureza da conta, do saldo, ou do processo. Nestes casos, o auditor remete-se ao seu julgamento profissional para fazer a seleção destas situações e assim fazer a sua análise, aumentando a sua amostra. Este trabalho deve ser bem documentado e o agente de auditoria deve explicar a sua interpretação e as razões que o levaram ter procedido daquela forma. Deste modo, surge a segunda asserção:

**A2** O julgamento profissional do auditor depende de muitas variáveis.

Por fim, para a génese da terceira asserção, utilizou-se a seguinte questão de investigação:

*2. Se os Órgãos de Gestão elaborassem as Demonstrações Financeiras com o maior rigor e de acordo com a legislação e normativos em vigor, então passaria a deixar de ser necessário o trabalho de Auditoria? (Costa, 2010)*

É um facto que caso os órgãos de gestão elaborassem as demonstrações financeiras com o maior rigor e de acordo com a legislação, os auditores teriam um trabalho menos interventivo. Porém, um dos objetivos da auditoria é atestar, validar e proporcionar confiança aos utilizadores das demonstrações financeiras. Sendo assim, uma auditoria continuaria a ser necessária, uma vez que, para se atingir esse objetivo, é necessária credibilidade e esta é conseguida quando são validação das demonstrações financeiras é feita por pessoas independentes e externas à organização. O que nos leva à terceira e última asserção:

**A3** A auditoria externa tem de ser isenta e independente da gestão das organizações.

Depois de explicado a criação das asserções acima descritas, será agora explicado como elas se relacionam, ou seja, será considerado o modelo de análise.

### 3.5. Modelo de Análise

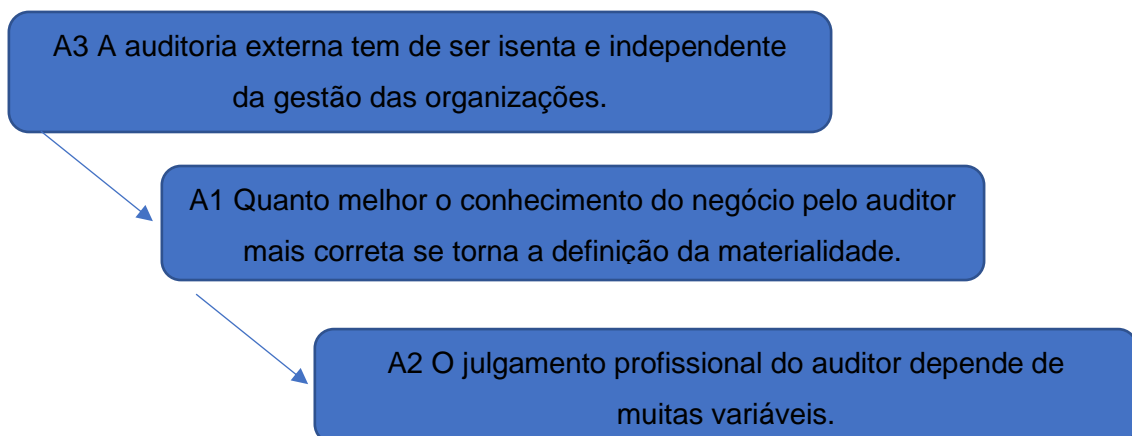


Figura 2 – Conexão entre as asserções em análise.

As asserções acima explicadas além de se relacionarem com as questões de investigação, também se correlacionaram entre si, sendo este capítulo explicativo dessa mesma relação. Além disso, a parte prática deste relatório irá desenvolver-se em duas componentes, uma onde o estagiário descreve e apresenta a sua experiência no decorrer da atividade enquanto iniciante, e uma outra onde se criará um guião de entrevista (presente no apêndice deste relatório) com o intuito de questionar auditores, de diferentes idades e níveis de experiência, e comparar a sua opinião/perspetiva em relação a vários procedimentos realizados numa auditoria, tendo sempre como base as asserções anteriormente definidas.

Posto isto, para explicar a ligação entre as asserções, começar-se-á pela última, uma vez que uma auditoria tem como objetivo a expressão de opinião em relação às demonstrações financeiras, garantindo que estas representam adequadamente a posição da organização em causa. Porém, os seus utilizadores necessitam que exista credibilidade nesta opinião, sendo que esta é apenas obtida através da independência do auditor, que também deve ser isento, relativamente aos órgãos de gestão/ á empresa que apresentam as demonstrações financeiras. Esta situação interliga-se com outra asserção, neste caso a primeira, sobre o conhecimento do negócio. O auditor, no seu trabalho de auditoria, deve ser conhecedor do negócio em que se insere a entidade auditada para, desta forma, conseguir obter um conhecimento isento da mesma. Assim, quando se verifica que o agente de auditoria é isento e independente, maior o grau de confiança se verifica na perceção que o mesmo tem no seu estudo sobre a entidade, não havendo nada, sejam interesses materiais ou sentimentais, que possa pôr em causa o seu entendimento e juízo. Desta forma, muito linearmente, encadeia-se a segunda asserção, o juízo profissional. Este depende do conhecimento do auditor e, segundo alguns autores, existe uma relação linear entre os dois conceitos, ou seja, quanto maior e melhor for o conhecimento do auditor, melhor vai ser o seu juízo profissional, resultando um menor risco de auditoria e uma maior segurança para os utilizadores das demonstrações financeiras.

## **Capítulo 4 – Caso Prático (Estágio)**

## **4.1 Apresentação da empresa**

### **4.1.1 Estrutura Jurídica e Propriedade**

A RSM Global Limited é uma multinacional, constituída em Londres (em 1964), que tem como principal objetivo a promoção da prestação dos diversos serviços oferecidos pelas suas filiais, bem como assegurar que estes seguem a nível global um padrão de qualidade elevado, atuando sobre o lema: “The power of being understood”.

Por sua vez, as firmas membro, no estatuto de entidades juridicamente distintas, estão diversificadas em várias áreas geográficas, nomeadamente as Américas, Ásia-Pacífico, Europa, África e Médio-Oriente. Na totalidade, a empresa atua em 120 países e conta com cerca de 48.000 colaboradores nos seus quadros.

A RSM & Associados, SROC, Lda (doravante RSM Portugal), NIPC 501612181 é uma das firmas membro anteriormente descritas. Foi constituída em 1981 e está inscrita desde maio desse mesmo ano na lista dos Revisores Oficiais de Contas, sob o número 21, e no registo de Auditores da CMVM desde 1992, sob o número 20161830 (anteriormente nº196). O capital social da sociedade é de 144.000 euros e é constituído pelos seguintes sócios:

Joaquim Patrício da Silva, Roc nº 320

Carlos de Jesus Pinto de Carvalho, Roc nº 622

António José Lino do Patrocínio Santos, Roc nº 840

Miguel Luís Cortês Pinto de Melo, Roc nº 1070

Maria Luísa Caeiro Costa Marçal, Roc nº 1110

João Luís Almeida Mendes de Araújo, Roc nº 933

António Gerardo Pinheiro de Oliveira, Roc nº 945

RSM FranceEU

Sendo membro da RSM Internacional, a RSM Portugal está autorizada a utilizar o “branding” RSM e têm acesso ao apoio técnico, a formação profissional e direito à imagem e reconhecimento internacional da rede.

Os membros da RSM Internacional participam nos custos do seu funcionamento e manutenção, em função das suas dimensões e das diferentes entidades que as integram. Porém, em cada país onde operam são independentes e propriedade dos sócios que as integram.

A empresa conta com quase 60 colaboradores nos seus quadros e está distribuída por dois escritórios, em Lisboa, Av. do Brasil, 15-1º 1749-112 (Sede) e no Porto, Rua da Saudade, 132-3º 4150-682.

A sociedade presta serviços de auditoria, consultadoria e fiscalidade e conta com vários clientes privados e públicos, abrangendo diversas áreas de atuação.

Os serviços oferecidos pela empresa têm como objetivo último proporcionar aos seus clientes confiança nas informações financeiras através do trabalho executado, possibilitando que estes alcancem os seus objetivos e giram os seus riscos de forma a melhorar o seu desempenho e consequentemente melhorar a sua competitividade nos mercados em que operam.

Além da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, a rede integra também, em Portugal, a sociedade RSM Audiconsulte – Consultadoria, Lda, que presta, sobretudo, serviços de contabilidade.

#### **4.1.2 Sistema de controlo interno de qualidade**

De modo que os seus colaboradores cumpram com as normas profissionais e requisitos legais, a RSM Portugal dispõe de um “sistema de controlo de qualidade”, que assegura a eficácia e eficiência dos trabalhos de auditoria, estando este sistema sujeito, de forma sistemática e atempada, às necessárias atualizações. Acresce ainda que as políticas e procedimentos contidos no referido manual estão de acordo com os padrões de garantia de qualidade e de gestão de risco definidos pela RSM Internacional no seu próprio manual intitulado de “Quality Assurance and Risk Containment Policies and Procedures”.

Assim, é assegurado que os relatórios subscritos pela RSM Portugal se apresentem consistentes e apropriados, bem como adequados às circunstâncias e aos fins a que se propõem.

Adicionalmente, coordenado e supervisionado pela RSM Internacional, existem inspeções internas, normalmente de periodicidade anual, de forma a validar e confirmar a eficácia do sistema interno do sistema controlo de qualidade vigente.

#### **4.1.3 Políticas e práticas de independência**

A RSM Portugal adota os princípios e as práticas de independência estabelecidos na lei e no código de ética e deontologia profissional dos revisores oficiais de contas, monitorizando-se anualmente as práticas de independência.

Fazendo parte da rede RSM Internacional, todos os profissionais devem atuar de acordo com o manual denominado “Ethics and Independence Policies”, onde são consagrados os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência profissional, confidencialidade e comportamento profissional. As políticas aplicadas na empresa estão também em harmonia com o código de ética da OROC, estabelecendo as diretrizes e bases para poder ser realizada a atividade.

#### **4.1.4 Formação**

Anualmente, em conformidade com as orientações da RSM Internacional, é elaborado um programa de formação que determina as diferentes ações de formação, de natureza interna e externa, e têm como objetivo a atualização de conhecimentos de todos os sócios e colaboradores da RSM Portugal.

#### **4.1.5 Informações Financeiras**

No exercício de 2020, o volume de negócios da RSM & Associados – SROC, Lda teve a seguinte decomposição:

Revisão legal e auditoria de demonstrações financeiras de entidades de interesse público e controladas: 13.030,00€;

Revisão legal e auditoria de demonstrações financeiras de outras entidades: 2.063.638,00€;

Serviços distintos de auditoria prestados a entidades auditadas pela SROC:  
69.498,00€;

Serviços distintos de auditoria prestados a outras entidades: 41.056,00€;

Outras sociedades: 609.934,00€.

#### 4.1.6 Estrutura Organizacional e Abordagem do trabalho de Auditoria

A equipa RSM Portugal está estruturada de uma forma hierárquica, estando no topo da mesma os Partners (sócios). Os diversos Partners têm a seu cargo a administração da empresa e o principal contacto com os diversos clientes, com especial atenção aos seus órgãos sociais. Somente os Partners têm a competência e responsabilidade de assinar as propostas, contratos de prestação de serviços, Certificações Legais de Contas, Relatórios de Auditoria e pareceres. Além disso, alguns destes, dada a falta de alguns departamentos, como os recursos humanos, assumem também este tipo de funções.

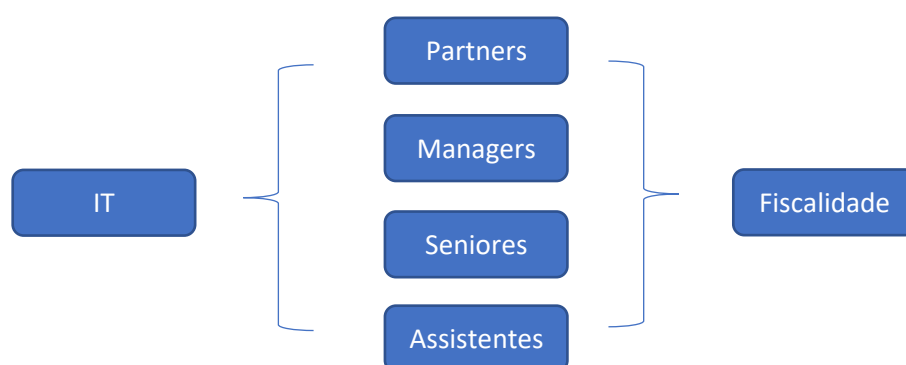


Figura 3 – Estrutura das equipas de auditoria da RSM Portugal.

Seguidamente temos os Managers, que estabelecem a ligação entre as equipas de trabalho e os Partners. Os Managers têm como principal função a coordenação das equipas e do trabalho de campo de auditoria, estando, também, em contacto direto com os clientes. Além disso, são também responsáveis por tarefas mais complexas e que requerem de uma experiência e julgamento profissional mais apurado, sobretudo em equipas onde não existem auditores seniores.

Os Auditores Seniores vêm logo abaixo na hierarquia e tem como principal objetivo assegurar a realização do trabalho de auditoria, normalmente sob orientação do Manager. Geralmente, no trabalho de campo, as tarefas mais delicadas e que requerem uma maior sensibilidade profissional ficam a seu cargo.

Os Assistentes são também responsáveis pelo trabalho de campo, nomeadamente a nível de abertura de mapas de trabalho, inspeções físicas e documentais, preparações de pedidos de confirmações externas, análise de movimentos e evoluções das contas, entre outros. Estas tarefas são realizadas em conformidade com a orientação da pessoa responsável pelo trabalho (Manager ou Sénior) e com base nos programas de trabalho.

A RSM Portugal conta também com o apoio do pessoal do setor administrativo, competindo-lhe a realização de tarefas de auxílio e relevantes ao funcionamento da empresa, como por exemplo a faturação de clientes, imputação de despesas, pagamentos, contabilidade, tesouraria, outras questões relacionadas com o pessoal, arquivo, agendamentos e outras tarefas.

Além do pessoal administrativo, a empresa tem um departamento de “IT Management”, constituído por um Engenheiro informático, que tem como principais funções a gestão dos recursos informáticos, a manutenção do servidor, a atualização das licenças de *software* e o apoio informático, de um modo geral, a todos os outros setores da empresa.

Por último, a RSM Portugal alberga também um departamento de fiscalidade que apoia todas as equipas de auditoria durante a execução das suas atividades.

# Modelo de Risco de Auditoria

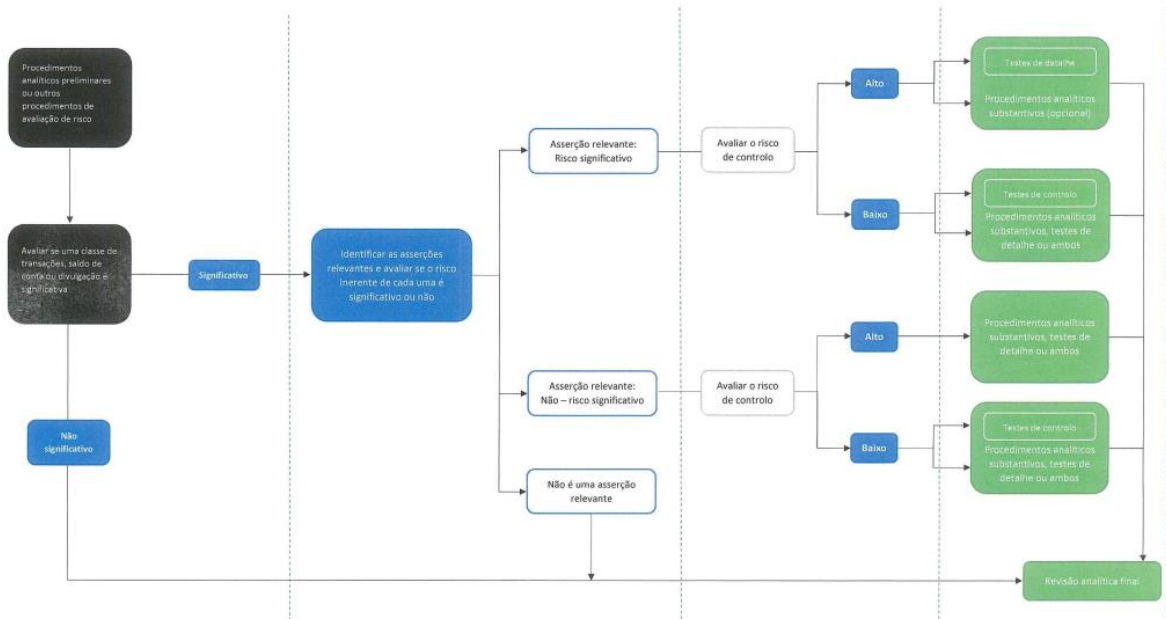


Figura 4 – Modelo de Risco de Auditoria da RSM Portugal.

RISCOS BÁSICOS NA ABORDAGEM DE AUDITORIA	
Risco de auditoria	Consiste no risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.
Risco de distorção material	Risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas, anteriormente à auditoria, o qual integra duas componentes ao nível das asserções:
	Risco inerente: A suscetibilidade de uma asserção (relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação) a uma distorção que possa ser material/relevante, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.
	Risco de controlo: O risco de que a ocorrência de uma distorção, a nível das asserções, relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada, identificada/detetada e corrigida em tempo oportuno, pelo controlo interno da entidade.
Risco de deteção	O risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, não detetem uma distorção, a nível das asserções, que exista e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.
Risco de amostragem	O risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra, possa ser diferente da conclusão que se obteria se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. Pode conduzir a dois tipos de conclusões erróneas: a) No caso de testes aos controlos, que os controlos são mais eficazes do que realmente são ou, no caso de testes de detalhe, que não existe uma distorção material quando de facto existe. Este tipo de conclusão errónea interessa ao auditor essencialmente porque afeta a eficácia da auditoria (asseratividade da opinião) e será provável que conduza a uma opinião de auditoria inapropriada; ou b) No caso de testes aos controlos, que os controlos são menos eficazes do que realmente são, ou no caso de testes de detalhe, que existe uma distorção quando de facto não existe. Este tipo de conclusão afeta a eficiência da auditoria (rentabilidade) dado que geralmente conduziria a trabalho adicional para verificar que as primeiras conclusões estavam erradas.

Figura 5 – Riscos básicos na abordagem de auditoria.

ASSERÇÕES			
<b>Conceito</b> - Declarações/Afirmações categorizadas, prestadas pelo registo de contas, de forma explícita ou implícita, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para responder os diferentes tipos de asserções materialmente relevantes que possam ocorrer.		<b>RSM Orb</b> - O risco inerente, subjacente às Asserções de uma Dáta de transações, salda de conta ou divulgação, cujo pagamento profissional reputa de Relevantes, consiste em não dar atenção à significância do risco, conduzindo a duas hipóteses: Asserções Relevantes com Risco Significativo ou Asserções Relevantes com Risco Não significativo.	
		<b>Finalidade</b> - Dotar as Demonstrações financeiras de Fiabilidade	
<b>Assertion abbreviation</b>	<b>Account balances</b>	<b>Classes of transactions and events</b>	<b>Disclosures</b>
EO	Existence	Occurrence	Existence and occurrence
CC	Completeness	Completeness and cut off	Completeness and cut off
RO	Rights and obligations	Not applicable	Rights and obligations
VA	Accuracy, valuation and allocation	Accuracy	Accuracy, valuation and allocation
PC	Presentation and classification	Presentation and classification	Presentation and classification
<b>Asserção (abreviação)</b>	<b>Balanco</b>	<b>Demonstração dos resultados</b>	<b>Anexo</b>
EO	Existência	Ocorrência	Existência e Ocorrência
CC	Integralidade	Integralidade e corte de operações	Integralidade e corte de operações
RO	Direitos e Obrigações	Não aplicável	Direitos e Obrigações
VA	Mensuração, Valorização e Imputação	Mensuração	Mensuração, Valorização e Imputação
PC	Apresentação e classificação	Apresentação e classificação	Apresentação e classificação
<b>Conceitos:</b>			
Existência	Um ativo ou um passivo existe numa determinada data, relativamente a uma entidade		
Ocorrência	Uma transações ou um evento/acometimento ocorreu e diz respeito à entidade, num determinado período		
Integralidade/Plenitude	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio (transações ou acontecimentos) de uma entidade, que deveriam ter sido registados e divulgados, foram-no, numa determinada data/período		
Corte de operações	As transações e acontecimentos são registados no período apropriado. Corolário da Ocorrência e da Integralidade		
Direitos e Obrigações	Um ativo constitui um Direito (Poder de exigir de alguém, em última ratio pela via judicial, uma determinada prestação) e um passivo uma Obrigação (Inverso do direito, ié, estar vinculado/adstrito à realização de uma prestação ativa ou passiva), relativamente a uma entidade, numa determinada data		
Mensuração/Imputação	Uma transação ou acontecimento é registado pela quantia devida e o rédito ou gasto é imputado ao período devido (Processo de determinação das quantias monetárias)		
Valorização/Imputação	Um ativo ou passivo é relevado pela quantia apropriada e o rédito ou gasto é imputado ao período devido		
Apresentação e Classificação	Um elemento das DF é apresentado, classificado e divulgado de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro aplicável		

Figura 6 – Asserções e riscos de auditoria – RSM Orb.

As diversas equipas de auditoria abordam os trabalhos de auditoria com base no RSM Orb. Deste modo, são realizados os procedimentos analíticos preliminares ou outros procedimentos de avaliação de riscos, analisando-se quais as classes, transações ou outro tipo de divulgação é significativa, tendo em conta a o cliente, o tipo de empresa e o mercado em que opera.

Ao verificarem-se riscos inerentes, identifica-se as asserções relevantes associadas e os riscos associados a cada uma delas, averiguando-se a sua significância, conduzindo a duas hipóteses: Asserções relevantes com risco significativo ou Asserções relevantes com risco não significativo. Nestes dois casos, é avaliado, posteriormente, o risco de controlo relacionado, determinando-se se este é alto ou baixo.

Por fim, já classificado o nível do risco do controlo, determina-se a abordagem mais adequada para aquela situação e procede-se o trabalho de auditoria. Esta abordagem varia conforme os níveis de risco identificados ao longo dos procedimentos anteriores e pode ser feita de diversas formas, nomeadamente testes de detalhe, testes aos controlos, procedimentos analíticos ou apenas uma revisão analítica final, nos casos onde não se verifica um risco significativo ou asserções relevantes.

## **4.2 Caracterização e descrição das atividades desenvolvidas no Estágio**

### **4.2.1 Caracterização do estágio e Objetivos**

Durante estes últimos anos, tanto na licenciatura como no mestrado, foram adquiridos conhecimentos teóricos sobre contabilidade e auditoria. Contudo, como é normal, existem barreiras de conhecimento que só são quebradas com a efetiva prática e experiência no trabalho de campo. A auditoria, em concreto, tal como nos foi ensinado já durante o mestrado, é uma área que necessita da experiência prática para ser entendida e o contacto profissional direto com uma empresa deste setor de atividade é uma das melhores formas de consolidar essa aprendizagem. Desta forma, pode-se dizer que o objetivo principal deste estágio foi a aquisição de novos conhecimentos, tanto teóricos, mas sobretudo práticos, bem como solidificar e aplicar os conhecimentos que foram adquiridos nestes últimos anos de formação académica. O estágio teve a duração de nove meses, com início a 13 de dezembro de 2020 e conclusão a 13 de setembro de 2021.

### **4.2.2 Descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio**

Após a receção na empresa pelos três sócios do escritório do Porto, seguiram-se a apresentação das instalações, das normas da empresa e em especial as medidas tomadas devido à pandemia do Covid-19, bem como alguns dos colegas que estavam pelo escritório. De modo a salvaguardar a saúde do pessoal e dos novos estagiários foi decidido que os colaboradores iriam permanecer em teletrabalho, o que permitiu aos novos estagiários receber uma formação presencial com todas as medidas de segurança exigíveis.

A formação dividiu-se em três partes e serviu os estagiários familiarizarem-se com novos softwares de trabalho, novo hardware e relembrar conteúdos que adquirimos ao longo da nossa formação académica. Primeiramente, durante cinco dias, a formação contabilística e de auditoria, onde se abordaram diversos conteúdos contabilísticos e de auditoria e se fez uma revisão das contas das várias classes, apresentando-se casos reais e esclarecendo-se algumas dúvidas que poderiam eventualmente aparecer. Além disso, foram disponibilizados manuais e outros documentos necessários e considerados

importantes para a execução do trabalho de auditoria. Em seguida, a formação “Caseware”, com duração de dois dias e meio, onde foi apresentado o programa de trabalho utilizado pela RSM Portugal, bem como as suas funcionalidades e características. Por fim, uma formação de IT, com a duração de um dia e meio, onde nos foram transmitidos conhecimentos em vários programas utilizados no trabalho de campo, como também algumas especificidades utilizadas nestas mesmas ferramentas que permitem uma melhor eficiência e eficácia na execução das tarefas.

Após estas duas semanas de formação e previamente ao início do trabalho de auditoria integrado numa equipa foi necessária a assinatura da folha de independência, onde foi dado conhecimento dos clientes da RSM Portugal e se assegurou o cumprimento da norma de auditoria (ISA 200) e as políticas internas relacionadas com a independência (também em conformidade com a norma mencionada), assegurando-se assim a transparência e conformidade do trabalho realizado.

A primeira tarefa a realizar consistiu na abertura de pastas físicas e virtuais (no Caseware) do ano corrente para os diversos clientes e a atualização das já existentes. Para cada cliente existem duas pastas, a anual, onde se documenta o trabalho de auditoria ao longo do ano, e a permanente, onde são arquivados os documentos com informações relevantes sobre do cliente e que são úteis e vão ser utilizadas ao longo dos anos em que seja realizada a auditoria.

Terminada esta tarefa, os estagiários foram afetos às equipas com as quais se iria trabalhar a maioria do tempo e começou assim o trabalho de auditoria adjudicado aos clientes. No caso particular deste estágio, foram atribuídas duas equipas, ambas integrando um Manager, um Assistente e a partir deste momento, um Estagiário.

Nesta fase, é importante relembrar que, salvo algumas exceções, como projetos de consultadoria, entre outros, o trabalho de auditoria tem em vista a emissão da certificação legal das contas ou relatório de auditoria, garantindo-se aos utilizadores das demonstrações financeiras que a mesma representa de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa, e que a empresa auditada cumpre todos os requisitos e normas de relato financeiro que lhe são impostas.

Posto isto, já criadas as pastas para cada cliente, começa-se por introduzir os dados sobre o mesmo, desde os mais gerais, como o tipo de negócio em que este opera e a sua localização, como outros mais específicos, como os membros da administração ou outros

colaboradores de interesse, o ambiente da empresa, objetivos futuros ou até mesmo algumas operações relevantes de que tenhamos já obtido conhecimento, seja através do próprio cliente ou através de terceiros, como por exemplo nos noticiários, nos jornais ou de situações provenientes de auditorias anteriores. Além disso, no caso de ser um cliente recorrente, todas as informações relevantes da pasta do ano anterior, e conseqüentemente colocadas no dossier permanente do cliente, serão passadas para a pasta corrente, o que vai facilitar a abordagem agora iniciada. No caso de ser um cliente novo, todas estas informações são pedidas antes mesmo da sua aceitação e são analisadas tanto pelo Partner como pelo Manager.

Preenchidos os diversos questionários com as informações do cliente, elabora-se uma listagem de elementos a pedir e sucede-se o primeiro contacto com o cliente. De referir que esta abordagem foi feita antes de terminar o ano de 2020 (ano que vai ser auditado), pelo que as informações que são recebidas não são, de todo, as definitivas. Ainda assim, através destas análises iniciais é possível identificar as contas que representam maior risco, ou que tem maior relevância nas contas do cliente, ressaltando-se sempre a necessidade de revisão após o fecho das contas. Acresce ainda a identificação e avaliação dos processos de controlo interno do próprio cliente, o que permite fazer uma melhor avaliação e respetiva gestão do risco. Nesta fase, logo após a prévia avaliação dos riscos, poder-se-á adiantar alguns papeis de trabalho e proceder-se a algumas análises, como evoluções mensais das contas e seleções por amostragem de documentos e processos (como vendas, compras, fornecimentos e serviços externos e outros), que poderão ou não ser suficientes para a auditoria final.

De salientar que, como consequência deste clima pandémico, nem sempre era possível um contacto presencial com o cliente, sendo mesmo exigidas pelas normas da DGS realizar as tarefas à distância (excetuando-se a sua impossibilidade), o que leva a alguns cuidados especiais, como garantir a existência dos referidos processos, da sua eficiência e eficácia na execução e na veracidade dos documentos disponibilizados.

A esta fase da auditoria pode-se chamar de “Trabalho interino ou intercalar”, uma vez que se realiza antes do fecho das contas, incide, normalmente, sobre identificação de riscos, testes ao controlo interno e onde se realiza também algumas análises que, regra geral, necessitam de ser completadas durante o trabalho final.

Ainda antes de terminar o ano civil, assumindo-se que o término do ano fiscal e do ano civil são coincidentes, o trabalho de auditoria redireciona-se para a parte dos inventários. Normalmente, para o caso dos clientes em que os inventários tenham significância ou um representem um risco para as demonstrações financeiras, é necessário acompanhar as contagens pelas suas respectivas equipas. Por consequência, é necessário agendar com os diversos clientes as suas contagens e proceder ao planeamento das mesmas internamente (tarefa geralmente a cargo do Manager da equipa), o qual se pode dividir em duas fases. Primeiramente, uma avaliação do risco da inventariação da empresa, algo que é facilitado no caso dos clientes recorrentes, bem como a relevância que o inventário tem em relação à posição financeira final do cliente. Efetuada esta análise, dá-se a distribuição do pessoal pelos diversos clientes e informa-se os diversos procedimentos que estes terão de fazer e ter em atenção.

As contagens de inventário podem ser executadas de diferentes formas e toda a análise feita na primeira fase é essencial para determinar quais os processos a adotar. Apesar de cada cliente fazer a sua própria contagem, quase nunca é exequível para as equipas de auditoria acompanhar a mesma na sua totalidade. Assim, excetuando alguns casos em que a mesma é necessária e possível, as contagens são feitas por amostragem, algo que já foi explicado no decorrer deste relatório, onde o auditor faz uma seleção prévia dos elementos que lhe conferem segurança e acompanha os elementos da equipa do cliente na contagem desses mesmos artigos. Esta seleção por amostragem normalmente é viável e poderá ser feita de várias formas, nomeadamente pelo método *Monetary unit*, doravante MU que é o mais utilizado. Através do MU, a seleção apresenta um valor limite (normalmente a materialidade de execução) e sempre que pelo saldo acumulado se atinge o limite, dá-se uma seleção. Desta forma, garante-se que todos os artigos têm probabilidade de serem escolhidos na seleção, apesar de os artigos com maior valor apresentarem uma maior probabilidade de serem selecionados. Além disso, pelo facto de o valor limite ser o da materialidade de execução, é garantido que todos os artigos que apresentem um total superior a esta materialidade são obrigatoriamente selecionados. Ainda assim, o auditor após esta seleção faz uma revisão dos itens selecionados e da respetiva listagem utilizada, podendo este, por julgamento profissional, aumentar a amostragem já gerada.

Algo comum a todas as contagens, independentemente da forma que foram realizadas, é a comparação dos artigos existentes, contados efetivamente pelo auditor, e

os artigos teóricos, presentes no sistema da empresa. Esta comparação, além de levar a eventuais correções de inventário pelas diferenças encontradas e confirmadas numa segunda contagem, é importante para dar segurança ao auditor da sua amostra, podendo ou não esta ter de ser alargada e assim satisfazer os requisitos da auditoria.

Além disso, é importante referir os acompanhamentos destas contagens, usualmente, são feitas entre as duas últimas semanas de dezembro do ano a auditar e as primeiras duas semanas do janeiro seguinte, mais uma vez, assumindo-se doravante que o ano fiscal termina no mesmo dia que o ano civil. Desta forma, para os clientes que não param a sua atividade nestes dias, é relevante perceber se existem variações nos inventários no momento em que são realizadas as contagens em relação ao dia trinta e um de dezembro, e no caso de existirem, é necessário pedir ao cliente a listagem dessas mesmas movimentações e realizar um *Roll-forward* (caso as movimentações se verifiquem entre o período da nossa contagem e o final do ano) ou um *Roll-back* (caso as movimentações se verifiquem entre o período do início do ano e a nossa contagem), salvaguardando as asserções da plenitude, rigor e corte.

Após este trabalho, particularmente atribulado para os auditores, pois tem de acompanhar diversos clientes, localizados em diferentes espaços geográficos, no espaço de poucos dias, dá-se início aquele que se denomina de trabalho final. Como referido acima, na terceira semana de janeiro já existem algumas contas que estão “fechadas”, como por exemplo as classes seis e sete.

Deste modo, já na fase final do trabalho de auditoria, dá-se continuação ao trabalho já anteriormente realizado, agora com um balancete e extratos referentes a trinta e um de dezembro do ano a auditar (mais próximo daquele que será o balancete e extrato final), terminando-se assim as análises e revalidando-se as amostras seleccionadas e, caso seja necessário, dá-se o aumento das mesmas. De realçar que nesta fase o trabalho é realizado em maior proximidade com o cliente, uma vez que o contacto entre os auditores e os serviços da empresa auditada é regular, seja para o pedido de informação, para satisfação de qualquer tipo de dúvida que possa surgir durante as análises ou para a correção de erros identificados ao longo do trabalho.

O trabalho final da auditoria tem como principal objetivo, em harmonia com o que já fora explicado acima, a emissão da certificação legal de contas ou do relatório de

auditoria, conforme aplicável. Nos tópicos seguintes serão descritos os processos práticos realizados para as várias rubricas das demonstrações financeiras.

#### Caixa e Depósitos à Ordem:

Nesta rubrica, que está enquadrada na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, o auditor deve ter em conta as asserções, destacando-se as asserções da existência e da valorização, e os riscos subjacentes.

Especificamente na conta caixa, o auditor deve, sempre que se apresentar um nível de risco elevado, realizar uma contagem física da mesma e registar as possíveis diferenças. Caso estas existam, o auditor deve analisar os últimos movimentos do período e os movimentos iniciais do período seguinte de forma a conseguir validar o saldo da conta.

Por sua vez, a apreciação da conta de depósitos à ordem inicia-se com uma circularização dos vários bancos que a empresa utiliza durante a sua atividade, onde estes indicam o saldo da empresa à data de trinta e um de dezembro. Após a receção das respostas, o auditor faz a comparação dos saldos com o balancete da data acima mencionada e caso existam diferenças irá verificar por processos alternativos a origem das mesmas. Por norma, nas reconciliações bancárias da própria empresa já são explicados os valores e os movimentos que geraram estas diferenças, porém, o auditor pode através do extrato e dos respetivos movimentos do período procurar chegar também a essas diferenças. As diferenças mais comuns são movimentos efetuados no final do período a auditar que ainda não foram registados ou pelo banco, na contabilidade ou vice-versa, pelo que também é necessário ter em conta aos movimentos iniciais do período seguinte para verificar a sua regularização.

#### Clientes, Fornecedores, Outros Credores e Devedores:

As rubricas de clientes, fornecedores, outros credores e devedores são auditadas de forma semelhante. Todavia, as asserções em causa não são as mesmas, uma vez que os clientes e fornecedores identificam-se com a existência e os direitos, enquanto as outras rubricas têm como asserções relevantes a ocorrência e obrigações.

Assim, tal como nos depósitos à ordem, os clientes e fornecedores são também analisados através da circularização dos mesmos. Contudo, na maioria das empresas, ao contrário da rubrica inicialmente mencionada, a circularização não é feita para a

totalidade do saldo do balancete. Por conseguinte, faz-se uma seleção dos clientes e fornecedores a examinar e faz-se o respetivo pedido de confirmação de saldos e para os restantes, se necessário, são realizados procedimentos analíticos substantivos de forma a confirmar a razoabilidade do saldo. Esta seleção pode ser feita de diferentes formas, seja aleatória, por valores MU (já explicado anteriormente) ou por outro método e conta-se com auxílio das ferramentas de trabalho para gerar a amostra (Caseware e Excel). Porém, nada impede ao auditor de alargar a sua seleção através do julgamento profissional, aumentando assim a sua base de análise e consequentemente a sua segurança.

Quando obtidas as respostas de terceiros compara-se os saldos do cliente com os da contabilidade e, em caso de não se encontrar em conformidade, é necessário executar procedimentos alternativos. Ademais, nem sempre se obtém as confirmações dos terceiros pelo que é necessário efetuar outros métodos de forma a reconciliar os saldos.

Um desses métodos realizados durante este estágio foi a validação através do extrato de conta do cliente/fornecedor ou outros e a discriminação dos saldos pendentes (em aberto). Assim, pela análise dos movimentos anuais, inclusive o saldo inicial, verificou-se a quais eram efetivamente os valores em aberto e a que tipo de operação correspondiam. Caso os movimentos em aberto fossem relativamente recentes era validado o saldo em questão, tendo de, mais uma vez, se verificar, através da análise do extrato, a sua regularização no início do próximo período. Por outro lado, se não fosse possível chegar ao saldo final pela análise dos movimentos do ano ou os valores ainda que deste ano já fossem antigos era necessário questionar o cliente sobre os mesmos e se necessário regularizar e reclassificar. Após a análise, o auditor faz uma projeção da sua análise para a totalidade da população e, se necessário, realiza trabalho suplementar de forma a obter uma conclusão que lhe transmita segurança.

#### Estado e Outros Entes Públicos:

Na conta de estado e outros entes públicos existem diversas rúbricas que necessitam de ser testadas e validadas pelo auditor, nomeadamente o IVA, IRS, SS, PPC, PEC's e IRC.

Uma das técnicas utilizadas pelo auditor para o teste a estas rúbricas é o recálculo do próprio imposto com os dados dos diversos períodos a que se referem (mensal ou trimestral no caso do IVA, por exemplo). Deste modo, com a ajuda de papeis de trabalho pré-concebidos e automatizados, o auditor consegue refazer o cálculo e comparar com os

registros contabilísticos, aferindo assim a sua razoabilidade. Ademais, um dos pedidos de informação feitos ao cliente incide sobre os comprovativos de pagamento dos impostos referidos acima para o período auditado, bem como as certidões de não dívida da Segurança Social e da Autoridade Tributária.

De referir que existem impostos, como por exemplo o IVA, cujo pagamento é exigível somente no ano seguinte do período a auditar pelo que é necessário, seja através do extrato bancário, seja através do próprio comprovativo disponibilizado no momento do pagamento, obter prova destes pagamentos, normalmente correspondentes às obrigações de um (IRS e SS) ou dois (IVA) meses do ano fiscal.

Por fim, normalmente, é analisado o cálculo de IRC, sendo este imposto refletido na demonstração dos resultados, correspondendo à diferença entre o RAI e o Resultado Líquido, salvaguardando-se ainda os impostos diferidos que possam existir. Para este imposto específico é necessário ter vários fatores em conta e ter presente alguns conceitos, como o lucro tributável (rendimentos obtidos pela entidade, menos os gastos efetuados), a matéria coletável (o valor do lucro tributável, subtraído pelos benefícios fiscais e os prejuízos fiscais passíveis de dedução), a derrama municipal atual (receita municipal imputada ao lucro tributável das sociedades), tributação autónoma (valor a pagar sobre alguns custos que a empresa possa ter), taxa extra (sendo esta variável conforme o lucro tributável da empresa) e a taxa de IRC ( que é, em 2020, de 21% no continente, 20% na madeira e 16,8%). De forma a validar o imposto calculado pela empresa o auditor pode, com base em informação recolhida junto do cliente, fazer a análise e revisão do cálculo do imposto feito pelo cliente e validar o seu valor, ou pelo próprio cálculo e respetiva comparação com o cliente, com base nas informações do período. Já depois desta validação, é necessário ter em conta os pagamentos por conta e os pagamentos especiais por conta, tanto deste período como de outros anteriores que possam ser dedutíveis, para verificar o valor necessário a pagar no período e averiguar o respetivo pagamento, seja pela análise do extrato bancário ou pela guia de comprovativo de pagamento.

Cumpré finalmente referir que existem diversas medidas que procuram proteger as empresas e promover o seu crescimento e continuação, em particular neste tempo de pandemia. Sendo os impostos, nomeadamente o IRC, um dos meios que o governo utilizou para salvaguardar as empresas, é necessário, neste contexto e com particular relevância em relação a anos anteriores, verificar o enquadramento do cliente nestas medidas para validar a sua situação tributária.

### Financiamentos Obtidos:

A rúbrica de financiamentos obtidos confere algumas particularidades em relação aos diversos clientes, uma vez que cada um realiza os contratos de financiamento com diferentes taxas, tempos de pagamento e, por vezes, numa moeda diferente.

Uma das formas utilizadas para testar esta rúbrica é através da comparação dos saldos com o mapa do banco de Portugal, disponibilizado no seu próprio sítio da internet, onde estão listados os diversos financiamentos obtidos pelo cliente em qualquer instituição de crédito, pública ou privada, bem como as garantias prestadas e eventuais incumprimentos. Outra forma de testar a rúbrica é, com base no contrato de financiamento em vigor, calcular o valor real ou aproximado das prestações pagas e o montante devido (saldo em aberto) e, caso surjam diferenças relevantes, deve-se aprofundar a origem das mesmas.

De realçar que em 2020, dada a situação singular vivenciada, existiram diversas medidas que procuraram ajudar as empresas, permitindo algumas condições especiais em relação aos empréstimos obtidos por estas, o que torna ainda mais relevante a análise do auditor a esta rúbrica e, em específico, às condições dos contratos celebrados e moratórias negociadas.

### Inventários, Ativos fixos tangíveis, Intangíveis e Amortizações:

Estas rúbricas assumem uma especial relevância em relação às outras e esta está diretamente ligada com a asserção da valorimetria. Além disso, principalmente nos inventários, a asserção do corte de operações tem também um papel relevante, tal como já foi explicado acima nas contagens, devendo o auditor recorrer a um Roll-forward ou Roll-back quando necessário.

Além das contagens presenciais dos inventários, foram realizados durante este estágio diversos testes aos controlos (antes da realização das contagens). É importante aferir qual o risco de controlo interno da empresa em relação aos seus inventários, tanto nas entradas e saídas como no armazenamento e organização dos mesmos, uma vez que tudo isto tem relevância para o juízo profissional do auditor e, conseqüentemente, na tomada de decisão para o tamanho da amostra a ser analisada.

Em relação aos Ativos, tanto tangíveis como intangíveis, são analisados nos trabalhos recorrentes, tal como em outras rúbricas, os movimentos do período. Porém,

aqui é dada alguma relevância ao tipo de ativo que está a ser adquirido ou abatido/alienado da empresa, nomeadamente nos processos que movimentam grandes quantias de dinheiro e tem relevância não só nesta rúbrica específica como também no quadro geral da empresa. Uma forma de validação das aquisições, nos casos de ativos fixos tangíveis de grande relevância (como a aquisição de um edifício ou de um veículo) é através da análise da certidão permanente de registo automóvel ou certidão de registo predial disponibilizados no sítio da autoridade tributária, bem como aos contratos de aquisição ou a observação presencial do bem que foi, efetivamente, adquirido, algo que nem sempre é possível.

Ainda dentro da classe de ativos, são analisadas as amortizações ou depreciações e realizados testes de imparidade. Nesta rúbrica o objetivo do auditor é analisar as políticas de valorimetria e estimativas subjacentes, nomeadamente em relação à vida útil, por parte da empresa dos diversos ativos, tangíveis e intangíveis, correntes ou não correntes, e aferir se esta espelha nas suas contas o justo valor dos seus ativos. Acresce ainda a parte fiscal, pelo que os bens devem ser depreciados de forma consistente e em conformidade com as normas correntes, como é o caso do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro de 2009, onde estão descritas as condições e as diretrizes que devem ser aplicadas, bem como as tabelas com as taxas para diferentes tipos de ativos. É importante perceber que nem sempre as políticas de estimativas das empresas estão de acordo com as políticas fiscais, pelo que o auditor deve ter em especial atenção a esta situação. As empresas normalmente dispõem do seu próprio mapa de amortizações, sendo essa a nossa base de trabalho, pelo que, o auditor pode realizar diversos testes de imparidade através da informação lá disponibilizada. Ainda assim, existem procedimentos alternativos que o auditor pode realizar, caso a análise e o teste ao mapa de amortizações não lhe garantam a segurança pretendida, como por exemplo efetuar recálculo de amortização/depreciação de determinados bens.

#### Compras, Vendas, Fornecimento de Serviços Externos, Outros Gastos e Rendimentos:

Para cada uma das rúbricas acima são desenvolvidas evoluções mensais onde se analisa a razoabilidade dos valores e as variações ao longo do ano, por comparação com o ano anterior. Caso exista uma variação considerável (positiva ou negativa), é trabalho de auditor indagar o porquê dessa situação, seja por um fator macroeconómico ou microeconómico que afeta os resultados da empresa. Nestes papeis de trabalho também

se tecem comentários e se menciona alguns dos controlos existentes por parte da empresa. Esta análise inicial tem relativa influência na análise seguinte, a seleção de documentos.

Tal como já explicado numa rúbrica anterior, normalmente, não é exequível fazer uma análise ao saldo total da conta, dado o elevado número de movimentos do período. Desta forma, selecionam-se os documentos a auditar, sendo esta amostra obtida de forma aleatória, ou por algum outro método, como por exemplo o MU, julgamento profissional ou, como é usual, por um método misto, onde se concilia a parte mais automática com o juízo do auditor, tendo todos os movimentos probabilidade de serem selecionados, ainda que é dada prioridade aos valores mais elevados. Os documentos selecionados são pedidos ao cliente, uma vez que, em tempo de pandemia, nem sempre foi possível ao auditor fazer o trabalho no campo nas instalações do cliente, pelo que os documentos selecionados foram disponibilizados de forma digital.

Como também já referido neste relatório, o processo de seleção tem de garantir segurança ao auditor, pelo que o tamanho da amostra terá sempre de satisfazer o nível de risco aceite no trabalho. Uma forma de reduzir o risco neste processo é fazer o teste aos procedimentos de controlo interno do cliente, verificando-se a sua existência, aplicação e eficácia.

Este controlo interno por parte do cliente pode ser feito de diversas formas, e alguns exemplos deste controlo é a distribuição das responsabilidades, a competência do colaborador para a função, as políticas da empresa, o sistema contabilístico e a supervisão interna (obrigatoriedade de assinaturas, entre outros). Quanto melhor o controlo interno do cliente, menor o nível de risco a mitigar pelo auditor e, conseqüentemente, menor tende a ser a amostra necessária ao auditor para aferir a segurança pretendida.

Em caso de encontrar algum tipo de erro, tanto no lançamento do documento, como na formulação do mesmo, o auditor informa o cliente da existência desse erro e faz uma recomendação da correção do mesmo para aquela que seja, na sua opinião, a apropriada contabilização ou estrutura do mesmo. A incorreta contabilização do IVA (quando é feita uma dedução que não é permitida, por exemplo), a imputação a uma conta errada (imputar a trabalhos especializados algo que pertence a conservação e segurança) ou falta do NIF, do comprador ou do vendedor, na fatura, são tudo exemplos de situações com que o auditor se depara e que deve fazer o mesmo recomendar ao cliente a sua correção.

### Gastos com pessoal:

Tal como no ponto anterior, é também feita uma evolução mensal em relação aos gastos com pessoal onde se analisa as variações das diversas rubricas que totalizam os gastos com pessoal e se elenca políticas praticadas pela empresa em relação a situações específicas, como pagamento dos quilómetros utilizados pelos colaboradores em veículos pessoais, valor e o tipo de pagamento dos subsídios de alimentação, entre outros.

Em relação às remunerações são analisadas as entradas e saídas do ano corrente. Além disso, é feita também uma seleção, da mesma forma que no ponto anterior, de vários colaboradores, tanto do pessoal como dos órgãos sociais, e são analisados os recibos desses colaboradores para verificar a sua conformidade (nomeadamente a nível de taxas de IRS, SS e CGA aplicadas e os valores submetidos às mesmas). Este teste é realizado e documentado numa folha pré-preparada para o efeito, onde se especifica os dados dos colaboradores selecionados, de acordo com o seu cadastro, e se compara as taxas que deveriam ser aplicadas, na opinião do auditor, e as taxas efetivamente aplicadas pela empresa.

Além do teste ao processamento de salários é feito um teste global às diversas rubricas dos gastos com pessoal, com especial atenção sobre os Encargos com pessoal, por conta da entidade patronal, sendo efetivado o confronto com as contas vinte e quatro (Estado e Outros Entes Públicos) e verificada a sua coerência.

Em relação às rubricas de outros gastos com pessoal o processo é semelhante à rubrica de outros gastos, havendo especial atenção para os seguros do pessoal e outros gastos que possam ser relevantes.

### Validação das Demonstrações Financeiras e outros relatórios:

De forma a finalizar o exercício e formalizar a certificação legal de contas é necessário validar as demonstrações financeiras e alguns relatórios produzidos pelo cliente, nomeadamente:

O Balanço: Compreende o ativo, um recurso controlado pela entidade resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para entidade, o passivo, que é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos

da entidade que incorporem benefícios económicos, e o capital próprio, que representa o interesse residual nos ativos após a dedução de todos os passivos da entidade.

A Demonstração dos Resultados: Representa detalhadamente todos os rendimentos e gastos da empresa (classe seis e sete), e permite concluir o resultado da empresa, verificando-se a obtenção de lucro ou prejuízo. Resulta desta demonstração o resultado líquido do período que deve ser igual ao apresentado no capital próprio do balanço.

Demonstração das Alterações do Capital Próprio: Apresenta as alterações registadas no capital próprio da empresa durante o período.

Demonstração dos Fluxos de Caixa: Presta informação sobre o desempenho financeiro desagregado por atividades, nomeadamente os recebimentos e pagamentos em dinheiro decorrentes da atividade normal da empresa, sejam em numerário como depósitos à ordem, apresentando ainda os investimentos e financiamentos da empresa. Esta demonstração permite aos seus utilizadores uma melhor compreensão dos movimentos financeiros decorridos no período, possibilitando o cálculo de diversos rácios importantes para analisar a solvência, liquidez e viabilidade da empresa. Possibilita ainda ao seu destinatário, nomeadamente o gestor, uma base mais fidedigna para este efetuar o seu planeamento e melhorar a qualidade das suas decisões. De referir que o valor de Caixa e Depósitos à Ordem apresentados nesta demonstração, por norma, tem de estar em conformidade com o valor apresentado no Balanço, havendo algumas exceções, nomeadamente em casos onde uma empresa mãe gere os valores das suas subsidiárias em conjunto e reconcilia as diferenças no anexo respetivo.

Anexo: As DF's contêm no anexo notas e quadros suplementares e outras informações adicionais, relevantes para as necessidades dos utentes sobre os itens do balanço, da demonstração de resultados e de fluxos de caixa. Divulgam-se no anexo, riscos e incertezas que afetem a entidade, quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço, as bases de preparação e as políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

A Declaração do Órgão de Gestão ou outros relatórios de gestão, elaborados pelo cliente, são também analisados de forma a verificar-se a coerência da sua formulação e do seu conteúdo em relação à realidade vivida pela empresa.

A continuidade, o regime do acréscimo e e o rigor são alguns dos pontos que o auditor deve ter especialmente em conta nesta parte do trabalho, visto que as demonstrações financeiras evidenciam a posição financeira da empresa e servem de base aos seus utilizadores (Instituições financeiras, gestores, clientes, fornecedores, etc.), para a tomada de decisões relacionadas com a mesma. Desta forma, dada a influência das demonstrações financeiras nas decisões económicas dos seus utilizadores, presumindo-se que estes detenham um razoável conhecimento contabilístico, é importante que toda a informação disponibilizada seja compreensível, relevante e que seja apresentada com exatidão.

De forma a autenticar as demonstrações financeiras, o auditor, além de fazer a revisão das demonstrações realizadas pelo cliente, pode também preparar as suas próprias demonstrações financeiras e compará-las com aquelas que lhes são fornecidas pelo cliente. De notar que o auditor tem de ter em conta a estrutura legal onde se enquadra a empresa, bem como o modelo que esta adota (podem existir casos em que o cliente, em conformidade com a lei, adota um modelo diferente daquele que lhe era no mínimo exigido). Caso se verifiquem diferenças, dever-se-á discutir com o cliente a sua origem e a sua razão, procedendo-se ao pedido de correção se esta se verificar necessária.

Por último, e de forma a proceder-se à emissão da Certificação Legal de Contas ou ao Relatório de Auditoria, é necessária a obtenção das demonstrações assinadas pelo contabilista certificado e pelos órgãos de administração para efetuar a respetiva aprovação, onde são confirmados os valores apresentados.

### **4.3 Relação entre objetivos do estágio e Asserções**

Ao longo do estágio, sendo esta uma experiência de trabalho real, adveio a necessidade de aceitação de novos clientes, de aplicação do juízo profissional, e foi percebida a importância de uma auditoria externa isenta e independente. Desta forma, com vista a fazer a conexão entre os objetivos do estágio e as asserções acima apresentadas, foram tidos em conta o conhecimento do cliente, o conhecimento do negócio onde este opera e a compreensão dos riscos que este apresenta para o nosso trabalho de auditoria.

Assim, tal como explicado no modelo de análise, a base para um bom trabalho de auditoria começa com uma abordagem de forma isenta e independente visto que garante uma tomada de decisões imparcial e sem qualquer risco de visão distorcida por motivos alheios ao trabalho de auditoria. Durante o estágio foi necessária a assinatura na folha de independência da empresa onde auditor toma conhecimento dos diversos clientes da empresa e assegura-se que não tem qualquer tipo de relação que possa pôr em causa a sua independência e, em caso de esta ligação existir, deve de forma ética e moral informar a empresa dessa situação, levando a que não possa realizar o trabalho direcionado a esse cliente, não havendo risco de obstrução a este dever. Este compromisso é de tem uma grande importância no trabalho do auditor e da própria empresa de auditoria, pois, além de não pôr em causa qualquer tipo de norma, transmite uma credibilidade e fiabilidade no seu trabalho para os restantes utilizadores das demonstrações financeiras. Além disso, durante o ano, a empresa proporciona aos seus colaboradores diversas formações, sendo que a independência, a ética e a moral são tema regular das mesmas, lembrando constantemente aos auditores deste seu dever.

Esta independência e isenção na auditoria tem ligação direta com o trabalho do auditor uma vez que lhe proporciona uma visão imparcial das situações em que se depara e, conseqüentemente, permite uma tomada de decisão mais precisa e correta. Deste modo, garantindo-se a assinatura da folha e independência do auditor em relação ao cliente, assegurasse também um maior grau de confiança na percepção do agente de auditoria em relação à entidade através da obtenção de informação de forma mais isenta, bem como uma percepção mais clara do negócio envolvente, das características intrínsecas à entidade, como os seus processos e pessoal, o que proporciona uma melhor atribuição do risco. Esta atribuição do risco está diretamente ligada à materialidade atribuída pelo auditor ao cliente, uma vez que envolve um conjunto de fatores, que nem sempre são quantificáveis, servindo, nestes casos, como fator de confiança o conhecimento que este detém da entidade e da sua envolvente, tanto interna como externa. O conhecimento do negócio e da entidade tem um papel extremamente importante na auditoria, dado que praticamente todo o trabalho o auditor é realizado com base na materialidade previamente definida, desde a escolha de métodos aplicáveis, tal como na avaliação e emissão de opinião em relação ao cliente.

Durante o seu trabalho o auditor, em todas as linhas hierárquicas, tem de tomar decisões, e nem sempre estas são suportadas por bases quantificáveis, seja através de

softwares informáticos ou processos previamente definidos. Posto isto, entra em campo o juízo profissional, sendo transversal a todos os auditores e a todos os trabalhos, uma vez que é necessário o agente de auditoria ter sentido crítico perante as situações e as atividades que se depara e executa, respetivamente. O juízo profissional depende de várias variáveis e é único a cada situação, uma vez que as variáveis não são constantes. Não existe formula correta para a qualificação do juízo profissional, uma vez que depende da pessoa que faz a tomada de decisão e do prisma que esta observa e analisa a situação. Cada auditor tem diferentes níveis de segurança, de confiança e noção de risco, da mesma forma que cada situação apresenta diferentes níveis de risco, o que faz com que a tomada de decisão, a cargo do juízo profissional do auditor, seja um conjunto de situações e de decisões, não apresentando algo estático e estruturado. Todavia, todas as decisões tomadas por julgamento profissional têm algo em comum, a experiência e o conhecimento do auditor pelo que é razoável afirmar que existe uma relação proporcional entre estes fatores.

“Quando maior a experiência e conhecimento do auditor, melhor será o seu julgamento profissional e, conseqüentemente, mais adequada será a sua tomada de decisão.”

Além disso, as decisões com base no julgamento profissional são também influenciadas pelas duas asserções anteriores, visto que quanto melhor o conhecimento do negócio e do cliente, melhor a definição da materialidade e, como efeito, melhor o juízo feito pelo auditor, o que leva a uma maior qualidade no trabalho de auditoria.

Durante o estágio foram necessárias algumas tomadas de decisão com base no julgamento profissional, porém, dada a inexperiência do posto, normalmente eram acompanhadas por um auditor com maior experiência e melhor conhecimento do negócio e da empresa. Um dos casos, foi a definição de materialidade, sendo que era acompanhada, revista ou executado pela pessoa responsável pelo trabalho de auditoria, normalmente o manager, dada a importância da determinação desse valor para os restantes procedimentos.

## Conclusão

O desenvolvimento relatório de estágio teve como bases diversas pesquisas realizadas sobre a auditoria, os seus conceitos, a sua história, a sua prática e o seu propósito. O seu principal objetivo foi adquirir a primeira experiência no mercado de trabalho e perceber, de forma a completar a minha formação académica, o que é a auditoria além da teoria. Para tal, nada melhor que concretizar o conhecimento teórico adquirido, com o conhecimento prático num contexto real de trabalho de auditoria.

Efetivamente, ao longo do percurso académico, os conhecimentos eram transmitidos de forma teórica ou em simulação, havendo sempre a carência, na minha opinião, da parte prática para uma melhor compreensão e concretização da formação académica. Desta forma, ao ingressar neste estágio profissional numa empresa da área onde me procuro formar, tendo em conta a carência da parte prática que senti durante os anos anteriores, foi tomada a decisão de, através do relatório de estágio, partilhar com os interessados o que é um bocadinho da auditoria na prática e daquilo que está à espera de um possível futuro auditor.

Durante o estágio verificou-se que a revisão da literatura é explicativa, dado que os temas abordados nesta parte do relatório foram aplicados e relevantes durante o exercício do trabalho de auditoria em contexto prático. Desta forma, foi percebida a importância do conhecimento do negócio, de modo a executar o trabalho de forma planeada e dentro das normas, e a influência que este tem no planeamento e perceção/determinação dos riscos por parte do auditor, o que facilita a realização de um trabalho que respeite os padrões de qualidade que a profissão exige e merece, sendo este realizado de uma forma mais eficaz, eficiente e segura.

Além disso, constatamos que os conceitos, modelos e processos explicados de forma teórica durante a primeira parte deste relatório são efetivamente aplicados na atividade prática da auditoria, como a amostragem e a prova, uma vez que os auditores atuam com base nas diretrizes das ISA's mencionadas, base essa que também serviu de base à Revisão da Literatura neste relatório.

Na Metodologia e Caso Prático, como forma a atingir os objetivos propostos, foi utilizado um modelo misto onde, numa primeira fase, foram descritas as diversas tarefas executadas durante o estágio, sendo ainda concretizadas com exemplos reais, enquanto

que, numa segunda fase, se efetuaram diversas entrevistas a diferentes auditores, com anos de experiência e em diferentes hierarquias (não necessariamente da RSM Portugal), onde se procurou perceber a sua opinião sobre as asserções apresentadas.

Após a definição das asserções, procurou-se confirmar o modelo de análise, tendo esse trabalho envolvido a experiência prática adquirida ao longo do estágio, bem como as diversas entrevistas realizadas a vários auditores, de diversas idades e anos de experiência e de diversas entidades, onde se procurou corroborar as asserções deste relatório.

Assim, como forma de corroborar a primeira asserção do modelo, os auditores foram questionados, logo na primeira pergunta, sobre a sua opinião relativamente à importância da independência, idoneidade e isenção do auditor para a sua atividade o que, tal como podemos verificar pelas resumo das maioria das respostas obtidas, houve uma concordância em garantir que os auditores realizam o seu trabalho de forma completamente isenta e independente, salientando que nos últimos anos esta questão tem sido mais relevada nos campos da atividade e relembrando alguns casos que levaram a crises financeiras (como o caso de 2008) em que não era dada a devida importância ou tido o devido controlo sobre os interesses dos auditores e a veracidade dos relatórios apresentados.

Em seguimento, a segunda asserção inferia sobre a opinião no resultado prático destas normas de independência, a qual perguntava diretamente se sentiam que os utilizadores das demonstrações financeiras tinham interesse nesta independência ou se era algo mais interino da profissão dado ao normativo aplicado. Tal como na questão anterior, as respostas não divergiram muito de auditor para auditor, afirmando que o utilizador tem bastante interesse na independência dos auditores, especialmente as instituições financeiras, dado o abalo que a profissão teve no passado (de volta à crise de 2008 e o escândalo do banco Lehman Brothers), estando risco de uma auditoria enviesada bem ciente pelos utilizadores das DF's, uma vez que tem influência na sua tomada de decisões.

Desta forma, confirmamos a nossa primeira asserção, uma vez que, tal como já foi mencionado ao longo deste relatório, uma auditoria independente e isenta, além de ser obrigatória de acordo com as diversas normas aplicadas à auditoria, garantindo ainda segurança para todos os utilizadores das DF's, bem como fiabilidade e confiança nos auditores e, conseqüentemente, na profissão de auditoria.

Acresce ainda que outra das consequências da independência e isenção da auditoria é a melhor percepção do negócio e da empresa auditada por parte do auditor, algo que não só lhe permite uma maior segurança no seu trabalho como promove uma maior qualidade do mesmo. Desta forma, procurou-se validar a segunda questão do modelo de análise questionando aos entrevistados a sua opinião sobre a importância do conhecimento do negócio do seu cliente, bem como o mercado onde este atua, não só para definir inicialmente o nível de risco do cliente, mas também a sua abordagem no trabalho de auditoria, seja na definição do *benchmark* para a materialidade, seja para uma área em específico de relevada importância ou outra qualquer parte do processo.

Tal como nas questões anteriores, as respostas obtidas estavam em harmonia, uma vez que todos concordaram que o auditor deve ter conhecimento e capacidade para realizar um trabalho de auditoria dentro das normas e dos padrões qualidade que respeitem a profissão. Todos reconheceram que o auditor deve realizar um estudo prévio do cliente, tanto a nível interno como a nível externo (mercados onde atua, países onde opera, etc) para assim perceber se detém as habilitações necessárias para aceitar esse determinado cliente ou se está disposto a adquiri-las para conseguir realizar um trabalho digno e respeitoso da sua profissão. Tal como inferido anteriormente, também os auditores fizeram a ligação com a independência, referindo que este estudo sobre o cliente (nomeadamente ao nível do risco) é muito mais concreto e preciso quando não existe qualquer outra ligação ou interesse entre os auditores e os clientes. Acresceram ainda que, os auditores não necessitam de deter todo o conhecimento, uma vez que “ninguém sabe tudo” mas é importante que estes sejam autocríticos, que percebam as suas limitações e que se procurem instruir continuamente de forma a realizar um trabalho de melhor qualidade, sendo que com um melhor conhecimento do cliente e do seu negócio, maior o nível de qualidade de trabalho dos auditores se verifica.

Por último, para confirmação do nosso modelo de análise, perguntou-se aos auditores sobre o uso do julgamento profissional e a relação que este têm com o conhecimento do cliente por parte do agente de auditoria, não só pela importância que este tem na profissão de auditoria, mas também pelo facto de o seu uso não ter uma matriz, ou processo mecânico, que possa ser levado a cabo no trabalho de auditoria, baseando-se em outras variáveis, como por exemplo factos e circunstâncias conhecidos pelo auditor e o seu nível de avesso ao risco.

Desta forma, foi congruente a importância dada pelos entrevistados ao juízo profissional e o impacto que este pode ter em todo o processo de auditoria, uma vez que é algo transversal a todo o trabalho realizado. Da mesma forma, de forma assertiva, todos concordaram que com o melhor conhecimento por parte do auditor relativamente ao cliente, também resultado de uma posição independente e isenta, melhor é a tomada de decisão do auditor, uma vez que vai determinar um nível de risco de uma forma mais precisa e, conseqüente, a tomada de decisão (nomeadamente através do juízo profissional) verificar-se-á mais adequada.

Desta forma, podemos concluir que através do método misto adotado, tanto pela experiência do estágio em ambiente real de trabalho (explicada no ponto 4.3 deste relatório), tanto pelas diversas entrevistas a auditores com maior experiência e conhecimento, se verificou que as nossas asserções foram plenamente corroborado pelo nosso modelo de análise, uma vez que se verificou que, para todas as perguntas efetuadas, praticamente todos os auditores responderam de forma concordante com as asserções e ainda realçaram pontos, relacionados com as mesmas, que dão a profissão de auditoria o padrão de qualidade que esta necessita para garantir segurança aos utilizadores das demais DF's como também à sociedade em geral.

Gostaria de concluir que os objetivos definidos durante este estágio foram atingidos e a sua escolha revelou-se acertada, tanto a nível pessoal como a nível profissional, não só pelos conhecimentos adquiridos na área da contabilidade e da auditoria, como também pelas vivências experienciadas em diferentes empresas, com diferentes pessoas e formas de gestão, a todos os níveis.

#### *Limitações do estudo*

Ainda assim, de forma autocrítica, o julgamento profissional (ISA 200), deveria ter sido aprofundado e explicado nesta parte do relatório, dada a sua importância e influência durante todo o processo de auditoria, uma vez que este, tal como explicado, baseia-se em factos e circunstâncias conhecidas pelo auditor, dependendo de diversas variáveis. O julgamento profissional não apresenta uma matriz, nem uma diretriz estática, o que permite que dois auditores, na mesma situação, tomem uma decisão diferente, dada a sua própria percepção de risco e da sua mitigação.

Outra situação que poderia ter sido abordada de uma forma diferente durante a descrição do estágio é a definição da materialidade, dada a sua importância para a

auditoria e para o seu agente, uma vez que serve de base a todo o seu trabalho, porém, normalmente, esta não é uma tarefa que seja realizada por um profissional com pouca experiência, ainda que por vezes aconteça, com a devida revisão/ajuda de alguém com maior conhecimento tanto da auditoria como do cliente em si.

#### *Sugestões para investigação futura*

Para o futuro, direcionando-se agora a possíveis mestrados que estejam agora a terminar a sua caminhada no mestrado de auditoria, gostaria de deixar em aberto um tema, que se relaciona com o enquadramento da auditoria na sociedade e que já foi propositadamente, abordado durante as entrevistas realizadas para este relatório:

*“A auditoria e a sua perceção pelo público em geral. Como poderá a auditoria e os auditores serem mais valorizados pelo seu trabalho? Que impactos teria esta desmistificação na nossa atividade?”*

## Referências Bibliográficas:

Albuquerque, F., Bentinho, P., & Mota, T. (2008). As Asserções e a Obtenção de Prova em Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber. *Revisores & Auditores*, 41, 26–38.

Almeida, B. (2014); Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco; Escolar Editora.

Alves, J. (2015); *Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas*; Edições Sílabo.

Baptista da Costa, C. (2010). *Auditoria Financeira: teoria e prática* (9ª edição ed.): Rei dos Livros

Baptista da Costa, C. (2017). *Auditoria financeira: teoria e prática* (11ª edição ed.): Rei dos Livros.

Duarte, L. S. (2010). *Auditoria Financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Magalhães, S. A. (2010). *Materialidade em Auditoria: O problema da sua aplicação*. Dissertação do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa.

Quivy, Raymond & Campenhoudt, LucVan (1998). “Manual de Investigação em Ciências Sociais”. Lisboa, Gradiva.

Serrano, G. (2004). *Investigación cualitativa. retos e interrogantes – I. Métodos*. Madrid: Ed. La Muralla.

Simões, D. I. (2010). *Auditoria Financeira – a perspectiva do Auditor Júnior*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Sistema de Normalização Contabilística Explicado. (2009). Em J. Rodrigues. Porto Editora.

Sousa, M. J. & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios, Segundo Bolonha*. 4ª Edição - Pactor.

Stamp, E., & Moonitz, M. (1979). *International auditing standards*: Prentice-Hall International.

### **Referências eletrônicas:**

*Código de Ética e Deontologia da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011)*. - [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt). Acesso em várias datas.

*Infopédia, D. P.* (s.d.). - <https://www.infopedia.pt>  
Acesso em várias datas.

*Google Académico* – <https://scholar.google.pt/>  
Acesso em várias datas.

*Manual do revisor Oficial de Contas* - <http://www.manualdoroc.com/>  
Acesso em várias datas.

*Normas de auditoria* - <https://www.cmvm.pt/>  
Acesso em várias datas.

*Planeamento de auditoria, avaliação do risco e materialidade (2015)*. - [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt).  
Acesso em várias datas.

*Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto* – <https://recipp.ipp.pt>  
Acesso em várias datas.

*Wikipédia, enciclopédia livre.* (s.d.). <https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria>  
Acesso em várias datas.

*PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)*. <https://pcaobus.org/>  
Acesso em várias datas.

### **Legislação:**

Decreto-lei N°49381, de 15 de novembro de 1969. *Diário do Governo n.º 268/1969, Série N° 1*. Ministério da Justiça - Gabinete do Ministro;

Decreto-Lei n.º 1/72 de 3 de janeiro. *Diário da República, 1.ª série N.º 1*. Ministério da

Justiça – Gabinete do Ministro;

Decreto-Lei n.º 519-L2/79 de 29 de dezembro. *Diário da República*, 1.ª série N.º 299, 12.º

*Suplemento*. Ministério da Justiça e das Finanças;

Decreto-Lei N.º 215/2008. *Diário da República* n.º 218/2008, Série I, de 2008-11-10. Ministério da Saúde;

ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing (Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Realização de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 210 – Agreeing the Terms of Audit Engagements (Acordar os Termos dos Trabalhos de Auditoria). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 300 – Planning na Audit of Financial Statements (Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment (Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Meio Ambiente). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 320 – Materiality in Planning and Performing na Audit (Materialidade no Planeamento e na Realização Execução de uma Auditoria). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 330 – The Auditor’s Responses to Assessed Risks (As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 500 – Audit Evidence (Prova de Auditoria). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 530 – Amostragem de auditoria (*Audit Sampling*). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 700 – Forming an opinion and reporting on financial statements.

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (Artigo 61º); *Diário da República* Série I n.º 174, 7135-7177. Assembleia da República;

## **Apêndice 1 – Guião das Entrevistas Realizadas e Respostas Obtidas.**

1. As normas e diretrizes de auditoria, tratando-se neste caso de auditoria externa, salientam sempre a importância da independência, idoneidade e isenção necessária ao auditor para a realização da sua atividade. Na sua opinião, como auditor, entende que esta é uma característica de elevada importância para a auditoria e que é tida em conta pelos utilizadores das demonstrações financeiras?

Sim, na minha opinião, a atividade de auditoria e os auditores, no geral, vão ter cada vez mais restrições de forma a ser garantido que o seu trabalho é feito de forma independente e isento. Nas últimas duas décadas, com especial incidência a partir da crise financeira de 2008 que as instituições, governos e a sociedade no geral tem tido mais em conta esta característica da independência, lembrando os acontecimentos que levaram à falência do banco Lehman Brothers e onde se verificou uma falha no sistema e na atuação da auditoria.

2. Em caso de resposta afirmativa, acha que os utilizadores das demonstrações financeiras colocam em causa esta independência e procuram perceber quem efetivamente validou as demonstrações ou esta importância aplica-se apenas num nível mais teórico?

Seguindo a linha de pensamento da resposta anterior, dada a perda de credibilidade que a profissão teve, pelo impacto que teve na crise financeira de 2008, foi necessário recuperar essa confiança, tanto dos utilizadores e interessados no trabalho de auditoria como o da sociedade geral. Dada essa necessidade, verificou-se enrijecimento das diretrizes e das obrigações no que toca à independência do auditor para a realização do seu trabalho. Assim, respondendo diretamente à questão, eu penso que os utilizadores têm atenção a esta característica da auditoria, com especial relevância nas instituições financeiras, não fosse a recente história um exemplo do resultado de uma auditoria enviesada.

3. Ao aceitar um novo cliente é necessário ter em conta o meio em que este opera e as especificidades da sua atividade e do seu mercado, inicialmente para definir o nível de risco do cliente e posteriormente para determinação da materialidade. Desta forma, acredita que com um melhor conhecimento do negócio o auditor

consegue apurar de uma forma mais precisa os diversos riscos associados ao cliente e, em conformidade, determinar uma materialidade mais adequada?

Obviamente que sim, acrescento ainda que, um auditor, antes de aceitar qualquer cliente, deve ter consciência de que tem as habilitações necessárias para realizar um trabalho de qualidade e que respeite os padrões da profissão. Estas habilitações são entendidas intrinsecamente pelo próprio auditor, pelo que é igualmente importante este perceber as suas capacidades e a extensão do seu conhecimento. Ao reconhecer que não possui aquilo que é necessário para realizar um trabalho digno o auditor tem duas opções, não aceitar o cliente ou estudar para obter a compreensão necessária para a prática da sua atividade. Além disso, a independência do auditor tem influência direta no entendimento que este tem em relação ao seu conhecimento do negócio, uma vez que, não havendo qualquer interesse além da realização do seu trabalho, o auditor terá uma visão mais clara e isenta daquele que será o seu trabalho, nomeadamente em relação ao cliente e à sua envolvente. Os auditores não são obrigados a deter todo o conhecimento, algo que nem sequer é possível à realidade humana, pelo que é importante que estes sejam autocríticos e conscientes dos seus limites e tenham a humildade necessária para procurar se instruir e ultrapassar esses mesmos limites.

4. O auditor, no decorrer de toda a sua atividade, deve fazer uso do seu julgamento profissional, sendo este essencial para a prática da atividade de auditoria. Porém, o juízo profissional não tem um método aplicável e uma diretriz estática, baseando-se nos factos e circunstâncias conhecidos pelo auditor. Deste modo, é razoável afirmar que o Julgamento profissional depende de diversas variáveis?

Efetivamente, o auditor no exercício da sua atividade necessita de recorrer ao seu juízo profissional e, tal como mencionado na introdução à questão, este resulta dos factos e das circunstâncias com que o auditor se depara e lhe são conhecidos. Tendo em conta que cada auditor tem um avesso diferente ao risco e que a sua decisão é baseada nos diversos factos conhecidos, é razoável afirmar que o julgamento profissional depende de diversas variáveis, uma vez que na sua decisão são pesados os eventos conhecidos, a sua contextualização e a opinião do auditor.

5. A auditoria nem sempre é bem compreendida pela sociedade geral, pelo que o termo “*Expectation gap*” é muito utilizado nesta área. Desta forma, o trabalho do

auditor nem sempre é valorizado, dado que existe uma lacuna, tanto na razoabilidade como no desempenho, entre o que a sociedade espera que o auditor faça e entregue e o que ele realmente pode fazer e o que ele pode entregar, sendo esta ideia defendida por Porter em 1993. Na sua opinião a teoria de Porter continua a ser atual? Qual a responsabilidade do Auditor e o que pode fazer para contrariar esta situação? Uma melhor percepção da sociedade do trabalho do auditor poderia ter influência na profissão?

A verdade é que esta profissão normalmente só é noticiada quando ocorrem situações graves, sendo esta, na minha opinião um dos principais fatores que levam a atividade de auditoria não ter o seu valor reconhecido. Ainda assim, penso que a melhor maneira de o auditor ser respeitado pela sua profissão é praticando-a conforme as diretrizes impostas, respeitando a qualidade exigida e, se for necessário, explicando aquele que realmente é o seu trabalho, aproximando assim a sua atividade daquilo que será a expectativa do cliente e da sociedade.