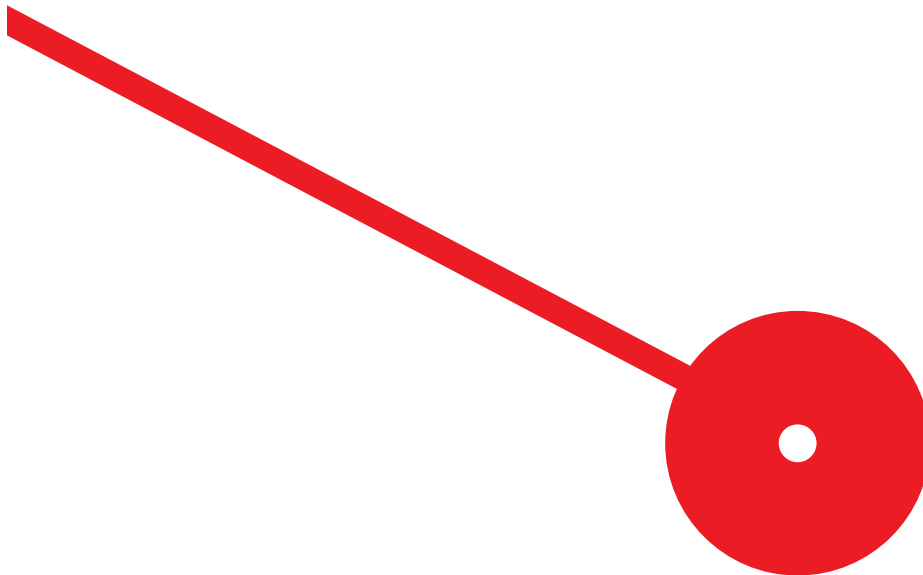


INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
Auditoria

Relatório de Estágio
Auditoria Financeira
Rafael Gonçalves Casaca

07/2022



Rafael Gonçalves Casaca. Relatório Estágio
Auditoria Financeira
07/2022

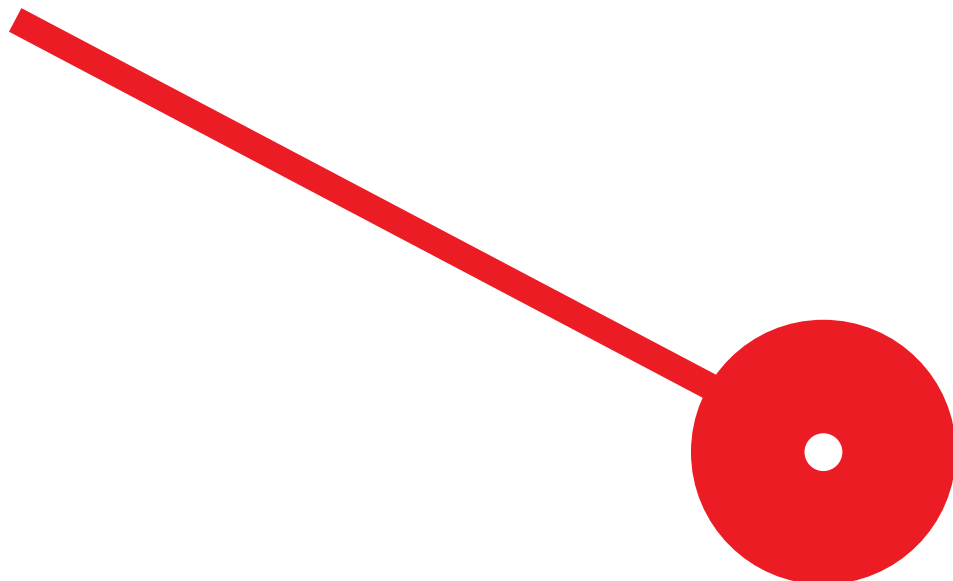
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

Relatório de Estágio Auditoria Financeira Rafael Gonçalves Casaca

**Relatório de Estágio
apresentado ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob
orientação do Dr. Hélder Pereira, Revisor
Oficial de Contas, na sociedade PALM - Pereira,
Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC
e da Professora Doutora Alcina Portugal Dias.**

Rafael Gonçalves Casaca. Relatório
Estágio
Auditoria Financeira
07/2022



Resumo:

O propósito deste trabalho é descrever os objetivos e procedimentos exigidos para a realização do trabalho de auditoria financeira. Para tal, expõem-se a abordagem de todos os aspetos essenciais para o desenvolvimento do trabalho de um auditor externo.

Para um melhor entendimento, na primeira parte deste trabalho, será realizada uma contextualização dos aspetos principais como, o planeamento, materialidade, risco de auditoria, e a sua finalidade, a Certificação Legal de Contas. Enquadramento importante para o desenrolar das atividades desenvolvidas na auditoria financeira.

Procura-se descrever os serviços prestados na entidade acolhedora, a PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, mostrando os procedimentos existentes na confirmação de contas, mais concretamente, pretende-se identificar os vários procedimentos para validar todas as rúbricas das demonstrações financeiras. O trabalho é finalizado com as apreciações globais deste estágio e como este foi importante para o desenvolvimento pessoal e profissional.

Palavras chave: Planeamento, Materialidade, Auditoria financeira e Risco.

Abstract:

The purpose of this dissertation is to describe the goals and procedures required to carry out a financial audit work. To this end, the approach of all the essential aspects for the development of the work of an external auditor is exposed.

For a better understanding, in the first part of this dissertation, a contextualization of the main aspects will be carried out such as planning, materiality, audit risk, and its final purpose, the Legal Certification of Accounts. A fundamental framework for the development of activities developed in financial audit.

We seek to describe the services provided in the involved entity, PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, showing the existing procedures in the accounts/balances confirmation, more specifically, it is intended to identify the various procedures to validate all items of the financial statements. The work terminates with the global assessment of the current internship and how it was important for a personal and professional development.

Key words: Planning, Materiality, Financial Audit and Risk

Índice geral

Introdução	9
Capítulo I – Enquadramento teórico	12
1 Auditoria Financeira	13
1.1 Evolução, definição e importância da auditoria financeira	13
1.2 Normas e Diretivas de Auditoria.....	16
2 Fases de uma Auditoria	18
2.1 Planeamento	18
2.2 Materialidade em auditoria.....	19
2.3 Risco em auditoria.....	20
2.4 Prova Auditoria	22
2.5 Certificação Legal das Contas.....	24
Capítulo II – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO	26
3 Introdução.....	27
3.1 Estudo Empírico – Síntese	27
3.2 Construção das asserções	28
3.3 Modelo de análise.....	29
Capítulo III – Trabalho Empírico.....	30
4 Introdução.....	31
5 Entidade Acolhedora	31
5.1 Detalhe das atividades realizadas	32
5.1.1 Ativos Fixos Tangíveis	33
5.1.2 Meios Financeiros Líquidos.....	35
5.1.3 Inventários	36
5.1.4 Estado e Outros Ente Públicos.....	38
5.1.5 Acréscimos e Diferimentos.....	38
5.1.6 Vendas e Prestações Serviços	39

5.1.7	Fornecimentos e Serviços Externos (FSE)	39
5.1.8	Gastos com Pessoal.....	40
5.1.9	Circularização de Saldos.....	40
Conclusão	43
	Apresentação e discussão dos resultados	44
	Limitações do estudo.....	46
	Pistas para investigação futura	46
Referências bibliográficas	48
	Outras Referencias.....	50

Índice de Figuras

Fonte 1- Componentes do risco de auditoria	21
--	----

Lista de abreviaturas

CI Controlo Interno

DF Demonstrações Financeiras

SROC Sociedade Revisores Oficiais Contas

AF Auditoria Financeira

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

EOROC Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CEOROC Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta

RJSA Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ISA International Standard on Auditing

OROC Ordem Revisores Oficiais de Contas

GAT Guias de Aplicação Técnica

RA Risco de Auditoria

RI Risco Inerente

RC Risco de Controlo

RD Risco de Distorção

RDM Risco de Distorção Material

SCI Sistema Controlo Interno

CLC Certificação Legal das Contas

CW CaseWare Working Papers

AFT Ativos Fixos Tangíveis

O presente relatório está enquadrado no Regulamento dos Estágios extracurriculares, relativo ao 2º ciclo de estudos, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e tem como finalidade a obtenção do grau de Mestre em Auditoria.

Este trabalho representa o culminar do meu percurso académico, sendo ainda uma reflexão sobre todo o percurso percorrido até à data. Percurso que se tem demonstrado muito relevante e gratificante, tanto a nível pessoal, como na aquisição e aplicação de conhecimentos técnicos, conseguindo pôr em prática matérias adquiridas ao longo de todo o percurso académico. É por esta razão que foi escolhido a realização do estágio curricular em alternativa das outras opções, realização da dissertação ou projeto.

O estágio teve lugar na PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC que desenvolve a sua atividade na área de Auditoria e Revisão Legal de Contas sobre entidades em vários pontos do país.

Será importante referir que o papel do auditor tem vindo a ganhar uma importância cada vez mais acrescida face à nossa realidade atual. Com o aumento das transações globais e com as empresas cada vez mais a necessitarem de estar presentes em todo o mundo, é importante para os utilizadores das informações financeiras confiarem na informação que recebem. É dessa forma que o auditor, através da garantia de independência e rigor, faz o seu julgamento quanto às demonstrações financeiras das empresas assegurando, com o menor grau de risco possível, que estas são fidedignas e que espelham a realidade atual das empresas.

O auditor não só ganhou um papel de maior destaque como a forma como o seu trabalho é visto mudou, deixando de ter em vista apenas a descoberta de erros e fraudes, e passando a atuar como agente de transparência, credibilidade e segurança, facilitando uma tomada de decisão sustentada por parte dos vários utentes da informação.

Considerando o exposto, o presente trabalho encontra-se dividido em três partes principais, as quais serão brevemente descritas abaixo.

Inicialmente, será abordada de forma teórica alguns dos conceitos mais relevantes de Auditoria Financeira, tais como, noções de Auditoria Financeira, a responsabilidade e independência do auditor e as diversas fases de uma auditoria.

De seguida, é feita uma descrição da entidade acolhedora, a caracterização da mesma e as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio. Por último, é apresentada a conclusão deste

trabalho, onde é incluída uma análise global do trabalho realizado, bem como algumas considerações gerais sobre os resultados obtidos e os conhecimentos adquiridos.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1 Auditoria Financeira

O objetivo nesta parte do trabalho é descrever o que se entende por auditoria financeira, considerando ser relevante a identificação da sua principal função, que é a de verificar se as entidades apresentam a sua informação contabilística e financeira de forma credível e aplicando o método contabilístico correto.

A auditoria financeira, muito regularmente reconhecida como auditoria externa, tem uma vasta extensão e compreensão sendo por vezes difícil defini-la. Assim, serão apresentados temas como a necessidade da auditoria e as fases que esta segue, a evolução histórica da mesma e a importância das normas existentes quer em Portugal, quer a nível internacional.

Genericamente, pode estabelecer-se que a auditoria financeira, tem como finalidade avaliar a credibilidade das demonstrações financeiras das entidades, recorrendo ao processo de recolha de prova para tal.

1.1 Evolução, definição e importância da auditoria financeira

Não é possível definir com exatidão quando e onde começou a auditoria. Sabe-se apenas que tem raízes profundas, não sendo uma matéria especificamente dos tempos modernos.

Diversos autores defendem a teoria de que a auditoria existe há milhares de anos (4500 a.C. referido por alguns), suportada na existência de provas arqueológica e de referências bíblicas à auditoria e ao controlo.

De acordo com Costa (2018), *“segundo vários autores há conhecimento que por volta do ano 4000 antes de Cristo se efetuavam auditorias na Babilónia, na China e no Egito sobretudo relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós”*, e revelou ainda a existência de indícios de controlos internos nos tesouros dos faraós, pelo registo de atividades de auditoria na antiga Suméria (Mesopotâmia).

O autor refere ainda que é possível encontrar referências ao controlo interno (CI) e a auditorias realizadas de surpresa na bíblia. No final do século XIX, os auditores começaram a fazer trabalhos equiparados aos que se faz atualmente, visto que se registou um grande desenvolvimento das empresas industriais e comerciais, as quais sentiram necessidade de implementar procedimentos contabilísticos mais eficientes, passando a ser

obrigatório a revisão das Demonstrações Financeiras (DF) a partir de 1900 na Grã-Bretanha.

Em Inglaterra desde 1314 já se realizava auditoria nas contas públicas através da nomeação de um Auditor do Tesouro responsável por desenvolver e instituir um sistema de controlo relativo aos gastos do governo.

Segundo Johnson (1999), um dos marcos histórico que desencadeou a necessidade de aperfeiçoamento de sistemas contabilísticos, e neste seguimento, de procedimentos de auditoria foi em 1929, com o “*The Great Crash*”, (conhecido em português como “A Quinta-Feira Negra”). O dia em que bolsa de valores de Nova Iorque caiu, sendo um dos acontecimentos mais devastadores da economia mundial, tendo repercussões arrasadoras, com consequências negativas para toda a população do mundo. Esse momento foi crucial para desmistificar falhas nas informações financeiras das organizações, pois a falta de transparência foi o que despoletou, esta grande crise mundial. Por este motivo, a Auditoria Externa (AE) passou a ser obrigatória para todas as empresas cotadas na bolsa de valores.

Outro marco histórico, abordado nas diferentes cadeiras do Mestrado de Auditoria, que contribuiu para o desenvolvimento da auditoria, como atividade reconhecida nos dias de hoje, foi após a falência da uma das maiores empresas, em termos de capitalização bolsista, dos Estados Unidos, a Enron. Nessa altura as dúvidas sobre a eficácia das auditorias realizadas levaram à queda da maior empresa de auditoria que era gerida por Arthur Andersen.

Almeida (2017) define a auditoria financeira como *“um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”*.

Já para Moraes e Martins (2003), o conceito de auditoria expandiu-se, indo mais além do que a mera fiscalização de contas, passando a englobar noções como a otimização do uso dos recursos disponíveis, de forma a garantir a viabilidade, a rentabilidade e a continuidade dos processos operacionais e da gestão financeira. Tendo ainda como objetivo expressar uma opinião sobre as DF, se estas apresentam veracidade e transparência, e conformidade com as normas aplicáveis por lei, há ainda a obrigação de

reportar erros cometidos e de expor recomendações de maneira a melhorar certos procedimentos da organização.

Assim, a ideia de que o principal objetivo da auditoria é detetar erros e/ou fraudes, foi ultrapassada. Atualmente a auditoria financeira deve ser vista num sentido mais amplo, como um sistema de apoio à gestão e ao desempenho da entidade. O trabalho do auditor foca-se então no aumento da transparência e reforço da credibilidade e fiabilidade da informação financeira prestadas pelas entidades, assegurando aos utilizadores informação que lhes permita tomarem decisões mais sustentáveis.

Os utilizadores das DF's são de tal forma vastos, desde investidores, trabalhadores, fornecedores, governos, que a necessidade da informação financeira seja credível para estes tornou-se um ponto essencial, conforme expõe o autor Costa (2018): *“Que existem diversas pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras, como sejam: as que a preparam, as que a auditam, as que a analisam e as que a utilizam. De todas estas pessoas, são sem dúvida as últimas, ou seja, os utilizadores, as que devem ser privilegiadas uma vez que esperam que as demonstrações financeiras, como parte que são da informação financeira em termos gerais, sejam preparadas com o fim de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.”*

Conforme a Framework do IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), para garantir a fiabilidade desta informação financeira aos diferentes utilizadores existem determinadas características qualitativas que a mesma deve possuir, nomeadamente:

- **Compreensibilidade** – a informação financeira apresentada deve ser facilmente compreendida pelos utilizadores, presumindo que estes têm conhecimento mínimo sobre a atividade da empresa e interesse na referida informação;
- **Relevância** – tem impacto na tomada de decisões;
- **Fiabilidade** – a informação deve representar, fidedignamente, as operações e outros acontecimentos que tenha por fim representar;
- **Comparabilidade** – deve permitir aos utilizadores compararem as demonstrações financeiras de uma empresa com outras, permitindo que estes identifiquem tendências na posição financeira e no desempenho das mesmas.

Concluindo, a verdade é que a definição de auditoria pode ser genericamente interpretada de várias formas, tal como Costa (2018) refere que *“não existe uma definição rígida do que é a auditoria se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais”*, esta pode ser entendida como um exame às demonstrações financeiras e aos registos contabilísticos.

1.2 Normas e Diretivas de Auditoria

Face à importância que tem para a sociedade e para a economia que a informação financeira disponibilizada pelas empresas seja credível, a auditoria é uma atividade extremamente regulada por normas que incluem legislação de enquadramento, requisitos de acesso e de exercício da profissão de auditor, normas de auditoria obrigatórias, regras de ética, de deontologia e de conduta, a fiscalização sobre o trabalho dos auditores e normas disciplinares.

Do vasto leque de normas, princípios e diretrizes a ter em conta na execução da atividade de auditoria, uma vez que esta última consiste na análise das demonstrações financeiras preparadas com base em documentos contabilísticos, podemos destacar desde logo os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites que representa um conjunto de normas, regras e convenções que devem ser observados na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras.

Entre elas destacam-se o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta (CEOROC), Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA) e International Standard on Auditing (ISA).

No entanto, é importante referir que faz parte integrante do normativo técnico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) as Guias de Aplicação Técnica (GAT), visto serem emitidas para que haja uma constante atualização dos vários procedimentos de auditoria.

Internacionalmente, o IAASB é o organismo responsável pela emissão das normas internacionais de auditoria - conforme tradução da OROC (2015) – *“tem o compromisso de desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial”*.

De acordo com Susana Abrantes (janeiro a março 2018), as ISA abordam assuntos de objetividade, avaliações de risco, provas de auditoria, conclusões e relato face ao trabalho de auditoria, focam mais na parte prática da profissão, encontrando-se agrupadas da seguinte forma:

- Princípios e Responsabilidade Gerais: ISA 200-299;
- Avaliação do Risco e Resposta aos Riscos Avaliados: 300 – 499;
- Prova de Auditoria: 500 – 599;
- Usar o Trabalho de Terceiros: 600 – 699;
- Conclusões de Auditoria e Relato: 700 – 799;
- Áreas Especializadas: 800 – 899.

Este tema é de extrema importância e essencial na profissão de qualquer auditor, visto que a existência destas normas tem o objetivo de nos dar orientação no desenvolvimento, exercício e desempenho deste trabalho.

2 Fases de uma Auditoria

Para a realização de um bom trabalho em auditoria é importante descrever o que é necessário fazer, saber onde aplicar mais tempo e perceber quais os recursos a utilizar. Daí ser essencial o planeamento de qualquer trabalho, e a auditoria não é exceção.

2.1 Planeamento

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

De acordo com a ISA 300, o planeamento de uma auditoria entende-se como o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma abordagem detalhada relativamente à natureza, tempestividade e extensão esperada dos trabalhos a serem executados na entidade auditada. Para tal, será necessário a existência de um adequado conhecimento sobre as atividades, fatores económicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade. Neste sentido o objetivo do auditor é o de planear a auditoria de maneira que esta seja executada eficazmente de forma a reduzir o risco de auditoria.

Ferreira (2010) esclarece-nos sobre a importância do conhecimento da entidade afirmando que é através dele que o auditor consegue, por exemplo, identificar e avaliar os riscos de distorção material, reconhecer os fatores internos e externos que possam indicar, de algum modo, a existência de fraude ou erro, estabelecer a materialidade e certificar-se que o seu valor permanece apropriado ao longo de todo o trabalho e desenvolver procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados.

A mesma autora assegura ainda que *“a compreensão da entidade é um processo contínuo e dinâmico, pelo que no decurso do trabalho, o plano global e os programas de revisão/auditoria devem ser revistos e atualizados, sempre que se verifiquem alterações nas condições de trabalho ou em sequência de resultados inesperados dos procedimentos de auditoria.”*.

Acrescenta Bernardino (2018) que, tal como não há duas empresas iguais, também não há procedimentos de auditoria exatamente iguais e, desta maneira, cabe ao auditor fazer

as adaptações necessárias a cada entidade de acordo com a sua envolvente, cumprindo sempre as ISA e demais disposições técnicas disponíveis.

Contudo, os aspetos mais determinantes de uma auditoria são o risco e a materialidade, para que seja possível determinar áreas com potencial ocorrência de distorções relevantes, áreas essas que serão abordadas individualmente de seguida.

2.2 Materialidade em auditoria

No desenvolvimento do processo de auditoria é impossível que o auditor analise todos os documentos e transações de uma empresa porque, além de impraticável, seria muito dispendioso. Por essa razão, o auditor trabalha com base em amostras que representem com segurança razoável a população. Assim, é fundamental, a definição de materialidade porque é com esta que é possível estabelecer os procedimentos necessários para recolher informação suficiente e adequada.

A materialidade refere-se à extensão ou natureza de determinada distorção ou omissão da informação financeira que, em dada situação pode influenciar as decisões dos seus principais interessados. Refere-nos ainda a ISA 320, que as distorções ou omissões são consideradas materiais se, individualmente ou em agregado, influenciarem o julgamento dos indivíduos que dependem da informação financeira.

Taborda (2015) afirma que a materialidade é essencial para a formação da opinião expressa no relatório do auditor e que, apesar de não existir uma fórmula de cálculo, esta é determinada pelo julgamento profissional do auditor que, conseqüentemente, é influenciada pelas necessidades de informação que os utilizadores têm das DF.

O julgamento profissional permite determinar quais as distorções que devem ser relatadas por influenciarem as decisões dos utilizadores ao conhecê-las. Segundo Hatherly (1999) o julgamento profissional é algo inerente à auditoria nas DF já que requer a consideração crítica de princípios e normas de contabilidade conforme o negócio do cliente. Existe uma técnica para desenvolver o julgamento de auditoria que combina a capacidade de compreender o meio ambiente da entidade e de decidir conforme a informação que é obtida tendo sempre por base variáveis igualmente importantes ao processo: raciocínio, experiência, traços de personalidade e responsabilidade dentro e fora da entidade.

O conceito de materialidade permite ao auditor ignorar pequenas distorções já que a informação útil aos leitores é a informação isenta de distorções materialmente relevantes.

É a partir do seu julgamento que o auditor estabelece um limite para os elementos significativos, determina o tamanho da amostra e avalia as asserções obtidas no seu trabalho.

2.3 Risco em auditoria

Após a definição da materialidade o auditor estabelece os riscos associados às demonstrações financeiras, segundo Almeida (2017) “o risco é um conceito utilizado para definir uma incerteza em relação a um determinado acontecimento e ao seu resultado”.

O risco e a materialidade são dois conceitos interligados e indissociáveis, com relação inversa, uma vez que, quanto maior é o risco mais baixa é a materialidade e vice-versa. O risco está relacionado com a incerteza e a materialidade com o nível qualitativo/quantitativo de distorções que influenciem as demonstrações financeiras.

A ISA 200, refere que o risco de auditoria, é o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Matematicamente, a ISA 200 estabelece a relação entre o RA e os seus componentes através das seguintes equações:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

$$RA = RDM \times RD$$

Onde, RA = Risco de Auditoria, RI = Risco Inerente, RC = Risco de Controlo, RD = Risco de Distorção e RDM = Risco de Distorção Material

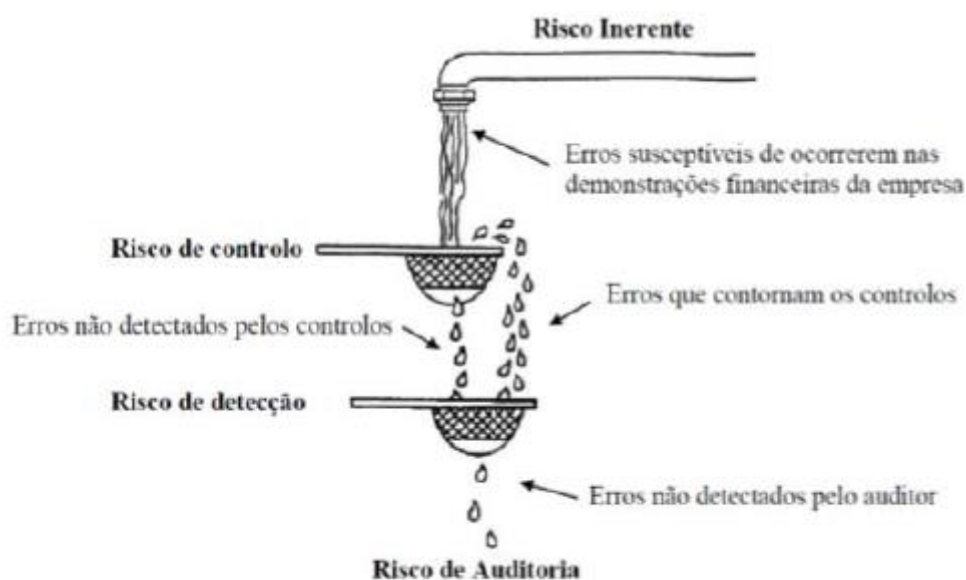
O RDM é a probabilidade das DF estarem materialmente distorcidas antes de ser feita a auditoria. Quanto maior este risco, maior será a necessidade de o auditor obter prova. Este engloba o RI e o RC. A mesma ISA 200 diz-nos ainda que:

Risco Inerente – *“a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.”* Este é um risco que o auditor não consegue controlar, na medida em que é um risco que deriva do negócio do cliente, do mercado em que está inserido e de outros fatores, sendo que este risco pode variar de cliente para cliente.

Risco de controlo – *“o risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo*

oportuno pelo controlo interno da entidade”. Este risco o auditor também não consegue controlar, sendo que, no entanto, pode influenciar, na medida em que pode recomendar ao órgão de gestão práticas e procedimentos de controlo interno a seguir, este pode ou não optar por seguir as recomendações.

Risco de deteção – “*o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções*”.



Fonte 1- Componentes do risco de auditoria
Fonte: Costa (2017)

Como se pode observar pela figura, o líquido que sai da torneira representa as distorções materiais que podem ocorrer nas DF. O primeiro filtro representa o Sistema Controlo Interno (SCI) que a entidade implementa para prevenir, detetar e corrigir os erros e distorções. Quanto mais eficaz for o filtro aplicado menor será este risco. Contudo, é impossível que todos os erros sejam detetados devido às limitações do sistema de controlo. Cabe ao auditor não só detetar os erros que contornaram os procedimentos de controlo como também identificar aqueles que, mesmo após a filtragem, podem ser considerados materialmente relevantes. Ainda assim, os procedimentos podem não ser eficientes ao não detetar todas as distorções surgindo, deste modo, o RD.

Os riscos que não foram detetados nem pelo sistema de controlo nem pelos procedimentos do auditor constituem o RA que, apesar de não poder ser eliminado, deve ser o mais baixo possível.

2.4 Prova Auditoria

A base de qualquer auditoria é a recolha de provas e a capacidade de acumular evidências suficientes e adequada em cada auditoria de forma a cumprir com as normas da profissão.

A ISA 500 define a Prova de Auditoria como *“informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião”*.

No caso da auditoria, é impensável a conclusão de um trabalho sem provas efetuadas. De acordo com Costa (2018), *“a prova deve ser obtida, preferencialmente, de forma escrita, para que possa ser alvo de avaliação por parte de tribunais, controlo de qualidade da OROC, entre outros, de forma a concluir se as normas profissionais vigentes estão ou não a ser cumpridas”*.

Estas provas de auditoria podem ser obtidas através da realização dos seguintes procedimentos, segundo Bruno Almeida (2017):

- *“Procedimentos de avaliação do risco do cliente: desenvolvidos com o intuito de compreender o cliente, a sua envolvente, o controlo interno bem como avaliar o risco de existência de distorções materialmente relevantes;*
- *Testes aos controlos: destinados a testar a operacionalidade e a eficiência, na prevenção e deteção de distorções materiais, dos controlos implementados pela empresa;*
- *Procedimentos substantivos: destinados a detetar distorções materialmente relevantes que não tenham sido prevenidas ou detetadas pelo sistema de controlo interno da empresa. Estes procedimentos dividem-se em procedimentos analíticos, em testes de detalhe aos saldos e às transações e à apresentação e divulgação.*
 - *Os testes de detalhe aos saldos – são orientados para verificar se os saldos finais possuem ou não distorções materialmente relevantes;*

- *Os testes de detalhe às transações – destinam-se a verificar se as transações ocorridas ao longo do ano foram adequadamente contabilizadas;*
- *Os testes de detalhe à apresentação e divulgação – destinam-se a verificar se as demonstrações financeiras estão corretamente apresentadas, bem como verificar se todas as divulgações estão espelhadas de forma apropriada.”*

No entanto a já mencionada ISA 500, refere ainda sete tipos de procedimentos que podem ser usados como procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor:

Inspeção – envolve a verificação de registos ou documentos que suportem as diversas transações, operações ou verificação física de bens (ativos fixos, caixa, inventários, etc..).

Observação – consiste em observar o desenvolvimento de um processo ou procedimento desempenhado por pessoas afetas á entidade, como exemplo mais comum a observação pelo auditor da contagem de inventário efetuada pelo pessoal da entidade.

Confirmações externas – trata-se de um dos procedimentos de obtenção de prova pelo auditor mais importantes. O auditor obtém prova sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro, e que permite por exemplo confirmação sobre a veracidade de uma asserção de um determinado saldo.

Recálculo – consiste na verificação da exatidão dos cálculos matemáticos de documentos ou registos.

Re execução – envolve a execução por parte do auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados por parte do controlo da entidade.

Procedimentos analíticos – segundo a ISA 520, trata-se de avaliações de relacionamentos plausíveis entre informações financeiras bem como informações não financeiras.

Indagação – obtenção pelo auditor de declarações (respostas) escritas ou orais de pessoal com conhecimento da informação financeira da entidade referente a perguntas (indagações) que o auditor entendeu serem necessárias.

2.5 Certificação Legal das Contas

Freire (2016) afirma que a CLC é o *“culminar de um trabalho de aplicação de procedimentos de auditoria, corroborados por um conjunto relevante de testes, substantivos e de conformidade, com vistas a recolha de prova de auditoria, suficiente e apropriada, (...) por forma a permitir obter uma conclusão sobre as demonstrações financeiras como um todo”*.

Em Portugal, os elementos que a CLC deve conter são apresentados no artigo 45.º, n.º 2, do Estatuto da OROC e trata-se de um documento obrigatório para todas as Sociedades Anónimas e para as Sociedades por Quotas que preencherem determinados requisitos¹ de dimensão (Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro da Assembleia da República).

Atualmente existem os seguintes tipos de CLC:

CLC com opinião sem reservas: é emitido quando o auditor tem matéria suficiente para apreciar e concluir que, com as provas obtidas, as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e que estão isentas de distorções materiais.

CLC com opinião sem reservas, mas com ênfases e/ou outras matérias: no caso das ênfases surge um parágrafo onde uma matéria apresentada nas DF é de importância tal, que o auditor, no seu julgamento, considera fundamental para a compreensão das DF por parte dos utentes. Tais matérias não podem influenciar a opinião do auditor, contudo afetam, de alguma maneira, a sua opinião e é necessário destacá-las na CLC. No caso das outras matérias, a informação não está apresentada ou divulgada nas DF, mas o auditor considera que são importantes para melhorar a compreensão das DF e assegurar a sua imagem verdadeira e apropriada.

CLC com opinião modificada. A ISA 705 refere as responsabilidades do auditor no sentido de emitir um relatório apropriado uma vez concluído que as DF não estão isentas de distorções materiais ou que não se obteve prova que justificasse a sua opinião. Existem 4 tipos diferentes, sendo eles:

¹ As sociedades anónimas são obrigadas a possuir ROC para efetuar a CLC enquanto as sociedades por quotas só o são se ultrapassarem dois dos três limites previstos no n.º 2 do artigo 262º do CSC, durante dois anos consecutivos, sendo eles: total do balanço = 1 500 000€; total das vendas líquidas e outros proveitos = 3 000 000€; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício = 50.

- **CLC com opinião com reservas por limitação de âmbito** emitido quando há alguma situação que impeça o auditor de aplicar os procedimentos que ache necessários ao seu trabalho, quer por impedimento do órgão de gestão, quer por registos contabilísticos ou documentação de suporte inadequados à obtenção de prova. Apesar de não conseguir obter prova de auditoria para fundamentar a sua opinião, o auditor entende que os possíveis efeitos das distorções são materiais, mas não profundos.
- **CLC com opinião com reservas por desacordo** implica que o auditor tome conhecimento de erros ou de omissões que afetem as DF ou que, simplesmente, não concorde com determinados aspetos, tais como a aplicação dos princípios contabilísticos adotados, as asserções incluídas nas DF, entre outros. Neste caso, o auditor obteve prova suficiente e apropriada de que as distorções são materiais, mas não profundas.
- **CLC com escusa de opinião:** é emitido nos casos em que o auditor não consegue obter prova de auditoria suficiente e apropriada e entende que os possíveis efeitos das distorções além de materiais são profundos.
- **CLC com opinião adversa:** surge quando o auditor obteve prova suficiente e apropriada para concluir que as distorções são materiais e profundas induzindo em erro os utilizadores das DF.

Tendo em conta cada tipo de opinião, o auditor deve ajustar os modelos de CLC, pressupondo-se a aplicação apropriada e consistente de todas as ISA relevantes para o próprio trabalho do auditor bem como os requisitos necessários à emissão do relatório.

Por vezes, não há matéria para avaliar ou há grandes incertezas, limitações ou ocultações em relação à matéria de apreciação e, nestes casos, o auditor emite uma declaração de impossibilidade de CLC.

CAPÍTULO II – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO

3 Introdução

A fase crucial de todo o trabalho é a parte das metodologias, apesar do presente documento reverter no modelo de relatório de estágio. Com isto, irá ser descrito algumas fases relevantes da sua construção.

A partir daqui, depois de todo o conhecimento adquirido na revisão de literatura, será feito uma abordagem mais funcional.

3.1 Estudo Empírico – Síntese

Fortin (1999), aponta para a investigação como um processo sistemático para a construção do saber de qualquer ser humano, porque de todas as pesquisas resulta conhecimento adquirido, podendo até desenvolver, detalhar, atualizar alguma ciência já conhecida por toda a sociedade. As pesquisas são de facto atividades que têm como foco a aquisição de conhecimento.

Segundo Bell (2004), os *“investigadores quantitativos recolhem os factos e estudam a relação entre eles”*, enquanto os *investigadores qualitativos “estão mais interessados em compreender as perceções individuais do mundo”*.

Quivy e Campenhought (1998) menciona que, relativamente à preparação e desenvolvimento do trabalho de campo, numa perspetiva qualitativa, trata-se de uma investigação que descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos e estáticos.

Tendo isto em consideração, e partindo do pressuposto que para a correta elaboração de uma investigação é essencial clarificar e formular corretamente os objetivos que se pretende alcançar, existe um conjunto de objetivos que pretendemos dar resposta ao longo do presente relatório.

Sendo assim, o principal objetivo deste relatório é averiguar se os auditores, ao longo do seu trabalho, obtêm uma segurança razoável de que as DF, como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

Neste sentido o relatório de estágio, foi desenvolvido através do estágio realizado na PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, que é descrita no capítulo seguinte.

3.2 Construção das asserções

O estudo em questão será tratado tendo por base uma investigação qualitativa, sendo os métodos utilizados ao longo do trabalho baseados na presença do investigador no local e por consequência a devida recolha de prova. Desta forma, os métodos que serão utilizados para satisfazer este estudo passam pela descrição das atividades desenvolvidas.

Com a realização do estágio surgiram as seguintes questões:

1. A independência do auditor é fundamental para assegurar a qualidade do seu trabalho?
2. A informação financeira divulgada no final do trabalho de auditoria encontra-se completamente isenta de erros e fraudes?
3. A definição da materialidade é um fator determinante para o trabalho de auditoria?
4. O Controlo Interno previne ocorrência de erro?
5. De que forma conseguimos mitigar o risco de auditoria?
6. Uma prova de auditoria externa transmite uma maior segurança ao auditor?

Para responder às perguntas acima descritas foram constituídas as seguintes Asserções de análise:

- A1. A opinião do auditor deve garantir a fiabilidade das demonstrações financeiras associada à sua independência;
- A2. O conceito de materialidade permite ao auditor estabelecer um limite para análise dos elementos significativos;
- A3. A evidência em auditoria associa um risco que pode ser minimizado através de um eficiente controlo interno.

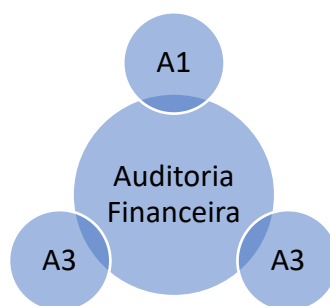
Embora relacionadas, é possível identificar que as questões foram agrupadas em temáticas semelhantes para formar as três asserções acima apresentadas. Desta forma, a asserção A1, que reúne a questão 1 e 2, foca-se na independência do auditor ao longo do seu trabalho e se essa vai ter impacto na informação divulgada. A asserção A2 aborda a temática da materialidade, uma das mais importantes e complexas de todo o trabalho de auditoria, esta asserção pretende dar resposta à questão 3. Já a asserção A3, pretende dar resposta às questões 4, 5 e 6. A temática aqui abordada passa por perceber de que forma o Controlo Interno ajuda a mitigar o risco em auditoria.

Assim, com o presente trabalho irá ser averiguada a veracidade destas asserções que conjuntamente formam um modelo de análise.

3.3 Modelo de análise

A fase de construção do modelo de análise constitui a ligação entre a problemática fixada pelo investigador e o seu trabalho de esclarecimento sobre um campo de análise. Assim, acredita-se que as três asserções acima identificadas estão entre si interligadas e representam igual importância no que é um trabalho de auditoria.

Podemos relacioná-las da seguinte forma:



Fonte - Elaboração Própria

4 Introdução

O objetivo deste capítulo é expor todas as tarefas realizadas ao longo do estágio, demonstrando assim a aplicação na vertente prática de todos os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico.

Inicialmente, será feita uma breve apresentação da entidade onde foi realizado o estágio, e, posteriormente, serão então descritas todas as atividades desenvolvidas seguindo a mesma ordem que as contas apresentam nas DF. É importante realçar que para cada área foram exigidos mais procedimentos dos que irão ser apresentados, contudo, face à limitação temporal e também com a perspetiva de abranger o maior número de áreas possível, não possuía as competências e conhecimentos necessários para os efetuar todos os procedimentos exigidos.

5 Entidade Acolhedora

O estágio teve início no dia 02 de novembro de 2021, na sociedade *PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda* sendo esta uma sociedade de revisores oficiais de contas, inscrita na OROC, sob o n.º 219.

A empresa é constituída por 4 sócios principais e 2 técnicos de auditoria. A empresa rege-se pela proximidade e conhecimento profundo que tem dos seus Cliente, permitindo assim uma prestação de serviços personalizada e com bastante qualidade.

A empresa tem como serviços a Auditoria de Contas, Assessoria Fiscal e Consultoria Financeira, mais concretamente, estes podem desagregar-se em:

- Revisão Legal das Contas;
- Auditoria Interna e de Gestão;
- Análises aos controlos internos e gestão de risco;
- Revisão de declarações fiscais;
- Consultoria fiscal;
- Avaliação de investimentos;
- Assessoria em fusões, cisões e aquisições;
- Reestruturações financeiras.

5.1 Detalhe das atividades realizadas

O presente estágio teve início em novembro de 2021, pelo que as diversas atividades realizadas ao longo do mesmo, incidiram sobre o trabalho intercalar e final de uma Auditoria. Contudo, serão apenas descritas em maior pormenor as atividades realizadas no trabalho final de Auditoria por se considerar terem procedimentos mais completos e ao mesmo tempo abrangem o trabalho intercalar que foi realizado.

Antes de avançar para uma breve explicação das tarefas efetuadas no estágio, importa perceber quais as ferramentas utilizadas pela PALM para o trabalho de Auditoria e como as mesmas se organizam. A empresa utilizada um *software* chamado “*CaseWare Working Papers*” (*CW*). É neste que todo o trabalho de auditoria é elaborado. O *software* permite o tratamento das DF, a criação e arquivo dos papeis de trabalho para a análise das mesmas e arquivar toda a documentação suporte necessária. Complementarmente, o *Microsoft Office*, com maior destaque para o *Excel*, é a outra ferramenta informática que a entidade utiliza para a realização do seu trabalho. Exemplificando, se for necessário a criação de algum papel de trabalho, o *CW* permite exportar todos os dados necessários diretamente para o *Excel*, e, quando a análise estiver concluída, esse documento é arquivado novamente no *CW*. O referido *software* possibilita que sejam colocados nos papeis de trabalho e/ou nas rubricas das DF, pequenas notas, sinalização de *issues*, quando é detetada alguma irregularidade ou *tags* sobre o ponto de situação do documento. É ainda possível “*linkar*” a informação diretamente entre o *CW* e o *Excel* e, dentro do próprio *CW*, entre os papeis de trabalho e as rubricas das DF, para facilitar a procura pelos documentos.

Relativamente à organização, qualquer que seja a empresa em análise a forma de organização do trabalho é sempre a mesma. Para isso, toda a informação recolhida, no período ou anteriormente, é organizada em dois dossiers, o permanente e o corrente. Existe ainda um terceiro dossier, que está diretamente relacionado com o dossier corrente, que é o dossier da circularização.

Os dossiers, ou arquivos, correntes e permanentes são ferramentas indispensáveis ao trabalho de auditoria, uma vez que é neles que é arquivado todo o suporte do trabalho desenvolvido e que sustenta a opinião final do auditor quanto à conformidade ou não das contas da entidade auditada. Deste modo, é imperial a preparação, organização e uma

cuidada manutenção destes dossiers. Segue-se uma breve distinção entre os vários dossiers:

- **Dossier Corrente:** Este dossier contém toda a documentação recolhida e efetuada pelo auditor durante o período em análise. Neste dossier deve estar toda informação que sustentou os testes efetuados e as devidas conclusões. Esta informação deve ser compreensível de modo que uma pessoa que não o auditor que realizou o trabalho consiga compreender o trabalho realizado, as conclusões a que chegou e como chegou. A organização deste arquivo divide-se por rubricas das DF, servindo de guia à execução dos testes efetuados, de forma a melhorar a qualidade do trabalho realizado em cada rúbrica;
- **Dossier Permanente:** Este dossier é onde o auditor arquiva toda a documentação que serve para mais de um exercício, isto é, informação que normalmente não se altera e que o auditor necessita em auditorias recorrentes;
- **Dossier Circularizações:** Este dossier é onde o auditor deve arquivar toda a documentação referente ao processo de circularização, tal como a correspondência referente ao processo de circularização, balancetes de terceiros que serviram de base para a seleção, respostas dos terceiros e respetivos extratos anexados entre outros.

De seguida serão abordadas as rubricas para as quais foram desenvolvidos trabalhos de auditoria ao longo do estágio.

5.1.1 Ativos Fixos Tangíveis

Quando nos referimos à rubrica dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), pressupõe-se que são bens detidos pela empresa em continuidade ou permanência e que não se destinam à venda ou transformação no que se entende período normal das operações da entidade. A rubrica abrange bens como terrenos, edifícios, transportes, bem como as respetivas depreciações e imparidades. Podendo ainda compreender os gastos de conservação e reparação.

Na generalidade das empresas, esta é uma das rubricas que apresenta maior peso no total do Ativo e por isso pode tornar-se uma área materialmente relevante.

O objetivo da auditoria nesta rubrica é determinar se os saldos reconhecidos nas DF são legítimos, razoáveis, estão adequadamente valorizados e correspondem à realidade física

e económica dos bens. Abaixo serão descritos os passos efetuados numa fase inicial dos trabalhos para a análise desta rubrica:

- Retirar do Portal da Autoridade Tributária (Portal AT) a listagem de imóveis à data da análise e as respetivas cadernetas prediais. Solicitar à entidade cópias das certidões do registo predial atualizadas, estas servem para verificar, por exemplo, a existência de ónus nos imóveis;
- Retirar do Portal AT a listagem dos veículos atuais da entidade e os seus respetivos documentos únicos de circulação;
- Recolher fichas de imobilizado;
- Caso se verifique a existência de alguma compra ou alienação de bens, verificar se existem documentos de suporte adequados para essas operações, como por exemplo, contratos de promessa compra e venda.

Para além dos trabalhos acima descritos, é nesta área de trabalho que também são feitos os testes às mais e menos valias, caso existam, e às depreciações e amortizações. Note-se que no decorrer do estágio estes testes apenas foram observados e nunca realizados.

Para validar se as depreciações e amortizações contabilizadas durante o exercício eram adequadas e se tinham sido calculadas de acordo com o normativo aplicável, realizavam-se procedimentos analíticos onde se efetuava o recálculo das depreciações do exercício em detalhe e posteriormente os dados obtidos eram cruzados com os valores registados nas DF.

Todo o trabalho descrito anteriormente tem como objetivo fornecer ao auditor evidencias comprovadas, para se pronunciar quando às seguintes asserções:

- Existência e ocorrência: os AFT representam ativos produtivos que estão em uso à data do balanço;
- Plenitude e corte: não se encontram AFT por registar;
- Direitos e obrigações: a empresa é proprietária ou detém direito sobre todos os AFT à data do balanço;
- Rigor, classificação, valorização: os AFT são valorizados ao custo de aquisição, deduzido das depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade; e
- Apresentação e divulgação: os AFT estão corretamente apresentados nas demonstrações financeiras, não existindo omissões.

5.1.2 Meios Financeiros Líquidos

Os Meios Financeiros Líquidos encontram-se no ativo corrente da empresa, sendo compostos pelas rubricas de caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e outros instrumentos financeiros. Trata-se de uma área com grande importância para o funcionamento das empresas, pois se estas não apresentem liquidez financeira podem correr o risco de entrar em incumprimento com os seus pagamentos. Assim, é uma área de auditoria onde se realizam diversos procedimentos substantivos.

No decorrer do estágio, apenas foram realizados trabalhos nas rubricas de caixa e depósitos à ordem, pelo que apenas essas serão abordadas de seguida.

A conta caixa está reservada para registo dos valores imediatamente disponíveis para pagamentos de pequeno montante incluindo, por exemplo, moedas, notas de banco e cheques. O trabalho desenvolvido consistiu na contagem física ao caixa, cruzando posteriormente os valores obtidos com os valores das folhas de caixa. As folhas de caixa devem conter a quantidade de moedas e notas exata, bem como as entradas e saídas diárias. Caso sejam concordantes, são depois comparadas com os registos contabilísticos.

Na conta de depósitos à ordem, foram realizados os seguintes trabalhos:

- Circularização de todos os Bancos de modo a comprovar os saldos. O processo de Circularização será explicado em maior pormenor posteriormente neste relatório, contudo, consiste no envio de uma carta, por parte da empresa, às Instituições de Crédito onde são solicitadas informações, como por exemplo, os saldos de todas as contas existentes, incluindo condições de prazo e taxas de juro, indicação de contas nulas ou encerradas durante o período em análise, discriminação das ações ou obrigações, letras e outros valores à cobrança, contas caucionadas, responsabilidades por garantias, avales, nome das pessoas com autorização para movimentação das contas, entre outras informações. Obtida a resposta à referida carta são validados os valores reconhecidos nas DF;
- Validação das reconciliações bancárias mensais;
- Retirar do Banco de Portugal o mapa de Base de Dados de Contas. Neste mapa constam todas as contas bancárias que já pertenceram ou pertencem atualmente à entidade com informação da data de abertura e fecho de conta. O objetivo desta análise é verificar que todas as contas bancárias estão registadas na contabilidade bem como garantir a titularidade das mesmas.

Em suma, o objetivo do auditor nesta área é determinar se os saldos das contas existem e são legítimos, se estão devidamente valorizados e qual a forma de acesso e respetivas autorizações para a movimentação dos mesmos.

5.1.3 Inventários

Segundo a NCRF 18 – Inventários, os inventários são ativos:

- Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;
- No processo de produção para tal venda; ou
- Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços”.

No decorrer do estágio, o procedimento mais vezes efetuado nesta rubrica foi a contagem física dos inventários.

Este teste tem como finalidade fazer o controlo físico dos inventários através da sua contagem e posterior comparação entre os dados obtidos pelos auditores e o inventário final. As contagens devem ser realizadas pelo menos uma vez por ano e o mais próximo possível do dia 31 de dezembro, antes do encerramento das contas. Atente-se que os inventários de uma empresa englobam os bens no seu armazém, assim como as mercadorias em trânsito e à consignação.

A preparação do processo de contagem começa muito antes do trabalho de campo, entenda-se trabalho de campo como o processo efetivo de estar no armazém da empresa a realizar a contagem. Primeiramente, é necessário solicitar à empresa uma listagem com todos os bens em inventário com referência ao final do período e com identificação do código, descrição e quantidade. Sendo essa a base para a extração da amostra que será sujeita a validação. A necessidade da amostra deriva da dificuldade em acompanhar toda a contagem do cliente pelo tempo que é despendido. Geralmente, a amostra é selecionada através dos bens de maior valor e quantidade e de alguns bens aleatórios. O tamanho da amostra depende do valor total do inventário e da qualidade do CI já que, com um bom controlo, a probabilidade de existirem distorções é mais pequena.

Já nas instalações da empresa e com a amostra previamente selecionada, o trabalho de auditoria começa com uma breve reunião entre a equipa de auditoria e os responsáveis da entidade, onde são discutidos os procedimentos que seriam realizados para efetuar a

contagem. Finalizada a contagem, os resultados obtidos pelos auditores são comparados com os inventários finais da empresa, apurando as diferenças caso existam.

Faz também parte do trabalho de auditoria a validação dos procedimentos e controles internos durante a contagem e, se possível, perceber se os mesmo são aplicados durante o normal período de atividade da empresa. Para isso, seja através da reunião com os responsáveis, através da observação durante as contagens ou em diálogo com os funcionários, o auditor deve obter respostas para questões como:

- Quem realizou as contagens tinha suficiente conhecimento dos artigos de forma a assegurar uma contagem exata, bem como identificar existências obsoletas e danificadas?
- As existências foram contadas, de forma independente, por mais de uma pessoa?
- Foram emitidas instruções escritas para todos os intervenientes, antes da inventariação?
- Todos os movimentos das existências cessaram durante a contagem?
- Os inventários obsoletos e danificados foram segregados ou claramente identificados?
- As existências de terceiros à guarda da empresa estão adequadamente segregadas e claramente identificadas?

Deste trabalho de auditoria resulta um relatório dando o parecer do auditor quanto à credibilidade das quantidades apresentadas em inventários. Neste relatório está discriminado o nome do cliente, a data e local da contagem, os indivíduos envolvidos na contagem, bem como uma breve descrição dos artigos contados, os procedimentos observados e implementados, o trabalho efetuado e as situações verificadas, descrevendo desta forma as diferenças apuradas. É também neste relatório que o auditor se deve pronunciar quanto às melhorias a implementar na empresa.

5.1.4 Estado e Outros Entes Públicos

A rubrica de Estado e Outros Entes Públicos é uma rubrica que é por norma analisada na sua totalidade e não por amostragem, pois é a rubrica que espelha a situação fiscal da empresa. É nela que estão refletidas todas as obrigações da empresa para com o Estado.

Por norma, os impostos que abrangem a generalidade das empresas são o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a segurança social, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), o imposto do selo (IS), o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e, quando aplicável o adicional (AIMI) e, em certas entidades, o imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT). Certo é que o tipo e quantidade de impostos e taxas variam em função da atividade exercida.

Um dos primeiros testes efetuados passa pelo pedido da Certidão não Dívida à Autoridade Tributária e à Segurança Social. Os restantes testes, na sua generalidade, são semelhantes, passando por consultar as guias e comprovativos de pagamento emitidos, que constam no portal da Autoridade Tributária (Portal AT), validando as datas de emissão e o prazo legalmente previsto de pagamento, se cumprido ou não.

Mais especificamente, através do modelo 22 do período anterior era possível verificar o valor e o plano de pagamentos que a empresa teria de efetuar durante o ano para os Pagamento por Conta e, se fosse caso, Pagamento Especial por Conta.

Já no IVA, eram confrontadas as declarações periódicas de IVA e respetivo comprovativo de pagamento ou reembolso com os valores registados na contabilidade. Relativamente às Retenções na Fonte, era verificado se todas as declarações estavam registadas conforme Portal AT.

5.1.5 Acréscimos e Diferimentos

As rubricas de Acréscimos e Diferimentos são substancialmente sensíveis, visto que se trata, fundamentalmente da verificação de cálculos aritméticos. Independentemente da data do recebimento ou pagamento, os rendimentos e gastos devem ser reconhecidos no período a que dizem respeito, isto é, no período em que efetivamente ocorreram. Assim sendo, o objetivo para esta rubrica é validar que os saldos se encontram devidamente mensurados e apresentados no balanço.

O teste efetuado nesta rubrica passava pela análise documental de uma amostra previamente selecionada, onde se validava se estava a ser feita a correta imputação dos rendimentos ou gastos ao período correto. Foi possível perceber que na generalidade das empresas onde foram desenvolvidos trabalhos nestas rubricas, o saldo mais frequente era o de seguros. Isto acontece, pois, a maioria dos seguros é anual e começam a ser pagos à data de contratação do seguro e não no início do ano.

5.1.6 Vendas e Prestações Serviços

O trabalho de auditoria efetuado nesta área passou pela validação da listagem de faturação enviado pela empresa e os registos do e-Fatura, local onde as empresas declaram as suas vendas. Foi também realizado a inspeção aos documentos suporte sendo o objetivo a validação valor líquido, do IVA aplicado, da data da fatura e do lançamento assegurando que dizem respeito ao ano corrente. Além disso, deve ter sido em conta a descrição do item certificando que realmente a venda está associada à normal atividade da entidade. É importante perceber se todos os valores analisados se encontram devidamente suportados e documentados, se o reconhecimento e mensuração são adequados e se o tratamento fiscal é apropriado.

5.1.7 Fornecimentos e Serviços Externos (FSE)

Os FSE incluem todos os gastos com bens ou serviços que não são matérias-primas e sejam prestados por uma empresa externa, ou seja, subcontratos, serviços especializados, materiais, energia e fluidos, deslocações, estadas e transportes e outros serviços como rendas, seguros, royalties e limpezas.

Também nesta área os testes passam pela inspeção documental de uma amostra selecionada aleatoriamente, onde se pretende validar o valor líquido, o IVA aplicado, a data da fatura e o lançamento assegurando que dizem respeito ao ano corrente. Algumas das subcontas apresentam algumas especificidades que serão importantes para a análise, como por exemplo:

- Nos combustíveis, o IVA do gasóleo é dedutível em 50% conforme o disposto no artigo 21.º n.º 1, b) do CIVA;
- Nos seguros, será importante verificar se os que são obrigatórios consoante atividade da empresa estão contratados e qual o montante coberto por eles;

- Nas despesas de representação que incluem refeições, viagens, espetáculos, estadias, oferecidos a clientes ou fornecedores, devem ter na fatura a menção da origem e do destino, da duração, dos beneficiários, dos dias, entre outras coisas que permitam confirmar o gasto como uma despesa necessária à atividade da empresa;
- Qualquer rubrica que tenha carácter periódico, ou seja, gastos que são contabilizados mensalmente, como é o caso dos honorários dos advogados, dos serviços de limpeza, das rendas, entre outros, deve ser assegurado que todos os meses esses gastos foram devidamente contabilizados.

5.1.8 Gastos com Pessoal

Nesta rubrica é onde são contabilizadas todas as remunerações, e respetivos encargos, aos funcionários das empresas.

O procedimento de autoria começava por seleccionar aleatoriamente uma amostra do pessoal com base numa listagem do pessoal atual. Esta seleção era efetuada aleatoriamente, estando o tamanho da amostra relacionado com o julgamento do auditor e a quantidade de funcionários da entidade. A listagem era enviada à empresa juntamente com o pedido de documentos suporte para a realização da análise, sendo eles, recebidos de vencimento do pessoal selecionado referentes a um ou 2 meses específicos, mapas de ajudas de custo ou outras compensações, comprovativos de pagamento e o cadastro fiscal, onde consta o nome, estado civil, nº de dependentes, informação relativa a deficiência e a taxa de SS aplicável. O teste ao pessoal era realizado com o auxílio das tabelas de retenção de IRS em vigor à data da análise e era tido em atenção alguns limites específicos como o subsídio de refeição (4,77€/dia), subsídios de refeição em cartão ou vales (7,63€/dia) e ajudas de custo, quando aplicável. Era ainda verificado se os recibos de vencimento se encontravam assinados e se efetivamente os valores processados são os pagos, através de comprovativo de pagamento. Outro teste realizado nesta área era o teste aos encargos sobre as remunerações que era complementado com as conclusões retiradas dos testes efetuadas na rubrica de Estado e Outros Entre Públicos.

5.1.9 Circularização de Saldos

A circularização de saldos de terceiros é o procedimento realizado pelos auditores junto das entidades externas e independentes à entidade com o objetivo de obter informações relativamente aos saldos que sirvam de evidência do seu trabalho.

O processo de circularização é, por regra, um processo moroso e complexo uma vez que muitas das respostas recebidas não são as pretendidas, obrigando o auditor a trabalhos adicionais. Também ocorre regularmente a não obtenção de resposta externa ao 1º pedido de circularização realizado, sendo necessário efetuar o 2º pedido e, em certos casos, o 3º pedido de circularização. Mesmo após estes pedidos, por vezes, acontece não haver resposta o que implica a realização de ainda mais trabalhos adicionais. Desde logo se percebe que é um dos processos de auditoria que requer um controlo contínuo e rigoroso para se certificar que não são pedidos saldos em duplicado ou que as respostas não sejam arquivadas corretamente. Nota-se que a prova externa se torna mais credível que a prova interna, daí a importância do processo de circularização de clientes, fornecedores e outros devedores e credores.

Abordando agora como este trabalho é efetuado, começa-se pela seleção da amostra, um procedimento semelhante a muitas outras rubricas. Preferencialmente, a seleção é feita com base no Balancete de dezembro do ano em análise, assim já são confirmados os saldos no final do ano. Para essa seleção dos saldos são seguidos alguns critérios, nomeadamente, os que apresentam maior percentagem do saldo total em aberto, os maiores saldos acumulados, os saldos contranatura e alguns aleatórios, e ainda os saldos das entidades relacionadas, quando aplicável.

O passo seguinte é fazer uma lista com os terceiros para os quais se pretende que a empresa auditada envie as cartas de circularização. Para obter prova externa quanto ao saldo dos terceiros, é pedido à empresa auditada que envie uma carta ou um *e-mail* com a carta anexa e com o conhecimento da PALM. Desse modo, quando o terceiro responder, tem-se acesso ao saldo da conta e ao extrato contabilístico.

Após este processo é possível encontrar três situações:

- **Resposta concordante:** O terceiro responde e verifica-se que a resposta coincide com o saldo do extrato desse terceiro à data da circularização;
- **Resposta discordante:** O terceiro responde, contudo, os saldos não coincidem. Neste caso, é necessário efetuar a conciliação de modo a perceber as diferenças entre o extrato da empresa e o extrato do terceiro. Podem ser mercadorias em trânsito ou valores ainda não contabilizados por alguma das partes;
- **Não obtenção de resposta:** O terceiro não responde, obrigando a que sejam efetuados testes alternativos. Estes testes exigem a identificação das faturas em

aberto que compõem o saldo à data da circularização e o *follow-up* no ano seguinte de modo a confirmar se essas faturas em aberto foram pagas ou recebidas nos primeiros meses do ano ou se continuam em aberto.

Nesta área há ainda o objetivo de reconhecer possíveis saldos que estejam sem movimento, identificando a necessidade de constituir ou reforçar imparidades, é essencial que o auditor verifique todos os saldos que surjam nos balancetes com antiguidade superior ao que seria normal.

Atualmente, as empresas e a sua envolvente são cada vez mais complexas e competitivas o que leva a uma grande variedade de interessados nas suas informações financeiras, é nesse sentido que a auditoria desempenha um papel fundamental na credibilização desta informação.

Por outro lado, fruto das fraudes nos últimos anos, e pela falsa expectativa que a sociedade tem de que a auditoria fornece uma segurança absoluta sobre a fiabilidade da informação financeira, o papel de auditoria tem sido alvo de desconfiança e desacreditação. É importante perceber que quando o auditor emite a sua opinião sobre qualquer demonstração financeira a mesma apresenta um grau de segurança razoável, e não absoluto, isto é, trata-se de uma opinião, com base num julgamento pessoal e profissional, com a qual o auditor se sente seguro.

Esse julgamento pode ser afetado por diversos fatores, sendo um deles, por exemplo, as limitações com que o mesmo se depara ao longo do exercício das suas funções, como é o caso de atrasos por parte das entidades no envio da informação ou restrições nas análises efetuadas, por estas serem feitas em base de amostragem.

É nessa linha de pensamento que surge assim o principal tema deste relatório, isto é, averiguar se os auditores obtêm uma segurança razoável de que as DF, como um todo, se encontram isentas de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados. Desta forma, foram elaboradas três asserções que serviram de ponto de partida para validar a veracidade do tema escolhido.

Foi através da realização do estágio e das tarefas desenvolvidas no mesmo que se pretendeu dar opinião sobre cada uma das asserções de modo a chegar a uma conclusão final sobre o nível de segurança que o auditor tem quando emite opinião sobre as DF. No final da realização deste estágio e olhando para a revisão da literatura e metodologia atrás mencionadas poderemos apresentar e discutir os resultados.

Apresentação e discussão dos resultados

Conforme referido anteriormente, o principal objetivo deste relatório era apurar se os auditores obtêm uma segurança razoável de que as DF se encontram livres de erros e distorções materialmente relevantes, que não tenham sido por si identificados.

No entanto, como o estudo realizado é meramente qualitativo, uma vez que não foi realizado nenhum trabalho estatístico, nem entrevistas, propõem-se como forma de

confirmação do modelo em análise, uma margem de razoabilidade entre 0% e 100%, que se traduz na expectativa do resultado. De notar que os resultados expectáveis aqui apresentados são resultado de todo o trabalho realizado no decorrer do estágio.

Assim, relativamente à asserção “A1 - A opinião do auditor deve garantir a fiabilidade das demonstrações financeiras associada à sua independência”, expeta-se uma confirmação superior a 70% pois ao longo das várias atividades realizadas era notável a colaboração das entidades em facultar a informação necessária para a realização da auditoria. Salvo exceções específicas, não se pode imputar responsabilidades à entidade auditada por impedimentos à realização dos procedimentos do trabalho de auditoria. Foi ainda possível observar que existem riscos que condicionam a obtenção de uma garantia razoável por parte do auditor, contudo, quando isso acontece, cabe aos profissionais optarem por processos que lhes permita contornar essas dificuldades e assim dar a sua opinião com uma segurança razoável quanto a possíveis erros ou distorções materialmente relevantes. Assim sendo, pode-se confirmar esta asserção entre 75%-100%.

Relativamente à asserção “A2 - O conceito de materialidade permite ao auditor estabelecer um limite para análise dos elementos significativos.”, atribui-se uma confirmação acima de 80%. É de realçar que em todas as entidades onde foi desenvolvido trabalho no decorrer do estágio a definição da materialidade é uma das primeiras tarefas a ser efetuada, isto porque a mesma serve como orientação ao auditor para os valores mais, ou menos, relevantes nas DF. É através da materialidade que o auditor estabelece as rubricas e amostras a analisar e isso é um fator chave para um trabalho de auditoria pois seria impossível analisar todos os documentos de uma empresa.

Quanto à terceira asserção “A3 – A evidência em auditoria associa um risco que pode ser minimizado através de um eficiente controlo interno” é expectável uma confirmação acima de 80%. Antes de mais, é importante perceber que nem todas as entidades têm Controlos Internos instituídos e mesmo quando existem são diferenciados. Dos trabalhos efetuados ao longo do estágio, os procedimentos aos Inventários, nomeadamente o trabalho de contagens físicas, foi onde se verificou maior veracidade desta asserção uma vez que as empresas que tinham implementados Controlos Internos nas zonas de armazém eram mais eficientes e registavam menos erros na contagem de final de ano.

Assim, concluímos que perante os dados obtidos e com a confirmação de pelo menos cerca de 70% das asserções definidas a opinião do auditor é, geralmente, bem fundamentada e isenta de erros e distorções materialmente relevantes. Deste modo, acredita-se que os auditores no decorrer da sua atividade obtêm, normalmente, uma segurança razoável acerca das Demonstrações Financeiras auditadas.

Além da procura da validação do tema, será importante acrescentar que a realização deste estágio foi uma excelente mais-valia, pois permitiu ter uma experiência real do que é o trabalho do auditor e das limitações que este enfrenta.

Adicionalmente, permitiu pôr em prática todos os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico e aliar esses conhecimentos com o uso de ferramentas e hábitos de trabalho. Além disso, estar envolvido com uma variedade extensa de clientes, é sempre enriquecedor pois proporciona conhecimentos de diversas áreas de negócio e a perceção de como funciona uma organização nos diferentes contextos.

Ao longo do presente relatório foi procurado expor de forma clara o trabalho de um assistente de auditoria, através da apresentação dos diversos procedimentos realizados.

Em suma, considera-se que este estágio foi uma excelente experiência para a evolução profissional e pessoal e que os objetivos propostos foram cumpridos.

Limitações do estudo

Como limitações a este estudo será de referir o facto do presente trabalho ser elaborado com base no estágio curricular realizado e, assim sendo, as conclusões obtidas com a realização deste estágio apenas se referem à entidade em causa, não podendo os resultados ser generalizados. Uma outra limitação deste estudo é referente ao facto de não existirem dados quantitativos para análise. Por fim, o tempo limitado do estágio também se apresenta como limitação pois não é possível abordar todas as áreas com maior detalhe.

Pistas para investigação futura

Como sugestão para investigações futuras podemos destacar a comparação de relatórios de estágio em outras SROC, considerando esta comparação uma mais-valia acrescida, também a realização se possível de entrevistas a Revisores Oficiais de Contas para comparação de opiniões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrantes, Susana Maria de Jesus Gomes, Revisora Oficial de Contas. (janeiro a março 2018). Artigo intitulado “Novo Normativo de Auditoria”, na revista da OROC, “Revisores & Auditores”.

Almeida, Bruno José Machado (2017). “Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco”, 2.ª Edição, Lisboa, Escolar Editora.

Bell, Judith (2004). “Como Realizar um Projeto de Investigação”, Gradiva.

Costa, Carlos Baptista (2018). “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, Lisboa, Rei dos Livros.

Bernardino, M. L. (2018). Auditoria a empresas do setor do retalho: Do planeamento às conclusões de auditoria. Revisores e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nº 80, 11–21.

Ferreira, M. E. de A. C. (2010). Identificação e avaliação do risco, por via do conhecimento da entidade a auditar. Revisores e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nº 49, 16.

Fortin, Marie-Fabienne (1999). “O processo de Investigação: da conceção à realização”, Loures, Lusociência.

Freire, M. (2016). O Reporte do auditor. Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários.

Hatherly, D. J. (1999). The future of auditing: The debate in the UK. The european Accounting Review.

Johnson, Paul M (1999), “A History of the American People”, Reino Unido, Weidenfeld & Nicolson.

Morais, Georgina e Martins, Isabel (2003). “Auditoria Interna”, 4.ª Edição, Áreas.

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

Taborda, D. M. G. (2015). Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas (2.a ed.). Lisboa: Edições Sílabo.

Yin, Robert K. (2017). “Case Study Research and Applications: Design and Methods,” Sixth Edition, USA, SAGE Publication Inc.

Outras Referencias

Lei nº 140/2015 de 7 de setembro da Assembleia da República. (2015).

ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Realização de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 300 –Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 320 – Materialidade no Planeamento e na Realização Execução de uma Auditoria. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 500 – Prova de Auditoria. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 520 – Procedimentos Analíticos. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 705 –Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. Manual do Revisor Oficial de Contas.