

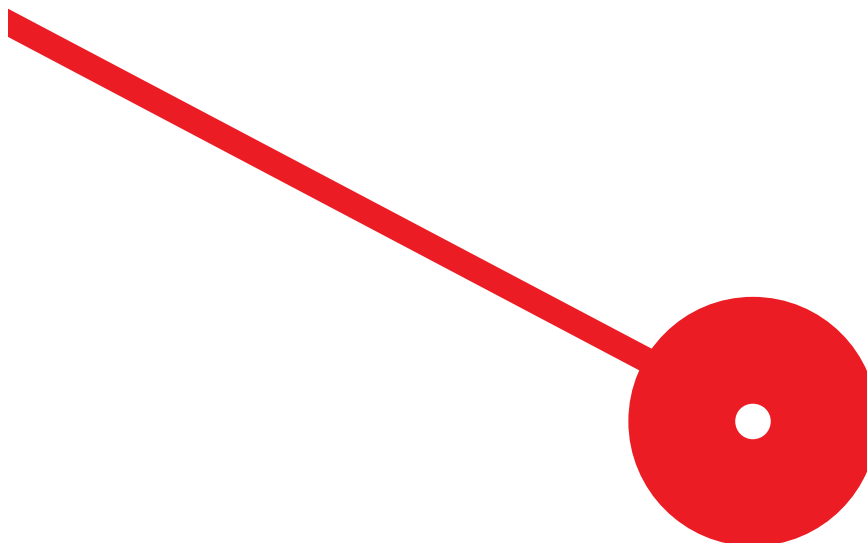
M MESTRADO
AUDITORIA

Estudo de caso: Auditoria financeira no âmbito das pequenas entidades - PKF & Associados, SROC, Lda.

Pedro Santos

12/2020

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

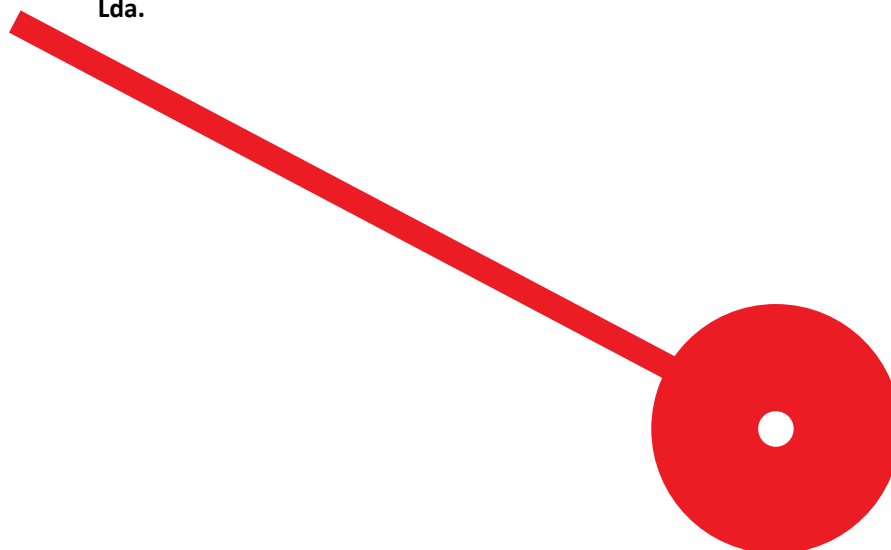


M MESTRADO
Auditoria

Estudo de caso: Auditoria financeira no âmbito das pequenas entidades - PKF & Associados, SROC, Lda.

Pedro Santos

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Professora Doutora Alcina Portugal Dias e do Mestre Joao Seabra, Manager da sociedade PKF & Associados, SROC, Lda.



“He who has a why to live can bear almost any how”

- *Friedrich Nietzsche*

Resumo

O relatório apresentado tem como objetivo a análise dos temas mais relevantes de uma auditoria financeira de modo a construir uma análise sólida e de fácil compreensão dos temas cruciais ao entendimento do trabalho executado numa auditoria financeira.

A primeira secção do relatório irá apresentar uma breve análise histórica da necessidade da existência de auditoria, assim como os vários eventos históricos que tiveram peso no aumento da importância da auditoria financeira. A revisão da literatura incide também em vários autores que se têm vindo a debruçar sobre o tema abordando conceitos como materialidade, risco, asserções, procedimentos, emissões de relatório de auditoria, entre outros. Um dos grandes pilares da auditoria financeira é também a existência do regulamento aplicável denominado como *International Standards of Audit*. O relatório apresenta também o objetivo de criar um fio condutor dos temas mais relevantes e sua interligação com estes mesmos *Standards*.

Na segunda secção do relatório apresenta-se uma abordagem prática que o autor efetuou na PKF & Associados, Lda. Será através desta vertente prática que o relatório irá cruzar os aspetos teóricos com os aspetos práticos de uma auditoria financeira.

Palavras Chave: ISA; Demonstrações Financeiras; Prova de Auditoria; Testes substantivos.

Abstract

The following report has the objective of analyzing the most relevant topics of a financial audit in a way that creates an easy and solid approach to a better understanding of the work that is done in a financial audit.

The first section of the report is a brief introduction to the history of audit. This introduction is conducted through the analysis of the most relevant events throughout history that shaped the financial audits as they are today. The state of the art presents the authors that have been studying the topics throughout the years, which will include concepts like materiality, risk, assertions, audit procedures, emission of audit opinion, among others. One of the big pillars in financial auditing is the existence of a standard applied to all the auditing work. These standards are called International Standards of Audit. It is an objective to create a solid structure connecting these standards to the beforementioned topics.

The second section of the report will be a reflection of the work that the author had the pleasure to do in PKF & Associados Lda. It is through this work that the report will interconnect the theory and practical aspects of the financial audit.

Keywords: ISA; Financial Statements; Audit evidence; Substantive testing.

Resumo	i
Abstract	ii
Índice de Figuras	iii
Lista de abreviaturas, siglas e símbolos	iv
1 Introdução	1

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA FINANCEIRA – REVISÃO DA LITERATURA

2 Enquadramento teórico.....	2
2.1 Auditoria – Um contexto Histórico.....	2
2.1.1 Lei Sarbanes-Oxley	4
2.1.2 Teoria da Agência	8
2.1.3 <i>Corporate Governance</i>	10
2.2 Conceitos Relevantes	14
2.2.1 Materialidade	14
2.2.2 Asserções.....	17
2.2.3 Riscos.....	20
2.2.4 Procedimentos de auditoria	25
2.2.5 Amostragem	30
2.3 Emissão de opinião	32
2.4 Perguntas de investigação	35
3 Métodos de investigação.....	37
3.1 Estudo de caso	38
3.2 Modelo de análise.....	40

CAPÍTULO 2 – ESTUDO DE CASO – PKF & ASSOCIADOS, SROC, LDA

4 Projeto de estágio.....	43
4.1 Entidade de Acolhimento.....	44
4.2 História	44
4.3 Organograma	45
5 Estudo de caso Cliente C1 – PKF & Associados, SROC, LDA.....	46
5.1 Fase de Planeamento	46
5.1.1 Procedimentos de Avaliação do Risco.....	46
5.1.2 <i>Team Discussion</i>	47
5.1.3 Definição de materialidade	48
5.1.4 Elementos e tratamento de informação	49
5.2 Fase de Execução	52
5.2.1 Resultado da avaliação do risco	52
5.2.2 Procedimentos	55
5.2.3 Descrição dos procedimentos	55
1. Fornecimentos e Serviços Externos.....	56
a) <i>Lead</i>	56
b) <i>Overview</i>	57
c) <i>Vouching</i>	57
d) Custos regulares e e-Fatura	59
2. Ativos fixos tangíveis	60
a) <i>Lead</i>	60
b) Mapa de imobilizado	61
c) Recálculo de depreciações	62
d) Análise de aquisições/alienações	62

3.	Fornecedores.....	63
a)	<i>Lead</i> e antiguidade de saldos.....	64
b)	Circularização de saldos.....	65
4.	Inventários.....	66
a)	<i>Lead e overview</i>	66
b)	Vouching.....	66
c)	Contagens	67
d)	Teste a custo de mercadorias vendidas.....	68
e)	<i>Cut-off</i>	69
6	Conclusão.....	70
6.1	Limitações	70
6.2	Investigação futura.....	70

FONTES

Dissertações, artigos e livros.....	73
Webgrafia.....	75
Decretos-Lei	75
International Standards on Auditing.....	75

ANEXOS

Anexo I – Referências de Working Sheets.....	78
Anexo II –Confirmação de Independência	80

Índice de Figuras

Figura 1 – Escândalos contábeis nos Estados Unidos.....	4
Figura 2 – Estrutura da Lei Sarbanes-Oxley	6
Figura 3 – Exemplo da relação da Teoria da Agência	9
Figura 4 – Modelo Anglo-Saxónico.....	11
Figura 5 – Modelo Dualista continental	12
Figura 6 – Regressão sobre o tamanho da equipa de AI	12
Figura 7 – Diagrama da relação entre os controlos e riscos.	21
Figura 8 – Relação entre o risco inerente, de controlo e risco de deteção.....	23
Figura 9 - Procedimentos de auditoria	25
Figura 10 - Âmbito da proposição 1.....	41
Figura 11 - Organograma da PKF	45
Figura 12 - Documento de Team <i>Discussion</i>	47
Figura 13 - Programa de Confirmações de independência.....	48
Figura 14 - Standard de Materialidade.....	49
Figura 15 - Indicadores de maior relevância	49
Figura 16 - Materialidade de referência	49
Figura 17 - Exemplo do tratamento do extrato contabilístico	50
Figura 18 - Teste de balanceamento.....	51
Figura 19 - Riscos afetos a Fornecimentos e Serviços Externos.....	52
Figura 20 - Riscos afetos a Ativos Fixos Tangíveis	53
Figura 21 - Riscos afetos a Fornecedores.....	54
Figura 22 - Riscos afetos a Inventários.....	54
Figura 23 – Procedimentos de FSE	55
Figura 24 - Procedimentos de ATF	55
Figura 25 - Procedimentos de Inventários	55
Figura 26 - Procedimentos de Fornecedores	55

Figura 27 - Mapa de movimentos anual - FSE.....	56
Figura 28 - <i>Overview</i> – FSE.....	57
Figura 29 - Tipos de distorções	58
Figura 30 - <i>Standard</i> de amostragem	58
Figura 31 - Mapa de movimento anual – ATF (43)	60
Figura 32 - Mapa de movimento anual - ATF (438).....	61
Figura 33 - Mapa de Imobilizado.....	61
Figura 34 - Teste de recálculo de depreciações.....	62
Figura 35 - Teste de recálculo de depreciações.....	62
Figura 36 - Abate de equipamentos.....	63
Figura 37 - Exemplo de <i>Vouching</i>	63
Figura 38 - Mapa de movimento anual - Fornecedores.....	64
Figura 39 - Distribuição de fornecedores	64
Figura 40 – Circularização de saldos	65
Figura 41 - Mapa de movimento anual	66
Figura 42 - <i>Overview</i> da conta 31	66
Figura 43 - Resultados de <i>vouching</i>	66
Figura 44 - Teste a CMVMC.....	68
Figura 45 – Resultado do teste CMVMC	68
Figura 46 - Procedimento de Cut-off.....	69

Lista de abreviaturas, siglas e símbolos

ISCAP	Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
IPP	Politécnico do Porto
HR	<i>Human Resources</i>
PALOP	Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
ERP	Sistema integrado de gestão empresarial
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
ROC	Revisor Oficial de Contas
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
ISA	<i>International Standards of Auditing</i>
WS	<i>Working sheet</i>
RAI	Resultado antes de imposto
RDM	Risco de distorção material
RI	Risco inerente
RC	Risco de controlo
MMA	Mapa de movimento anual
FSE	Fornecimentos e serviços externos
CMVMC	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

1 INTRODUÇÃO

O relatório tem o objetivo de realizar uma investigação científica sobre os temas principais da Auditoria Financeira, baseando a minha abordagem através de um estudo de caso fundamentado através do método qualitativo.

Na realização deste relatório foi inicialmente estipulado uma revisão da literatura de alguns temas que foram expostos durante o tempo, tanto no mestrado, como na entidade de acolhimento e posteriormente substanciar as perguntas de investigação através da parte prática do relatório. As perguntas de investigação vão ser derivadas da revisão da literatura e substanciadas através de vários autores.

O estágio realizado em síntese baseia-se no trabalho de campo que o autor realizou na PKF & Associados Lda.

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA FINANCEIRA – REVISÃO DA LITERATURA

2 ENQUADRAMENTO TEORICO

2.1 Auditoria – Um contexto Histórico

A auditoria é uma profissão mais antiga que o paradigma cristão, os antropólogos encontraram provas de atividade relacionada com auditoria com data dos tempos da babilónia (por volta de 3000 A.C). A palavra auditoria originalmente do latim significava alguém que ouvia ou entendia, antigamente, os auditores em Roma ouviam os pagadores de impostos, como por exemplo os agricultores, de modo a poderem publicar as demonstrações financeiras, ou o documento do mesmo valor da altura, sobre as atividades económicas das várias profissões. Na China e no Egito eram os supervisores do Emperador e do Faraó, respetivamente. Na dinastia de Zhao a China elaborava um processo orçamental de que os auditores faziam parte, sendo que estes assim como os contabilistas estavam inseridos nos quadros mais prestigiados da sociedade (Hayes, et al., 2005).

No entanto, contabilidade como um mecanismo de determinar o lucro ou património de uma organização era desconhecido nestas antigas culturas. Esta racionalização do lucro apenas surgiu na idade média com o início do comércio imobiliário em Itália. Assim a comunicação tornou-se um fator vital ao comércio, sendo que o primeiro sistema contabilístico foi denominado por Luca Pacioli de “*Summa de Arithmetica*”, em 1494 (Hayes, et al., 2005).

A vertente mais moderna da auditoria surge como um fator fulcral no início da revolução industrial, em 1853 a primeira ordem de contabilista foi fundada em Edinburg, sendo que se tornou comum a existência destas ordens, principalmente em países anglo saxónicos como o Reino Unido. Posteriormente estes órgãos surgem também nos Estados Unidos da América (1886) e na Holanda (1895) (Hayes, et al., 2005).

Na década de 1840, em Inglaterra, a produção em massa derivada do Taylorismo e outras teorias de administração, levam a grandes instalações de máquinas assim como unidades de produção de grandes dimensões, que por consequência exigiram também grande quantidade de financiamento. Os capitais surgiram maioritariamente através de pequenos investidores que se viram com uma necessidade de proteção acrescida. Surgiu a Lei das Sociedade por Ações que exigia a determinação de prestações de contas por parte da administração assim

como a nomeação de auditores que verificassem as contas das empresas. Nesta época a principal função do auditor era a verificação das transações entre as entidades e a preparação das demonstrações financeiras que demonstrassem de maneira verdadeira e apropriada a situação financeira das organizações (Alves, 2015).

No outro lado do globo, os Estados Unidos, após a grande depressão de 1929, revelou a mesma necessidade de Inglaterra, devido à separação entre a propriedade e as funções da gestão de proteger os seus acionistas. Estes acionistas precisavam que o seu investimento fosse regulado por algum tipo de entidade de modo a validar a informação por parte da gestão, sendo que assim surge o paradigma do auditor. Nesta época o auditor surge focado no balanço da empresa e principalmente na verificação física dos ativos assim como em confirmações externas (Alves, 2015).

A profissão foi evoluindo pelo tempo sendo que em 1960 a complexidade das transações começava a trazer dificuldade à sua avaliação, levando a que a importância dada ao sistema contabilístico e controlo tenha aumentado, pois se este se revelasse eficiente o número de testes substantivos aos saldos das contas seria reduzido (Alves, 2015).

Na década de 1980 os procedimentos analíticos ganharam maior relevo, começando a incidir nas áreas consideradas de maior risco. O uso de sistemas informáticos pelas empresas exige também que o auditor aumente o seu conhecimento tecnológico, começando a recorrer cada vez mais a ferramentas de auditoria informática (Alves, 2015).

Em 1990, como supracitado, a profissão continua a evoluir de modo a acompanhar o crescimento empresarial no globo, tornando-se responsável pela denuncia e deteção de fraudes. É de revelar que a auditoria sempre atuou numa perspetiva de prestação de serviços de consultoria, sendo que por volta de 2000 existiram grandes escândalos como o da empresa Enron e Worldcom, que revelam alguns defeitos derivados desta relação possivelmente promíscua (Alves, 2015).

Os Estados Unidos da América, após estes escândalos é necessário criar algum tipo de regulamentação que pudesse ajudar no combate a este tipo de situações no futuro, tendo criado uma Lei denominada como Lei Sarbanes-Oxley, também conhecida como Lei SOX (Alves, 2015).

2.1.1 Lei Sarbanes-Oxley

A lei Sarbanes-Oxley também conhecida como lei SOX, foi aprovada pelo governo dos USA e assinada por George W. Bush (presidente vigente) em julho de 2002, tendo como criadores o senador Paul Sarbanes e o deputado Michael Oxley. A lei foi criada devido aos inúmeros escândalos contabilísticos em empresas norte-americanas, entre as mais conhecidas encontra-se, por exemplo, o escândalo de Enron e da WorldCom, no entanto, outras empresas também foram responsáveis pela necessidade de um melhor controlo dos sistemas contabilísticos nas organizações. Estes escândalos, normalmente provenientes de fraude, têm origem nos principais executivos e gestores das empresas, que após questionamento alegam desconhecimento das práticas fraudulentas das suas organizações. Na Enron, os executivos admitiram que efetuavam consolidação dos resultados de subsidiárias deficitárias de acordo com os princípios US-GAAP, o que fez com que o preço das ações passasse de 81\$ para apenas 0.40\$. A lei SOX vem então envolvendo os princípios da teoria da agência, tentar restaurar não só os princípios éticos, mas também a confiança por parte dos investidores (Nascimento, Silva & Ott, 2007).

Empresa	Descrição da Fraude	Ano
Xerox	Falsificou resultados contábeis durante 5 anos, superavaliando seu lucro em 1,5 bilhões de dólares.	2000
Delphi Corporation	Inflacionou o lucro líquido do exercício em cerca de \$ 202 milhões.	2000
Enron	Utilizou sociedades de propósitos específicos (SPE) para manter mais de 1 bilhão de dólares fora de seu balanço (<i>off balance sheet liabilities</i>)	2001
Global Crossing	Inflacionou as receitas e alterou documentos relativos às práticas contábeis.	2002
WorldCom	Ativou cerca de 3,8 bilhões de dólares referentes a despesas operacionais.	2002
Adelphia	Inflacionou despesas de capital e escondeu passivos.	2002

Figura 1 – Escândalos contábeis nos Estados Unidos (Murcia, 2007 apud Cunha, Silva & Fernandes, 2012, p. 38)

Estes escândalos criaram várias consequências no clima global, para além da queda geral nos níveis de preços das ações, observou-se grandes analistas a serem questionados sobre as suas ações, nomeadamente sobre indicações de investimentos em empresas, que eles tinham investigado previamente e sabiam que não seriam corretas. Assim tal como em 2008, notou-se uma clara vulnerabilidade na economia dos USA, sendo que o grau de confiança das opiniões fornecidas pelos investidores se tornava preocupante.

A lei SOX é então um assunto relevante também dentro da contabilidade trazendo efeitos na elaboração das demonstrações financeiras, assim como na criação de *standards* de auditoria (Cunha, Silva & Fernandes, 2012).

Em termos de controlo interno a lei SOX surge como um catalisador tanto da importância como da evolução da função, pois o controlo interno é um processo executado pelos diretores, conselho administrativo ou por funcionários qualificados da organização que têm como função apoiar as seguintes categorias:

1. Eficácia e eficiência das operações da empresa;
2. Aumentar a confiança dos relatórios financeiros (Demonstrações financeiras, balanços, entre outros);
3. Conformidade das leis e regulamentos aplicáveis.

(...) a nova Lei busca, por meios tangíveis, 'reparar' a perda da confiança pública nos líderes empresariais norte-americanos e enfatizar mais uma vez a importância dos padrões éticos na preparação das informações financeiras reportadas aos investidores. [...] A Lei Sarbanes-Oxley é simplesmente uma forma encontrada pelo governo para estabelecer recursos legais nos preceitos básicos da boa governança corporativa e das práticas empresariais éticas (Deloitte Touche Tohmatsu apud Nascimento, Silva & Ott, 2007).

Ao nível da adaptação das empresas à lei a SEC (*Securities and Exchange Commission*) implementou novas regras que tornam o cumprimento da lei SOX complicada, sendo a implementação um processo demorado e de custo material, no entanto existem alguns fatores atenuantes:

1. Existia previamente, em quase todas as empresas de capital aberto (inserido no mercado de capitais) uma estrutura de controlos internos, independentemente de estes serem pouco documentados e informais, tornando o processo de adaptação mais fácil;
2. A construção de infraestruturas que possam ser validas à luz da lei SOX, irão inevitavelmente promover benefícios para além do estrito cumprimento da lei, tornando-a também numa impulsionadora de novos níveis de excelência corporativo devido à revisão e concretização de novas visões corporativas (Deloitte Touche Tohmatsu, 2003).

A lei SOX foi aprovada pelo senado americano e constitui-se por 11 títulos como se pode ver na figura 2.

Títulos	Descrição
I	Criação do órgão de supervisão do trabalho dos auditores independentes
II	Independência do auditor
III	Responsabilidade corporativa
IV	Aumento do nível de divulgação de informações financeiras
V	Conflito de interesses de analistas
VI	Comissão de recursos e autoridade
VII	Estudos e relatórios
VIII	Prestação de contas das empresas e fraudes criminais
IX	Aumento das penalidades para crimes de colarinho branco
X	Restituição de impostos corporativos
XI	Fraudes corporativas e prestação de contas

Figura 2 – Estrutura da Lei Sarbanes-Oxley (Estados Unidos da América, 2002 apud Cunha, Silva & Francisco Fernandes, 2012, p. 40)

Cada um destes títulos divide-se por subsecções, após análise, os de maior importância serão a secção 302, pertencente ao título III, que remete para a Responsabilidade Corporativa, assim como a secção 404, contida no título IV referente ao aumento do nível das divulgações financeiras. A secção 302 implica uma declaração pessoal dos executivos das organizações assim como diretores financeiros, quanto à responsabilidade pelos controlos efetuados na empresa, assim como os procedimentos de divulgação, enquanto que a 404 determina a necessidade de revisão dos processos de controlo interno para a emissão de relatórios de contabilidade (Cunha, Silva & Fernandes, 2012).

Conforme o trabalho de Melo e Simon, 2002, através de Paulo Cunha, Júlio Silva e Francisco Fernandes, existem duas grandes vertentes da lei SOX, sendo que na primeira secção destaca-se a necessidade da existência de uma *Public Accounting Oversight Board*, que irá representar o setor privado tendo como supervisão o SEC, que terá poderes de fiscalização e regulamentação sobre as auditorias assim como poder de punição perante atitudes fraudulentas destes. Define-se ainda alguns fundamentos como a proibição de um auditor prestar serviços de consultoria a uma empresa que esteja a ser auditada pelo mesmo, assim como uma proibição das empresas de auditoria de prestar serviços caso exista um presidente, diretor financeiro ou membro da administração que tenha sido empregado da empresa de auditoria em prazo inferior a um ano.

Na segunda vertente destaca-se a proibição que as subsidiárias criem ofertas, de manutenção, amplificação ou renovação de empréstimos entre a empresa e quaisquer membros da direção, assim como a exigência de devolução de bónus ou lucros em caso de uma nova publicação de demonstrações financeiras, por falta de cumprimento de exigências relativas ao modo de prestação de informações (Cunha, Silva & Fernandes, 2012).

Secção 301

A secção 301 da lei SOX obriga que as empresas constituam comitês ou *boards* de auditoria, ou seja, a estrutura de *corporate governance* terá de incluir uma supervisão sobre a *board of directors* através de um grupo de auditoria, estes grupos devem ser formados através de membros do conselho de administração que sejam independentes. No que toca à independência é explícito que a pessoa, não aceite qualquer tipo de consultoria ou receba algum tipo de valor compensatório por parte da empresa, além disso existe também a necessidade de que a pessoa não se encontre ligada à empresa ou qualquer subsidiária (Nascimento, Silva & Ott, 2007).

Secção 302

A secção 302 é uma das mais importantes e remete-nos para as responsabilidades na emissão de relatórios financeiros, como supracitado. As empresas abrangidas pela lei SOX devem então elaborar relatórios periódicos (semestrais, trimestrais, ou outro), e é da obrigação dos executivos e diretores que salvaguem alguns critérios, nomeadamente, qual o executivo que fez a revisão do relatório; o relatório não deve conter declarações falsas e falta de factos materiais ou omissão de factos materiais que sejam necessários à execução das declarações realizadas; necessita-se também da verificação que as informações prestadas nos relatórios sejam plenas no que toca à situação económico-financeira real da organização (Nascimento, Silva & Ott, 2007).

Ainda na secção 302, e nas obrigações dos executivos, é explicitado que estes devem declarar a sua função de responsabilidade perante o planeamento, execução e manutenção dos controlos internos das empresas, assim como efetuar avaliação da eficácia e propor melhorias e conclusões sobre os mesmos num regime trimestral. Uma das partes mais importantes a nível de auditoria financeira é a obrigação de divulgação aos auditores externos e à *board* de supervisão previamente referida, todas as deficiências significativas encontradas nos controlos internos estabelecidos. O SEC precisa de ser informado sobre as alterações significativas que existam nos controlos, ou outros fatores que os possam

influenciar, assim como das medidas corretivas que possam ter sido implementadas sobre as fraquezas dos controlos encontrados (Nascimento, Silva & Ott, 2007).

Secção 404

Esta secção é referente à avaliação anual dos controlos e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros, e tal como a secção 302 exige por parte dos executivos e diretores uma avaliação e teste periódico desses controlos. Obriga então, que as organizações tenham de incluir nos seus relatórios anuais, relatórios individuais dos controlos internos que cumpram os seguintes critérios: afirmem a responsabilidade pela empresa e pela manutenção dos controlos e procedimentos internos; avaliem e concluam sobre a eficácia dos controlos internos para a emissão de relatórios financeiros; declarem formalmente a independência do auditor e que este o reportou e atestou a avaliação feita pela administração sobre os controlos (Deloitte Touche Tohmatsu, 2003).

Sendo o auditor o responsável por verificar a avaliação dos controlos internos, é necessário que toda a documentação seja prestada a este, no entanto, uma opinião sem reservas por parte do auditor, sobre as demonstrações financeiras, não é um atestado para a eficácia dos controlos internos. Para que este possa fazer essa certificação é preciso a adoção de uma estrutura de controlos internos que contenha critérios que possam ser quantitativamente avaliados. É mundialmente aceite que a estrutura do COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Threadway Commission* – surge como a mais utilizada pelas organizações (Deloitte Touche Tohmatsu, 2003).

2.1.2 Teoria da Agência

Uma relação de agência, formalizada por Jensen e Meckling (1976) surge quando um ou mais intervenientes interagem um com o outro, tendo um o dever de produzir um serviço para o outro, neste sentido, a performance deste serviço irá resultar de várias decisões feitas sobre a autoridade deste agente. Esta delegação de autoridade por parte das entidades, assim como a divisão do trabalho são fatores que promovem a eficiência, no entanto, esta autoridade dada a um dos agentes tem como consequência a necessidade de confiança nos seus serviços e de que este irá sempre atuar dentro dos interesses do ordenante (Institute of Chartered Accountants, 2005).

Sendo assim, a teoria da agência é como a ligação entre os investidores e a gestão pois, a gestão não irá ter necessariamente os mesmos interesses que os investidores, tornando necessário que exista um agente externo, que possa assegurar que a informação financeira

relatada pelos órgãos de gestão seja verdadeira e apropriada em relação à situação financeira da empresa. Os auditores atuam como agentes da gestão, produzindo uma auditoria às suas contas, no entanto, estes tipos de serviços têm como risco inerente os fatores previamente referidos. Um auditor poderia de facto ser independente e ter uma atuação puramente objetiva, no entanto a teoria da agência sugere que possivelmente estes agentes possam não ser de confiança. Tal como os executivos e diretores das empresas os auditores têm interesses e motivações a considerar. A independência do auditor dos órgãos de gestão é então um dos pilares da relação entre a qualidade da auditoria e os investidores das empresas (Institute of Chartered Accountants, 2005).

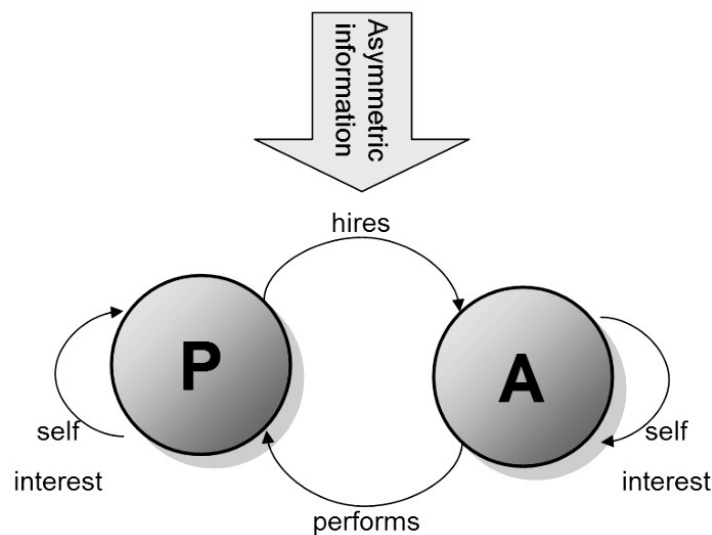


Figura 3 – Exemplo da relação da Teoria da Agência (wikipedia in: “Agency Theory”)

A relação supracitada pode-se rever na figura apresentada. Estes interesses, como se pode verificar não são os mesmos que a entidade empregadora (P). Aplicando isto ao setor económico a gestão representa o “A”, enquanto que os investidores representam o “P”, o auditor entra nesta cadeia de trabalhos, como um mediador entre as duas entidades de modo a preservar os interesses dos investidores.

Esta divergência dentro das organizações leva a que existam custos associados com a mesma, sendo que um deles são os custos de contrato de uma empresa de auditoria de modo a reduzir o risco dos conflitos de agência. Outra solução que foi implementada ao longo dos anos, é a existência do controlo interno assim como a formalização de um modelo de *corporate governance* dentro das organizações. A *corporate governance* é um conselho de administração, auditoria externa, fiscal, entre outros que irá estabelecer regras dentro da

organização de modo a prevenir abusos de poder e criando princípios de gestão eficaz, minimizando os conflitos de agência que podem existir entre os *stakeholders* e a gestão da empresa em si (Areco, 2017).

2.1.3 *Corporate Governance*

Desde o início da revolução industrial com a ajuda da Teoria da Administração por Frederick Taylor, assim como Henri Fayol e posteriormente Elton Mayo (Teoria das Relações Humanas) as organizações surgem como um elemento de grande produção tanto de bens como de serviços. Esta mudança de paradigma assim como outros fatores originam grandes dificuldades a nível de decisão no que toca a escolher o melhor modelo para a organização na visão dos órgãos executivos e a sua relação com o corpo acionista, desde o modelo anglo-saxónico até ao dualista.

Os auditores tanto internos como financeiros surgem como uma via catalisadora da eficácia da organização, mas também atuam como uma salvaguarda dos sistemas contidos na mesma. Neste trabalho iremos analisar algumas vertentes de modo a compreender melhor a forma de como o órgão de controlo (auditores) influencia as várias formas de gestão das empresas, ou por outras palavras, o *corporate governance*. Várias são as fraudes reveladas nos últimos anos, que através da visão pública obtida têm trazido bastante atenção para a manutenção dos sistemas de controlo das organizações.

A teoria da agência surge no Reino Unido (país anglo-saxónico de grande relevância história a nível de contabilidade), esta teoria assenta no fundamento de que o serviço de auditoria funciona como uma ponte, no sentido de manter uma relação de custo-eficiência entre a gestão e os *stakeholders*. Os conflitos entre os vários agentes são regulados pela comissão de auditoria em junção com os diretores da empresa, assim o modelo de governação da sociedade e o seu organograma irá diretamente influenciar a relação entre ambos. Os auditores internos servem ainda como um instrumento de suporte para os auditores financeiros, pois os seus resultados de controlo interno e de relatório de auditoria possibilitam, por exemplo, que o auditor financeiro não necessite de realizar tantos testes substantivos na análise para a sua opinião de auditoria, esta que é de extrema importância pois são eles que realizam a certificação legal das contas que serve para um aumento da confiança por parte dos financiadores nas demonstrações financeiras da organização (Narkchai, Fadzil, & Thungwha, 2018).

As várias interações entre a forma de que dispõe o *corporate governance* da organização têm várias ramificações. Numa visão de financiamento os acionistas (nas sociedades cotadas) são um ponto fundamental, no entanto existem várias maneiras de se estruturar o corpo acionista. Caso exista uma centralização os acionistas têm o direito de participação nas decisões da organização, no entanto, os *stakeholders* que detêm menores percentagens de capital, teriam um voto diferente dos acionistas institucionais devido ao seu peso económico. A descentralização por outro lado envolve a igualdade de direitos entre os vários acionistas assim como maior proteção dos mesmos, pois as decisões são projetadas para os órgãos inferiores a nível hierárquico. Cada vez mais surgem organizações com este estilo de gestão que se pode considerar mais horizontal no sentido de pirâmide hierárquica. O organismo de supervisão pode também envolver-se de maneiras diversas, sendo independente ou estando interligado com o conselho executivo. Existem vários modelos de governação, no entanto todos iniciam-se na Assembleia Geral composta por todos os membros do CA, assim como os acionistas da organização. Havendo igualdade de direitos entre os acionistas todos têm voto nas decisões da organização, sendo o peso do seu voto proporcional ao peso no corpo acionista (Sardinha, 2014).

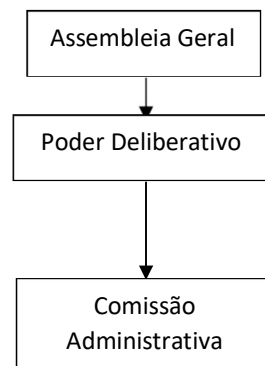


Figura 4 – Modelo Anglo-Saxónico
(elaboração própria)

O modelo anglo-saxónico tem como base o direito comum dos países europeus, incluindo o Reino Unido. Os países anglo-saxónicos foram cruciais no desenvolvimento da contabilidade mundial, esta nuance traduz-se no modelo de governação através de uma maior proteção do corpo acionista assim como uma maior orientação para o mercado. As composições da comissão administrativa compõem tanto acionistas como gestores da organização escolhidos em assembleia geral. Este modelo teve como consequência um grande investimento em países como o Reino Unido e Estados Unidos da América, pois vários grupos com grande poder capital viam que caso fossem acionistas de grande valor,

podiam influenciar diretamente os resultados da empresa, o que também tem como consequência o foco desmedido nos resultados financeiros da empresa, por contrapartida do desempenho funcional da mesma (“*Three Models of Corporate Governance*”, 2005).

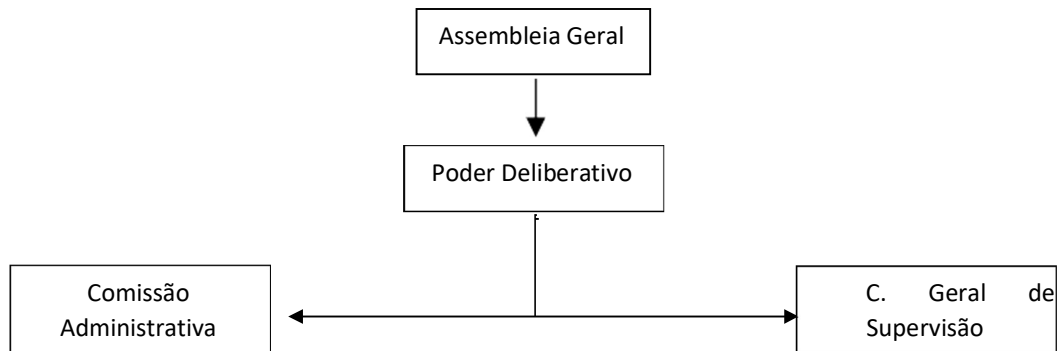


Figura 5 – Modelo Dualista continental (elaboração própria)

Neste caso o conselho geral de supervisão é composto por membros que são eleitos pela assembleia geral, enquanto que o conselho administrativo é eleito tanto pela comissão geral como pela assembleia geral. A teoria da agência é salvaguardada pelo Conselho geral de supervisão que tem uma ligação direta com a comissão administrativa tendo o dever de representação dos acionistas, assim como uma maior independência e por consequência controlo da comissão administrativa (Batista, 2009).

Existe ainda vária legislação, normas e regulamentos que regulam as organizações, embora a sua atuação tenha sempre em conta o nível de *corporate governance*, que independentemente do modelo terá sempre como variáveis a concentração do poder acionista, assim como a sua estrutura legal, ou seja legislação governamental ou legislação “comum”.

Model	Coefficients ^a			t	Sig.
	Unstandardised Coefficients		Standardised Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.126	1.391		2.247	.026
BOD	-.083	.058	-.148	-1.413	.160
Audit committee	.098	.048	.212	2.037	.044*

Figura 6 – Regressão sobre o tamanho da equipa de AI (NARKCHAI, FAZIL & THUNGWHA, 2018)

A comissão de auditoria é um ponto fulcral de qualquer boa prática de gestão pois lida diretamente com o sistema contabilístico da empresa e reduz o risco das várias atividades

económicas, sendo requerida obrigatoriamente por quase todos os códigos de *corporate governance*. O auditor financeiro, ou ROC, aparece nos dois modelos e tem como atividade produzir uma opinião fiável e segura de que as demonstrações financeiras de uma organização se encontram materialmente coerentes, seja através de IFRS (*International Financial Reporting Standards*), US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States*) ou pelas normas contabilísticas nacionais conforme o tamanho e localização da empresa. A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras afeta toda a organização, especialmente todos os que tiverem interesse na toma de decisões perante estas demonstrações. Historicamente os auditores surgem como uma segurança entre os objetivos dos investidores, e as decisões dos gestores.

Num artigo publicado pela SCHOLINK INC analisou-se se o tamanho da comissão de auditoria (tanto interna como financeira) afetaria o desempenho da mesma, e se o tamanho da comissão de administradores afetava o desempenho dos auditores. Analisando os resultados, através de um teste T de *Student* consegue-se averiguar que na variável *Board of Directors* o valor -1.413 é estatisticamente insignificante concluindo que o tamanho da comissão administrativa não afeta o desempenho da auditoria interna. Por outro lado, a variável do *Audit Committee* demonstra um *t-value* de 2.037 remetendo que o tamanho da comissão de auditoria é relevante para o desempenho dos auditores (Narkchai, et al., 2018). Estes resultados assentam na importância acrescida da auditoria, nomeadamente de um ponto de vista de confiança e valor. O planeamento de uma auditoria interna é feito em interligação com a gestão, no entanto, muitas vezes o financiamento a nível de qualificação e tamanho da equipa é inferior ao que seria ótimo por uma questão ou de desconhecimento por parte dos acionistas, ou conflitos de interesses com a gestão, no entanto, esta correlação suporta a visão contrária, pois no planeamento de auditoria a quantidade de auditores que se encontram disponíveis para realizar tarefas é proporcional à capacidade do órgão de auditoria interna produzir resultados, pois quantos mais auditores, mais horas terá para distribuir as tarefas criando uma maior flexibilidade e alcance no planeamento.

Torna-se evidente que os modelos de governo de sociedades são maioritariamente uma simbiose entre o órgão executivo e o de supervisão onde através desta relação os investidores podem obter maior ou menor proteção dos seus interesses, e conforme o modelo de *corporate governance* até mesmo uma força fulcral no desempenho da organização assim como no seu controlo.

2.2 Conceitos Relevantes

De modo a possibilitar uma melhor compreensão por parte do leitor sobre o tema da auditoria financeira, é necessário a explicação de alguns conceitos essenciais e transversais ao serviço que é a auditoria financeira de modo a poder enquadrar de uma forma mais eclética, e por consequência mais completa a vertente prática do relatório.

2.2.1 Materialidade

A materialidade é um conceito que se apresenta relevante tanto no planeamento de uma auditoria como na fase de execução. Sendo assim, é de notar que cada distorção é material conforme a perspetiva dos diferentes leitores das demonstrações financeiras, através da sua natureza, dimensão e circunstância. É então definido na fase do planeamento um nível de materialidade que serve como fio condutor do trabalho de auditoria no sentido de encontrar as distorções que se possam considerar como materiais (Aniceto & Doutor, 2019).

Sendo que os leitores tomam decisões perante as demonstrações das entidades, e estando este conhecimento do lado dos auditores, estes devem identificar os indicadores mais interessantes para os leitores. A identificação destes indicadores já foram standardizados através de vários artigos, livros e firmas de auditoria, no entanto é ainda reconhecido que o âmbito da entidade e o julgamento do auditor continua a ser o melhor processo de escolha da materialidade, pois enquanto que numa empresa em que o objetivo será o lucro, este poderá ser o indicador mais relevante para os acionistas, no entanto olhando para um entidade sem fins lucrativos é esperado que as entidades devam apresentar resultados próximos do zero, sendo que os lucros serão situações anormais, erros de planeamento, insuficiências da atividade desenvolvida ou necessidade de constituição de reservas na opinião de auditoria futura. No entanto, os gastos surgem como um indicador relevante para os leitores das demonstrações financeiras podendo levar a que este seja o possível indicador em que se fundamenta a materialidade. Este indicador está sempre perante o uso do julgamento profissional (Aniceto & Doutor, 2019).

A materialidade global, como se denomina ao primeiro estado deste conceito, é o uso de uma percentagem num certo indicador económico. No caso de existirem vários indicadores de igual relevância é necessário que o auditor escolha aquele que permita dar resposta à grande maioria dos leitores ou seja o nível de materialidade mais baixo, pois será necessário o uso de mais testes substantivos e uma trivialidade mais baixa, este fator também é influenciado

através do nível de exigência dos leitores perante a análise do auditor (Aniceto & Doutor, 2019).

O parágrafo A4 da ISA 320 ajuda a compreensão de alguns fatores que fazem parte do julgamento profissional do auditor no que toca à escolha do melhor referencial de materialidade. É necessário que o auditor tenha em consideração o peso dos vários elementos nas demonstrações financeiras da empresa, sendo estas ativos, passivos, capital próprio, crédito ou gastos. A intenção dos utilizadores das demonstrações também deve ter peso na escolha do auditor, pois caso os utilizadores considerem maior peso no rácio de liquidez, ou na existência de sobrevalorização de ativos, é preciso que o auditor escolha um indicador económico que vá de encontro com essa necessidade. A natureza da entidade, e em que posição se encontra no seu ciclo de vida e o setor de atividade e ambiente económico em que opera também deve ser tido em conta assim como, a volatilidade do indicador de referência que o auditor escolha. Neste último caso, tomemos por exemplo o RAI, se a empresa estiver a enfrentar anos de instabilidade financeira a volatilidade do RAI não será o melhor indicador de referência para cálculo da materialidade.

A ISA 320 define ainda o conceito de materialidade de execução, esta materialidade existe de modo a reduzir, até um nível baixo adequado, a probabilidade de que o agregado de distorções não corrigidas ou não detetadas nas demonstrações financeiras excedam a materialidade global para as demonstrações financeiras. Esta materialidade de execução é também determinada através de julgamento profissional e é afetada pelo conhecimento que o auditor detém da entidade e poderá sofrer alterações durante o processo de avaliação do risco (Aniceto & Doutor, 2019).

O parágrafo A2 da ISA 320 refere que se deve identificar e avaliar os riscos de distorção material. A distorção, de acordo com a introdução da ISA, é considerada material quando se for esperado que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeira. No que toca a divulgações por parte da gestão o Auditor deve ter em consideração fatores como:

1. As circunstâncias da entidade no período;
2. O referencial de relato financeiro aplicável, incluindo as respetivas alterações.
3. Divulgações qualitativas que são importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras dada a natureza da entidade.

No ponto 2 é referido o referencial de relato financeiro. Este referencial é definido através do tamanho da entidade e se é cotada publicamente ou não. Esta caracterização remete-nos para o Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho. O artigo nº 9 deste decreto indica quais os limites estipulados de modo a caracterizar uma entidade através do seu tamanho. Por exemplo, consideram-se micro entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo nº3, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites:

1. Total do balanço: € 350.000;
2. Volume de negócios líquido: € 700.000;
3. Número médio de empregados durante o período: 10

É depois estipulado qual entidade deve seguir cada normativo de relato financeiro, neste caso da micro entidade o artigo nº 9-ºD refere que as micro entidades devem aplicar as NC-ME (Normas contabilística para micro entidades), no entanto podem optar por NCRF (Normas contabilísticas e de relato financeiro) e NCRF-PE (simplificadas) devendo esta opção ser identificada na declaração a que se refere a alínea b) do nº1 do artigo 117º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. O artigo 117º apenas explica que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar a declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121º. O artigo 121º explicita a data de entrega de tal declaração, no número 2 do mesmo artigo (15 de julho), dizendo ainda que a declaração referida pelo artigo nº 117 deve ser enviada nos termos e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respetivo modelo.

Sendo Portugal um país maioritariamente composto por pequenas e micro entidades é importante referir, ainda dentro do âmbito da mesma ISA, o parágrafo A9 que explica que nas empresas de pequena dimensão é comum que o proprietário fique com grande parte do lucro antes de impostos, ou seja, a utilização do RAI neste caso não seria muito relevante, podendo o lucro antes de remunerações e impostos ser uma possível substituição.

A materialidade para além de global pode também ter forma de materialidade específica, estes casos são menos comuns, mas acontecem quando existem leitores das demonstrações que se preocupam com uma rubrica ou classe de contas específica, como por exemplo as transações com partes relacionadas, onde o auditor deve criar uma materialidade específica para esta rubrica e executar o seu trabalho de análise através da materialidade específica e não global (Aniceto & Doutor, 2019).

Existe ainda um conceito denominado como materialidade de execução, enquanto que a materialidade global e materialidade específica são determinadas em relação aos utilizadores das demonstrações financeiras, a materialidade de execução é definida numa quantia inferior. Esta estipulação de uma quantia inferior, baseada no julgamento profissional, proporciona uma margem de segurança entre a materialidade utilizada para determinar a natureza e extensão dos testes e a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. No entanto, esta materialidade de execução não é apenas um simples corte de 75% da materialidade. É necessário que a materialidade de execução estipule um valor que garanta a adequada execução de procedimentos. Quanto mais baixa esta quantia mais trabalho terá de ser efetuado.

De acordo com a ISA 320, no caso das entidades de interesse público é relevante mencionar que os leitores das demonstrações financeiras são normalmente legisladores ou reguladores, logo a leitura das mesmas pode ser decisiva para tomar decisões para além do paradigma económico. Desta forma a materialidade específica, global ou de execução deve ser influenciada pela legislação, regulamentos ou por outras autoridades, assim como pelas necessidades de informação financeira dos leitores previamente referidos.

A materialidade pode ainda ser atualizada como se refere no parágrafo A14 da ISA 320. Durante o trabalho, pode ser obtida nova informação que, se conhecida anteriormente teria dado origem a uma quantia diferente da materialidade global. Nomeadamente, a decisão de alienar ou adquirir um negócio significativo; resultados reais significativamente diferentes dos resultados antecipados para o final do período, incluindo rentabilidade, rédito, gastos, ativos e passivos; alteração da compreensão da entidade e das suas operações como consequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais.

2.2.2 **Asserções**

De acordo com a ISA 315 os riscos de distorção material a nível de asserções, ou seja, no que toca as transações, saldos de contas e divulgações pela gestão, devem ser examinadas pois ajudam diretamente na determinação da origem e extensão dos testes substantivos e analíticos que iram ser necessários efetuar de modo a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Existe a possibilidade de averiguar através da asserção que o risco identificado se envolve numa vertente mais profunda das demonstrações financeiras assim como a possibilidade de este se propagar para mais asserções.

As asserções são então afirmações que a gestão faz perante as suas demonstrações financeiras, sendo que quando esta afirmação acontece a gerência faz, implícita ou explicitamente, asserções sobre o reconhecimento, mensuração, apresentação, e divulgação das várias rubricas apresentadas nas demonstrações financeiras. Sendo assim a ISA 315 refere que as distorções materiais podem ocorrer através de três áreas que irei explicitar.

Existem então asserções sobre as classes de transações e acontecimentos relativos ao período do exercício da entidade, nomeadamente:

1. **Ocorrência:** as transações e acontecimentos provenientes da organização e divulgadas pela mesma têm origem na entidade;
2. **Plenitude:** todas as transações e acontecimentos foram registadas apropriadamente;
3. **Rigor:** as quantidades e informações relacionadas com as transações e acontecimentos foram registadas corretamente;
4. **Corte:** as transações e acontecimentos foram registados no período em que devem ser registadas;
5. **Classificação:** todas as transações e acontecimentos foram registadas nas contas apropriadas.
6. **Apresentação:** As transações e acontecimentos foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis, no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. (ISA 315R)

No que toca às asserções relativas ao final do período e os saldos das contas da entidade existe ainda outro leque de asserções possíveis, como:

1. **Existência:** os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem verdadeiramente;
2. **Direitos e obrigações:** os direitos relacionados com os ativos da empresa são detidos e controlados pela mesma, assim como as obrigações relacionadas com os passivos;
3. **Plenitude:** aqui pode-se observar que existem asserções que são transversais as várias áreas possíveis de distorção material, sendo que neste caso a asserção plenitude, ao abrigo das exigências previamente referidas, exige que os ativos, passivos e interesses de capital próprio que deviam de ser registados foram de facto registados;

4. **Rigor, valorização e imputação:** os ativos, passivos e interesses de capital próprio aparecem nas demonstrações financeiras com quantias verdadeiras sem qualquer tipo de ajustamentos de valorização ou imputação e que se encontram corretamente registados.
5. **Classificação:** Os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram registados nas contas apropriadas.
6. **Apresentação:** Os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis, no contexto dos requisitos do referencial de relatório financeiro aplicável. (ISA 315R)

Na vertente da divulgação e apresentação da informação financeira da entidade:

1. **Ocorrência e direitos e obrigações:** as transações e acontecimentos assim como outras informações divulgadas dizem respeito à entidade em questão;
2. **Plenitude:** todas as informações que devem ser incluídas nas demonstrações financeira foram incluídas. Como por exemplo remunerações a pagar, etc.
3. **Classificação e compreensibilidade:** a informação económica e financeira está apresenta e descrita de forma correta e as divulgações estão corretamente explicadas;
4. **Rigor e valorização:** a informação financeira, ou outra qualquer informação está adequadamente divulgada e por quantia correta. (ISA 315R)

É ainda permitido ao auditor descrever as asserções previamente definidas de forma combinada, de modo a que sejam aplicáveis nas três categorias previamente descritas. As asserções combinadas relacionam-se com a totalidade das asserções da seguinte forma:

1. **Plenitude:**
 - a. Classe de transações: Plenitude.
 - b. Saldos de contas: Plenitude.
2. **Rigor e Valorização:**
 - a. Classe de transações: Rigor; Corte; Classificação.
 - b. Saldos de contas: Rigor; Valorização; Imputação; Classificação.
3. **Existência:**
 - a. Classe de transações: Ocorrência.
 - b. Saldos de contas: Existência; Direitos e Obrigações.
4. **Apresentação:**

- a. Classe de transações: Apresentação.
- b. Saldos de contas: Apresentação.

Existem ainda algumas informações na ISA 315R relativamente às entidades de interesse público, que devido à natureza destas entidades são importantes de referenciar, sendo assim, é explicitado que quando existem asserções sobre as demonstrações financeiras que não se identificam nas asserções supracitadas, a gerência pode declarar que existem transações e acontecimentos que foram efetuados de acordo com a lei, regulamento, ou outra autoridade, sendo que essas asserções podem também ser âmbito a nível de auditoria das demonstrações financeiras.

2.2.3 Riscos

Sendo a auditoria um serviço relacionado com o setor financeiro das organizações, existem sempre riscos a nível da sua análise, no entanto, a emissão de uma opinião sobre as contas de uma organização obriga o auditor a estudar bem os riscos que a organização apresenta de modo a fundamentar corretamente essa opinião. Deste modo, o IAASB define o risco da seguinte forma “*The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of material misstatement and detection risk*” (IAASB apud Nikolovski et al., 2016).

O risco de auditoria pode existir em vários processos distintos do serviço, tomando este a forma de risco de planeamento ou risco estimado. O risco de auditoria divide-se em duas componentes, o *risk assessment*, ou seja, o risco que pode afetar o trabalho de campo no que toca à obtenção e avaliação de informação, assim como numa vertente do risco do negócio ou seja o risco inerente ao setor do negócio assim como impacto económico que a opinião de auditoria emitida possa provocar. É função do auditor que o risco seja diminuído ao máximo possível sendo que ao mesmo tempo se aumente também a deteção de erros, fraude, ou outras irregularidades nas demonstrações financeiras (Nikolovski et al., 2016).

O risco dentro das organizações, sendo numa vertente de auditoria financeira ou interna é classificado como risco inerente, risco de controlo ou risco de deteção, como visível na figura 7.

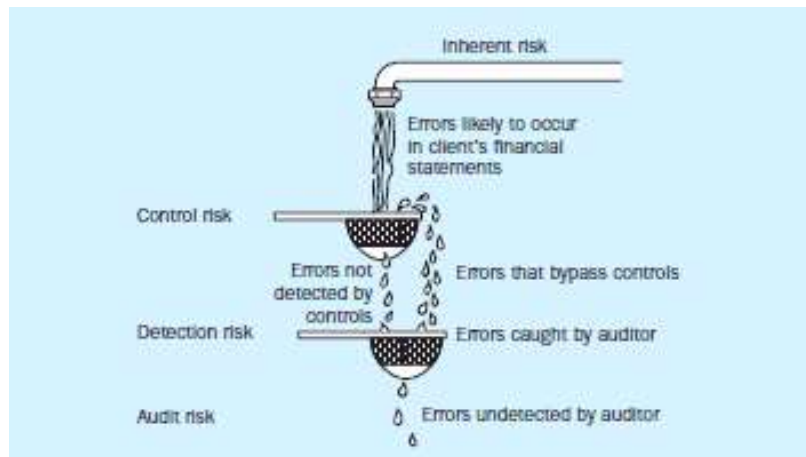


Figura 7 – Diagrama da relação entre os controlos e riscos. (Hayes et al., 2005)

Na auditoria interna, o risco inerente é um dos fatores mais importantes pois a determinação deste define qual o nível de controlo que será necessário implementar na organização ou no processo em análise, sendo que irá consequentemente influenciar a quantidade de risco residual ou de deteção, ou seja, o risco que a organização está disposta a aceitar. Por outras palavras, o risco inerente é a base de todo o processo de controlo interno pois é ele que dita como o processo deve ser implementado.

A auditoria financeira apresenta a mesma denominação de risco, sendo que aplicado a uma temática menos operacional e mais financeira. O risco inerente será a suscetibilidade de uma rubrica do balanço ou classe de contas estarem mal lançadas e serem materialmente relevantes, sendo estes erros isolados ou agregados. O risco de controlo será a possibilidade de a situação previamente referida acontecer e não existir nenhum tipo de deteção ou correção pelos contabilistas ou pelo controlo interno estabelecido. Por fim, o risco de deteção é a possibilidade de após existirem testes substantivos às contas de as empresas não existir a deteção de um erro material que esteja presente nas contas ou demonstrações financeiras da empresa (HAYES et al., 2005).

De modo a reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo é necessário analisar os seguintes critérios:

1. Planeamento adequado;
2. Correta afetação de pessoal à equipa de trabalho;
3. Aplicação de ceticismo profissional;
4. Supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado.

É de notar que o parágrafo A45 da ISA 200 explica que o risco de deteção nunca poderá ser zero, pois nunca o auditor consegue ter segurança absoluta de que as demonstrações financeiras se encontram isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Existem, portanto, limitações inerentes a uma auditoria que são provenientes da:

1. Natureza do relato financeiro;
2. Natureza dos procedimentos e testes de auditoria;
3. Necessidades de a auditoria ser conduzida num período razoável e a um custo razoável.

O último ponto referido pela ISA, de acordo com a observação do autor, é um dos grandes fatores de existirem falhas no trabalho de auditoria, o conflito de interesses provocado pela concorrência económica entre firmas, e mesmo a própria obtenção de lucros faz com que o trabalho de auditoria possa não ser realizado da melhor forma devido a restrições de tempo. É de referir ainda que recentemente a FCR (*Financial Reporting Council*) do Reino Unido está a exigir que as *big four*, KPMG, Deloitte, PwC e EY, separem o ramo de auditoria do resto da empresa, devido a conflitos de interesse criados através da geração de lucros de auditoria de modo a aumentar o resultado da empresa mãe.

O risco de deteção surge também na ISA 200 no parágrafo A44, onde se indica que para um nível de risco de auditoria o nível aceitável de risco de deteção é inversamente proporcional aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção. Quanto maior for o risco de distorção material, menor é o risco de deteção que deve ser aceite, e conseqüentemente, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria.

O risco de distorção material é o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes do início do trabalho de auditoria. Estes riscos são considerados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, que é relativa a classes de transações, saldos de contas, e divulgações. O risco de distorção material é uma combinação do risco inerente e do risco de controlo, que pode ser resumido como:

$$\mathbf{RI \times RC = RDM}$$

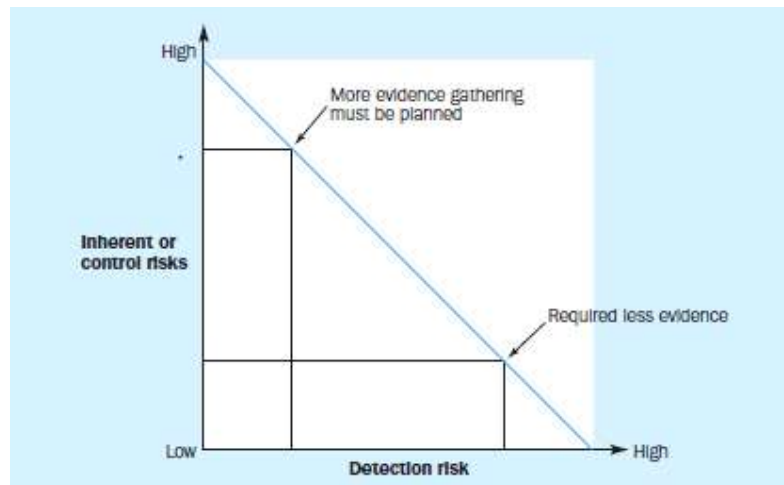


Figura 8 – Relação entre o risco inerente, de controlo e risco de deteção. (Hayes et al., 2005)

Quando o risco de controlo e inerente são altos é necessário que o risco aceitável de deteção seja baixo de modo a reduzir o risco de auditoria, ou seja o risco de existirem erros, a um mínimo. O controlo interno é extremamente importante nesta vertente do trabalho do auditor, pois caso os controlos preventivos e de deteção aplicados pelo controlo se mostrem eficazes, ou seja, o risco de controlo seja baixo, os testes substantivos que o auditor teria de realizar são menores pois o risco de deteção será alto. Por outro lado, se a contabilidade estiver exposta a um maior risco inerente o auditor vai ter de reproduzir um trabalho inverso ao previamente referido, ou seja, mais testes substantivos pois o risco de deteção é baixo. Resumidamente quanto mais alto o risco de deteção e o risco de controlo mais evidência de auditoria o auditor terá de obter através dos seus testes substantivos (HAYES et al., 2005).

Existem para além destas classificações, riscos que não se enquadram nestas denominações, sendo classificados como riscos significativos, que vão requerer por parte do auditor especial atenção. Normalmente, os riscos significativos costumam derivar de decisões ou trabalho que se fundamenta em julgamento profissional, ou através de transações que não sejam rotineiras. Um exemplo considerado como clássico, será a valorização a justo valor de um ativo. O reconhecimento de rendimentos ou estimativas costumam ser matérias de risco significativo (HAYES et al., 2005).

De acordo com o AU-C 315, explicita-se uma série de critérios que poderão ajudar ao reconhecimento destes riscos:

- O risco apresenta possibilidade de fraude;
- A probabilidade de ocorrência do risco;

- A possível magnitude da distorção material do risco, assim como a possível propagação da distorção;
 - Se o risco está interligado com condicionantes externas, como a económica, regulamentos, ou outros desenvolvimentos que necessitem especial atenção;
 - A complexidade das transações que poderão originar mais risco;
 - A ocorrência de transações de grande dimensão entre parte relacionadas;
 - Subjetividade na mensuração da informação financeira relacionada com o risco.
- (Jonhstone, Gramling & Rittenberg, 2014)

O risco do negócio deriva de várias fatores, nomeadamente, eventos, circunstâncias ou ações que poderão afetar adversamente a habilidade da empresa atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias. No entanto é importante notar que nem todos os riscos de negócios vão implicar uma distorção material. De acordo com a ISA 315R existem alguns aspetos importantes de modo a entender a entidade assim como o seu ambiente externo que podem ajudar na classificação do risco de negócio da entidade, como por exemplo:

- Indústria, regulamentação e outros fatores externos, incluindo a *framework* de reporte financeira aplicável;
- Natureza da entidade, incluindo a seleção e aplicação de políticas contabilísticas da empresa;
- Objetivos e estratégias assim como riscos de negócio que possam resultar em distorções materiais;
- Valorização e revisão da performance financeira da empresa;
- Controlo interno.

O risco de negócio, mais relevante na fase de planeamento da auditoria, é então não a possibilidade direta de uma distorção material, mas sim a possibilidade de existirem condições do ambiente externo e interno, como nova legislação ou regulações que possam forçar mudanças nas políticas e estratégias da empresa. No entanto, não apenas no ambiente externo que se encontram ameaças, mas sim também no ambiente interno, como a distorção dos sistemas de informação, a qualidade e formação dos colaboradores, mudanças na responsabilidade de gestão, acessos aos ativos por parte dos colaboradores, entre outros (HAYES et al., 2005).

2.2.4 Procedimentos de auditoria

A ISA 330 no parágrafo 4 define as várias caracterizações dos procedimentos de auditoria da seguinte forma:

1. Procedimento substantivo: procedimento de auditoria que tem como objetivo detetar distorções materiais ao nível das várias asserções. Dentro dos testes substantivos existem duas classes:
 - a. Testes de detalhe;
 - b. Procedimentos analíticos substantivos.
2. Testes aos controlos: Procedimentos onde se obtém prova da eficácia operacional dos controlos de prevenção.

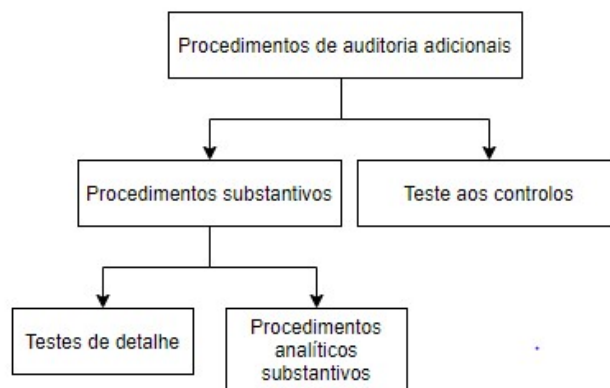


Figura 9 - Procedimentos de auditoria (elaboração própria)

Os testes substantivos existem de várias formas, no entanto, por norma costumam existir no âmbito da análise dos valores registados, de modo a verificar o seu rigor; confirmar a existência dos saldos; assegurar que as transações se encontram registadas no período correto entre outros.

É ainda referido no parágrafo 19 que o auditor deve considerar, através de julgamento profissional, se é necessário executar procedimentos de confirmação externa. Os procedimentos de confirmação externa são definidos na ISA 505 como provas de auditoria obtidas através de uma resposta direta, escrita ao auditor por um terceiro em papel, meio eletrónico, ou através de outro meio disponível. De acordo com o parágrafo A1 estes procedimentos são frequentemente utilizados para confirmar ou pedir informação respeitante a saldos de contas e os seus respetivos elementos. Podem ainda ser utilizadas

para confirmar acordos, contratos ou transações entre entidades, como por exemplo com os saldos de clientes e fornecedores.

Os procedimentos analíticos substantivos são abordados na ISA 520 e de acordo com o parágrafo nº 5, podem ser usados juntamente com testes de detalhe. O auditor neste caso deve:

1. Determinar de acordo com a asserção em teste, se os procedimentos analíticos substantivos são suficientes para prova de auditoria, dado o risco e teste de detalhe das asserções em causa;
2. Concluir sobre a fiabilidade dos dados que o auditor está a utilizar para determinar as suas expectativas sobre quantias registadas ou rácios;
3. Sobre a expectativa previamente referida, é necessário concluir se esta é suficientemente precisa para identificar a possível distorção existente na análise;

De acordo com Pinho (2009), existem ainda três dimensões dos procedimentos de auditoria, nomeadamente a oportunidade, extensão e natureza. A oportunidade, também referida como tempestividade, explicita o momento de realização dos procedimentos, ou o período em que a prova se aplica. Tanto os testes aos controlos como os procedimentos substantivos podem ser realizados após a data de fim do ano de atividade (31 de dezembro de 2019) ou em datas intercalares. O autor refere ainda que quanto maior for o RDM maior será a probabilidade de o auditor considerar oportuno realizar procedimentos substantivos numa data mais próxima do final do período. A realização de procedimentos antes da data final de atividade da entidade promove a deteção de distorções significativas que possam ser corrigidas com ajuda do órgão de gestão, ajustando, por consequência, a abordagem do auditor daí em diante, no entanto, a realização de procedimentos antes da data final obriga o auditor a obter prova de auditoria para o período em falta. A extensão, é o alcance da amostra dos procedimentos ou números de observações aos controlos necessárias de efetuar de modo a obter prova suficiente. A determinação da extensão está anexada ao julgamento profissional tendo por base o risco, materialidade e grau de segurança estipulado no planeamento da auditoria.

Os procedimentos analíticos podem ser baseados nas seguintes comparações:

1. Dados do cliente com os do setor de atividade;
2. Dados do cliente com os períodos homólogos prévios da entidade em análise;
3. Dados do cliente com os dados orçamentos, caso aplicável;

4. Dados do cliente com estimativas determinadas pelo auditor;
5. Dados do cliente com dados previsíveis provenientes de dados não financeiros (Arens, 2006, apud Pinho, 2009).

Complementando esta informação, através do *guia de aplicação das ISA (2018)* do IFAC (*International Federation of Accountants*), são estipuladas várias técnicas no âmbito dos procedimentos analíticos substantivos, nomeadamente:

1. Análises de rácios;
2. Análises de tendências;
3. Análises de ponto de equilíbrio;
4. Análises de padrões;
5. Análises de regressão.

De acordo com Phat (2012), a análise de rácios é um procedimento que compara os saldos ou relações entre várias rubricas da empresa ao longo do tempo, ou entre entidades diferentes. A análise de rácios pode englobar por exemplo, a comparação do rácio de autonomia financeira, no entanto pode também ser a comparação entre rubricas como o custo de mercadorias vendidas. A análise de tendências de acordo com o autor, é a comparação do saldo de rubricas através do período homologo anterior, ou seja, a comparação da rubrica no ano n com o ano $n-1$. Podem ser utilizados, neste método, gráficos, médias, ou até mesmo técnicas estatísticas como a regressão linear, como mencionado no ponto 5, previamente referido.

A análise de tendências pode revelar variações não esperadas pelo auditor, assim como variações negativas de um período homologo para outro, neste caso estas variações podem indicar:

1. Existência de erros contabilísticos;
2. Existência de fraude;
3. Alteração de políticas contabilísticas;
4. Alteração das condições de exploração do negócio;
5. Ocorrência de eventos não usuais durante o período em análise (Kinney, 1979, apud Pinho, 2009).

No que toca às análises de regressão, é de notar que Pinho (2009), através dos estudos de Ameen e Strawser (1994), Fraser et al. (1997) e Mulligan e Inskter (1999), afirma que

objetivamente, por métodos quantitativos, se conseguiu concluir que a utilização de procedimentos analíticos, considerados como complexos, como é o caso das técnicas de regressão lineares quando comparados com outros métodos, é consideravelmente menos comum do que a utilização de testes menos complexos. Note-se ainda, que de acordo com o autor, o julgamento profissional do auditor tem um carácter decisivo nas conclusões derivadas da utilização de testes menos elaborados.

Através da revisão da literatura efetuada consegue-se concluir que os controlos internos são de vital importância na auditoria, pois determinam o risco de controlo existente assim como eficácia dos mesmos. Conforme esta análise, o risco de distorção material pode ser de maior grau, tornando necessário que o auditor produza mais testes substantivos. Esta racionalização pode ser comprovada de acordo com a ISA 330, onde, no parágrafo 8 explicita que a avaliação do risco de distorção material deve incluir a projeção de que os controlos se encontram a operar de forma eficaz, e conforme esta eficácia determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos.

Para Butera (2012), os testes de controlo passam pela inspeção de atributos ou características nas transações efetuadas pela entidade, de modo a averiguar se os controlos se encontram a operar de uma forma eficaz. Tomemos por exemplo uma reconciliação bancária, neste caso o teste aos controlos seria a análise do atributo que é a assinatura, este atributo é evidencia de que a reconciliação foi efetuada e revista pelo respetivo colaborador responsável pelo mesmo. Pode-se concluir que os testes aos controlos averiguam se os controlos em si se encontram a prever ou detetar os possíveis erros. De acordo com o autor, este tipo de testes dá resposta às necessidades exigidas pela secção 404 da lei SOX, mencionada no capítulo prévio referente a este mesmo tema.

O autor elabora uma abordagem ao desenvolvimento dos testes de controlo por 8 secções.

1. Determinar o objetivo do teste ao controlo;
2. Selecionar os controlos que irão ser testados. Nesta etapa é necessário averiguar os riscos associados ao controlo, assim como os objetivos do mesmo. De modo a selecionar um número de controlos satisfatório é fulcral selecionar controlos chaves dos processos;
3. Analisar os documentos, gráficos, ou mapa de processos que são inerentes ao controlo de modo a obter uma melhor compreensão do propósito do controlo, assim como a sua estrutura;

- a. Exemplos: Risco inerente; natureza e impacto dos erros que o controlo se encontra a mitigar; operação manual ou automática; histórico da competência do controlo, entre outros.
4. Determinar o tipo e natureza do controlo a ser testado. O tipo e natureza do controlo irão ser importantes na delimitação do teste ao mesmo;
 - a. Exemplos: controlo manual ou sistemático; preventivo ou de deteção; processo de monitorização ou transaccional.
 - i. Um controlo transaccional é quando o resultado do mesmo é utilizado para a correção de erros ou corrigir defeitos.
5. Identificar os atributos a serem testados e considerar se estes atributos dão resposta ao objetivo do teste esboçado. Caso não exista evidência de que o teste existe, ou seja, que o atributo não existe, é necessário averiguar o porquê de o auditor ter considerado a atividade em análise um controlo interno e de que forma esta atividade se encontra a reduzir o risco. Neste caso, o risco será considerado maior e será necessário considerar a possibilidade de realizar testes substantivos.
6. Determinar o método a utilizar no teste, ou seja, a utilização de inquéritos, inspeções, observações, ou outro método satisfatório;
7. Averiguar a extensão do teste.
 - a. Tal como averiguamos nos testes substantivos a extensão nos testes de controlo também existe. Neste caso a extensão do teste irá produzir níveis diferentes de prova de auditoria. Por exemplo, evidência direta, ou seja, evidência obtida através de observação ou de uma inspeção produz evidência de maior força do que evidência obtida através de informação proveniente do cliente;
8. Determinar a população em que o teste irá ser executado (Butera, 2012).

De acordo com a ISA 330, no parágrafo 8 é delimitado que o auditor deve efetuar testes aos controlos como prova de auditoria caso existam as seguintes condições:

1. A avaliação do RDM inclui uma projeção da eficácia dos controlos internos favorável;
2. Os procedimentos substantivos não podem, sozinhos, proporcionar prova de auditoria suficiente.

Relativamente ao ponto 2 supracitado é necessário revelar a informação contida no parágrafo A28 para uma melhor compreensão do seu conteúdo. No caso de o auditor não considerar que os procedimentos substantivos produzem prova suficiente, ou seja, no caso em que a entidade utilize os sistemas de informação como método de armazenamento de documentação e não exista mais nenhuma fonte dessa informação, o parágrafo 8, como mencionado, obriga a execução de testes de controlo. O parágrafo A28 remete ainda para o parágrafo 30 da ISA 315R, onde se delimita quais as situações em que os testes substantivos não são considerados prova suficiente. O risco nesta situação é o registo não rigoroso de classes de transações ou saldos de contas rotineiros e significativos que são completamente automatizados, sendo que esta automatização requer que os controlos inerentes a este mesmo processo sejam testados.

A prova de auditoria suficiente e apropriada é referida pela ISA 500 nos parágrafos A1 a A28. Esta prova é de extrema importância, pois é a base de suporte à opinião do auditor no relatório de auditoria. A prova deve ser obtida de várias formas, nomeadamente através de procedimentos executados no percurso da auditoria, como analisados previamente, a prova de auditoria pode ser composta por testes aos controlos, testes substantivos, confirmações externas e ainda análises de peritos ou o trabalho de outros auditores. A suficiência e apropriação da prova de auditoria, como explicitado no parágrafo A4, são conceitos interligados. A suficiência é a quantidade de prova de auditoria obtida, e a quantidade de prova obtida é anexada ao julgamento do auditor tendo em conta o risco de distorção estabelecido pelo mesmo.

2.2.5 Amostragem

De acordo com o *guia de aplicação das ISA (2018)* do IFAC (*International Federation of Accountants*), a amostragem está diretamente relacionada com a extensão dos testes a realizar e consequentemente com a prova de auditoria. Desta forma, o guia estipula três métodos de extensão possíveis:

1. Verificação total dos itens.
 - a. Este método é considerado aplicável quando existe uma pequena população de itens de grande valor ou quando existe risco significativo e outros meios não são capazes de dar resposta a tal risco.
2. Verificação de itens individuais é aplicável quando:

- a. É expectável que os itens de grande valor previamente referidos possam resultar em distorções materiais;
 - b. Todos os itens encontram-se acima de um valor previamente determinado através de julgamento profissional;
 - c. Itens não são recorrentes e são de grande importância aos utilizadores das demonstrações financeiras;
 - d. Itens que revelam informação sobre a natureza da entidade ou das transações;
 - e. Itens que são relevantes aos testes de controlo;
3. Amostra representativa de itens numa população:
- a. Surge quando existe um grande volume de transações ou itens e é necessário a obtenção de uma amostra representativa através de técnicas estatísticas ou não estatísticas.

A ISA 530 no parágrafo 5 define o que é a amostragem no âmbito da auditoria da seguinte forma:

1. A amostragem é a execução de procedimentos substantivos a menos do que a totalidade dos itens de uma população considerada relevante à auditoria em questão. É necessário que todos os itens da amostragem tenham possibilidade de seleção de modo a proporcionar ao auditor uma população representativa da amostra total de modo a concluir sobre a mesma.

No parágrafo 14 é ainda definido o que é a projeção de distorções. No teste de detalhe, quando utilizada a amostragem, é necessário que existe a projeção da distorção encontrada para a totalidade da população. No parágrafo A20 é referido que para os testes de controlos a projeção não é necessária pois a taxa de desvio da amostra é também a taxa de desvio projetada para a população como um todo.

De acordo com Westfall (2009), a seleção da amostra populacional pode ser efetuada da seguinte forma:

1. Amostragem aleatória:
 - a. Este método é considerado simples e é fundamentado na hipótese de que cada item da população em análise tem exatamente a mesma probabilidade de ser selecionado. A seleção aleatória pode ainda ser subdividida em duas categorias, com reposição e sem reposição. No método sem reposição o item que é selecionado não volta à amostra de modo que apenas pode ser

selecionado uma única vez, no método com reposição o item pode ser selecionado múltiplas vezes. A amostragem aleatória na auditoria é sem reposição. Exemplificando, de acordo com Westfall (2009), um processo de seleção aleatória seria alocar um número de 1 a 100 a todos os itens da população e retirar aleatoriamente um número, através de um mecanismo de *random number generator*.

2. Amostragem sistemática:

- a. Neste método cada elemento é denominado por n de k elementos. Exemplificando, se a população tiver 2000 elementos e for necessário selecionar 200 elementos, então $2000/200 = 10$, neste caso selecionar-se-ia dos 10 primeiros elementos um elemento aleatório, que para o exemplo vamos considerar o 5. Assim, seria selecionado o elemento número 5 e a partir deste número seleciona-se de 10 em 10 elementos da amostra um elemento até concluirmos a totalidade da população de 2000.

3. Amostragem por julgamento:

- a. Este método é simples explicação e baseia-se no julgamento profissional do auditor para a seleção dos itens a avaliar. O julgamento profissional pode levar a que o auditor conheça os tipos de itens que estão mais aptos a promover distorções ou quais o tipo de itens que historicamente tenham vindo a criar distorção na entidade a auditar.

2.3 Emissão de opinião

A forma de opinião que o auditor deve, de acordo com a ISA 700R do parágrafo 6 a 9, seguir certas obrigações. Os objetivos do auditor são de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseadas em avaliação realizadas durante o trabalho, e concluídas através da prova de auditoria obtida. Esta conclusão deve ser emitida através de um relatório escrito. É de referir que o modelo de relatório supracitado se encontra no fim da ISA 700R.

De acordo com o *guia de aplicação das ISA (2018)* do IFAC (*International Federation of Accountants*) existem várias áreas em que a opinião deve incidir, nomeadamente:

1. Materialidade:

- a. Verificar após o trabalho de campo se a materialidade continua apropriada aos resultados reais da entidade e verificar se as distorções encontradas,

incluindo a distorções não corrigidas, podem resultar individualmente ou em conjunto numa distorção materialmente relevante.

2. Prova de auditoria:
 - a. Obtenção de prova de auditoria que dê resposta à ISA 500;
 - b. Opinião relativa as estimativas estabelecidas pelos órgãos de gestão;
 - c. Sinergia entre os procedimentos efetuados no período da auditoria com as conclusões finais de auditoria.
3. Políticas contabilísticas:
 - a. Verificação das políticas contabilísticas divulgadas nas demonstrações financeiras, assim como uma apreciação da sua relevância e aplicabilidade à entidade, de modo a aferir se todos as políticas significativas selecionadas e aplicadas se encontram divulgadas.
4. Referencial de apresentação apropriada:
 - a. Verificação da aplicabilidade das divulgações apresentadas pelos órgãos de gestão, ou seja, a verificação de que todas as transações e informações significativas à atividade da entidade se encontram divulgadas.
5. Referencial de cumprimento:
 - a. Existe possibilidade de as demonstrações financeiras induzirem os utilizadores das mesmas em erro?
6. Divulgações das demonstrações financeiras:
 - a. Esta etapa passa pela análise sucinta das demonstrações financeiras tendo em conta todas as etapas previamente referidas de modo a concluir sobre todas as divulgações e o caráter da sua informação.

A opinião do auditor, de acordo com a ISA 705R pode ter duas formas: opinião modifica ou não modificada. Para efeitos desta opinião, no parágrafo 5, são apresentadas duas definições:

1. Opinião modificada:
 - a. A opinião modificada pode ser uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião.
2. Profundo:
 - a. Esta caracterização é utilizada quando existem distorções materiais, no entanto, as distorções podem ser profundas ou não, no caso de serem profundas significa que os efeitos ou possíveis efeitos das mesmas distorções podem não ser detetadas devido à incapacidade de obter prova de auditoria

suficiente e apropriada. Estes efeitos profundos são situações em que no julgamento do auditor:

- i. Não existam apenas em elementos específicos, contas ou itens das demonstrações financeiras;
- ii. Caso existam apenas dentro dos elementos previamente referidos, representam grande parte das demonstrações financeiras;
- iii. Em divulgações que são cruciais para os utilizadores das demonstrações financeiras.

No que toca à opinião modificada o parágrafo 7, 8 e 9 explica quais os tipos de opiniões modificadas existentes. Existem, portanto, as seguintes possibilidades:

1. Opinião com reservas;
 - a. No caso de existir uma distorção materialmente relevante que não seja profunda, assumindo a existência de prova suficiente e apropriada
 - b. Não existe prova suficiente e apropriada, no entanto, conclui-se que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras podem ser materiais, mas não profundos.
2. Opinião adversa:
 - a. Existe prova suficiente e apropriada e a distorção detetada é simultaneamente material e profunda.
3. Escusa de opinião:
 - a. O auditor aferiu a falta de prova suficiente e apropriada assim como uma distorção com efeitos não só materiais, mas possivelmente também profundos;

2.4 Perguntas de investigação

Após a revisão da literatura são estabelecidas perguntas de investigação as quais se tenta obter resposta na vertente prática deste relatório.

Questão nº 1 (Q1): que tipo de indicadores e que avaliação é efetuada de modo a definir a materialidade numa pequena entidade?

No capítulo 2.2.1 (Materialidade) verificamos que a materialidade é uma componente normalmente calculada através de indicadores económicos, que através do julgamento profissional do auditor, são relevantes ao negócio. A questão colocada é de que modo o conhecimento da entidade, ou seja, o julgamento profissional do auditor, influencia a escolha deste indicador, assim como a percentagem de materialidade aplicável. Existe ainda a questão da materialidade específica e de execução que também são fundamentadas no julgamento do auditor.

(...) o auditor tem de avaliar o risco de auditoria que aquele trabalho comporta, tem de avaliar se ficou situado a um nível suficientemente baixo, ou seja, verificar que a sua opinião oferece garantia razoável que anuncia que oferece. (...) É um momento difícil. No momento do planeamento o auditor pode errar, pode estabelecer uma materialidade alta de mais ou baixa de mais. Tem até ao momento da assinatura do relatório para corrigir (Aniceto & Doutor, 2019, p. 19.).

Será verificado numa vertente prática, as condicionantes que levam à delimitação da materialidade, assim como a sua alteração caso necessário.

Questão nº 2 (Q2): de que forma o conhecimento de uma entidade e os seus riscos influenciam os tipos de testes a efetuar numa entidade?

A prova de auditoria, assim como o conhecimento da entidade, foram temas abordados que apresentam grande importância à realização de uma auditoria. No capítulo 2.2.3 (Risco) e ao longo da revisão da literatura abordamos o risco e conhecimento da entidade (ISA 315R) como temas transversais ao serviço de auditoria. O capítulo 2.2.4 (Procedimentos de auditoria) encontra-se englobado pelo tema do risco, e de acordo com os autores analisados, existem várias formas de aplicar os procedimentos substantivos e de controlo de modo a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

The higher the level of general risk that material errors or irregularities will occur, the auditor should take the majority of the investigations to achieve a low level of audit risk, and vice versa. In high-risk situations where high level of security is needed, the auditor may choose to perform a combination of detailed tests and analytical procedures related to the same accounts and receivable. (...) but come

combinations are more effective and more economical or cheaper than others (Nikolovski, et al., 2016, p. 29).

Tal como supracitado, existem várias combinações de testes substantivos e analíticos para obter prova de auditoria.

Questão nº 3 (Q3): quais os testes ao controlo a efetuar e de que forma estes influenciam o trabalho de auditoria?

You only need to perform tests on well-designed key control activities that satisfy applicable control objectives (...) your tests should address multiple assertions or control objectives whenever possible, because this will increase audit efficiency. It will also make it easier for you to conclude on controls operating effectiveness relative to the inherent risks they mitigate (Butera, 2016, p. 76).

O capítulo 2.2.4 (Procedimentos de auditoria) incide também nos testes aos controlos e sua aplicação no trabalho de auditoria. Através da mesma racionalização da pergunta de investigação anterior, a seleção dos controlos e a sua consequência na auditoria são de grande importância. Cada auditor poderá ter julgamentos profissionais diferentes a execução de testes aos controlos pode ser variada.

Questão nº 4 (Q4): após a delimitação do tipo de testes a efetuar através do conhecimento da entidade e avaliação do risco (anterior Q2), objetivamente que testes são efetuados no trabalho de auditoria?

When planning the audit, the auditor is required to perform preliminary analytical procedures. These procedures can help auditors identify areas of potential misstatements. (...) If preliminary analytical procedures do not identify any unexpected relationships, the auditor would conclude that a heightened risk of material misstatements does not exist in these accounts. If there were unusual or unexpected relationships, the planned audit procedures (tests of controls, substantive procedures) would be adjusted to address the potential material misstatements (Jonhstone, Gramling & Rittenberg, 2014 p. 384).

Enquanto que na questão Q2 se questiona a forma como as firmas justificam a utilização de uma categoria de testes, nesta questão serão analisados os testes em si.

Questão nº 5 (Q5): como é que as várias firmas utilizam a amostragem de modo a reduzir a população de uma amostra e obter prova suficiente e apropriada?

You can test the entire population (known as full population testing), target your testing to focus on high-risk areas the control is intended to address (known as targeted selection), or use sampling” (Butera, 2016, p. 76).

Independentemente do tamanho das entidades a análise da totalidade dos itens da população em causa, como analisado no capítulo 2.2.5 (Amostragem), em certas situações não é possível.

Dados os vários métodos de amostragem possíveis, questiona-se qual o impacto que a amostragem tem nos testes substantivos, assim como no trabalho do auditor em geral.

When the set of all possible items in a population is very large it may be too costly or time consuming to do a comprehensive analysis of all of the items. For example, during an audit, there is just not enough time or resources to talk to every auditee, witness every process step or look at every quality record (Westfall, 2009, p.1).

3 MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO

Dado se tratar de um trabalho científico em âmbito de mestrado é necessário definir qual o método de investigação a ser utilizado na pesquisa apresentada.

Sendo o setor financeiro uma ciência social aplicada, o método mais utilizado será a pesquisa qualitativa, pois uma ciência social trata de temas que são essencialmente comportamentos e estados subjetivos, ou seja, atitudes e comportamentos. A pesquisa qualitativa é baseada em problemas que são abordados com pesquisas específicas que necessitam de procedimentos e instrumentos específicos, normalmente utilizada em sociologia e psicologia. A obtenção de dados ou evidência neste método de investigação deriva essencialmente de experiências, entrevistas ou observações (Gunther, 2006).

O método qualitativo existe dentro de seis dimensões: o estudo de caso; análise de documentos, pesquisa-ação, pesquisa de campos, experiência qualitativa e avaliação qualitativa (Mayring, 2002, apud Gunther, 2006).

A sua contrapartida, o método quantitativo é utilizado maioritariamente em ciência exatas, como a matemática e é normalmente reconhecido na sua aplicação na estatística como modo de evidência.

Para Manning (1979), os métodos qualitativos têm algumas falhas sendo que a principal seria a ambiguidade dos métodos de obtenção de dados presente no método de investigação. Na vertente quantitativa a natureza exata dos dados leva a que a interpretação seja um fator de menor peso que no método qualitativo.

De acordo com Minayo (1993), a complexidade no uso do método quantitativo é proporcional à complexidade do problema estudado, pois existem atividades que são extremamente complicadas de se quantificar devido ao número de fatores envolvidos, concluindo em descrições matemáticas excessivamente complicadas, necessitando uma delimitação do peso de cada fator envolvente dos dados estudados.

A estatística é um dos métodos mais comuns de estabelecimento de relações entre modelo teóricos, ou seja, hipóteses, e os dados observados. Assim, pode-se resumir que enquanto a probabilidade e sua teoria encontra-se no âmbito da lógica dedutiva (como a argumentação) a estatística vê-se numa vertente mais da lógica indutiva (Minayo, 1993, apud Bailey, 1967).

Para Gunther (2006), o estudo de caso está normalmente associado à utilização do método qualitativo na obtenção de dados, no entanto ambos os métodos, tanto qualitativos como quantitativos podem ser encontrar sobrepostos. Existe uma tendência de as ciências exatas utilizarem métodos quantitativos como forma de obtenção de evidência, enquanto que nas ciências sociais, sejam estas ciências aplicadas como a contabilidade, ou ciências sociais “puras” como a psicologia, o método qualitativo é muito mais presente neste setor do conhecimento. Note-se, no entanto, que a utilização de apenas um método de investigação para o suporte da investigação científica poderá ser insuficiente conforme a complexidade do problema e sua natureza, sendo que cada vez mais existe um *crossover* entre os dados exatos (quantitativos) e o comportamento das pessoas (qualitativos). O estudo de caso apresenta uma estrutura que permite a utilização de ambos os métodos.

Dado que a auditoria, tem essencialmente uma natureza contabilística e teórica, irá ser utilizado neste relatório o método qualitativo

Toda a vertente conceptual da auditoria, ou seja, a aplicação das ISA's, a aplicabilidade da regulamentação existente, o sistema nacional contabilístico, e outros, será abordado através de uma vertente qualitativa.

3.1 Estudo de caso

O estudo de caso surge essencialmente como a análise de uma unidade de estudo, ou seja, o estudo de um individuo, ambiente ou situação específica. É muito comum na área da administração empresarial pois é utilizado para perceber como certos fenómenos acontecem ou se os fenómenos são atuais e aplicáveis numa época temporal específica (Neves, 1996).

Uma das estratégias descritas por Robert K. Yin (2002) é a de basear o estudo de caso em proposições teóricas, ou seja, efetuar uma revisão teórica do tema, inferir questões de pesquisa e posteriormente proceder à recolha de dados de modo a corroborar as proposições do estudo de caso. A delimitação de proposições surge como uma espécie de orientação à pesquisa em questão focando-se em certos temas fundamentais à compreensão do fenómeno estudado e ao mesmo tempo ignorando outros factos que possam surgir como redundantes.

As proposições são normalmente fundamentadas em relações causais do tema em estudo e costumam dar resposta a questão de como e porquê.

Neste relatório a aplicação do estudo de caso seria através do enquadramento teórico da auditoria financeira e o trabalho realizado na entidade de acolhimento. No entanto para estipular proposições de modo a orientar o estudo do caso é necessário aferir um modelo de análise de modo a estabelecer as questões de pesquisa, e quais os métodos aplicáveis ao relatório, assim como qual a evidência a recolher para a corroboração das proposições.

3.2 Modelo de análise

De acordo com Hjørland (2002), através de Maculan, Benildes & Lima, Gercina. (2011), cada área do conhecimento apresenta uma estrutura conceptual diferente, abordando a teoria e a prática como conceitos parceiros. A análise do conhecimento de acordo com o autor leva em consideração o discurso da comunidade em que este mesmo é criado e a sua aplicação nessa mesma sociedade.

Concluimos sobre o estudo de caso que é necessário estipular proposições baseadas na informação e perguntas de investigação e posteriormente providenciar evidência a essas mesmas asserções.

Perante a revisão da literatura, após a compreensão dos escândalos financeiros mundiais principalmente provenientes dos Estados Unidos da América, como por exemplo o caso Enron e a crise de 2008, torna-se claro que a necessidade da existência de um auditor independente promove a fiabilidade da informação financeira proveniente das entidades. No entanto, a aplicação desta premissa criou uma série de sistemas que têm vindo a evoluir ao longo dos anos que são áreas de conhecimento por si só, por exemplo a área de contabilidade e fiscalidade, que são áreas distintas, mas de grande importância no leque de conhecimento do auditor. Embora o âmbito da auditoria seja bastante amplo, pois existe uma necessidade de conhecimento em várias áreas para emitir opinião sobre a informação financeira, a criação das ISA's e a sua aplicação servem como o fundamento principal ao funcionamento da profissão.

O trabalho de auditoria é regido por ISA's que definem regras e conceitos através dos quais o trabalho se deve estruturar. O trabalho de campo que tenho vindo a desenvolver embarca maioritariamente na recolha de evidência. Dada esta racionalização, e de modo a criar uma perspetiva visual ao modelo de análise a ser seguido, apresenta-se um fluxograma que exemplifica a lógica da pesquisa a ser efetuada na parte prática deste relatório.

1. Proposição 1: O auditor utiliza o manual das ISA's e obtém prova suficiente e apropriada de auditoria de modo a emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

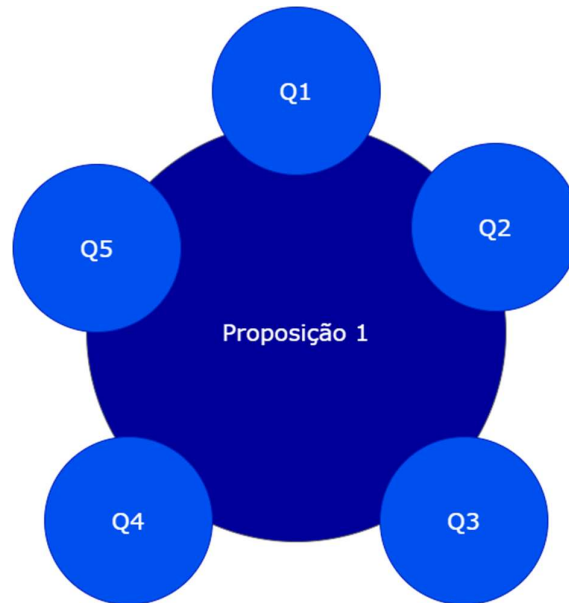


Figura 10 - Âmbito da proposição 1 (elaboração própria)

No capítulo 2.4 foram esboçadas várias perguntas de investigação de acordo com a análise da literatura efetuada na primeira secção do relatório apresentado. A proposição 1, definida previamente, engloba todas as questões de investigação estipuladas. O Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados é algo transversal no trabalho do auditor tornando inevitável a afetação e fundamentação da proposição 1 através das várias questões de investigação estipuladas. As questões de investigação referidas são as seguintes:

1. **Questão nº 1 (Q1):** que tipo de indicadores e que avaliação é efetuada de modo a definir a materialidade numa pequena entidade?
2. **Questão nº 2 (Q2):** de que forma o conhecimento de uma entidade e os seus riscos influenciam os tipos de testes a efetuar numa entidade?
3. **Questão nº 3 (Q3):** quais os testes ao controlo a efetuar e de que forma estes influenciam o trabalho de auditoria?
4. **Questão nº 4 (Q4):** que tipo de testes substantivos de detalhe ou analíticos, são utilizados numa auditoria?
5. **Questão nº 5 (Q5):** como é que as várias empresas utilizam a amostragem de modo a reduzir a população de uma amostra e obter prova suficiente e apropriada?

O modelo de análise proposto irá incidir na análise de um estudo de caso através da aplicação da proposição **1 e** a um cliente da entidade de acolhimento. O cliente por razões de privacidade será mantido em anonimato e denominado doravante por **Cliente C1, Lda**. Assim, a evidência produzida consistirá numa recolha de dados que consiga comprovar as asserções estipuladas no modelo de análise.

CAPÍTULO 2 – ESTUDO DE CASO – PKF & ASSOCIADOS, SROC, LDA

4 PROJETO DE ESTÁGIO

O presente relatório reflete o trabalho que teve início no dia 9 de dezembro de 2019 e fim no dia 9 de abril de 2020 na empresa PKF & Associados, SROC, Lda, no âmbito da componente não letiva do Mestrado de Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e na área de Auditoria financeira, tendo vindo a realizar trabalho de campo nos vários clientes da empresa.

Após a entrevista e colocação na empresa, houve um período de introdução pelos seniores e *partners* onde foi divulgada informação sobre a estrutura da empresa, valores, missão, entre outros indicadores e história da organização. Sendo assim, a informação que será enunciada é proveniente do manual de acolhimento da PKF que é fornecido aos seus colaboradores após a sua entrada.

As instalações da entidade são na Av. da Boavista, nº 3521, Sala 507, 5º Piso. A equipa da PKF consta com um ROC como *partner* da sociedade, assim como dois *managers*. Os *managers* são responsáveis pelo planeamento das atividades dos colaboradores, assim como a interação com os vários clientes. Existem ainda dois seniores que foram vitais na minha integração na empresa. São os seniores que guiam os auditores juniores durante o trabalho de campo.

Os clientes da PKF são de várias áreas assim como de várias localizações. Contamos com entidades de interesse público, assim como entidades privadas de várias áreas de negócio, retalho, transformação de matérias primas, entre outros. O trabalho é normalmente concebido entre semanas, passando uma semana em cada cliente ou mais conforme o planeamento e o trabalho exigir. Existe uma divisão do trabalho entre interino e trabalho final. O trabalho de interino é de extrema importância pois permite que o trabalho final esteja mais bem substanciado.

As deslocações foi um tema introduzido na entrevista e que se revelou de grande importância, pois existe uma necessidade constante de ir ao cliente produzir o trabalho de campo.

4.1 Entidade de Acolhimento

4.2 História

As origens da rede PKF International remontam a 1869 quando William Henry Pannel fundou a empresa Pannel Fitzpatrick em Londres. Em 1991, A empresa Harris, Kerr & Co foi fundada nos Estados Unidos da América, seguida em 1923 pela firma WJ Forster, que posteriormente se fundiu com Harris, Kerr & Co para se tornar Harris, Kerr, Forster & Co. Em 1969, essas empresas, juntamente com mais duas entidades da Austrália e do Canadá, criaram uma Associação Internacional que, a partir de 1980, adotou “Pannel Kerr Forster” como marca. O nome foi abreviado para PKF em 2000, por se tratar de uma sigla mais eficaz nas diversas línguas, sendo este o nome sobre qual muitas empresas membro fazem agora o negócio, normalmente como um prefixo ao nome do seu local.

A PKF encontra-se em Portugal desde 1998, ano em que Sousa Santos e Associados – SROC (atualmente PKF & Associados, SROC) foi admitida como membro da rede. Desde então, a presença em Portugal tem vindo a ser reforçada com a criação de outras sociedades, de forma a responder as exigências de diversificação dos serviços que prestamos. A partir de Portugal, onde temos escritórios em Lisboa, Porto e Funchal, damos suporte às firmas de direito local, sob nossa jurisdição presentes em Angola, Moçambique, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe. No seu conjunto, contamos com uma equipa multidisciplinar com mais de 150 profissionais com capacidade para prestar serviços de alta qualidade nas áreas de auditoria, assessoria fiscal, contabilidade, consultoria, *Corporate finance*, recursos humanos, formação, tecnologias de informação e qualidade e sustentabilidade.

Como membro da *PKF international limited* partilhamos metodologias, uma filosofia e um padrão de qualidade comuns. Tal significa, também, que podemos oferecer um apoio global aos clientes e um aconselhamento valiosa numa gama diversificada de assuntos internacionais. Atualmente, as sociedades membro da *PKF international limited* que operam em Portugal são as seguintes:

- PKF & Associados, SROC;
- PKF II Portugal;
- PKF III *Outsourcing*;
- PKF Sistemas de Informação;
- PKF Serviços Partilhados;
- PKF IV – *Consulting*.

4.3 Organograma

A PKF Portugal funciona através da separação de funções entre os vários seniores e *partners*. No topo o *Managing Partner* funciona como um CEO trabalhando maioritariamente na administração da empresa. Os *partners* funcionam como uma espécie de Diretores de cada setor tendo como principal função dirigir os seniores e por consequência os juniores ou *Trainee's*, no entanto, no departamento da PKF & Associados, SROC, onde me encontro atualmente o *Managing Partner* Tiago Rocha, é maioritariamente focado na angariação de clientes e manutenção dos mesmos, tendo na sua chefia direta dois *partners* que são encarregues de guiar os seniores e ser *Project Manager* dos vários clientes e serviços prestados.

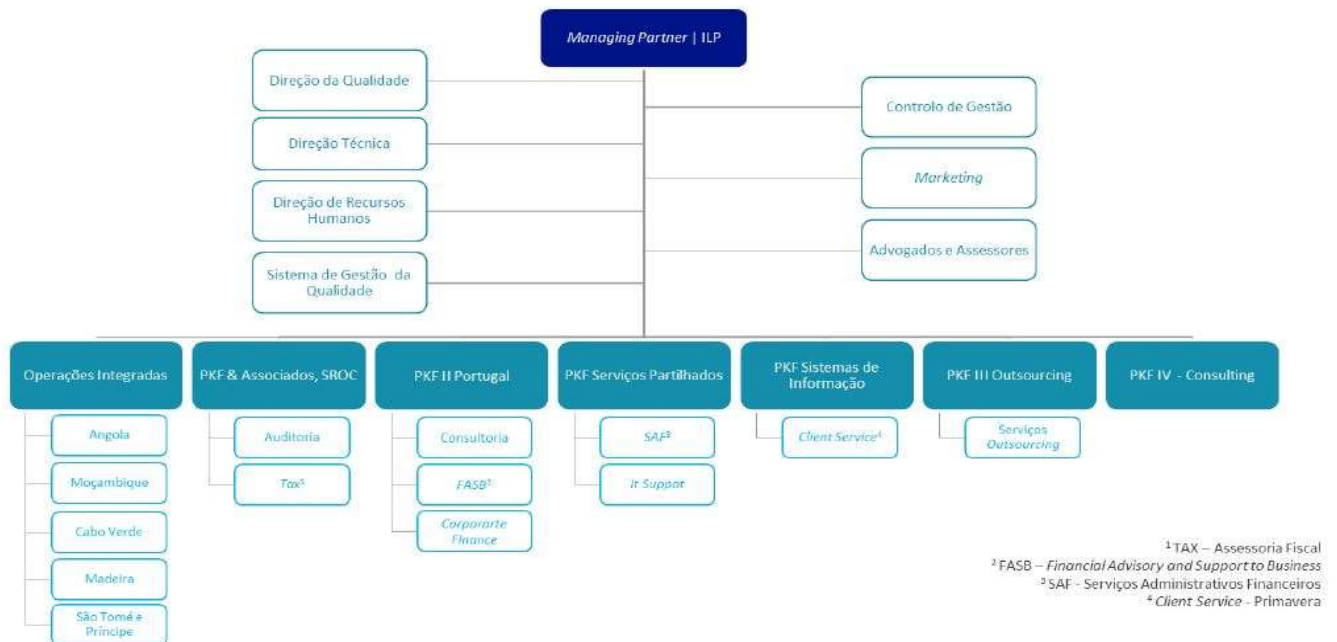


Figura 11 - Organograma da PKF

5 ESTUDO DE CASO CLIENTE C1 – PKF & ASSOCIADOS, SROC, LDA

O estudo de caso irá incidir no cliente denominado como cliente C1. A entidade supracitada é um cliente recorrente da entidade de acolhimento de modo que existem procedimentos de continuação que são executados exclusivamente pelo *Manager* ou *Partner* da empresa. Estes procedimentos têm como finalidade reunir as várias condições que permitem aferir sobre a validade da realização do trabalho de Certificação Legal de Contas. A parte prática apresentada irá incidir numa vertente da fase de planeamento e execução, seguindo a lógica previamente apresentada irá ser excluída a vertente de pré-*Engagement* da auditoria em análise.

5.1 Fase de Planeamento

5.1.1 Procedimentos de Avaliação do Risco

Na fase inicial dos trabalhos de auditoria são realizados procedimentos de modo a aferir sobre a avaliação de risco presente no cliente (parágrafo nº 5 e 6 da ISA 315R). Deste modo existe a revisão analítica preliminar que é efetuada em conjunto com a *team discussion*. No que toca a indagações à gerência estas foram realizadas em anos anteriores, de modo que no ano de 2019 apenas foi efetuado o envio da carta com as comunicações aos encarregados da governação, sobre a sua responsabilidade relativa à auditoria realizada às demonstrações financeiras, assim como uma visão holística do âmbito da mesma. Esta comunicação é realizada de acordo com o estipulado na ISA 260. Por fim, realizamos procedimentos de observação e inspeção onde se efetua uma visita às instalações da entidade de modo a aferir sobre a localização, tanto do edifício administrativo como armazém do cliente. Efetuamos ainda uma inspeção relativamente à existência de Atas de reunião e o seu conteúdo, onde se pode analisar situações como por exemplo, a alteração do corpo acionista e/ou gerência e alteração do valor de capital social.

Aferimos ainda sobre os controlos internos efetuados dentro do cliente, assim como o risco de controlo associado. Dado que a gerência do cliente é simultaneamente sócia da empresa a existência de derrogação dos controlos por parte da mesma é alta, consequentemente levando a que o risco de controlo tenha sido considerado como alto em todas as rubricas analisadas. Deste modo, a visão ou o âmbito da auditoria vai focar-se maioritariamente numa vertente substantiva, pois a análise aos controlos foi considerada desnecessária devido à análise de risco efetuada.

Deste modo serão realizados testes substantivos para todas as rubricas materiais sendo concebido testes substantivos de detalhe para todas as asserções que apresentarem risco de distorção material considerado como médio na nossa avaliação de risco.

5.1.2 *Team Discussion*

A *team discussion* é algo que se efetua no início dos trabalhos, e tem como objetivo dar resposta a várias secções de ISA's, nomeadamente no que toca à fase de planeamento e conhecimento da entidade.

Dado que o documento ainda apresenta alguma extensão, apresenta-se apenas alguns procedimentos que se demonstraram como relevantes.

Procedimentos	Ref / Comentários
<p>Considere como e quando as demonstrações financeiras da entidade podem ser suscetíveis a distorção material devido a fraude e como a fraude se pode concretizar. A discussão deve ter lugar pondo de parte as eventuais convicções dos membros da equipa de trabalho quanto à honestidade e à integridade da gerência e dos órgãos de governação da entidade. ISA 240 par. 15 e 25</p> <p>Enfatizar a necessidade de manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possa existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a sua experiência passada quanto à honestidade e integridade da gerência e dos órgãos de governação da entidade. ISA 200 par. 15 e ISA 240 par. 12</p> <p>Os riscos de fraude são sempre riscos significativos. Utilizar as informações obtidas nos procedimentos de Avaliação do Risco de Fraude como base para discussão.</p>	<p>Não existe evidência de que as DF's possam ser alvo de fraude. De qualquer forma vamos enviar à gestão uma comunicação de matérias relacionadas com a revisão legal das contas ao abrigo da ISA 260.</p> <p>Adicionalmente, vamos considerar que existe um risco presumido de fraude no rédito, embora não exista histórico de fraude nesta empresa.</p>
<p>Existe a presunção de que de que existem riscos de fraude no reconhecimento dos réditos. Desta forma deve-se avaliar que tipos de rédito, de transações de rédito ou de asserções dão origem a tais riscos.</p> <p>Se a presunção não é aplicável e pode ser refutada, deverá ser documentada a justificação desta conclusão. ISA 240 par. 26 e 27</p>	<p>Vamos considerar que existe um risco presumido de fraude no rédito, embora não exista histórico de fraude nesta empresa.</p>
<p>O risco de derrogação dos controlos por parte da gerência está presente em todas as entidades. Dada a forma imprevisível como pode ocorrer tal derrogação, constitui um risco de distorção material devido a fraude e, portanto, um risco significativo. O risco não é refutável. ISA 240 par. 31</p>	<p>Não temos comentários a fazer.</p>

Erros

Figura 12 - Documento de *Team Discussion* (Arquivo da entidade de acolhimento)

Como se pode ver na figura acima, o documento possui duas colunas, apresentando à sua esquerda o procedimento a efetuar, enquanto que na coluna da direita existe a resposta do auditor, que neste caso seria o sénior envolvido no trabalho de auditoria. A resposta dada aos procedimentos, de acordo com a firma, é realizada através do julgamento profissional do auditor.

A confirmação de independência (Anexo II), é um documento que se realiza no início de uma auditoria, resumidamente, a confirmação de independência é assinada por cada

colaborador, para cada cliente e com a data de início do trabalho de auditoria. Tem como objetivo declarar que o colaborador não tem conflitos de interesse, ou seja, cônjuges na entidade em análise, participações de capital, entre outros. (Anexo II)

Figura 13 - Programa de Confirmações de independência (elaboração própria)

A imagem apresentada é de um trabalho efetuado pelo autor que foi adotado pela entidade como um procedimento. Inicialmente as confirmações teriam de ser abertas manualmente e alterar o nome da entidade, assim como a data de início do trabalho manualmente. Através da linguagem de programação *c#* o autor produziu uma pequena aplicação que através do *input* dos vários colaboradores presentes no trabalho, do cliente e da data, os documentos são exportados automaticamente, tendo apenas de os imprimir e assinar de modo a guardar as confirmações no arquivo de auditoria.

5.1.3 Definição de materialidade

A materialidade é definida pelo *Manager* e validada pelo *Partner* atribuído ao cliente em análise, no entanto, através de observação averigua-se que o julgamento profissional do *Manager* é de grande peso na definição da materialidade. Após o questionamento dentro da firma sobre esta definição, obteve-se a resposta de que a definição da materialidade é maioritariamente dependente

do conhecimento da entidade por parte do *Manager* em questão. Existe, no entanto, um referencial utilizado por toda a firma como se pode verificar:

TIPO DE ENTIDADE	BENCHMARK PRIMÁRIO	INTERVALO	BENCHMARK ALTERNATIVO	INTERVALO
Empresas com proprietário envolvido no negócio	RAI	5% - 10%	Rédito / Activo bruto	0,5% - 3%
Empresas com proprietário não envolvido no negócio	RAI	5% - 10%	Rédito / Activo bruto	0,5% - 3%
Empresas cotadas	RAI	5% - 7%	Rédito / Activo bruto	0,5% - 2%
Exploração/desenvolvimento ou entidades com custos capitalizados e rendimentos ainda não reconhecidos	Activo bruto	0,5% - 3%	Gastos	0,5% - 3%
Sociedades de investimento	Activo bruto	0,5% - 3%	Capital distribuível	1% - 5%
Fundos de pensões	Activo bruto	0,5% - 3%	Rendimentos / Gastos	0,5% - 3%
Entidades sem fins lucrativos	Rédito / Gastos (o mais alto)	0,5% - 3%	Activo bruto	0,5% - 3%
Entidades do sector público	Rédito / Gastos (o mais alto)	0,5% - 3%		

Figura 14 - Standard de Materialidade (Arquivo da Firma)

O julgamento do auditor é utilizado na definição do *benchmark* primário ou alternativo assim como no intervalo utilizado.

	31/12/2019
Resultado Antes de Impostos	50.157
Activo Bruto	2.785.589
Rédito	9.102.083
Gastos	9.051.926
Capital Distribuível *	
Activo Líquido **	2.668.217
Capital **	244.539

Figura 15 - Indicadores de maior relevância (elaboração própria)

Neste cliente, por exemplo, a utilização do RAI como materialidade não faria sentido devido à rentabilidade ser anormalmente baixa quando comparada com o Total de Proveitos / Total de Activo. Assim, concluímos na utilização do Rédito por se considerar a variável mais relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras. Concluímos então a materialidade no seguinte valor:

	Estimativa	Valor Referência
Materialidade planeada para o exercício de 2019	182.042	185.000
Materialidade de execução para o exercício de 2019	136.531	140.000
Trivialidade	9.102	9.500

Figura 16 - Materialidade de referência (elaboração própria)

5.1.4 Elementos e tratamento de informação

A abordagem inicial de uma auditoria é a solicitação de elementos. Um pedido de elementos é nada mais que a solicitação de vários documentos que são de extrema importância no início da realização do trabalho. Tratando-se de uma auditoria financeira o balancete e o extrato contabilístico são os elementos essenciais ao início da atividade. Por vezes, conforme a disponibilidade dos clientes, a solicitação de apenas o balancete e o extrato podem ser

cruciais ao início da análise, pois caso exista um pedido de elementos completo o cliente poderá demorar a responder, atrasando o início do trabalho, esta gestão do pedido é ainda mais relevante sendo o cliente C1 uma pequena entidade.

Note-se que o pedido de elementos pode vir a ser alterado conforme as necessidades de auditoria que se venham a revelar durante o trabalho, por uma questão de apresentação são apenas demonstrado os elementos pedidos conforme a rubrica a analisar, mas, supondo uma auditoria típica, o pedido de elementos inicial tem obrigatoriamente de conter os seguintes elementos:

1. Informação genérica

- a. Cópia dos estatutos da Empresas;
- b. Cópia dos acordos parassociais celebrados pelos administradores/acionistas das Empresas (caso existam);
- c. Manual de procedimentos;

2. Informação genérica de carácter económico-financeiro

- a. Balancetes analíticos respeitantes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2019.
- b. Extratos de todas as contas da contabilidade com referência a 31 de dezembro de 2019.
- c. SAFT-T da contabilidade com referência a 31 de dezembro de 2019.
- d. Balanço com referência a 31 de dezembro de 2019.
- e. Listagem de todas as entidades e partes relacionadas.

Após a receção dos elementos referidos, é necessário efetuar a transformação dos balancetes e extratos para um formato em Excel. Esta transformação pode-se revelar complicada conforme o tamanho e o método exportação que o cliente utilize, assim como o seu *software*.

De uma forma geral o extrato e balancete devem-se apresentar da seguinte forma:

#2	#3	#4	#5	conta	descrição	Data	Mês	Diário	N.º Diário	Descrição	Débito	Crédito	Saldo	Doc.	Valor PKF
11	111	111	111	111	Caixa fixo	2019-00-31	0	10	1	Passagem de ano	1.038	0	1.038	101	1.038
11	111	111	111	111	Caixa fixo	2019-02-28	2	3	2006	Obs. MN - v/Factura 4542	1	0	1.039	416	1

Figura 17 - Exemplo do tratamento do extrato contabilístico (elaboração própria)

Para além das várias colunas *standard* apresentadas, que irão variar conforme o software do cliente, é necessário adicionar a coluna “#2”,” #3”,” #4”,” #5”, assim como a coluna “Mês”, e por fim o “Valor PKF”. As primeiras 4 colunas referidas são apenas uma aplicação da

formula “=Left()”, delimitada por dois, três, quarto e cinco algarismos, neste caso, como se trata de uma conta com apenas 3 algarismo todos apresentam o mesmo valor sem ser a coluna “#2” (como se pode verificar na figura 17). O “Valor PKF” é apenas uma subtração dos débitos pelos créditos das contas.

O balancete trata-se da mesma forma que o extrato, com a particularidade de não existir data, ou seja, não é possível aferir sobre o mês, assim como a existência de uma coluna mais à esquerda denominada como “#” que apenas é a aplicação da formula “=Len()” na célula da conta, concluindo sobre o numero de algarismos apresentado sobre a conta.

	C	D	E	F	G
1	Caract.	#2	Conta	Descrição	PKF
320	2	61	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias cons	75.493
326	2	62	62	Fornecimentos e serviços externos	33.759
402	2	63	63	Gastos com o pessoal	27.236
419	2	64	64	Gastos de depreciação e de amortização	3.744
423	2	68	68	Outros gastos e perdas	8.548
455	2	69	69	Gastos e perdas de financiamento	5.843
462	2	71	71	Vendas	-154.033
485	2	72	72	Prestações de serviços	-1.243
492	2	78	78	Outros rendimentos e ganhos	-4.160
500	2	81	81	Resultado líquido do período	1.212
501					

Ready 28 of 502 records found Average: 0 Count: 28 Sum: 0

Figura 18 - Teste de balanceamento (elaboração própria)

Como se pode averiguar na figura prévia, um teste necessário, de modo a averiguar sobre a validade do balancete, é que este, como o nome indica, se encontre a balancear. Assim, com a coluna “#” conseguimos filtrar todas as contas por dois algarismos e somar o “Valor PKF”, sendo este valor a subtração dos débitos menos os créditos, caso a soma de todos os valores não for zero, algo se encontra incorreto, podendo este erro derivar do tratamento do documento, ou através de um erro de exportação do cliente.

Com o balancete e o extrato contabilístico corretamente tratado o próximo passo será a construção de demonstrações financeiras independentes das do cliente, de modo a aferir sobre a validade da alocação das contas às várias rubricas do balanço, assim como obter uma visão geral da atividade da entidade. Estas demonstrações financeiras apresentam uma particularidade que é a existência de uma coluna entre o ano n e o ano $n-1$ denominada como a coluna de ajustamentos. Conforme o trabalho de campo, podem ser encontradas distorções que devem ser reportadas aos seniores e posteriormente aos *Managers*. Estas distorções são remetidas para uma *sheet* na folha das demonstrações financeiras denominada como mapa de ajustamentos.

O arquivo de auditoria é algo de extrema importância. Após o início da atividade em auditoria foi ensinado ao autor a necessidade de evidenciar as conclusões do trabalho produzido. Existe o arquivo permanente e o arquivo corrente. O arquivo corrente é onde se encontram os documentos de prova de auditoria. Qualquer que seja a conclusão do teste efetuado é sempre necessário guardar o documento, email, ou outro documento pertinente à análise efetuada. Os documentos arquivados, são denominados através da folha de trabalho da rubrica em análise. O Anexo I define quais as siglas dos vários papéis de trabalho existentes. Seguindo a lógica apresentada, para as disponibilidades a folha de trabalho teria a denominação de “DP”, no caso do arquivo de uma folha de caixa que tenha sido utilizada para validar os saldos de caixa, esta folha seria gravada dentro do servidor com a denominação “DP 100.01”. Uma vez que a vasta maioria do trabalho de campo é efetuado nas instalações do cliente, onde não é possível aceder ao servidor, é necessário criar uma cópia da pasta *Caseware* no computador para trabalhar em modo *offline*. Antes do trabalho de campo é necessário reunir um conjunto de informações da entidade a ser auditada, nomeadamente, configurar o compromisso, preencher dados gerais sobre a entidade, planear o trabalho de campo, fazer uma avaliação dos riscos e planear como mitigar os mesmos. As pastas PBC (*Provided by client*), que contém todos os elementos enviados pelo cliente e (*Working Papers*), que contém os documentos enviados devidamente referenciados são também importados para o *software* (para mais informação consultar o Anexo I).

5.2 Fase de Execução

5.2.1 Resultado da avaliação do risco

Área	Asserção	Cod	RI	RC	RDM
Fornecimentos e Serviços Externos	Plenitude	P	Médio	Alto	Médio
	Rigor e Valorização	RV	Baixo	Alto	Baixo
	Existência / Ocorrência	E	Médio	Alto	Médio
	Apresentação	A	Baixo	Alto	Baixo

Figura 19 - Riscos afetos a Fornecimentos e Serviços Externos (elaboração própria)

De acordo com o modelo apresentado na figura 19 aferimos para cada asserção as seguintes conclusões:

1. Plenitude: Existe risco de existirem gastos não registados na contabilidade;
2. Rigor e Valorização: Existe o risco de os registos não se encontrarem corretamente valorizados ou de estarem incorretamente classificados;

3. Existência/Ocorrência: Existe o risco de estarem registados na contabilidade gastos não incorridos pela Empresa ou de os gastos estarem incorretamente documentados;
4. Apresentação: Existe o risco de os gastos relativos a FSE não estarem corretamente divulgados no Relatório e contas.

Não concluímos com risco significativo em nenhuma asserção relativamente à rubrica de FSE. Como se pode visualizar na figura 19 o RDM (risco de distorção material) é calculado através da multiplicação do Risco inerente e Risco de controlo, tal como referido previamente no capítulo 2.2.3 (Riscos). O risco de controlo, tal como referido no capítulo da *Team Discussion*, foi considerado como alto para todas as rubricas, pelo que não foram realizados testes aos controlos.

Área	Asserção	Cod	RI	RC	RDM
Ativos Fixos Tangíveis	Plenitude	P	Baixo	Alto	Baixo
	Rigor e Valorização	RV	Médio	Alto	Médio
	Existência / Ocorrência	E	Médio	Alto	Médio
	Apresentação	A	Baixo	Alto	Baixo

Figura 20 - Riscos afetos a Ativos Fixos Tangíveis (elaboração própria)

De acordo com o modelo apresentado na figura 20 aferimos para cada asserção as seguintes conclusões:

1. Plenitude: Existe o risco da omissão da contabilização de ativos fixos tangíveis da entidade;
2. Rigor e Valorização: Existe o risco dos ativos registados se encontrarem com valorizações incorretas, assim como o registo incorreto de depreciações;
3. Existência/Ocorrência: Existe o risco de estarem registados na contabilidade ativos não detidos pela empresa;
4. Apresentação: Existe o risco de os ativos fixos tangíveis detidos pela entidade não estarem corretamente divulgados no relatório e contas de acordo com o Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, e de acordo com a estrutura conceptual, normas contabilísticas e de relato financeiro e normas interpretativas aplicáveis ao Exercício.

Área	Asserção	Cod	RI	RC	RDM
Fornecedores	Plenitude	P	Médio	Alto	Médio
	Rigor e Valorização	RV	Médio	Alto	Médio
	Existência / Ocorrência	E	Baixo	Alto	Baixo
	Apresentação	A	Baixo	Alto	Baixo

Figura 21 - Riscos afetos a Fornecedores (elaboração própria)

De acordo com o modelo apresentado na figura 21 aferimos para cada asserção as seguintes conclusões:

1. Plenitude: Existe o risco de as responsabilidades assumidas perante os fornecedores não estarem integralmente registadas na contabilidade;
2. Rigor e Valorização: O risco presente na seguinte asserção é a existência de saldos parados ou com faturas com grande antiguidade;
3. Existência/Ocorrência: Existe o risco de existirem dívidas registadas no balanço da entidade que não são exigíveis;
4. Apresentação: Existe o risco de os saldos de fornecedores não estarem corretamente divulgados no relatório e contas.

Área	Asserção	Cod	RI	RC	RDM
Inventários	Plenitude	P	Baixo	Alto	Baixo
	Rigor e Valorização	RV	Médio	Alto	Médio
	Existência / Ocorrência	E	Médio	Alto	Médio
	Apresentação	A	Baixo	Alto	Baixo

Figura 22 - Riscos afetos a Inventários (elaboração própria)

De acordo com o modelo apresentado na figura 22 aferimos para cada asserção as seguintes conclusões:

1. Plenitude: Existe o risco de as mercadorias não se encontrarem registadas na rubrica;
2. Rigor e Valorização: Existe o risco de os ativos não estarem corretamente valorizados ou de estarem incorretamente classificados, assim como a existência de inventários considerados como obsoletos ou de rotação lenta para os quais não são constituídas provisões;
3. Existência/Ocorrência: Existe o risco de as mercadorias registadas na contabilidade não existirem fisicamente nos armazéns da entidade e não estarem sobre o seu controlo;
4. Apresentação: Existe o risco de matérias relativas a inventários não se encontrarem corretamente divulgadas no relatório e contas.

5.2.2 Procedimentos

Após a verificação dos procedimentos na fase de planeamento é realizado o trabalho de campo e é nesta fase do trabalho que incidiu grande parte da participação do autor sendo através dos procedimentos posteriormente referidos que irá ser obtida evidência/resposta para as várias questões estipuladas no modelo de análise.

O trabalho de campo é baseado de acordo com a análise de risco efetuada. Os *Managers* da firma efetuam a avaliação do risco de acordo com o seu julgamento profissional para as várias rubricas da entidade. No âmbito do capítulo 2.2.4 (procedimentos de auditoria), verificamos que de acordo com a avaliação do auditor a prova de auditoria teria de ser substanciada com testes analíticos ou substantivos, conforme o julgamento profissional do auditor e o enquadramento das ISA's. No que toca aos testes efetuados nas rubricas analisadas, estes seguem a seguinte distribuição:

Tipo de Procedimento	Descrição	Asserção
Procedimento analítico	Lead	A
Procedimento analítico	Overview	RV;P;A
Procedimento analítico	E-fatura	P
Testes de detalhe	Cutt-Off	P
Testes de detalhe	Vouching	E
Testes de detalhe	Custos Regulares	P;RV
Testes de detalhe	Revisão das divulgações	A

Figura 23 – Procedimentos de FSE (elaboração própria)

Tipo de Procedimento	Descrição	Asserção
Procedimento analítico	Lead	A
Procedimento analítico	Mapa de Imobilizado	P;A
Testes de detalhe	Recalculo de amortizações	P; RV; E
Testes de detalhe	Análise de alienações/aquis	P; RV
Testes de detalhe	Revisão das divulgações	A

Figura 24 - Procedimentos de ATF (elaboração própria)

Tipo de Procedimento	Descrição	Asserção
Procedimento analítico	Lead	A
Procedimento analítico	Overview	RV;P;A
Procedimento analítico	Teste a custos de mercadorias	RV;P;A
Testes de detalhe	Vouching	E
Testes de detalhe	Cut-off	P
Testes de detalhe	Contagens	RV;P;A

Figura 25 - Procedimentos de Inventários (elaboração própria)

Tipo de Procedimento	Descrição	Asserção
Procedimento analítico	Lead	A
Procedimento analítico	Análise de antiguidade de	P;A
Testes de detalhe	Circularização de saldos	P; RV; E

Figura 26 - Procedimentos de Fornecedores (elaboração própria)

1. Fornecimentos e Serviços Externos

a) Lead

O trabalho de campo inicia-se sempre com a construção de um mapa de movimento anual das contas, retiradas do balancete, do ano em análise com o período homólogo anterior. Esta análise exprime as diferenças substanciais entre as várias rubricas existentes ao longo do tempo. Assim consegue-se obter inicialmente uma visão geral se existe alguma rubrica em específico com uma diferenciação especial relativamente às outras, levando a que a atenção e detalhe do auditor seja maior na sua análise. Tomemos por exemplo o mapa de ajustamentos anuais realizado para esta rubrica no cliente C1.

A/C	Descrição	31/12/2019	Peso	31/12/2018	Peso	Variação
622	Serviços especializados	27.759	31%	24.971	28%	2.788
6221	Trabalhos especializados	14.878	17%	12.568	14%	2.310
6223	Vigilância e segurança	3.675	4%	3.585	4%	91
6224	Honorários	6.281	7%	5.277	6%	1.004
6226	Conservação e reparação	1.034	1%	466	1%	568
6228	Outros	1.891	2%	3.075	3%	-1.184
623	Materiais	309	0%	2.019	2%	-1.711
6231	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	0	0%	17	0%	-17
6233	Material de escritório	309	0%	2.002	2%	-1.693
624	Energia e fluidos	1.201	1%	1.715	2%	-515
6242	Combustíveis	1.201	1%	1.715	2%	-515
625	Deslocações, estadas e transportes	23.126	26%	23.193	26%	-67
6251	Deslocações e Estadas	7.616	9%	6.954	8%	662
6252	Transporte de Pessoal	0	0%	1.136	1%	-1.136
6253	Transportes de Mercadorias	15.511	17%	15.103	17%	408
626	Serviços diversos	36.358	41%	38.886	43%	-2.528
6261	Rendas/alugueres	26.400	30%	26.400	29%	0
6262	Comunicação	1.740	2%	2.716	3%	-976
6263	Seguros	6.967	8%	7.195	8%	-227
6265	Contencioso e Notariado	105	0%	736	1%	-631
6266	Despesas representação	0	0%	0	0%	0
6267	Limpeza higiene conforto	1.145	1%	1.812	2%	-667
6268	Outros serviços	0	0%	27	0%	-27
62	Fornecimentos e serviços externos	88.753	100%	90.785	100%	-2.032

Figura 27 - Mapa de movimentos anual - FSE (elaboração própria)

O mapa contém todas as contas afetas à rubrica de fornecimentos e serviços externos, assim como o seu peso na totalidade da rubrica e a variação do ano de 2019 com o período homólogo anterior. Note-se, por exemplo, que no cliente C1 não existem grandes diferenças entre as várias rubricas. No entanto, é de notar que existe um grande peso na rubrica de rendas e alugueres. Dado que se trata de avançar um teste comum é a verificação dos contratos de arrendamento.

b) *Overview*

Seguidamente ao MMA efetua-se um procedimento denominado como *overview* este processo utiliza o mesmo fundamento que o MMA, no entanto infere-se através do extrato contabilístico, não do balancete, e tem âmbito mensal em vez de anual. Tomemos o seguinte exemplo.

A/C	Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
622	Serviços especializados	1.646	3.236	2.112	27.759
6221	Trabalhos especializados	502	2.209	1.059	14.878
6223	Vigilância e segurança	83	542	328	3.675
6224	Honorários	450	450	450	6.281
6226	Conservação e reparação	182	0	18	1.034
6228	Outros	430	35	257	1.891
623	Materiais	0	0	0	309
6233	Material de escritório	0	0	0	309
624	Energia e fluidos	140	68	143	1.201
6242	Combustíveis	140	68	143	1.201
625	Deslocações, estadas e transportes	315	2.182	1.744	23.126
6251	Deslocações e Estadas	322	189	491	7.616
6253	Transportes de Mercadorias	-7	1.993	1.253	15.511
626	Serviços diversos	2.845	2.869	3.057	36.358
6261	Rendas/alugueres	2.200	2.200	2.200	26.400
6262	Comunicação	46	127	158	1.740
6263	Seguros	599	541	563	6.967
6265	Contencioso e Notariado	0	0	0	105
6267	Limpeza higiene conforto	0	0	136	1.145
62	Fornecimentos e serviços externos	4.946	8.354	7.055	88.753

0

Figura 28 - *Overview* – FSE (elaboração própria)

Por uma questão de exposição os meses de abril a dezembro foram ocultados. A utilização deste mapa tem como objetivo averiguar se ao longo dos meses existem variações e por consequência avaliar a natureza das mesmas. Existe também, um *check* sobre o cruzamento do extrato contabilístico com o balancete, tanto para controlo interno, ou seja, verificação que o mapa se encontra bem feito, assim como determinação se existe alguma incongruência entre os dois documentos. Este teste pode ser visto no canto inferior direito da imagem.

c) *Vouching*

Este teste consiste na verificação física dos documentos referentes aos movimentos efetuados dentro da rubrica de Fornecimentos e Serviços Externos. Para a realização deste teste é necessário efetuar amostragem. Como referido no capítulo 2.2.5, a amostragem permite projetar o erro através de uma amostra representativa da população total, ou seja, em vez de avaliarmos todos os itens referentes, por exemplo, à conta 6261 – Rendas/Alugueres, podemos apenas verificar uma amostra dos itens, e caso seja encontrado uma distorção projetar essa distorção e avaliá-la conforme o nível de materialidade definido.

No *vouching* é necessário ter em conta o tipo de distorções que possam existir nos lançamentos dos documentos em análise, tomemos por exemplo o seguinte quadro:

Tipologia distorções:		JP
a)	Documento não aceite fiscalmente	0
b)	Erro de especialização	0
c)	Sem documento de suporte	0
d)	Documento registado em conta incorrecta	0
e)	Facturas que não cumprem os requisitos exigidos pelo art.º 36 do CIVA.	0
f)	Outra	0
Total		0
Erro projetado		0

Figura 29 - Tipos de distorções (Arquivo da firma)

O erro de especialização (b) é uma excelente ponte de ensino no que toca ao regime de acréscimo e de diferimentos. O acréscimo é o correto registo do gastos no seu período temporal aplicável, ou seja, no caso da eletricidade a fatura apenas chega à entidade no mês seguinte enquanto que o uso económico da eletricidade aconteceu no mês a que a fatura se refere, o caso dos seguros é o exemplo perfeito de um diferimento, no caso do acréscimo a fatura chega depois do aproveitamento económico, no caso do diferimento o proveito económico é contraído ao longo do ano, no entanto, o pagamento dá-se no momento exato de celebração de contrato com uma seguradora.

Ainda dentro dos erros de especialização um teste rápido e efetuado no âmbito do *vouching* é a verificação da fatura do último mês do ano do exercício da entidade. Caso não exista um acréscimo desta fatura, ou seja, a faturação do mês 12 nesse mesmo mês, estamos perante um erro de especialização.

No que toca à seleção da documentação a firma utiliza dois métodos de amostragem. A amostragem por julgamento profissional e o método de amostragem aleatória. O método de amostragem aleatória é baseado em testes estatísticos e é proveniente dos *standards* internacionais da firma. Por uma questão de privacidade e proteção do *know how* da entidade apenas irei exemplificar com valores aleatórios o *standard* referido.

Ratio of expected error or tolerable misstatement - 5%											
Confidence level	Tolerable misstatement as a percentage of the population										
	>50%	30%	10%	8%	6%	5%	4%	3%	2%	1%	0,50%
H (90%)	5	8	24	31	42	49	62	83	124	250	500
M (75%)	3	5	15	19	25	30	37	50	74	148	197
L (50%)	2	3	8	10	13	15	18	25	37	73	147

Figura 30 - *Standard* de amostragem

Como se pode aferir o número de documentos a verificar é baseado na taxa de erro esperada existente na rubrica, assim como o grau de confiança existente. Dado que o risco esperado a

nível das asserções é considerado baixo a quantidade de documentos a verificar é também menor.

O *vouching* por julgamento profissional, numa pequena entidade é um dos procedimentos com mais valor, note-se, que os documentos a selecionar são imensos e apresentam expressão variada no valor total da conta, no entanto, a sua natureza é também diversificada. Como referido previamente, a análise de risco teria previsto um risco baixo para esta rubrica, no entanto, quando nos encontramos a realizar testes a uma rubrica do passivo existe sempre o risco da omissão, ou seja, o não registo de passivos. Esta análise deve ser efetuada pois apresenta riscos a nível da asserção de Existências.

d) Custos regulares e e-Fatura

Avaliamos, através da comparação do registo contabilístico, e as faturas das várias entidades de modo a validar o seu registo. Relativamente a rendas e alugueres exigimos ainda os respetivos contratos de arrendamento de modo a verificar os termos e valorização do contrato. Todos os documentos relativos a esta análise são documentados no arquivo e denominados como “FSE 100.01”, sendo a sua ordem crescente.

Ainda no âmbito dos passivos omissos, pedimos ao cliente que nos seja fornecido um utilizador no *website* da Autoridade Tributaria, de modo a que possamos ser nós, os auditores, a retirar as faturas emitidas através do e-fatura, note-se a importância de sermos nós a retirar e não o cliente de modo a promover a fiabilidade da informação. Após o tratamento do e-Fatura, comparamos os maiores saldos de fornecedores com o saldo respetivo contabilístico de modo a aferir sobre possíveis diferenças. Este trabalho vai estar em constante ligação com a análise da rubrica dos fornecedores, posteriormente irei realizar uma ponte entre os dois testes realizados.

No caso do *vouching* após o arquivo dos documentos analisados e a sua análise, o trabalho é revisto e os erros encontrados analisados e reportados.

2. Ativos fixos tangíveis

Na rubrica de imobilizado, o pedido de elementos inicial foi o seguinte:

1. Imobilizado

- 1.1. Listagem de todos os bens (Móveis e Imóveis) retirado do Portal das Finanças, ou quando não existam, cópia dos contratos de compra e venda.
- 1.2. Mapa de depreciações de imobilizado com referência a 31 de dezembro de 2019.
- 1.3. Ativos Fixos Tangíveis/Intangíveis/Investimentos financeiros em imóveis:
 - Cadastro do imobilizado e contratos de arrendamento;
 - Descrição das condições das instalações e limitações ao seu uso.
 - Identificação de trespasses, licenças e direitos (caso existam) e respetiva contabilização e tratamento fiscal.
 - Cópias dos contratos que legitimem a ocupação de imóveis ou frações autónomas, escrituras públicas de constituição de propriedade horizontal, de trespasses, de hipoteca, etc.

a) *Lead*

Dada a atividade do cliente C1 que é maioritariamente de exportação e importação, é espectável que não se registre grande valor na rubrica de ativo fixo tangível. A nossa avaliação de risco concluiu que o risco de distorção material seria reduzido. As asserções que se encontram em exercício nesta rubrica são maioritariamente, apresentação e valorização. A valorização e expressão do valor dos ativos é um tema importante, nomeadamente no que toca aos ativos registados através do método de justo valor. Esta avaliação do método é um dos procedimentos iniciais do trabalho, assim como a construção dos mapas de movimento anual. O mapa de movimento anual tem a seguinte expressão:

A/C	Descrição	31/12/2018	Aquisição	Abates	31/12/2019
43	Ativos Fixos Tangíveis				
432	Edifícios e outras construções	39.139	29.800	0	68.939
433	Equipamento básico	7.003	0	0	7.003
434	Equipamento de transporte	58.054	0	18.819	39.235
435	Equipamento administrativo	42.643	1.097	0	43.740
	Total	146.839	30.897	18.819	158.917

Figura 31 - Mapa de movimento anual – ATF (43) (elaboração própria)

Note-se que no que toca à análise de ativos fixos tangíveis (conta 43) é necessário ter em conta as depreciações do exercício, assim como a sua validação a nível da conta respetiva de gastos. Logo, o mapa de movimento anual da conta de depreciação (438) é o seguinte:

A/C	Depreciações Acumuladas	31/12/2018	Depreciações	Abates	31/12/2019	Valor Líquido
4382	Edifícios e outras construções	25.553	3.108	0	28.662	40.277
4383	Equipamento básico	5.319	1.684	0	7.003	0
4384	Equipamento de transporte	43.939	2.352	7.057	39.235	0
4385	Equipamento administrativo	40.314	2.158	0	42.472	1.268
	Total	115.126	9.303	7.057	117.372	41.545

Figura 32 - Mapa de movimento anual - ATF (438) (elaboração própria)

Como se pode observar através dos mapas, existiu um abate ou alienação, assim como uma compra no exercício da atividade do cliente C1, relativamente a este abate é necessário proceder à avaliação da mais/menos valia, assim como a documentação suporte do movimento contabilístico.

b) Mapa de imobilizado

Note-se que no pedido de elementos foi referido o pedido do mapa de depreciações da entidade, este mapa em princípio, conforme os módulos do *software* do cliente, deve coincidir com o registo contabilístico, no entanto, efetuamos sempre uma comparação. O mapa de imobilizado é arquivado de acordo com o Anexo I, através da denominação de “AFT 100.01”, e a sua análise apresenta-se da seguinte forma:

Descrição	Contabilidade	Mapa de Imobilizado
Edifícios e outras construções	68.939	68.939
Equipamento básico	7.003	7.003
Equipamento de transporte	39.235	39.235
Equipamento administrativo	43.740	43.740
Total - Valor de aquisição	158.917	158.917
Edifícios e outras construções	28.662	28.662
Equipamento básico	7.003	7.003
Equipamento de transporte	39.235	39.235
Equipamento administrativo	42.472	42.472
Total - Amortizações acumuladas (ano corrente)	117.372	117.372
Edifícios e outras construções	3.108	3.108
Equipamento básico	1.684	1.684
Equipamento de transporte	2.352	2.352
Equipamento administrativo	2.158	2.158
Total - Amortizações do exercício	9.303	9.303

Figura 33 - Mapa de Imobilizado (elaboração própria)

De acordo com os mapas de movimento anuais da conta 43, pode-se verificar que o mapa de imobilizado apresenta uma expressão coincidente com a contabilidade.

c) Recálculo de depreciações

No âmbito de testes substantivos, existe ainda o recálculo das depreciações, ou seja, utilizamos o mapa de imobilizado como fonte, e recalculamos todas as depreciações desde o início da vida útil de cada ativo de modo a aferirmos sobre a sua validade. O recálculo das depreciações segue a seguinte lógica:

Data de aq	Data de aq	N ativos	Valor atua	Deprec ac	Deprec do	Valor liqu
25/09/2012	10	1	3.793,58	2.655,52	379,36	758,70

Figura 34 - Teste de recálculo de depreciações (elaboração própria)

De acordo com a data de aquisição podemos concluir sobre o número de anos que o ativo se encontra em uso, assim como o seu valor atual e depreciações. A figura em cima referida é uma transformação do mapa de imobilizado do cliente para um formato excel de modo a aferir sobre o correto registo das depreciações. A nossa avaliação é efetuada no âmbito do decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009. Este decreto define os vários métodos de depreciação desde o método da linha reta ao método de utilização dos ativos. De acordo com o cliente os ativos são depreciados através do método de linha reta, sendo que no mesmo decreto é ainda definido a vida útil de cada ativo. Através dessa racionalização conseguimos criar formulas dentro do Excel, que concluem, para o ativo previamente indicado na figura 34, as seguintes conclusões:¹

A.A.	Diferenç	A.E.	Diferenç
2.655,51	-0,01	379,36	0,00

Figura 35 - Teste de recálculo de depreciações (elaboração própria)

d) Análise de aquisições/alienações

A análise do abate é efetuada como referido previamente através da análise do movimento. A diferença obtida entre o valor líquido de um ativo (valor bruto – depreciações acumuladas) e o valor de venda irá gerar mais/menos valias. O documento em questão, no que toca ao abate de equipamentos de transporte (conta 434) é o seguinte:

¹ A.A. – Amortizações acumuladas; A.E. – Amortizações do Exercício

Entidade	Doc.	Data (de alienação)	Descrição	Valor PKF	Valor líquido	Mais/menos valia
Cliente C1	Fatura N°2	28/06/2019	Alienação Viatura Renault	18.819,00	11.762	7.057

Figura 36 - Abate de equipamentos (elaboração própria)

A fatura nº2 foi documentada no arquivo de trabalho de acordo com as referências indicadas no Anexo I. Assim como a fatura 002/4575 relativo a compras da conta 432 “Edifícios e outras construções”, como indicado na seguinte figura:

Entidade	Doc. N.º	Data	Descrição	Valor PKF
ATMOSFERAS URBANAS LDA	FAC 002/4575	23/05/2018	Fornecimento e colocação de chão em armazém	29.800

Figura 37 - Exemplo de *Vouching* (elaboração própria)

A análise do ativo fixo tangível demonstrou-se razoavelmente simples devido ao impacto da rubrica nas demonstrações financeiras da empresa. Dado uma materialidade de execução de 140.000 € o valor da rubrica na sua totalidade não se encontra acima da materialidade, no entanto, o nível de trivialidade está bastante acima, e devido à natureza, apesar do risco baixo, decidimos concluir sobre a validade do saldo.

3. Fornecedores

Ainda dentro do ciclo de compra, a rubrica dos fornecedores é de grande importância pois reflete-se no saldo de FSE, assim como de inventários, através da conta 31 (compras). A avaliação de risco desta rubrica é de grande importância devido à natureza da mesma, no entanto, o risco de omissão de passivos neste setor é reduzido, devido à emissão de fatura por parte de uma entidade externa, no entanto, correm-se outros tipos de riscos, nomeadamente a falta de liquidez, ou seja, disponibilidades que possibilitem o pagamento desta obrigação. O controlo interno é também de grande importância, pois trata-se essencialmente de uma área abrangida pela tesouraria da empresa. A tesouraria é responsável pelos pagamentos e recebimentos da entidade, e caso não se utilize o *confirming* ou *factoring*, que são métodos distintos de gestão de tesouraria, a influência da *performance* a nível de tesouraria terá efeito em dois rácios que são de grande importância, o prazo médio de recebimento e o prazo médio de pagamento. Neste caso, o prazo médio de pagamento menor apresenta uma melhor expressão das contas aos utilizadores das demonstrações financeiras. Um teste importante de referenciar será a constatação de partes relacionadas e as suas transações intra grupo. Devido à natureza da relação entre empresas relacionadas a possibilidade de fraude nestas transações é sempre considerada como elevado. Não existe dossier de preços de transferência e o problema foi reportado à gerência.

a) *Lead* e antiguidade de saldos

O mapa de movimento anual apresenta os seguintes saldos:

Conta	Descrição	31/12/2019
221	Fornecedores c/c	120.804
22111	Fornecedores c/c gerais - Mercado Nacional	120.804
22112	Fornecedores c/c gerais - Mercado Intracomuni	0
	Fornecedores	120.804

Figura 38 - Mapa de movimento anual - Fornecedores (elaboração própria)

Note-se que apenas existem fornecedores no mercado nacional. No entanto, existe uma particularidade que até agora não foi apresentada. Na análise desta rubrica não se irá desenvolver um *overview*, ou seja, um mapa de movimento mensal como apresentado nas rubricas prévias. A visualização mensal de saldos em fornecedores não produz informação relevante a nível de entendimento da entidade, nem a nível de deteção de distorções materialmente relevantes. Assim desenvolvemos um mapa, mas desta vez delimitamos, através do extrato contabilístico, as várias subdivisões da conta 22111 (Mercado Nacional). Desta forma obtemos uma visão geral da concentração dos vários fornecedores da entidade. Tomemos por exemplo, a distribuição dos fornecedores no cliente C1:²

Conta	Descrição	31/12/2019	31/12/2018	Diferença
2211100100 1		0,00	0,01	-0,01
2211100101 2		0,00	378,04	-378,04
2211100105 3		0,00	4.240,65	-4.240,65
2211100113 4		-202,50	430,50	-633,00
2211100143 5		0,00	65,89	-65,89
2211100164 6		36,84	76,83	-39,99
2211100169 7		316,79	0,00	316,79
2211100173 8		0,00	24.983,18	-24.983,18
2211100185 9		219,56	219,56	0,00
2211100200 10		3.368,75	2.422,28	946,47
2211100213 11		0,00	-312,92	312,92
2211100217 12		-46,68	295,02	-341,70
2211100262	Fornecedor Chave	116.519,07	0,00	116.519,07
2211101010 14		342,86	0,00	342,86
2211200009 15		0,00	6.906,00	-6.906,00
2211200109 16		0,00	-28.109,38	28.109,38
2211200122 17		0,00	-132,50	132,50
2211200147 18		0,00	-1.755,44	1.755,44
		120.554,69	9.707,72	110.846,97

Figura 39 - Distribuição de fornecedores (elaboração própria)

O cliente C1 teve um claro desenvolvimento de atividade entre o ano de 2018 (n-1) e o ano de 2019 (n). No entanto, existe um risco de negócio evidente que é de centralização de fornecedores. É debatível se a focalização de clientes é de maior risco devido à natureza da rubrica, no entanto, a focalização a este nível cria uma total dependência ao fornecedor, pois as mercadorias são completamente adquiridas através do fornecedor chave. De modo

² Nomes dos fornecedores aleatórios devido a questões de privacidade.

verificar o rigor deste saldo necessário obter uma confirmação externa. As confirmações externas como referidas na vertente teórica do relatório, apresentam uma maior fiabilidade a nível da qualidade da informação pois são informações provenientes de agentes exteriores aos órgãos de gestão. No caso de fornecedores a confirmação externa trata-se da prática de circularizações aos saldos respetivos. Assim, iremos pedir ao fornecedor que este envie um extrato referente ao seu cliente, que na nossa ótica é o cliente C1, assim averiguamos a plenitude e rigor do saldo registado, pois caso existam passivos omissos ou acréscimos em falta, o saldo no lado do fornecedor chave irá refletir esta diferença.

Uma das análises que o procedimento ilustrado na figura 39 possibilita, é a verificação de saldos parados. Caso o cliente disponibilize um mapa de antiguidade dos saldos dos fornecedores esta análise é facilitada, pois o próprio mapa disponibiliza a antiguidade a mais de 180 dias. Dado que a informação proveniente do mapa tem origem no cliente, o fator temporal desse mesmo mapa pode por vezes não representar a informação mais fiável ou necessária à análise. Assim, o cliente de longa duração, a verificação dos saldos de fornecedores ao longo dos vários anos é facilitada, pois basta comparar o mapa apresentado na figura 39 deste ano com os anos prévios.

b) Circularização de saldos

A PKF & Associados, SROC, Lda configura um e-mail, à data de entrada de um novo colaborador, onde todos os pedidos de circularização são enviados. O e-mail tem várias pastas referentes a todos os clientes da empresa, sendo que é trabalho do júnior a sua organização. Todas as respostas são arquivadas no servidor, dentro da pasta dos *working papers*, de acordo com o Anexo I.

Assim a folha de circularização apresenta a seguinte expressão:

Descrição	Acum. crédito 31.12.2019	Saldo A/C 31.12.2019	Saldo Resposta 31.12.2019	Diferença	Diferença conciliada	Diferença Final (dif - conciliada)
Fornecedor Chave	116.519	116.519	116.519	0	0	0
	116.519	116.519	116.519	0	0	0

Figura 40 – Circularização de saldos (elaboração própria)

As confirmações externas podem aferir uma resposta concordante ou discordante, no entanto, caso exista uma resposta discordante, é necessário aferir sobre a diferença obtida. Esta diferença pode ser normalmente encontrada através análise minuciosa do extrato do fornecedor, ou através da confirmação do saldo de acréscimos. No caso dos acréscimos, e caso a data da auditoria seja posterior ao fim da data de atividade da empresa, ou seja, 31 de

dezembro de 2019, é possível requisitar ao cliente o extrato contabilístico à data do ano corrente, desta forma podemos averiguar se o pagamento de alguma fatura de facto ocorreu em data posterior.

4. Inventários

a) *Lead e overview*

Na rubrica de inventários realizamos, tal como nas outras rubricas, um mapa de movimento anual de movimentos, da conta 321 (mercadorias) assim como a conta 611 (mercadorias) a conta de gastos. O mapa apresenta a seguinte distribuição:

A/C	Designação	31/12/2019	31/12/2018	Variação	%
32	Mercadorias	998.787	283.691	715.095	252%
321	Mercadorias	998.787	283.691	715.095	252%
	Inventários	998.787	283.691	715.095	252%
A/C	Designação	31/12/2019	31/12/2018	Variação	%
611	Mercadorias	8.837.117	5.007.642	3.829.475	76%
	CMVMC	8.837.117	5.007.642	3.829.475	76%

Figura 41 - Mapa de movimento anual (elaboração própria)

A/C	Designação	Janeiro	Fevereiro	Total
311	Compras Mercadorias	511.013	661.233	9.558.645
3111	Mercadorias - Aquisição Mercado Nacional	55.261	63.573	1.565.206
31117	IEC	455.752	597.660	7.925.757
3112	Mercadorias - Aquisição Países Comunitários	0	0	67.615
3171	Mercadorias - Aquisição Países Comunitários	0	0	67
31	Compras	511.013	661.233	9.558.645

Figura 42 - *Overview* da conta 31 (elaboração própria)

Como se pode ver na figura 42, o *overview* realizado é da conta 31 (compras). Esta conta no fim do ano é regularizada de modo que o extrato contabilístico utilizado será a versão pré regularizações. Note-se também que existiu um aumento considerável nas mercadorias adquiridas no exercício de 2019.

b) *Vouching*

A natureza da rubrica de acordo com a nossa avaliação de risco exige que exista uma verificação documental, dentro do mesmo âmbito da rubrica de fornecimentos e serviços externos. Após a seleção através de julgamento profissional e amostragem aleatória concluímos a seguinte análise.

Total Analisado	1.254.715
Saldo da #31 a 31.12.2019	1.632.888
% Analisada	77%

Figura 43 - Resultados de *vouching* (elaboração própria)

Note-se que o valor do saldo da conta 31 utilizado como referência é a subtração do total da rubrica de compras (conta 31) com a conta 31117 (IEC). A conta de IEC é a conta onde são registados os impostos especiais de consumo que devido à mercadoria afeta à atividade da empresa esta se vê obrigada a cumprir. Não obtivemos nenhuma distorção a nível da verificação documental.

c) Contagens

Tal como referimos nas rubricas previas, existiu um pedido de elementos de modo a validar a rubrica. Os elementos solicitados foram os seguintes:

2. Inventários

- 2.1. Listagem de inventários a 31 de dezembro de 2019 valorizada.
- 2.2. Listagem de inventários a 31 de dezembro de 2019 comunicada à Autoridade Tributária.

A necessidade de solicitar a listagem de inventários apresenta-se pois é necessário averiguar presencialmente a contagem de stocks. Perto da data de 31 de dezembro são realizadas contagens físicas nos vários armazéns dos clientes da entidade de acolhimento. No caso do Cliente C1 a contagem foi realizada dia 29 de dezembro de 2019, de modo que foi necessário solicitar ao cliente as saídas e entradas provenientes desde a data da contagem até ao fim do ano de atividade. Este procedimento permite aferir sobre o saldo de mercadorias do cliente, assim como obter prova que de facto os stocks da empresa existem. A existência de stocks parados é uma possibilidade, de modo que poderá produzir sobrevalorizações e distorcer materialmente as demonstrações financeiras da mesma. A contagem é efetuada através do acompanhamento das contagens internas, sendo que o stock do cliente C1 dada o seu tamanho permitiu que fosse realizada uma contagem total dos inventários. As folhas de contagem foram assinadas pelo funcionário responsável do cliente, assim como os auditores presentes, posteriormente estas foram digitalizadas e guardadas como evidência da existência do procedimento. A listagem de inventários que nos foi apresentada deriva puramente das contagens efetuadas através de mecanismo da empresa, e de modo que a contagem efetuada foi total, a existência de diferenças entre as nossas listagens e as listagens do cliente devem ser analisadas.

d) Teste a custo de mercadorias vendidas

Dentro da rubrica dos inventários existe ainda a rubrica de custos de mercadoria vendida presente na conta 61. Esta análise é efetuada da seguinte forma.

Designação	32 - Mercadorias	33 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	34 - Produtos acabados e intermédios	Referência
Ex. Inicial (+)	283.691			
Compras (+)	9.558.645			
Regularização Ex. (+/-)	4.315			
Ex. Final (-)	998.787			
CMVMC	8.839.234	0	0	

Figura 44 - Teste a CMVMC (elaboração própria)

Na figura 41 (mapa de movimento anual) podemos averiguar que o único tipo de inventários presentes são as mercadorias presentes na conta 31, ou seja, não existem matérias primas nem produtos acabados e intermédios. Isto deve-se ao facto de a empresa funcionar, como previamente referido na introdução, no mercado de revenda, não efetuando transformação de produto. O teste é realizado através da soma do saldo das compras (conta 31) mais as existências iniciais, ou seja, o saldo inicial da conta 32 do exercício de 2019, subtrair ou adicionar qualquer tipo de regularizações que possam existir no extrato contabilístico, e por fim retirar as existências finais do exercício de 2019. Após este exercício aferimos a seguinte conclusão:

Saldo "61 - CMVMC" a 31.12.2019	8.837.117
Saldo "73 - Var. Inventários de Produção" a 31.12.2019	0
Resultado do teste CMVMC	8.839.234
Diferença	2.117

Figura 45 – Resultado do teste CMVMC (elaboração própria)

No capítulo 5.1.3 (definição de materialidade), concluímos que a materialidade é de 185.000€ e a respetiva trivialidade de 9.500 €. Na figura 45 conseguimos aferir uma diferença de 2.117 € entre o teste realizado e o saldo da conta de gastos 61 (CMVMC), no entanto, dado que esta distorção não se considera materialmente relevante, pois encontra-se abaixo do valor da trivialidade, concluímos pela validade do saldo da rubrica a 31 de dezembro de 2019 sem erros materialmente relevantes a reportar.

e) *Cut-off*

Os procedimentos de *cut-off* têm como principal fundamento a inspeção das faturas finais do ano de atividade de 2019, assim como a verificação das faturas emitidas no início do próximo ano de atividade (2020). Assim, através do extrato de 2020 consolidado à data, é possível aferir sobre a contabilização das primeiras faturas do ano, assim como sobre as faturas emitidas no fim do ano de 2019 através do extrato solicitado no início dos trabalhos. A figura seguinte ilustra a verificação da lógica suprarreferida.

Faturas 2019	Data	Contabilização	Entidade
Fatura Entrepasto FE 2019/149	12/24/2019	12/27/2019	Fornecedor 1
Fatura Entrepasto FE 2019/147	12/23/2019	12/24/2019	Fornecedor 1
Faturas 2020	Data	Contabilização	Entidade
Fatura FA 2020/3	1/3/2020	1/6/2020	Fornecedor 1
Fatura FA 2020/12	1/8/2020	1/13/2020	Fornecedor 1

Figura 46 - Procedimento de Cut-off (elaboração própria)

Como podemos verificar pela figura 46 obtivemos evidência de que as faturas foram contabilizadas no período correto, assim, as contagens efetuadas encontram-se livres de distorção no que toca a erros de especialização a nível da contabilização de mercadorias.

6 CONCLUSÃO

O objetivo inicial do relatório de estágio encontra-se cumprido. A revisão da literatura promove uma síntese sólida dos conceitos fundamentais da auditoria financeira, assim como delimita perguntas de investigação que permitem articular a parte prática com a informação investigada. Durante a investigação não surgiram diferenças notáveis entre os vários autores, sendo que a opinião dos mesmos acaba por criar um texto homogéneo em relação aos vários temas analisados.

A metodologia foi uma excelente escolha para a realização do relatório, pois a possibilidade de averiguar através de um estudo de caso como a aplicação dos vários conceitos teóricos e a perguntas de investigação se traduzem para o contexto do trabalho permite a criação de um conhecimento mais profundo sobre as temáticas.

O caso prático validou na totalidade a proposição esboçada no modelo de análise.

1. Proposição 1: O auditor utiliza o manual das ISA's e obtém prova suficiente e apropriada de auditoria de modo a emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

O estágio na PKF & Associados Lda permitiu produzir evidência concreta de como a proposição é aplicável e válida no seu objetivo de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras. As perguntas de investigação serviram como um fio condutor de grande importância à obtenção desta evidência e foi através das respostas obtidas que se obteve a validação necessária da proposição em análise.

6.1 Limitações

Uma das limitações deste estudo prende-se à análise resultante de um estágio realizado apenas numa sociedade levando a conclusões muito direcionadas assim como o objeto do relatório, ou seja, a auditoria financeira ser um tema extenso, de modo que acompanhado da limitação previamente referida faz com que a matéria analisada durante o relatório seja de dimensão reduzida quando comparada com o espectro total da auditoria financeira.

6.2 Investigação futura

O fato de o estágio ter decorrido nesta organização permitiu conclusões muito típicas que provavelmente noutra organização seriam diferentes: como sugestão de investigação

aconselha-se a comparação entre relatórios de estágio feitos em entidades diferentes, mas com o mesmo objetivo – inerente à realização da auditoria financeira.

FONTES

Dissertações, artigos e livros

ALVES, J. (2015). “Princípios e prática de auditoria e revisão de contas”. Edições Sílabo. 1ª Edição, Lisboa, setembro de 2015. Retirado de: <https://static.fnac-static.com/multimedia/PT/pdf/9789726188216.pdf>

ANICETO, A., DOUTOR, C. (2019). “A procura de níveis de materialidade a considerar no planeamento e na execução da auditoria”. Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, p.13-19.

BATISTA, C. (2009); “As variáveis determinantes na escolha do modelo de *Corporate governance* em Portugal”. (tese de mestrado) Faculdade de Economia, Universidade do Porto.

BUTERA, A. (2016). “*Mastering the Five Tiers of Audit Competency – The essence of effective auditing*”. Taylor & Francis Group, CRC Press.

CUNHA, P., SILVA, J., FERNANDES, F. (2012). “Pesquisas sobre a lei Sarbanes-Oxley: uma análise dos *Journals* em língua inglesa”. Universidade Estadual de Maringá.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, (2003). “Lei Sarbanes-Oxley – Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controlos internos”. Retirado de: http://ead2.fgv.br/ls5/centro_rec/docs/lei_sarbanes_oxley.pdf

ELDER, R., ABRAHAM, D., GLOVER, S., HIGGS, J., LILJEGREN, J. (2013). “*Audit Sampling Research: A Synthesis and Implications for Future Research*”. Auditing A Journal of Practice & Theory. 32. 99-129.

GUNTHER, H. (2006). “Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão?” Psicologia: Teoria e Pesquisa, 22(2), 201-209. Retirado de: <https://doi.org/10.1590/S0102-37722006000200010>

HAYES, R. DASSEN, R., SCHILDER, A., WALLAGE, P. (2005). “*Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*”, 2nd ed. Prentice Hall, England.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF ENGLAND & WALES, ANÓNIMO. (2005). “*Agency theory and the role of Audit*”. Retirado de: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx>

JONHSTONE, K., GRAMLING, A., RITTENBERG, L. (2014). “*Auditing A Risk-based approach to conducting a quality audit*”, 9nd ed. Canada.

MACULAN, B. & LIMA, G. (2011). “Modelo para análise conceitual de teses e dissertações com vistas à criação de taxonomia facetada.” *Informação & Sociedade: Estudos*. 21. 41-54.

MANNING, P. (1979). “Metaphors of the field: varieties of organizational discourse,” In *Administrative Science Quarterly*, vol. 24, no. 4, pp. 660-671

Manual de acolhimento da PKF & Associados, SROC. (Documento interno)

MARCONDES, N. & BRISOLA, E. (2014). “Análise por triangulação de métodos: um referencial para pesquisas qualitativas.” *Revista Univap*. Retirado de <http://tiny.cc/pvmxsz>

MINAYO, M., & SANCHES, O. (1993). “Quantitativo-qualitativo: oposição ou complementaridade?” *Cadernos de Saúde Pública*, 9(3), 237-248. Retirado de <https://doi.org/10.1590/S0102-311X1993000300002>

NARKCHAI, S., FADZIL, F., THUNGWHA, S., (2018). “*Corporate Governance on the Performance of Internal Auditors in Thailand Public Limited Company*”. *Journal of Business Theory and Practice*.

NASCIMENTO, A., SILVA, L., OTT, E., (2007). “Lei Sarbanes-Oxley e Código Civil: os efeitos nos procedimentos de controle adotados por empresas localizadas no Brasil”. *Congresso Brasileiro de Custos*.

NEVES, J. (1996). “Pesquisa qualitativa – Características, usos e possibilidades”. *Caderno de pesquisas em administração*, São Paulo, V.1, N°3, 2º SEM./1996.

NIKOLOVSKI, P., ZDRAVKSKI, I., MENKINOSKI, G., DICEVSKA, S., KARADJOVA, V., (2016). “*The Concept of Audit Risk*” *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*. Volume 27, No1, pp22-31.

PHAT, L. (2012). “*Improving the current standard auditing procedure of Baker Tilly A&C Auditing and Consulting Co., Ltd Case – ZIM Integrated Shipping Company*”. Tese de bacharelado. HAWK, University of Applied Sciences.

PINHO, C. (2009). “A Utilização de Procedimentos Analíticos de Auditoria. O Caso Português”. Tese de Doutorado. Universidade Aberta.

SARDINHA, A. (2014); “Os determinantes da adoção dos modelos de *Corporate Governance* nas empresas do mercado bolsista da Península Ibérica”. Instituto Politécnico de Bragança.

WEMI/PFS, ANÓNIMO. (2005). “*Three models of corporate governance*”. Lectures on corporate governance. Retirado de: <http://www.emergingmarketsesg.net/esg/wp-content/uploads/2011/01/Three-Models-of-Corporate-Governance-January-2009.pdf>

WESTFALL, L. (2009). “Sampling Methods”. Excerto retirado da revista *The certified software quality engineer handbook*. Publicado por *The Westfall Team*.

YIN, R. (2002). “Estudo de caso: planeamento e métodos”. Trad. Daniel Grassi – 2. Ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.

Webgrafia

ARECO, Y. (2017). Website do Blbbrasil: <https://www.blbbrasil.com.br/blog/teoria-da-agencia/>, consultado a 20 de dezembro de 2019.

Website do Wikipedia: https://pt.wikipedia.org/wiki/Problema_do_principal-agente, consultado a 21 de dezembro de 2019.

Decretos-Lei

Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de julho de 2009 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Artigo nº 117 & artigo nº121, disponível em www.dre.pt

Decreto-Lei nº. 158/2009 de 13 de julho do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13. Disponível em www.dre.pt.

International Standards on Auditing

ISA 200, Objetivos gerais do auditoria independente e condução de uma auditoria de acordo com as normais internacionais de auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 315 (Revista), identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 320, A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 330, As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 500, Prova de Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 505, Confirmações Externas. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 520, Procedimentos Analíticos. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 530, Amostragem de Auditoria. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 700 (Revista), Formas uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ISA 705 (Revista), Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018, parte 1.

ANEXOS

Anexo I – Referências de Working Sheets

ATIVO	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO
AFT - ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	CA - CAPITAL PRÓPRIO
AFT100 - Ativos Fixos Tangíveis	CA100 - Capital
AFT200 - Ativos Fixos Tangíveis em Curso	CA200 - ...
AFT300 - Depreciações Acumuladas	PR - PROVISÕES
AI - ATIVOS INTANGÍVEIS	PR100 - Provisões p/ riscos e encargos
AI100 - Ativos Intangíveis	PR200 - ...
AI200 - Ativos Intangíveis em Curso	EO - EMPRÉSTIMOS OBTIDOS
AI300 - Depreciações Acumuladas	EO100 - Empréstimos Bancários
PI - PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	EO200 - Outros Empréstimos
PI100 - Propriedades de Investimento	FO - FORNECEDORES
PI200 - Propriedades de Investimento em Curso	FO100 - Fornecedores
PI300 - Depreciações Acumuladas	FO200 - ...
IF - INVESTIMENTOS FINANCEIROS	CP - CONTAS A PAGAR
IF100 - Investimentos Financeiros não correntes	CP100 - Fornecedores de imobilizado
IF200 - Investimentos Financeiros correntes	CP200 - Outros Credores
IF300 - Ajustamentos a Investimentos Financeiros	CP300 - <i>Accruals</i> Passivos
EX - EXISTÊNCIAS	CP400 - Acionistas
EX100 - Mercadorias	ES - ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS
EX200 - Produtos Acabados	ES100 - E.O.E.P. Ativo
EX300 - Matérias-primas, subsidiárias e de Consumo	ES200 - E.O.E.P. Passivo
EX400 - Ajustamentos de Existências	
CL - CLIENTES	
CL100 - Clientes	
CL200 - Ajustamentos a dívidas de clientes	
CR - CONTAS A RECEBER	
CR100 - Outros Devedores	
CR200 - <i>Accruals</i> Ativos	
CR300 - Acionistas	
DP - DISPONIBILIDADES	
DP100 - Caixa	
DP200 - Depósitos à Ordem	
DP300 - Depósitos a prazo	
DP400 - Outros depósitos bancários	

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

CMV - CUSTO MERC. VEND. e VARIAÇÃO PRODUÇÃO

CMV100 - Compras e CMVMC
CMV200 - Variação de produção

RED - RÉDITO

RED100 - Vendas
RED200 - Prestação de Serviços
RED300 - Proveitos Suplementares

CPO - CUSTOS E PROVEITOS OPERACIONAIS

CPO100 - Forn. e Serv. Externos
CPO200 - Impostos
CPO300 - Outros Custos Operacionais
CPO400 - Depreciações e Ajustamentos do Exercício
CPO500 - Subsídios à Exploração
CPO600 - Trabalhos para a própria Empresa
CPO700 - Outros Proveitos Operacionais
CPO800 - Reversões de Depreciações e Ajustamentos

GP - Gastos com Pessoal

GP100 - Gastos com Pessoal
GP200 - ...

OCP - OUTROS CUSTOS E PROVEITOS (não operacionais)

OCP100 - Custos Financeiros
OCP200 - Custos Extraordinários
OCP300 - Proveitos Financeiros
OCP400 - Proveitos Extraordinários

Anexo II – Confirmação de Independência

Confirmação de Independência

O colaborador Pedro Miguel Guedes Santos

declara que relativamente ao cliente xxxx

1. Não tem, nem o(a) próprio(a) nem membros imediatos ou próximos da sua família, nem qualquer pessoa estreitamente relacionada, quaisquer interesses (i) financeiros diretos ou indiretos na referida entidade ou numa entidade associada (ii) com pessoas com funções de gestão relevantes nesse cliente;

Membros imediatos ou próximos da sua família incluem o cônjuge ou pessoa que viva em união de facto, parente ou afim na linha reta ou até ao terceiro grau na linha colateral e outros familiares que consigo coabitem há mais de um ano.

Pessoa estreitamente relacionada inclui qualquer entidade por si direta ou indiretamente dominada ou constituída em seu benefício ou de que seja dirigente.

Interesse financeiro direto inclui participações de capital e outros investimentos, diretamente controlados.

Interesse financeiro indireto exclui apenas os interesses financeiros que indiretamente possuam através de organismos de investimento coletivo harmonizados, incluindo fundos sob gestão, nomeadamente fundos de pensões ou seguros de vida.

2. Não aceitou ou efetuou qualquer empréstimo ou recebeu ou deu qualquer garantia;

Empréstimos obtidos, garantias ou depósitos efetuados junto de um cliente de auditoria que é um banco ou instituição financeira similar não constituem ameaças à independência desde que esses instrumentos sejam objeto dos termos e condições normais e correntes da instituição.

3. Não tem, nem o(a) próprio(a) nem membros imediatos ou próximos da sua família, nem qualquer pessoa estreitamente relacionada, qualquer relação de trabalho, comercial ou de outro tipo, que possa causar ou ser geralmente considerada como causadora de um conflito de interesses; e
4. Não recebeu, da referida entidade ou de qualquer entidade associada, hospitalidade ou aceitou bens ou serviços em condições favoráveis, que não possam ser considerados, individual e de forma agregada, claramente insignificantes ou inconsequentes.