

MESTRADO EM AUDITORIA EMPRESARIAL E PÚBLICA

**Relatório de Estágio – MANUEL DOMINGUES
& ASSOCIADO, SROC**

Realizado por:
Diana Dionísio – nº13958

Coimbra, Outubro de 2015

MESTRADO EM AUDITORIA EMPRESARIAL E PÚBLICA

Relatório de Estágio – MANUEL DOMINGUES & ASSOCIADO, SROC

Orientador ISCAC: Dr. Carlos Barros

Supervisor: Dr. Manuel Domingues

Local do estágio: Manuel Domingues & Associado, SROC

Realizado por:
Diana Dionísio – nº13958

Coimbra, Outubro de 2015

Resumo

O presente relatório tem por base o relato de sete meses de estágio curricular na sociedade Manuel Domingues & Associado, SROC.

Este trabalho versa sobre a temática da Auditoria Financeira encontrando-se dividido em três partes. Numa primeira parte é feita breve abordagem ao tema de auditoria financeira, as normas que regem a atividade e os seus conceitos-chave que a constituem (materialidade, risco e prova).

Na segunda parte apresenta-se a entidade de acolhimento, onde são descritos os recursos humanos e materiais, mas também as áreas de atividade dos seus clientes.

Na terceira, e última parte, expõe-se todo o trabalho prático realizado na área de Auditoria, sendo aqui descritas as várias atividades desenvolvidas, ao longo do estágio, quer em trabalho de escritório, quer em trabalho de campo. Por fim conclui-se com uma análise crítica do trabalho realizado.

Palavras-chave:

Auditoria Financeira, Planeamento, Materialidade, Risco e Demonstrações Financeiras.

Abstract

This report is based on the report of seven months of internship at society Manuel Domingues & Associado, SROC.

This work will reflect on the theme of Financial Audit and it is divided in three parts. The first part is made a brief approach to the topic of financial audit, the rules governing the activity and its key concepts that make it up (materiality, risk and evidence).

In the second part we present the host entity, which describes the human and material resources, but also their customers' activity areas.

In the third and last part is exposed all the practical work in the field of audit, being here described the various activities undertaken throughout the stage, whether in office work, either in fieldwork. Finally concludes with a critical analysis of the work done.

Key Words:

Financial Audit, Planning, Materiality, Risk and Financial Statments

LISTA DE ABREVIATURAS

AAA - *American Accounting Association*

ACD Auditor - *Software* de Auditoria

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AT - Autoridade Tributária

CIRC – Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CROC - Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DIC - Declaração de Impossibilidade de Certificação

DL – Decreto-Lei

DOG – Declaração do Órgão de Gestão

DRA - Diretriz Revisão / Auditoria

DTR/A - Diretriz Técnica de Revisão/Auditoria

EC – Estrutura Conceptual

EOEP – Estado e Outros Entes Públicos

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

EUA – Estados Unidos da América

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

INF – Investimentos não financeiros

INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

IRC – Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares

ISA - *International Standard on Auditing*

IT - Interpretações Técnicas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NTR/A - Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

NTRLC - Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

PME – Pequenas e Médias Empresas

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de contas

RA - Risco de Auditoria

RC - Risco de Controlo

RD - Risco de Detecção

RI - Risco Inerente

ROC - Revisor Oficial de Contas

RT - Recomendações Técnicas

SAFT - *Standard Audit File for Tax Purposes*

SEC - *Securities and Exchange Commission*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SOA – *Sarbanes Oxley Act*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

ÍNDICE

Resumo.....	3
Introdução.....	12
Parte I – Revisão da Literatura	13
1. Definição de auditoria financeira	13
2. Origem e evolução da auditoria	15
3. O papel dos revisores oficiais de contas/ auditores.....	18
4. Princípios, normas e diretivas de auditoria	21
5. Planeamento de uma auditoria	23
6. Materialidade e risco de auditoria	31
6.1. Relação entre risco e materialidade	33
6.2. Risco inerente (RI).....	35
6.3. Risco de controlo (RC)	35
6.4. Risco de deteção (RD)	35
7. A prova de auditoria	40
8. Estratégia global de auditoria e plano de auditoria	44
9. Papéis de trabalho.....	46
10. Conclusão da auditoria.....	48
11. Certificação legal das contas (CLC)	51
Parte II – A empresa acolhedora.....	53
1. Apresentação da empresa acolhedora.....	53
2. Serviços prestados	54
3. Áreas de atividade dos clientes	54
4. Recursos humanos.....	55
5. Recursos materiais.....	56

6.	<i>Software</i> de auditoria.....	56
6.1.	<i>Dossier</i> permanente.....	57
6.2.	<i>Dossier</i> corrente.....	57
Parte III – Atividades desenvolvidas no estágio.....		57
1.	Resumo das atividades desenvolvidas no estágio.....	57
2.	Auditoria aos inventários.....	59
2.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal.....	60
2.2.	Objetivos de auditoria.....	61
2.3.	Procedimentos de auditoria.....	62
3.	Auditoria aos Investimentos não financeiros.....	64
3.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal.....	65
3.2.	Objetivos de auditoria.....	66
3.3.	Procedimentos de auditoria.....	67
3.3.1.	Verificação da titularidade dos ativos.....	67
3.3.2.	Confirmação das aquisições, alienações e abates.....	67
3.3.3.	Avaliação das depreciações.....	68
3.3.4.	Confrontação entre a contabilidade e os mapas de depreciação.....	68
3.3.5.	Confirmação da razoabilidade de Capitais Seguros.....	69
4.	Controlo de circularização.....	69
4.1.	Circularização de terceiros (clientes, fornecedores, outras devedores e credores).....	72
5.	Auditoria aos meios líquidos financeiros.....	74
5.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal.....	74
5.2.	Objetivos de auditoria.....	75
5.3.	Procedimentos de auditoria.....	76
6.	Auditoria a vendas, prestações de serviços e dívidas a receber.....	78

6.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal	78
6.2.	Objetivos de auditoria	81
6.3.	Procedimentos de auditoria	82
7.	Auditoria de compras, fornecimentos e dívidas a pagar.....	84
7.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal	85
7.2.	Objetivos de auditoria	86
7.3.	Procedimentos de auditoria	87
8.	Gastos com o pessoal.....	89
8.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal	90
8.2.	Objetivos de auditoria	91
8.3.	Procedimentos de auditoria	92
9.	Acréscimos e diferimentos.....	92
9.1.	Aspetos de natureza contabilística/fiscal	93
9.2.	Objetivos de auditoria	94
9.3.	Procedimentos de auditoria	94
10.	Outras atividades desenvolvidas.....	95
11.	Conclusão/Análise crítica.....	96
12.	Bibliografia.....	98

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura hierárquica das normas técnicas de auditoria aplicadas em Portugal	22
Figura 2 – Fases do planeamento de uma auditoria.....	27
Figura 3 – Componentes do SCI.....	30
Figura 4 – Risco de auditoria.....	36
Figura 5- Credibilidade da prova de auditoria.....	43
Figura 6 – Organigrama da MD&A, SROC.....	55
Figura 7 – Processo de contabilização dos encargos com o pessoal	90

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Relação entre o risco de auditoria e a materialidade.....	34
Gráfico 2 - Relação entre o risco inerente, de controlo e de deteção.....	37

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Relação entre as componentes do risco de auditoria	38
Quadro 2 – Objetivos de auditoria nos Inventários e CMVMC	62
Quadro 3 – Objetivos de auditoria nos INF	66
Quadro 4 – Objetivos de auditoria nos meios líquidos financeiros	76
Quadro 5 – Objetivos de auditoria nas vendas e dívidas a receber	82
Quadro 6 – Objetivos de auditoria nas compras, FSE e dívidas a pagar	86
Quadro 7 – Objetivos de auditoria nos gastos de pessoal	91

Introdução

O presente relatório de estágio curricular visa executar o previsto no ponto ii da alínea b) do ponto 2 do artigo 1.º do Regulamento dos Cursos de 2.º Ciclo (Mestrados) do Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Instituto Politécnico de Coimbra.

O estágio curricular desenvolveu-se na empresa Manuel Domingues & Associado, SROC (MD&A, SROC) com a duração de sete meses, entre os meses de Dezembro de 2014 e Junho de 2015. A empresa acolhedora exerce a sua atividade, principalmente, na área de auditoria e revisão legal de contas, o que determinou a seleção destas matérias para o desenvolvimento do relatório.

O relatório de estágio encontra-se dividido em três partes primordiais. Na primeira parte faz-se um enquadramento teórico ao tema de auditoria financeira e dos conceitos-chave (materialidade, risco e prova) que lhe estão subjacentes à sua execução.

Na segunda parte é feita a identificação da entidade acolhedora, onde foi realizado o estágio curricular, referindo os serviços que presta, a equipa que a constitui, bem como, os recursos materiais que detém e em que áreas de atividade trabalham os seus clientes.

Na terceira parte são apresentadas as principais atividades desenvolvidas ao longo do estágio, bem como alguns dos exemplos de procedimentos de auditoria, onde é feito um confronto entre o que são os objetivos teóricos e a prática do trabalho de auditoria.

Por último, é apresentada a conclusão final do relatório, onde inclui a análise global do estágio, com as considerações gerais sobre os conhecimentos adquiridos e aplicação prática do trabalho desenvolvido.

Parte I – Revisão da Literatura

1. Definição de auditoria financeira

Encontrar uma única definição de auditoria não é uma tarefa fácil, visto que existem várias definições e cada uma delas ligada à área de auditoria subjacente. Desta forma, conseguimos encontrar diversas definições de auditoria, não conseguindo chegar a um consenso de ter apenas uma definição.

Na visão de uma das instituições internacionais, o *International Federation of Accountants* (IFAC) generaliza a auditoria como “... *uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade*” (Tribunal de Contas, 1999: p.30).

Num conceito mais direcionado para o controlo das finanças públicas, o *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) encontra-se inserido e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros, designadamente pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União Europeia (UE), tendo como definição a seguinte: “*Auditoria é um exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.*” (Tribunal de Contas, 1999: p.149)

Por sua vez, o Tribunal de Contas (1999: p.23) define que a “*auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada*”.

Contudo, a definição do *American Accounting Association* (AAA, 1973) é considerada como a mais consensual quando se refere à auditoria em termos gerais: “*A auditoria é o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência*

entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.”

A partir desta definição, podemos apresentar outras definições, de acordo com o tipo de auditoria subjacente, atendendo ao facto de existirem vários tipos de auditoria, como por exemplo: auditoria interna, auditoria externa, auditoria fiscal, auditoria a sistemas de informação, auditoria de fraude, auditoria social, auditoria ambiental, auditoria a relatórios de sustentabilidade, entre outros.

No caso em concreto deste relatório prende-se com a definição de auditoria financeira que, de acordo com Arens e Loebbecke (2000) e Guimarães (1998), esta visa na sua essência dar credibilidade à informação financeira que compreende as demonstrações financeiras. Daí que a auditoria financeira também seja designada como auditoria externa ou auditoria às demonstrações financeiras.

Segundo Batispta da Costa (2014: p.56), a auditoria financeira “... *tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras.*”

Por sua vez, Taborda (2006) menciona que a auditoria financeira consiste “*num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido.*”

Desta forma, podemos afirmar que a auditoria financeira pode ser definida como sendo um exame independente, competente e objetivo, a um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, com a finalidade de exprimir uma opinião sobre se as referidas demonstrações apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa. Este exame é realizado por auditores, profissionais independentes e qualificados, que não pertencem à empresa e como tal conseguem desenvolver o seu trabalho de forma independente, livre de pressões e interesses.

Tratando-se do relatório essencialmente sobre a prática da auditoria financeira, não podemos deixar de mencionar as características da informação financeira, sendo estas que o auditor avalia, se se encontram expressas nas demonstrações financeiras. De

acordo com a Estrutura Conceptual (EC) os atributos principais da informação financeira devem ser os seguintes (SNC, 2009: §§24 ao 46):

- **Compreensibilidade** – a informação financeira deve ser rapidamente compreensível pelos utilizadores, tendo em conta que estes detenham um conhecimento mínimo dos aspetos empresariais, económicos e contabilísticos, mas também interesse em estudar a referida informação;
- **Relevância** – quando a informação influencia as tomadas de decisão económicas dos seus utilizadores ao auxiliá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, as suas avaliações passadas;
- **Fiabilidade** - a informação deve representar, fidedignamente, as operações e outros acontecimentos que pretenda apresentar, sendo esta exposta de acordo com a sua substância e realidade económico-financeira e não meramente com a sua forma legal;
- **Comparabilidade** – a informação das demonstrações financeiras deve ser comparável ao longo do tempo para que se possa identificar as tendências no seu desempenho e na sua posição financeira, incluindo as demonstrações de outras entidades.

É com estas quatro características qualitativas da informação financeira que se pretende apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira das demonstrações financeiras, para que os utilizadores possam analisá-la e utilizá-la com segurança.

2. Origem e evolução da auditoria

Segundo Baptista da Costa (2014: p.66) há quatro mil anos antes de Cristo já existiam registos de práticas de auditorias na Babilónia, China e no Egipto, relacionadas principalmente, com a cobrança de impostos e com o controlo de armazéns dos faraós.

No entanto, a auditoria financeira, nem sempre foi como é entendida hoje, tendo sido alvo de várias alterações, como explica, Baptista da Costa (2014: p.56) em que no “*final do século XIX entendia-se que o principal objetivo da auditoria era a deteção e/ou prevenção de erros e de fraudes*”, citando este, o autor F.W.Pixley (1881), referia que “*uma auditoria, para ser eficaz, ou seja para permitir ao auditor certificar quanto à exatidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes, nomeadamente, prevenir contra (1) erros de omissão; (2) erros encomendados (acordados); e (3) erros de princípio*”.

Também segundo Robertson e Smieliauskas (1998: p.5), a auditoria financeira atual teve a sua origem no século XIX na Grã-Bretanha, distribuindo-se aos restantes países da Europa, bem como ao Canadá e Estados Unidos.

Como refere Baptista da Costa (2014: p.67), a auditoria como a conhecemos resultou da consequência da revolução industrial, que levou ao aumento de empresas industriais e comerciais, que sentiram a necessidade de implementar procedimentos contabilísticos eficazes e medidas de controlo interno (CI) eficientes, de forma a melhorar o desempenho das empresas.

Foi nesta época que surgiram os grandes capitalistas que investiam nas indústrias, contudo estes contratavam outras pessoas para as gerir, originando uma separação entre os donos do capital e os gestores. Assim, os capitalistas sentiram a necessidade de ter profissionais independentes que pudessem aferir da fiabilidade da informação geradas pelos gestores, como forma de controlo dos seus investimentos e, de certa forma, para saber se não estavam a ser sujeitos a fraude.

É então, que com este incremento das empresas, quer no desenvolvimento económico, quer na complexidade das suas operações, que surge o auditor e a auditoria como conhecemos atualmente. Passando o auditor a ser um indivíduo habilitado na deteção de fraude e de erros técnicos.

No entanto é após 1920 que os profissionais de auditoria foram argumentando que o objetivo da auditoria é a credibilização das demonstrações financeiras, enquanto a prevenção e deteção de fraudes é da responsabilidade dos órgãos da gestão e não dos auditores (Almeida, 2014: p.8).

Edward Stamp e Maurice Moonitz¹ definem auditoria como sendo “(...) *um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites*”.

Finalmente, a IFAC, em 2009 refere que “*o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (...).*” (ISA 200², 2009: §3).

Por forma a responder aos escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos da América (EUA), foi aprovada em Julho de 2002 a Lei Sarbanes-Oxley³ (SOA), tendo como principal objetivo a proteção dos interesses dos investidores, visando a melhoria da exatidão e a fiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas. Assim, esta refere que a auditoria deve ser realizada por auditores independentes, no âmbito das regras do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB). Este organismo, por sua vez, tem como função supervisionar e controlar as entidades que exercem funções de auditoria.

De igual modo na UE foi publicada a Diretiva 2006/43/CE⁴, em relação à revisão legal de contas anuais e consolidadas, visando uma maior harmonização entre os estados membros da UE. Com isto, a profissão de auditoria teve que desenvolver diversas

¹ *International Auditing Standards, Prentice Hall, 1978.*

² ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

³ SOX – A Lei de *Sarbanes-Oxley – Act.* (2002).

⁴ Diretiva n.º 2006/43/CE “Relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas n.º78/660/CEE e n.º 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva n.º 84/253/CEE do Conselho”, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006. Publicado no JOCE n.º L 157, de 09/06/2006.

estratégias para que conseguisse ultrapassar a situação de crise e ganhar novamente a confiança dos investidores, mas também dos utilizadores da informação financeira.

Uma das estratégias desenvolvidas passou pelo desenvolvimento de normas e regulamentos profissionais que descrevessem o trabalho realizado pelo auditor no decorrer da sua atividade profissional, visando a redução de *expectation gap* (Humphrey, Moizer e Turley, 1996).

3. O papel dos revisores oficiais de contas/ auditores

Os revisores oficiais de contas e os auditores são profissionais responsáveis, pela revisão legal das contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas, mas também por outros serviços relacionados com a auditoria e a revisão, tais como, emissão de pareceres sobre fusões, cisões, transformações e avaliações. Para além das funções referidas anteriormente, também podem exercer funções de docência ou consultoria em áreas que estejam incluídas no programa de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), conforme o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), publicado pelo Dec. Lei nº487/99 de 16 de Novembro republicado pelo Dec. Lei nº 185/2009 de 12 de Agosto.

Esta diversidade de funções impõe que estes profissionais detenham um vasto leque de conhecimentos, em matérias relacionadas com a gestão, a contabilidade, a fiscalidade, a informática e sistemas de informação, as finanças, as leis e regulamentos aplicáveis. E ainda, de terem que ter um conhecimento profundo de todo o normativo aplicável ao seu exercício profissional.

A auditoria às contas e a outros elementos financeiros é essencial para garantir a credibilidade e a transparência da informação financeira prestada pelas entidades, proporcionando aos utilizadores dessa informação uma maior segurança na tomada de decisões.

Em Portugal, a regulamentação da auditoria está centralizada na OROC que controla todas as matérias ligadas à revisão legal de contas, auditorias às contas e outras

prestações de serviços relacionadas. Quanto à profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) esta foi institucionalizada através do Decreto-Lei (DL) n.º 1/72, de 3 de Janeiro e a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) foi criada pela Portaria n.º 87/74, de 6 de Fevereiro.

No âmbito da auditoria financeira distinguem-se duas perspetivas, a revisão de contas e a revisão legal de contas. A revisão legal de contas caracteriza-se pelo facto de ser imposta pela lei, como é o caso, de todas as sociedades anónimas, sendo no artigo 278º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) que estão definidas as estruturas possíveis para a administração e fiscalização destas sociedades.

As sociedades por quotas podem também pelos seus estatutos dispor de um conselho fiscal e caso ultrapassem durante dois períodos consecutivos, dois dos três seguintes limites (art.º 262º, n.º 2 do CSC) têm de nomear ROC:

- Total do balanço: 1.500.000 €
- Total das vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 €
- Número de trabalhadores: 50

De acordo com o art.º 44º do EOROC, aprovado pelo DL n.º 487/99, de 16 de Novembro, o relatório mais importante emitido pelo ROC é a Certificação Legal das Contas (CLC), que resulta do exercício da revisão legal das contas. É neste relatório que o ROC exprime a sua opinião de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem.

Por outro lado, na revisão das contas segundo o art.º 45.º do EOROC, o ROC emite a certificação das contas, de base estatutária (exigida pelo estatuto/pacto social) ou contratual (assente em contrato de prestação de serviços por opção/solicitação da entidade), sobre as demonstrações financeiras objeto de exame, obedecendo às normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela Ordem.

Além destas disposições legais existem ainda outros normativos e regulamentos que o revisor deve ter em consideração. Daí que se revele necessário a referência de algumas entidades que a nível nacional, europeu ou mundial controlam a profissão do auditor e regulam a forma como estes profissionais realizam o seu trabalho, nomeadamente:

- **FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens***⁵

É uma instituição sem fins lucrativos que representa a profissão de contabilista na Europa, contando com 47 instituições de profissionais contabilistas e auditores de 36 países europeus, incluindo os 28 Estados Membros da UE.

O seu objetivo é garantir informação atempada aos profissionais, sobre regulamentos e políticas públicas de relevância para a profissão.

- **IFAC – *International Federation of Accountants***⁶

O IFAC é uma organização mundial para os profissionais de contabilidade. Este por sua vez, possui um organismo, designado *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), que detém a competência da emissão das *International Statements on Auditing* (ISA), normas internacionais de auditoria, com o objetivo de uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria financeira.

De acordo com o *Small and Medium Practices Committee* da *International Federation of Accountants*, a principal missão da IFAC é “servir o interesse público através do fortalecimento da profissão contabilística a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de robustas economias internacionais estabelecendo e promovendo a aderência a normas profissionais de alta qualidade, a convergência internacional de tais normas e tomar posições em questões de interesse público onde a perícia da profissão seja mais relevante”.

- **COSO – *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission***⁷

⁵ Fonte: <http://www.fee.be/about-fee.html>. Acesso em [1 de Setembro de 2015].

⁶ Fonte: OROC, 2011, *Guia de controlo da qualidade para firmas de auditoria de pequena e média dimensão*, 2ª edição do *Small and medium practices committee*, publicado pela IFAC em Julho de 2010.

⁷ Fonte: <http://www.coso.org/>. Acesso em [1 de Setembro de 2015].

É uma organização sem fins lucrativos que surgiu nos EUA em 1985 e tem como objetivo a prevenção de fraudes financeiras. Desenvolveu recomendações para vários tipos de organizações, incluindo na área da auditoria, sendo apoiada por grandes associações profissionais, nomeadamente a AAA, a *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Com isto, pode-se afirmar que o papel do auditor encontra-se na própria essência do seu trabalho, o qual consiste em acrescentar às demonstrações financeiras, elaboradas pelo seu cliente, a credibilidade necessária para que os seus utilizadores tomem decisões face à informação apresentada. De acordo com Gonçalves (OROC, 2004) os pilares fundamentais para essa credibilidade acrescida são a independência e a competência profissional reconhecida à profissão.

4. Princípios, normas e diretivas de auditoria

No desenrolar da atividade de auditoria é necessário ter em consideração um conjunto de princípios, normas e diretivas, tanto nacionais como internacionais. A nível nacional, é a OROC que estabelece as normas e procedimentos técnicos quanto à atuação profissional nesta área, ou seja, em todas as matérias de revisão legal de contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas ao controlo e regulação normativa da OROC.

Como refere Baptista da Costa (2014: p.85) foi em 17 de Maio de 1983, que a OROC aprovou as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLIC), publicadas em Diário da República, III Série, nº 204, de 5 de Setembro de 1983, que se dividiam em cinco títulos: I – Disposições Preliminares; II – Normas Técnicas de revisão legal de contas; III – Regras de certificação legal de contas; IV – Revisão legal de empresas; V – Organização de processos e registos.

Mais tarde, a atual “Comissão Técnica das Entidades não Financeiras”, a partir de Dezembro de 1991 iniciou a divulgação das Interpretações Técnicas (IT) resultantes de consultas de carácter técnico que lhe foram dirigidas.

Atendendo aos vários desenvolvimentos que se foram verificando nas normas internacionais de auditoria a OROC entendeu elaborar as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A), que revogaram as NTRLC. Atualmente estas NTR/A encontram-se ainda em vigor e são de aplicação obrigatória, constituindo os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos ROC no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos. Por sua vez, as Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA) complementam e desenvolvem assuntos constantes nas NTR/A. Supletivamente aplicadas são as normas e recomendações de auditoria emitidas pelo IFAC.

Existe ainda no normativo nacional, as Recomendações Técnicas (RT) que são de carácter facultativo e que se destinam a orientar a execução das tarefas desenvolvidas em áreas específicas da revisão legal de contas, enquanto as IT são o resultado de questões de aspetos técnicos da profissão.

Por fim, as circulares técnicas destinam-se a orientar os ROC na aplicação dos normativos anteriores e a promover a boa prática profissional, tendo muitas vezes como base, consultas de carácter técnico colocadas pelo ROC.

A seguir apresenta-se a estrutura hierárquica das normas técnicas de auditoria aplicadas em Portugal:

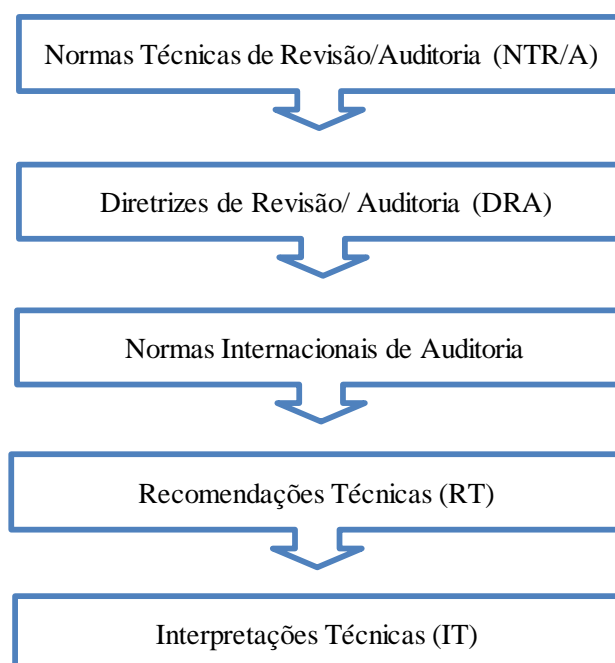


Figura 1 – Estrutura hierárquica das normas técnicas de auditoria aplicadas em Portugal

Fonte: Almeida, (2014: p.69)

5. Planejamento de uma auditoria

5.1. Relevância do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente

O auditor antes da aceitação do compromisso deve fazer uma avaliação do cliente, da entidade e do seu meio envolvente a fim de examinar se deve ou não aceitar o compromisso e realizar o trabalho.

Para isso as empresas de auditoria têm que definir políticas e procedimentos que lhes permita minimizar a possibilidade do auditor ser associado a clientes, que ponham em causa a sua independência (Almeida, 2014: p.111).

Existem alguns fatores que afetam a decisão do auditor em aceitar ou não um compromisso, como é o caso, da integridade do órgão de gestão, que pode ser avaliada através da reputação empresarial dos seus principais sócios e gestores, a natureza das operações do cliente, incluindo as suas práticas de negócio, o conhecimento da existência de atos criminais, se o cliente está demasiado preocupado em manter os honorários dos auditores o mais baixo possível e a verificação dos relatórios dos auditores anteriores, se tem reservas ou escusa de opinião (Baptista da Costa, 2014: p.185).

O auditor deve ainda fazer uma análise das competências e capacidades da sua equipa, tendo em consideração, a compreensão e experiência prática da equipa, a compreensão de normas profissionais e regulamentos, a capacidade crítica, o conhecimento da atividade da empresa, a capacidade de aplicar o julgamento profissional e a compreensão das políticas da empresa e procedimentos de controlo (DRA 310, 1999: § 17).

A existência de partes relacionadas e das suas transações devem ser efetuadas pelo auditor de forma detalhada, visto que estas podem afetar as demonstrações financeiras e a extensão da evidência de auditoria obtida (Andrade, 2011). Também o conhecimento da situação financeira da organização e as obrigações de relato são outros fatores que podem influenciar a decisão do auditor a aceitar ou não o cliente. Deste modo, o auditor antes da aceitação do compromisso deve efetuar uma análise cuidada de todos estes aspetos, para além de outros, que considere relevantes.

De acordo com o §12 das NTR/A *"O revisor/auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade"* (DRA 310⁸, OROC, 1999).

Desta forma é importante o auditor ter conhecimento do negócio da entidade para que consiga perceber, se tem estrutura e conhecimento ou forma de obtenção deste suficiente, para poder aceitar o compromisso e efetuar o seu trabalho de forma profissional (DRA 310, OROC, 1999: §14).

Em situações de auditoria de continuidade o conhecimento do auditor sobre o cliente e a entidade é muito maior, não havendo a mesma necessidade de realizar esta análise sempre que se faça a auditoria. Contudo, isto não significa que o auditor não possa atualizar esta análise, aquando da renovação do compromisso, pois podem ter existido mudanças na sua equipa de trabalho ou na empresa do cliente (ISA 210⁹, IFAC, 2009: §13)

Conforme o estabelecido pela ISA 210 (IFAC, 2009: §9): *"O auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a gerência ou os encarregados da governação..."*. Referindo ainda que os termos do trabalho de auditoria devem constar numa carta de compromisso ou outro tipo de acordo escrito que se ache apropriado. Nestes devem constar os seguintes elementos (ISA 210, IFAC, 2009: §10):

- O objetivo e o âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;
- As responsabilidades do auditor e dos gestores;
- Indicação do referencial de relato financeiro aplicável na elaboração das demonstrações financeiras;
- Referência à forma e conteúdo esperados de qualquer relatório a ser emitido pelo auditor, assim como de uma declaração de que podem existir circunstâncias em que esse pode diferir da forma e conteúdo esperados.

⁸ DRA 310 - Conhecimento do negócio.

⁹ ISA 210 – Acordar os termos de trabalho de auditoria.

Nas auditorias recorrentes o auditor pode entender não ser necessário o envio de uma nova carta de compromisso, a não ser que este avalie a necessidade de relembrar ao cliente os termos existentes do trabalho de auditoria (ISA 210, IFAC, 2009: §13).

Após a aceitação do compromisso o auditor tem que executar o planeamento do seu trabalho, para isso importa entender o que é o planeamento e qual o seu papel na auditoria.

O planeamento em auditoria desempenha o mesmo papel que desempenha em quaisquer outras atividades do nosso quotidiano, pois dele resulta uma combinação ordenada das partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo (Boynton, Johnson, & Kell, 2002). O mesmo acontece na auditoria financeira, visto que o planeamento é uma fase vital de todo o trabalho do auditor. É através do planeamento em auditoria que o auditor consegue recolher prova suficiente e apropriada para expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras a apresentar aos utentes das mesmas.

De acordo com o referido na DRA 300¹⁰ entende-se que o planeamento é o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto à natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respetivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva (DRA 300, OROC, 1999: §4).

Semelhantemente Baptista da Costa (2014: p.210) refere que planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global para a auditoria, a qual fixa o âmbito, tempestividade e extensão da auditoria e orienta a evolução de um plano de auditoria mais detalhado.

Segundo o §15 das NTR/A determina que: “*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*” (DRA 300, OROC, 1999).

¹⁰ DRA 300 – Planeamento.

Um adequado planeamento do trabalho de auditoria traz várias vantagens para o auditor, tais como (ISA 300¹¹, IFAC, 2009: §2):

- Auxilia o auditor a dedicar uma adequada atenção às áreas mais relevantes da auditoria;
- Ajuda o auditor a planear e a gerir o tempo dos trabalhos a executar para que estes sejam eficazes e eficientes;
- Auxilia na seleção dos membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriadas para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

A natureza e extensão das atividades de planeamento serão ajustadas em conformidade com a dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e as alterações das circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §A1). Consequentemente, o planeamento de uma auditoria inicial requer um esforço consideravelmente maior do que o de uma auditoria recorrente.

De destacar que o planeamento da auditoria não deve ser um processo estático, mas sim dinâmico, devendo ser atualizado e alterado sempre que se considere necessário, para que se obtenha uma maior qualidade na auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §A2).

O planeamento de auditoria envolve várias fases como demonstra a figura seguinte:

¹¹ ISA 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras.

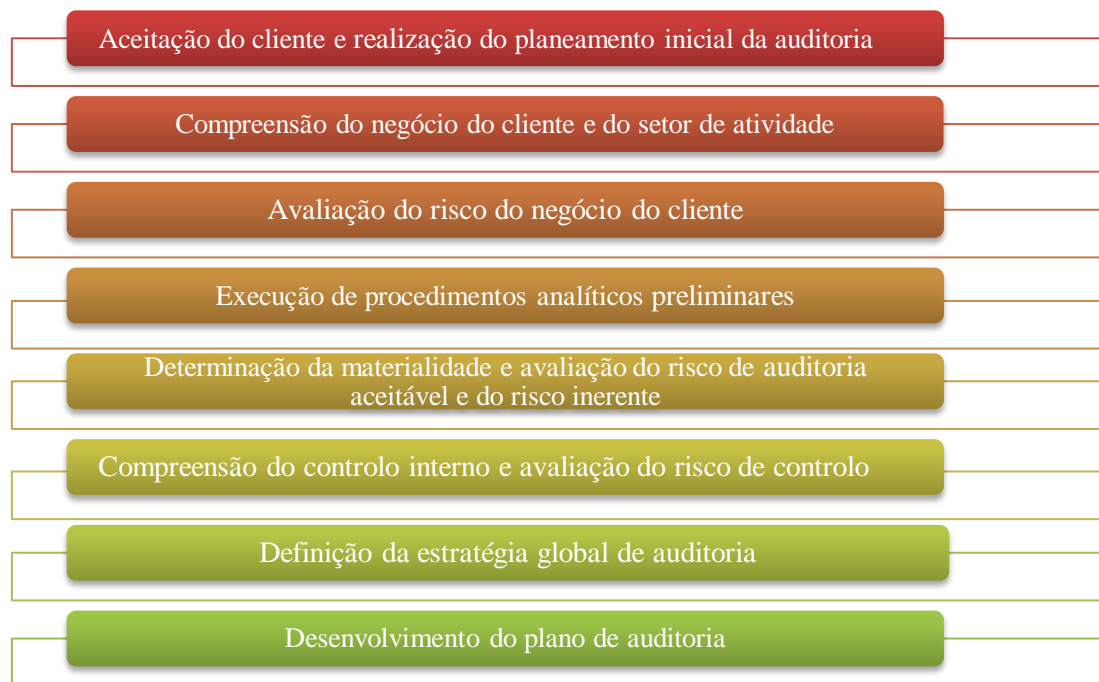


Figura 2 – Fases do planeamento de uma auditoria

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.195)

Também na DRA 300 (OROC, 1999: §10) encontram-se explanados os assuntos que devem ser abrangidos no planeamento da auditoria, estando descritos aqui apenas os principais:

- **Conhecimento do Negócio:** O facto de o auditor ter um conhecimento profundo da atividade da empresa e das operações a serem auditadas permite que este possa determinar os riscos inerentes e de controlo, a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria. O conhecimento utilizado pode resultar de auditorias anteriores a clientes do mesmo setor. Contudo, cada caso deve ser analisado atendendo à sua especificidade.
- **Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno:** é importante que o auditor tenha uma compreensão do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados relevantes para o relato financeiro. Mas também do sistema de controlo interno (SCI) de cada organização, através do conhecimento do ambiente de controlo e dos procedimentos de controlo.

- **Risco e Materialidade:** nesta área o auditor deve ter em conta a materialidade e a sua relação com o risco de auditoria, sendo determinante a identificação das áreas com potencial ocorrência de distorções materialmente relevantes, ou seja do seu julgamento profissional.
- **Natureza, Tempestividade e Extensão dos Procedimentos:** estes termos relacionam-se na sua essência com a calendarização do trabalho a realizar, a seleção da equipa de auditoria, a identificação das áreas a testar e dos respetivos procedimentos a executar e a definição dos objetivos a cumprir para as áreas a auditar.

5.2. Importância do Controlo Interno

De acordo com a ISA 315¹² a definição de controlo interno é “*O processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis*” (IFAC, 2009: §4).

Segundo o AICPA através da *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 16 usada pela SEC¹³, em 1934 define o controlo interno como “*um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão*”.

Em Portugal, o Tribunal de Contas (1999: p.47) definiu controlo interno como “*uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou*

¹² ISA 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente.

¹³ SEC - *Securities and Exchange Commission*.

minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da entidade em que se insere”.

Por sua vez a DRA 410¹⁴ (OROC, 2000: §4) estabelece que o SCI traduz todas as *“políticas e procedimentos (controles internos) adotados pelo Órgão de Gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.*

O SCI é determinado como um processo, conjunto de políticas e procedimentos, concebido pelo Órgão de Gestão e todo o pessoal, para dar uma segurança razoável a uma organização de forma a atingir os seus objetivos, que são (ISA 315, IFAC, 2009, §A44):

- A fiabilidade do relato financeiro da entidade;
- A eficácia e eficiência das suas operações;
- O cumprimento de leis e regulamento aplicáveis;
- Salvaguarda física/proteção do ativo.

A forma como o SCI é criado, implementado e mantido depende da dimensão e complexidade de cada entidade. Assim, o controlo interno assume uma maior importância com o aumento da dimensão das empresas, mas também, com a quantidade e complexidade das operações efetuadas. É neste sentido que o controlo interno, auxilia a organização a diminuir erros e fraudes e confere uma maior fiabilidade na informação financeira.

Conforme a DRA 410 (OROC, 2000: §17) o auditor ao planear a auditoria deve obter a compreensão dos controles que sejam relevantes para as asserções contidas nas demonstrações financeiras. Para isso, o auditor necessita de executar procedimentos que lhe dê conhecimentos suficientes da conceção dos controles relevantes e se eles foram postos, ou não em execução. O conhecimento do SCI leva a que seja necessário

¹⁴DRA 410 - Controlo interno

perceber a sua composição, os fatores de risco e as limitações. Neste sentido, a DRA 410 (OROC, 2000) e a ISA 315 (IFAC, 2009) enunciam cinco componentes do CI, como ilustra a figura seguinte:

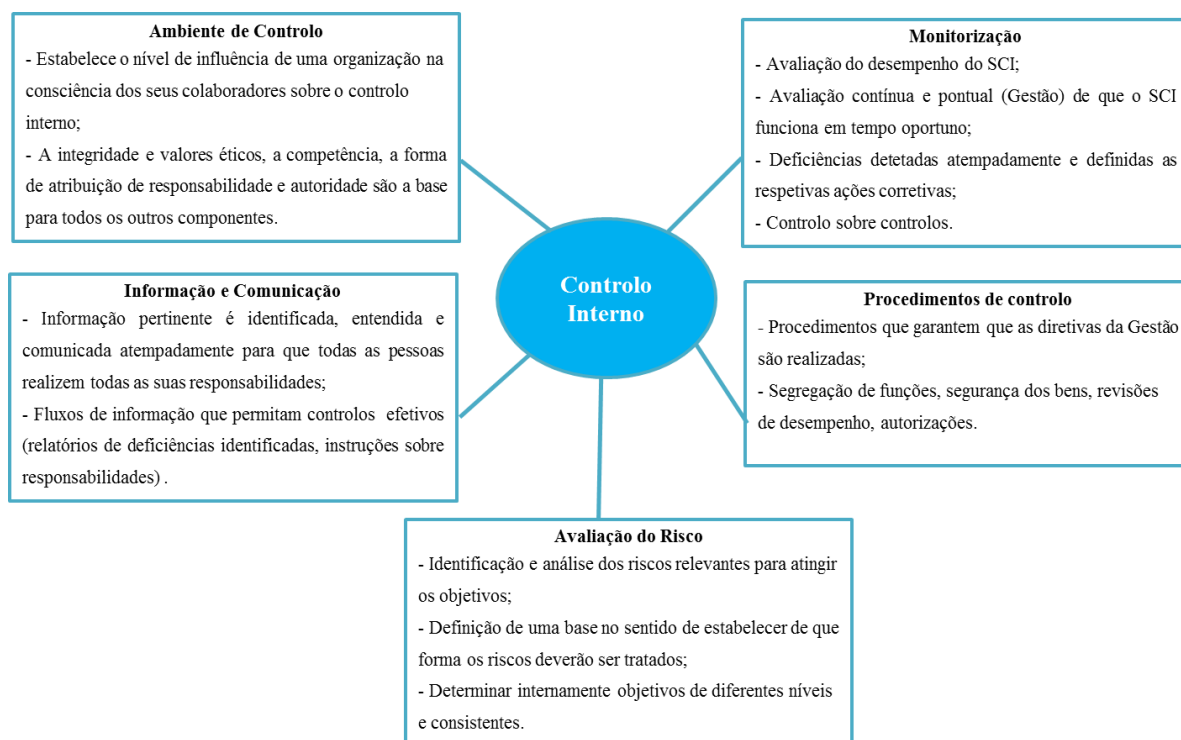


Figura 3 – Componentes do SCI

Fonte: Adaptado de Gomes (2014: p.13)

Contudo, existem limitações ao controlo interno, designadamente, o desinteresse do órgão de gestão na implementação e manutenção de um bom SCI, a dimensão da empresa, o desinteresse dos trabalhadores no objetivo comum, a relação custo/benefício, a existência de erros humanos, transações pouco usuais, entre outras (DRA 410, OROC, 2000: §13).

No controlo interno uma das componentes que se revela importante é a segregação de funções. Esta tem como objetivo a distribuição das funções e separação das responsabilidades, visando a realização independente de cada uma destas tarefas. Por exemplo, um indivíduo que tenha como responsabilidade a receção dos cheques de clientes assim como o seu registo contabilístico, tem a possibilidade de se apropriar dos cheques e de contabilizar a dívida como paga (Almeida, 2014: p.258).

Além do que foi referido, o controlo interno deve ser ainda adequado à dimensão e características da organização (Neves, OTOC, 2008). Sendo que nas pequenas e médias empresas consegue-se controlar grande parte da atividade, apesar de estas serem em regra, empresas familiares e aí existe maior dificuldade em implementar um SCI. Nestes casos verificam-se poucos recursos humanos, conduzindo à acumulação de funções e de tarefas e, por isso, com baixa segregação de funções, entre outros fatores que limitam a aplicação do controlo interno.

O mesmo autor refere que todas as empresas têm de dispor de controlos, de forma a garantirem a sustentabilidade das suas operações, para que as informações extraídas das diversas operações criem resultados fidedignos e atempados, facilitando assim a tomada de decisão do órgão de gestão. Isto porque, resultados errados ou temporalmente atrasados podem conduzir a decisões desajustadas e pouco adequadas.

Por forma a determinar se o SCI é ou não adequado, o auditor deve fazer uma análise dos sistemas contabilísticos e de controlo interno. Para isso procede à recolha de informação através da análise de organigramas, dos manuais de políticas e procedimentos contabilísticos, da observação da execução das tarefas do pessoal da empresa, entre outros (Teixeira e Correia, 2000).

No final da avaliação, caso o auditor chegue à conclusão de que o SCI é adequado, que os controlos existem e que estão a ser aplicados de forma correta, então, os procedimentos de auditoria serão menos extensos. Contudo, se na avaliação se verificar que o SCI é inadequado e que os controlos não estão a ser realizados de forma eficaz, o auditor terá de efetuar procedimentos de auditoria mais extensos (Teixeira e Correia, 2000).

6. Materialidade e risco de auditoria

Conforme a DRA 320¹⁵ (OROC, 1999: §4) refere, a materialidade *“é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um*

¹⁵ DRA 320 - Materialidade de revisão/auditoria.

todo. Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade não é suscetível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspetos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica primária que a informação deva ter para ser útil.”

Desta forma torna-se essencial que o auditor ao definir a materialidade tenha em consideração a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, que faculte a recolha de informação suficiente e apropriada para a emissão da sua opinião (DRA 320, OROC, 1999: §3).

Segundo o §14 das NTR/A *"Na determinação do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e o relacionamento desta com aquele risco"* (DRA 320, OROC, 1999). Isto, porque o auditor desenvolve o seu trabalho, tendo por base amostragem de transações e documentos que sejam representativos da população, com a finalidade de emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras se encontram livres de erros e distorções materialmente relevantes. Tal como refere a ISA 320¹⁶ *"A determinação de materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional, e é afetada pela perceção do auditor das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras"* (OROC, 2009: §4).

A materialidade não se define por fórmulas de cálculo, podendo ser entendida em dois termos: qualitativo (natureza) e quantitativo (quantias). Em termos qualitativos a materialidade reflete-se geralmente no Anexo através de divulgações de informações complementares inadequadas, como por exemplo a deficiente divulgação das políticas contabilísticas ou a não divulgação dos honorários dos auditores. No caso quantitativo a materialidade reflete-se ao nível de distorções do Balanço e Demonstração de resultados quando se verificam passivos não contabilizados ou réditos sobreavaliados (DRA 320, OROC, 1999: §6).

¹⁶ ISA 320 – Materialidade.

Uma questão relevante que o auditor tem que considerar é se o agregado de distorções identificadas é ou não materialmente relevante, de tal forma que, possa afetar a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras. Isto é, o auditor deve avaliar as distorções individualmente e em conjunto, pois pequenas distorções consideradas imateriais podem mostrar-se materialmente relevantes, quando avaliadas em conjunto (ISA 320, IFAC, 2009: §§10 e 12).

Daí que a materialidade estabelecida no planejamento da auditoria possa ser alterada consoante as circunstâncias encontradas, devendo ser reajustada, se o auditor, com base no seu julgamento profissional o entender (ISA 320, IFAC, 2009: §§A12 e A13).

Quando o auditor identifica a existência de distorções materialmente relevantes deve baixar o risco de auditoria, aumentando por isso os procedimentos de auditoria. Caso a Administração não aceite a correção de distorções materialmente relevantes, cabe ao auditor avaliar qual o tipo de Certificação Legal das Contas a emitir de acordo com o estabelecido na DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria.

Outro elemento fundamental na auditoria é o risco, que segundo a ISA 320 (IFAC, 2009: §A1) é *“o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de detecção”*.

Daí que haja a necessidade de determinação do risco como refere o §15 das NTR/A *“O revisor/auditor deve planejar 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”* (DRA 400¹⁷, OROC, 2000).

6.1. Relação entre risco e materialidade

Existe uma relação entre a materialidade e o risco de auditoria, ao longo da auditoria, especialmente, quando o auditor (ISA 320, IFAC, 2009: §A1):

¹⁷ DRA 400 - Avaliação do risco de revisão/auditoria.

- Identifica e avalia os riscos de distorção material;
- Determina a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de Auditoria;
- Avalia o efeito de distorções por corrigir, se existirem, nas demonstrações financeiras e na formação da opinião do auditor no relatório do auditor.

Tal como refere a DRA 320 (OROC, 1999: §10) “*existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de revisão/auditoria e vice-versa. O revisor/auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de revisão/auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria.*” O gráfico seguinte mostra a relação existente entre a materialidade e o risco de auditoria:

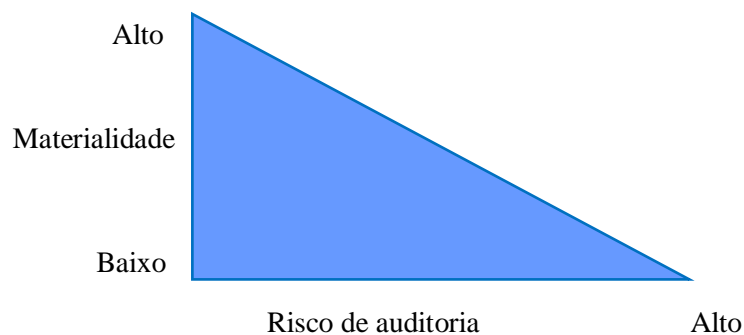


Gráfico 1- Relação entre o risco de auditoria e a materialidade

Fonte: Hayes et al, retirado Baptista da Costa (2014: p.223)

Baptista da Costa (2014: p.218) estabelece que o risco de auditoria é uma função do risco de distorção material, ou seja, o risco de que as demonstrações financeiras, antes da auditoria, se encontrem materialmente distorcidas e do risco de deteção, que é aquele em que o auditor não detete tal distorção, através da realização dos seus testes e procedimentos. Com isto, pode-se afirmar que o risco de auditoria contempla três componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção, conforme o referido na DRA 400 (OROC, 2000: §§6 ao 8).

6.2. Risco inerente (RI)

O risco inerente é a probabilidade de uma classe de transações ou saldo de conta conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, individualmente ou agregada com outras distorções noutras classes ou saldos, sem terem sido considerados quaisquer controlos internos associados (ISA 200, IFAC, 2009: §13). Contudo, na avaliação deste risco o auditor usa o seu juízo profissional, tendo em conta alguns aspetos importantes, tais como, a imagem/reputação da gestão, atividade económica desenvolvida pela empresa auditada, a complexidade das operações e a competência e integridade das estruturas de gestão/Administração (DRA 400, OROC, 2000: §10). Quanto mais complexas forem as operações desenvolvidas pela empresa auditada, maior será o risco inerente associado às mesmas.

6.3. Risco de controlo (RC)

O risco de controlo resulta da ocorrência de uma distorção numa classe de transações ou saldo de conta, que possa ser materialmente relevante, seja individualmente ou agregada com outras distorções, que não sejam detetadas e corrigidas atempadamente pelo SCI (ISA 200, IFAC, 2009: §13).

Desta forma, para que possa determinar o seu risco, o auditor terá que avaliar o SCI adotado pelo auditado, através da realização de testes de controlo/conformidade, que lhe permita concluir sobre a eficácia desse mesmo SCI (DRA 400, OROC, 2000: §§11 e 18). Assim, quanto mais baixa a avaliação do risco de controlo maior será o suporte que o auditor deve obter de que o controlo interno está convenientemente concebido e a funcionar eficazmente (DRA 400, OROC, 2000: §21). Afirma-se então que quanto maior for a eficácia do SCI menor será o risco de controlo interno e vice-versa.

6.4. Risco de deteção (RD)

O risco de deteção resulta da possibilidade dos testes substantivos efetuados pelo auditor não detetarem distorções ou erros materialmente relevantes, existentes num saldo ou numa classe de transações (ISA 200, IFAC, 2009: §13). Este é o único risco de

auditoria que poderá depender, em parte, do auditor, visto que pode modificar ou aperfeiçoar os seus procedimentos na redução do risco (DRA 400, OROC, 2000: §44). Portanto, caso o auditor pretenda baixar o risco de deteção, terá que aprofundar e ampliar os seus procedimentos. Contudo, o auditor deverá ter em conta a relação custo/benefício, sendo inviável reduzir este risco a zero.

A imagem seguinte demonstra como funciona o risco de auditoria:

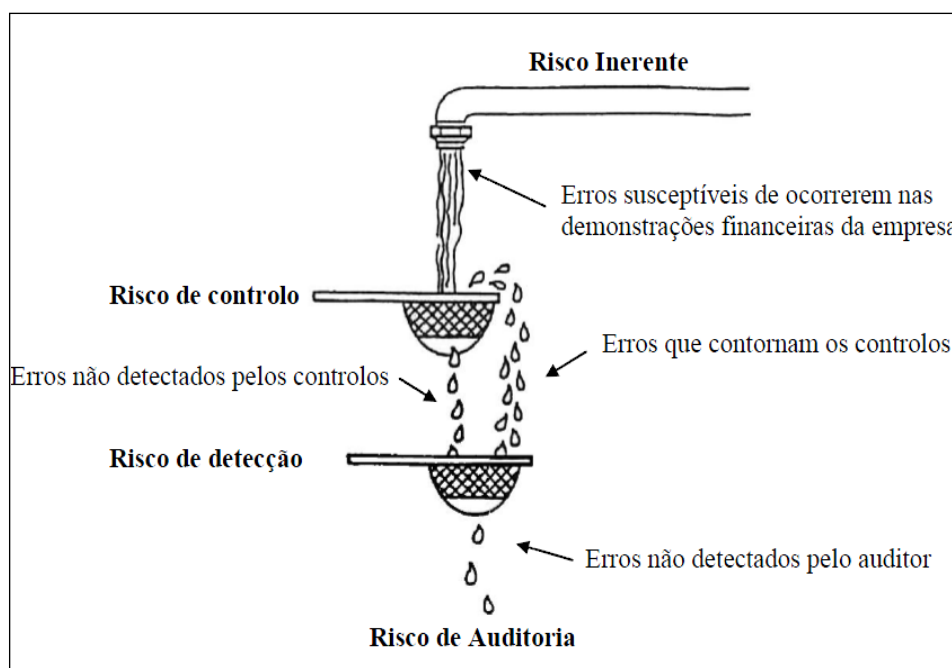


Figura 4 – Risco de auditoria

Fonte: Hayes et al, retirado de Baptista da Costa (2014: p.219)

Como se pode verificar nesta imagem, o risco inerente é representado pela água que sai da torneira e suporta os possíveis erros ou distorções que podem influenciar as demonstrações financeiras. A água é primeiramente sujeita a um filtro, que representa o SCI adotado pela empresa, a fim de prevenir, detetar e corrigir os erros ou distorções das demonstrações financeiras. No entanto, existe sempre algum risco de que nem todos os erros sejam detetados pelo SCI (erros não detetados pelos controlos) ou então, no caso de não existir nenhum SCI, em que todos os erros não são detetados (erros que contornam os controlos). Atendendo a este facto, pretende-se que com o filtro de deteção, o auditor consiga identificar os erros ou distorções que passaram pelo filtro de controlo, através dos seus procedimentos de auditoria. Contudo o filtro de deteção é

incapaz de detetar todas as distorções ou erros, permitindo a passagem desses, representando assim que o risco de auditoria, não pode ser eliminado, mas apenas minimizado.

O gráfico seguinte ilustra a relação existente entre as diferentes componentes do risco de auditoria:

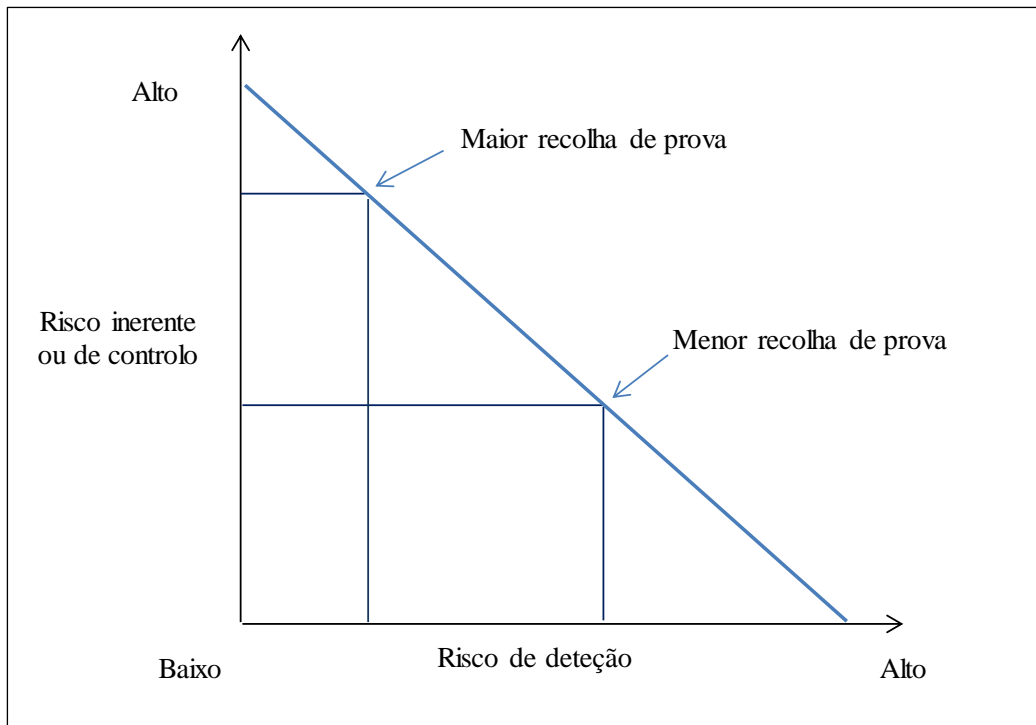


Gráfico 2 - Relação entre o risco inerente, de controlo e de detecção

Fonte: Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold, & Wallage, Philip, (2005: p.213)

Desta forma, podemos concluir que quanto mais elevados forem os riscos inerente e de controlo, menor será o risco de detecção sendo necessário maior recolha de prova. Contrariamente, quanto menores forem os riscos inerente e de controlo, maior será o risco de detecção e menor é a quantidade de prova necessária.

O quadro seguinte mostra como pode variar o nível aceitável de risco de detecção (representado pela área azul), com base em avaliações do risco inerente e do risco de controlo:

		<i>Avaliação pelo auditor/revisor do risco de controlo</i>		
		Alto	Médio	Baixo
<i>Avaliação pelo auditor/revisor do risco inerente</i>	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Quadro 1 – Relação entre as componentes do risco de auditoria

Fonte: Apêndice II da DRA 400 (OROC, 2000), consultada em 13/8/15

Conforme é referido na ISA 315¹⁸ “o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude quer a erro, aos níveis das demonstrações financeiras e de asserções, por meio de compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, proporcionando por isso, uma base para conhecer e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material” (IFAC, 2009: §3).

Desta forma, “o auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco para proporcionar uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção” (ISA 315, IFAC, 2009: §5).

Segundo a mesma norma (ISA 315, IFAC, 2009: §6) os procedimentos de avaliação do risco que o auditor deve realizar são os seguintes:

- Indagar a gerência e outros elementos da empresa, que o auditor julgue terem informação que possa ajudar a identificar os riscos de distorção material, devido a fraude ou a erro;
- Procedimentos analíticos;
- Observação e inspeção.

Como já foi referido anteriormente, o auditor pretende formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras baseadas nas conclusões extraídas apresentam uma imagem

¹⁸ ISA 315 - *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente.*

verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, tendo de reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo (ISA 330¹⁹, IFAC, 2009: §3).

Para isso, o auditor deve criar e executar respostas globais aos riscos avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, assim como, procedimentos de auditoria adicionais que tenham capacidade de responder aos riscos avaliados ao nível das asserções (ISA 330, IFAC, 2009: §§5 e 6).

Alguns exemplos de respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material, ao nível das demonstrações financeiras são mencionados na ISA 330 (IFAC, 2009: §A1):

- Salientar à equipa de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional;
- Atribuir pessoal com mais experiência ou com habilitações específicas ou usar peritos;
- Facultar mais supervisão;
- Integrar na seleção de procedimentos adicionais de auditoria elementos adicionais imprevisíveis;
- Fazer alterações gerais à natureza, tempestividade ou extensão dos procedimentos de auditoria, por exemplo: efetuar procedimentos substantivos no final do período, em vez de ser em data intercalar; ou alterar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais eficaz.

Como menciona a ISA 330 (IFAC, 2009: §8) o auditor deve executar testes de controlos para obter prova de auditoria apropriada e suficiente, quanto à eficácia dos mesmos, se pela sua avaliação os controlos estão a funcionar com eficácia (o auditor confia na eficácia operacional dos controlos ao determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos substantivos) e se os procedimentos substantivos por si não conseguem facultar prova de auditoria apropriada e suficiente ao nível de asserção.

Quanto à natureza e extensão dos testes de controlo o auditor deve: *“executar outros procedimentos adicionais de auditoria em combinação com indagações para obter prova de auditoria acerca da capacidade operacional dos controlos e determinar se os*

¹⁹ ISA 330 - As respostas do auditor a riscos avaliados.

controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos), e em caso afirmativo, se é necessário obter prova de auditoria que suporte o funcionamento eficaz desses controles indiretos” (ISA 330, IFAC, 2009: §10).

Em relação à tempestividade o auditor deve *“testar os controles num dado momento, ou ao longo do período, relativamente ao qual o auditor pretende confiar nesses controles, sujeito aos parágrafos 12 e 13 adiante, a fim de proporcionar uma base apropriada para a pretendida confiança do auditor” (ISA 330, IFAC, 2009: §11).*

Ao nível dos testes de controlo, quanto maior for a confiança que o auditor coloca na eficácia do controlo, a prova de auditoria terá de ser mais persuasiva (ISA 330, IFAC, 2009: §9).

Por sua vez o §18 da ISA 330 (IFAC, 2009) refere que o auditor deve realizar procedimentos substantivos para classes de transações, saldos de contas, e divulgações materiais, além dos riscos avaliados de distorção material. Este requisito deve-se ao facto da avaliação do risco ter como sustentação o julgamento do auditor e assim não estarem identificados todos os riscos de distorção material, mas também pelas limitações inerentes ao controlo interno, conforme referido anteriormente.

É ainda mencionado que os procedimentos substantivos abrangem os testes de pormenores e os procedimentos analíticos substantivos (ISA 330, 2009: §4). Por um lado os testes de pormenores são mais adequados quando se pretende obter prova de auditoria relacionada com determinadas asserções sobre os saldos de contas. Por outro lado, os procedimentos analíticos substantivos *“são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo” (ISA330, IFAC, 2009: §§A44 e A45).*

7. A prova de auditoria

No decorrer do trabalho de auditoria o auditor vai adquirindo diversa informação que lhe é indispensável para a emissão do seu parecer na CLC sobre as demonstrações financeiras. A informação pode ser obtida verbalmente, através de conversas informais, no entanto, esta informação não constitui prova de auditoria.

Baptista da Costa (2014: p.279) explica que a *“prova documental em auditoria é também imprescindível quando em tribunal se torna necessário demonstrar que o relatório emitido se baseou em informação recolhida e devidamente tratada”*.

De acordo com a ISA 500²⁰ (IFAC, 2009: §5) a prova de auditoria é definida como sendo a *“informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras mas também outras informações”*.

Por sua vez a DRA 510²¹ (OROC, 1998: §7) a prova de auditoria pode ser obtida através *“de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos ou, em certas circunstâncias, apenas a partir de procedimentos substantivos”*.

Nos testes de controlos o auditor pretende obter prova sobre o SCI e contabilístico (DRA 510, OROC, 1998: §8):

- Averiguar a sua existência;
- Avaliar se são adequados e eficazes;

Quanto aos procedimentos analíticos o auditor pretende obter prova de revisão/auditoria a fim de detetar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras (DRA 510, OROC, 1998: §9).

Um dos objetivos da prova é *“O revisor/auditor deve considerar se a prova obtida a partir de tais procedimentos, juntamente com qualquer prova proveniente de testes de controlo, é apropriada e suficiente para suportar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras”* (DRA 510, OROC, 1998: §10). No seu §11 (DRA 510, OROC, 1998) as asserções subjacentes às demonstrações financeiras são informações transmitidas pelos gestores, que de forma direta ou não, fazem parte das demonstrações financeiras e compreendem:

- **Existência** - um ativo ou um passivo existe numa determinada data;

²⁰ ISA 500 - Prova de auditoria.

²¹ DRA 510 – Prova de revisão/auditoria.

- **Direitos e obrigações** - um ativo ou um passivo respeita à entidade numa determinada data;
- **Ocorrência** - uma transação ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
- **Integralidade** - não há ativos, passivos, transações ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
- **Valorização** - um ativo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
- **Mensuração** - uma transação ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o crédito ou gasto é imputado ao período devido;
- **Apresentação e divulgação** - um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

Geralmente um mesmo procedimento de auditoria pode servir para atestar mais do que uma asserção, contudo a aprova de auditoria é obtida em relação a cada uma das asserções descritas anteriormente (DRA 510, OROC, 1998: §12).

É através destes procedimentos de auditoria que irá permitir ao auditor chegar a conclusões razoáveis, para sustentar a sua opinião (ISA 500, IFAC, 2009: §4). No entanto, a prova de auditoria recolhida deve ser apropriada (qualidade e relevância) e suficiente (quantidade) (DRA 510, OROC, 1998: §4).

Tal como é explicado na ISA 500 (IFAC, 2009: §§A4 e A5) estas características da prova de auditoria, suficiência e a apropriação, estão inter-relacionadas. Sendo a suficiência “*a medida da quantidade de prova de auditoria*” obtida, enquanto a apropriação é “*a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em proporcionar suporte para as conclusões em que se baseia a opinião do auditor.*”

Assim, os procedimentos de auditoria que permitem a recolha de prova suficiente e apropriada são os seguintes (DRA 510, OROC, 1998: §19):

- **Inspeção** - abrange o exame dos registos, dos documentos de suporte e dos ativos tangíveis (como por exemplo, observação de contagem de inventários pelo pessoal da entidade);

- **Observação** - consiste em assistir à execução por outrem de um processo ou procedimento (por exemplo, observação da forma como se processam os procedimentos contabilísticos);
- **Indagação** - procura obter informação, escrita ou oral, de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade;
- **Confirmação** - compreende a obtenção de respostas através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação contida nos registos contabilísticos (por exemplo, confirmação direta de saldos de terceiros);
- **Recálculo** - consiste na verificação do rigor matemático dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos ou na realização de cálculos separados;
- **Reexecução** - trata da execução de procedimentos ou controlos do auditor que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade (exemplo: o auditor pode comparar os preços de venda constantes das faturas com os preços evidenciados na lista de preços);
- **Procedimentos analíticos** - incluem a análise e comparação de rácios e tendências significativos, quer em termos relativos, quer em termos absolutos.

De acordo com o §16 da DRA 510 (OROC, 1998) e §A31 da ISA 500 (IFAC, 2009), a credibilidade da prova é afetada pela forma como esta é obtida, podendo ser resumida pela seguinte forma:

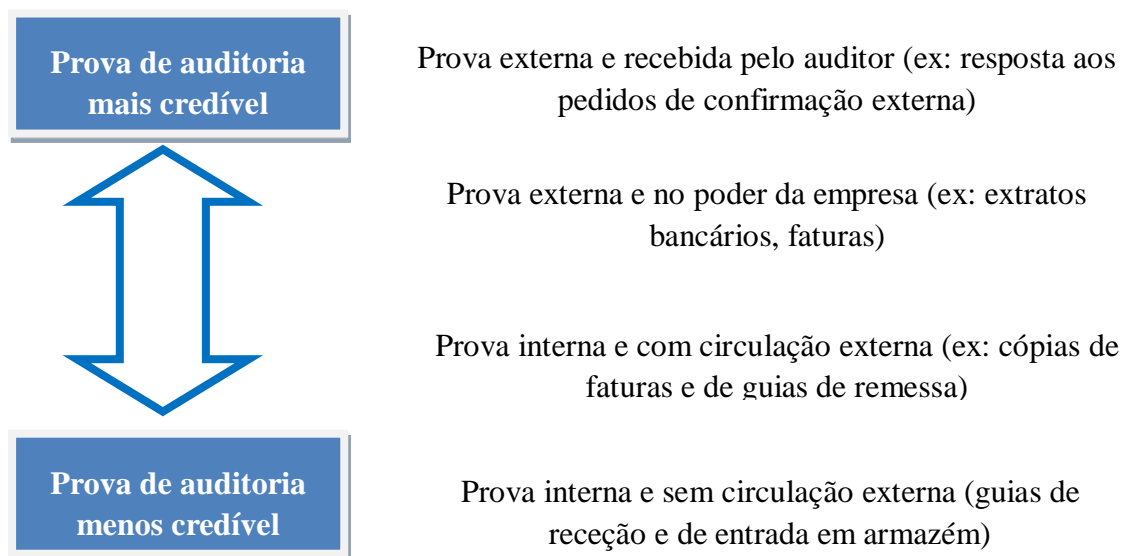


Figura 5- Credibilidade da prova de auditoria

Fonte: Almeida (2014: p.189)

Desta forma pode-se concluir que a prova obtida externamente é mais credível que a interna, e que por sua vez a prova documental igualmente mais credível do que a obtida oralmente. O auditor terá maior segurança ao emitir a sua opinião, quanto maior a credibilidade da prova obtida.

8. Estratégia global de auditoria e plano de auditoria

É ainda na fase de planeamento que o auditor estabelece a estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolve o plano de auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §2). A estratégia global de auditoria consiste na determinação do auditor quanto ao âmbito, a tempestividade e a direção da auditoria, e na orientação do desenvolvimento do plano de auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §7).

Para tal o auditor deve (ISA 300, IFAC, 2009, §8):

- Identificar as características do trabalho que explicam o seu âmbito;
- Assegurar a tempestividade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas, considerando os objetivos de relato do trabalho;
- Ter em conta os fatores significativos no julgamento profissional do auditor ao dirigir os esforços da equipa de trabalho;
- Considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos executados pelo sócio responsável pelo trabalho relativamente à entidade;
- Assegurar a natureza, tempestividade e extensão dos recursos necessários para execução do trabalho.

Seguem-se alguns exemplos de considerações no estabelecimento da estratégia global de auditoria, referidos no Apêndice da ISA 300 (IFAC, 2009):

- A estrutura conceptual de relato financeiro sobre a qual foi preparada a informação financeira que vai ser auditada, incluindo qualquer necessidade de reconciliações para outra estrutura conceptual de relato financeiro;

- Requisitos de relato específicos do sector tais como relatórios mandatados por reguladores do sector;
- A natureza e data esperadas de comunicações entre os membros da equipa de trabalho, incluindo a natureza e data das reuniões da equipa e data da revisão do trabalho executado;
- Identificação de desenvolvimentos significativos e relevantes do negócio que afetem a entidade e o setor;
- Identificação preliminar de áreas de auditoria em que possa haver um maior risco de distorção material;
- A seleção da equipa de trabalho.

Após a definição da estratégia global de auditoria segue-se o desenvolvimento do plano de auditoria. Este *“é mais pormenorizado que a estratégia global de auditoria na medida em que inclui a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados pelos membros da equipa de trabalho. O planeamento destes procedimentos de auditoria realiza-se no decurso da auditoria à medida que se desenvolve o plano de auditoria relativo ao trabalho”* (ISA 300, IFAC, 2009: §A12).

Assim o auditor ao desenvolver o plano de auditoria considera que este deve conter os seguintes elementos (ISA 300, IFAC, 2009: §9):

- A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeados (ISA 315, IFAC, 2009: §4);
- A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais ao nível de asserção (ISA 330, IFAC, 2009: §5);
- Outros procedimentos de auditoria planeados que sejam exigidos serem realizados de forma que o trabalho cumpra com as ISAs.

O desenvolvimento da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria não são obrigatoriamente processos sequenciais, contudo estão intimamente relacionados, visto que as alterações num, podem resultar em modificações consequenciais no outro (ISA 300, IFAC, 2009: §A10). Caso surjam alterações o auditor deve atualizar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria no decurso da mesma (ISA 300, IFAC, 2009: §10).

9. Papéis de trabalho

É nos papéis de trabalho onde se encontram documentados os procedimentos efetuados pelo auditor, as provas de auditoria recolhidas e as suas conclusões. Os papéis de trabalho podem ter suporte de papel, bem como outros meios de armazenamento de dados, nomeadamente eletrónicos (DRA 230²², OROC, 1998: §3).

Os objetivos principais dos papéis de trabalho são (DRA 230, OROC, 1998: §4):

- Ajudar no planeamento e na execução da auditoria;
- Auxiliar na coordenação, supervisão e na análise do trabalho de auditoria;
- Registrar a prova de auditoria obtida nos trabalhos realizados, visando o suporte à sua opinião e comprovar que os trabalhos realizados obedeceram às normas de auditoria.

Ao longo da auditoria é fundamental que o auditor tenha em conta a forma e conteúdo dos papéis de trabalho. Para isso o auditor deve documentar as suas descobertas ou acontecimentos que tenham impacto nas demonstrações financeiras, mas também os testes realizados, as limitações ao trabalho efetuado entre outros assuntos que possam comprometer a emissão de um relatório de auditoria modificado. Para além disto, os papéis de trabalho devem evidenciar a identificação de quem realizou o trabalho, de quem o reviu e por fim com as datas da revisão (Almeida, 2014: p.209).

A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho são condicionados por certos aspetos tais como, a natureza do compromisso, o tipo de relatório a emitir, a natureza e complexidade do negócio, natureza e condições dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, necessidade de dirigir, supervisionar e analisar o trabalho executado por colaboradores e a metodologia e tecnologia usada no decurso da auditoria (DRA 230, OROC, 1998: §7).

Porém os papéis de trabalho têm que permitir *“a um revisor/auditor experiente, sem conhecimento prévio da entidade e do trabalho desenvolvido, ficar com uma compreensão deste e das bases de suporte das decisões tomadas, muito embora a compreensão completa de todos os aspetos da revisão/auditoria exija uma discussão com o revisor/auditor que os preparou”* (DRA 230, OROC, 1998: §6).

²² DRA 230 – Papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho, regra geral, são organizados em dois tipos de *dossiers*: o *dossier* permanente e o *dossier* corrente (DRA 230, OROC, 1998: §12). No *dossier* permanente é arquivada toda a documentação que é necessária de forma continuada, ou seja, que o auditor precise de um exercício para o outro. A maioria da informação recolhida na primeira auditoria é arquivada neste *dossier*, mas acaba por ser atualizada anualmente. Como exemplos de elementos presentes no *dossier* permanente temos (DRA 230, OROC, 1998: §13):

- Cópia do contrato social e de outros documentos legais que regem a atividade da entidade;
- Informação respeitante ao sector e ao ambiente económico e jurídico em que a entidade opera,
- Organigrama mostrando as funções do órgão de gestão e a repartição de responsabilidades;
- Extratos ou cópias de importantes contratos, acordos, atas e outros documentos.
- Análise dos sistemas contabilístico e de controlo interno;
- Carta de compromisso e resposta do cliente à mesma ou contrato, se exigível, evidenciando a forma como o auditor entende o seu trabalho;
- Relações de domínio, controlo e associação com outras entidades;
- Principais políticas contabilísticas adotadas, rácios mais importantes e evolução do capital, dos resultados e das reservas;
- Aspectos importantes ocorridos em cada revisão/auditoria e registo das decisões tomadas e sua justificação.

Por sua vez, o *dossier* corrente é o que contém a maioria dos papéis de trabalho em conjunto com os documentos respeitantes ao ano analisado. Geralmente encontra-se organizado por áreas das demonstrações financeiras (ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, inventários, etc...). Alguns exemplos dos seguintes elementos que se encontram no *dossier* corrente (DRA 230, OROC, 1998: §14):

- Avaliação dos riscos de controlo e inerentes e sua atualização;
- Análise de rácios e tendências significativos;
- Apreciação do trabalho e das conclusões atingidas pela auditoria interna;
- Planeamento e programas de auditoria descrevendo os procedimentos a serem executados e as alterações a serem realizadas;

- Análise de transações e saldos;
- Registo da natureza e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria realizados e dos respetivos resultados, indicando quem os executou e quando;
- Correspondência trocada com outros revisores/auditores, peritos ou terceiros;
- Cópia das demonstrações financeiras objeto de revisão/auditoria;
- Cópia dos relatórios emitidos pelo revisor/auditor.

Aquando da finalização do trabalho realizado pelo auditor é que este decide qual o tipo de relatório a emitir, tendo como sustentação a prova recolhida e as conclusões a que chegou devidamente documentadas nos seus papéis de trabalho (Almeida, 2014: p.209).

Contudo, para que o auditor consiga alcançar uma auditoria satisfatória é necessário que o cliente forneça todas as informações necessárias sobre o seu negócio ao auditor. É nos papéis de trabalho que se encontra documentada muita informação que é confidencial. Estes são propriedade do auditor devendo estar sempre garantida a confidencialidade e guarda segura, tendo que ser retidos pelo respeitante período de tempo legal (DRA 230, OROC, 1998: §16).

Existem, no entanto, situações às quais a confidencialidade não se encontra abrangida, tais como, as descritas no §17 da DRA 230 (OROC, 1998): *“O revisor/auditor deve facultar ao revisor/auditor que lhe suceda a consulta dos seus papéis de trabalho. Deve também colocar a sua documentação à disposição das entidades legalmente autorizadas, incluindo a própria Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. A consulta dos seus papéis de trabalho por revisores/auditores que estejam realizando trabalhos para a mesma entidade ou por outrem só deve ser facultada após autorização expressa da entidade ou na sequência de decisão judicial.”*

10. Conclusão da auditoria

Após o planeamento e a execução do trabalho de campo, o auditor tem de ainda de realizar diversas tarefas antes da emissão do relatório de auditoria (Almeida (2014: p.488):

➤ **Avaliar a continuidade da empresa:**

De acordo com o mencionado na ISA 570²³ (IFAC, 2009: §4) “... *pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras conforme referido no parágrafo 2, a preparação de demonstrações financeiras exige que a gerência aprecie a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade mesmo que o referencial de relato financeiro não inclua um requisito explícito para o fazer.*”

O auditor tem a responsabilidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de forma a concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

Contudo, conforme a ISA 200 (IFAC, 2009: §A51) existem limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais, tais como fraude que envolve a gerência ou conluio, incumprimento de leis e regulamentos, entre outras. Assim, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de um auditor não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

Todavia, “*se forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe ou não uma incerteza material através da execução de procedimentos de auditoria adicionais, incluindo a consideração de fatores atenuantes.*” (ISA 570, IFAC, 2009: §16).

Seguem-se alguns dos procedimentos adicionais que podem ser executados pelo auditor, como mencionado na ISA 570 (IFAC, 2009: §A15):

- Análise e discussão com a gerência sobre os fluxos de caixa, os resultados e as mais recentes demonstrações financeiras intercalares da entidade disponíveis;

²³ ISA 570 – Continuidade.

- Leitura dos termos dos contratos de empréstimos e determinar se algum foi infringido;
- Interrogar o advogado da entidade sobre a existência de litígios e reclamações, assim como, a razoabilidade dos mesmos, tendo em conta, o seu desfecho e estimativa das suas implicações financeiras;
- Averiguação da existência, legalidade e possibilidade de cumprimento dos acordos perante os terceiros e partes relacionadas, mas também da capacidade financeira dessas partes para proporcionarem fundos adicionais.

Se o pressuposto da continuidade não for o apropriado o auditor deve emitir uma opinião adversa. Porém, se a empresa apresentar problemas de continuidade, mas estes são adequadamente divulgados no anexo o auditor deve emitir uma opinião com ênfases. Por fim, se as divulgações não forem adequadas, o auditor deve então emitir um relatório com reservas por desacordo (Almeida, 2014: p.490).

➤ **Ajustamento e reclassificações**

Nesta fase o auditor deve resumir todas as distorções detetadas ao longo da auditoria e avaliar qual o impacto dessas nas demonstrações financeiras, para poder emitir a sua opinião, comparando as distorções com o patamar de materialidade definido.

➤ **Avaliar a adequação das divulgações**

Partindo do pressuposto de que a opinião do auditor é sobre as demonstrações financeiras, estas devem cumprir com as asserções que lhe são subjacentes (ISA 700, IFAC, 2009: §6). Assim o auditor deve assegurar que todas as divulgações são adequadas e corretas.

➤ **Acontecimentos subsequentes**

Como é referido na ISA 560²⁴ (IFAC, 2009) “*As demonstrações financeiras podem ser afetadas por certos acontecimentos que ocorram após a data das demonstrações financeiras*”.

Daí que a norma mencionada estabeleça que o auditor realize procedimentos que proporcionem aos utilizadores da informação financeira uma segurança razoável de que todos os acontecimentos subsequentes materiais sucederam-se até à emissão da data do relatório de auditoria (ISA 560, IFAC, 2009: §6).

➤ **Declaração do órgão de gestão (DOG)**

É no final da auditoria que esta declaração é emitida pela entidade auditada, que de acordo com o §20 das NTR/A “*...deve o revisor/auditor solicitar àquele órgão que subscreva uma declaração confirmando tal responsabilidade, as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria*” (DRA 580, OROC, 1998: §2).

Assim a finalidade da DOG é a de “*...de resumir no final do exercício todas as informações relevantes que digam respeito às demonstrações financeiras*” (DRA 580, OROC, 1998: §5).

11. Certificação legal das contas (CLC)

Como resultado final do trabalho de auditoria, é feita emitida a CLC, em que o auditor emite a opinião de forma clara e sucinta sobre as demonstrações financeiras, assegurando que as mesmas não apresentam erros ou distorções materialmente relevantes (ISA 700, IFAC, 2009: §11). Desta forma, sendo o auditor um profissional independente, este atribui segurança aos utilizadores da informação financeira, que dela precisam para a tomada de decisões, conforme descreve o § 23 das NTR/A: “*Nos casos de revisão/auditoria conducente a uma certificação legal das contas ou a um relatório*

²⁴ ISA 560 – Acontecimentos subsequentes.

do auditor externo, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança aceitável, a sua opinião deve ser expressa de uma forma positiva, isto é, declarando se as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adotado na preparação das mesmas (princípios contabilísticos geralmente aceites ou os especificamente adotados em Portugal para um dado setor de atividade).” (DRA 700, OROC, 2001).

Considerando o EOROC, *“a certificação legal das contas deve concluir exprimindo uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.”* Assim podem-se destacar cinco tipos de CLC emitidas pelo auditor:

- 1. CLC com opinião sem reservas nem ênfase:** não existem situações que conduzam à modificação da certificação legal das contas, visto que as DF *“apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adotado na sua preparação”* (DRA 700, OROC, 2001: §7);
- 2. CLC com opinião sem reservas mas com ênfases:** existem situações que conduzem à modificação da certificação legal das contas, porém, que não afetam a opinião. São exemplos as alterações de políticas contabilísticas e acontecimentos subsequentes devidamente divulgados e com os quais o auditor concorda (DRA 700, OROC, 2001: §§ 24 e 25);
- 3. CLC com opinião com reservas:** por desacordo – quando se verificam que as distorções individualmente ou em agregado são materiais, mas não profundas (DRA 700, OROC, 2001: §45); por limitação de âmbito – quando não se obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, no entanto o auditor conclui que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções materiais por detetar, caso existam, podem ser materiais, mas não profundos (DRA 700, OROC, 2001: §§30 e 31);

4. **CLC com escusa de opinião:** opinião emitida por se verificarem limitações de âmbito profundas e significativas da auditoria que não permitem ao auditor a obtenção de evidência suficiente (DRA 700, OROC, 2001: §25);
5. **CLC com opinião adversa:** opinião com reserva por desacordo com o órgão de gestão de tal forma, que as demonstrações financeiras induzem em erro os destinatários (DRA 700, OROC, 2001: §45).

No entanto, se o auditor se deparar com situações em que se verifique “*a inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria para apreciação*” este deve emitir uma declaração de impossibilidade de certificação (DIC). Nestas situações a CLC, apenas pode ser emitida em data posterior se se verificarem colmatadas as ausências de informação que levaram à emissão da DIC (DRA 700, OROC, 2001: §49).

Parte II – A empresa acolhedora

1. Apresentação da empresa acolhedora

A empresa Manuel Domingues & Associado, SROC (MD&A) é uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, inscrita na Lista das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas com o nº 145, tendo sido constituída em 19 de Março de 1997, com a firma “Vitor Valente & Manuel Domingues, SROC”, integrando os sócios Vítor Manuel Simões Valente (ROC nº 708 desde 26/3/90) e Manuel Duarte Domingues (ROC nº 824 desde 15/3/93). Em 2 de janeiro de 2008, o sócio Vítor Manuel Simões Valente, cedeu a sua quota, entrando para a sociedade a sócia Carla Sofia Coelho Vieira (ROC nº 1327 desde 15/10/2007), passando a sociedade a adotar a firma “Manuel Domingues & Associado, SROC”. A sua atividade é exercida num único escritório, situado no largo 25 de Abril, 4 - 3º andar Escritório 1, em Pombal.

2. Serviços prestados

A sociedade rege toda a sua atividade conforme o estipulado no DL n.º 487/99 de 16 de novembro (retificado pelo DL n.º 185/2009 de 12 de Agosto), enquadrando-se especificamente no Título III – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas. As suas funções são as legalmente atribuídas aos revisores oficiais de contas, garantindo a independência exigida no exercício da auditoria/revisão. Assim, destacam-se as seguintes atividades desenvolvidas na SROC:

- **Revisão legal de contas:** Esta é a atividade principal da sociedade que consiste em dar opinião ou parecer sobre determinados atos ou factos patrimoniais que envolvam exame das contas de empresas ou de outras entidades, a partir da qual é emitida a certificação legal das contas.
- **Auditoria às contas:** Na atividade de auditoria às contas, a SROC desenvolve os seus serviços quer sejam por razões de ordem estatutária quer sejam por razões de ordem contratual. É neste âmbito que é emitida a certificação das contas sobre as demonstrações financeiras objeto de exame, cumprindo com as normas técnicas aprovadas pela OROC.
- **Serviços correlacionados:** Nesta área de serviços correlacionados destacam-se a prestação de outros serviços relacionados com a auditoria, designadamente, consultoria contabilística e fiscal, emissão de pareceres relacionados com processos de fusões, cisões e transformações de empresas e avaliação de empresas.

3. Áreas de atividade dos clientes

A SROC detém uma carteira diversificada de clientes, estando estes centrados maioritariamente na zona centro do país, no entanto existem algumas empresas que se localizam na Região Autónoma dos Açores. Destacam-se entre os clientes, diversa tipologia societária, incluindo empresas públicas, privadas, cooperativas e autarquias locais. As atividades dos clientes da sociedade distribuem-se em diversos setores de atividade, tais como, transportes, saúde, ensino, cooperativas, hotelaria, imobiliário, investimentos financeiros, entre outros.

4. Recursos humanos

Como em qualquer atividade, a principal fonte de criação de valor são as pessoas, estando também a atividade de auditoria incluída. A SROC é constituída essencialmente por colaboradores especializados na área de auditoria, contabilidade e gestão, sendo os dois sócios da sociedade, revisores oficiais de contas. As funções desempenhadas são delegadas hierarquicamente conforme o seguinte organigrama:

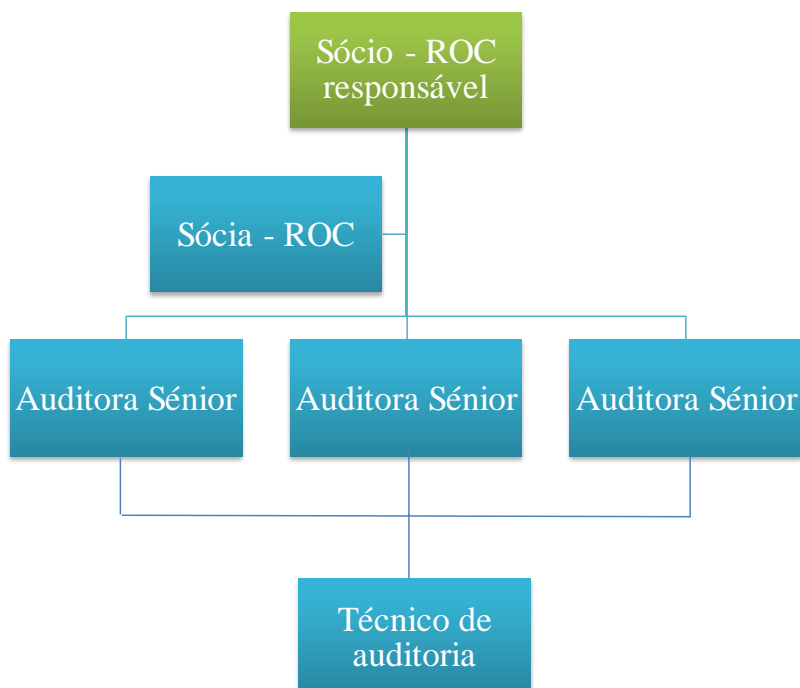


Figura 6 – Organigrama da MD&A, SROC

Fonte: Elaboração própria

O ROC/Sócio responsável tem como funções, o principal contato com os clientes, assim como a determinação dos objetivos a atingir em cada trabalho. Este é o responsável máximo, sendo por ele que a maioria das propostas, contratos de prestação de serviços, relatórios e pareceres são assinados.

A Sócia ROC é responsável pelo levantamento dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno, bem como, na orientação do técnico de auditoria assistente (estagiário). Tem também como competências a elaboração das propostas, contratos de prestação de serviços, relatórios e pareceres. Tal como o ROC responsável, tem à sua responsabilidade algumas das CLC a emitir. No que diz respeito às auditoras séniores

estas têm as mesmas funções que a sócia ROC no entanto, não se encontram habilitadas para emitir a certificação legal das contas.

Quanto ao técnico de auditoria assistente, regra geral são estagiários que realizam trabalho de campo, especialmente a nível da abertura dos mapas de trabalho, inspeções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. As tarefas mencionadas são realizadas sob a orientação direta das auditoras sêniores e com base nos programas de trabalho.

O quadro do pessoal da sociedade é representado por colaboradores que têm como habilitações literárias a licenciatura em contabilidade, auditoria e gestão, tendo apenas uma das auditoras sêniores mestrado em auditoria.

5. Recursos materiais

A SROC é dotada de instalações modernas e funcionais, estando à disposição das colaboradoras os meios necessários à execução das suas tarefas, designadamente, equipamento administrativo, *hardware* e os *softwares* utilizados. Para além disso, existe ainda um espaço onde as colaboradoras podem fazer as suas pausas para café e lanche.

6. Software de auditoria

O ACD Auditor (ACD) é um *software* de auditoria de origem espanhola com presença na Europa e América do Sul, especializado no setor da auditoria às contas. Este programa de auditoria permite o planeamento do trabalho, a revisão analítica, desenvolvimento de papéis de trabalho, amostragem estatística entre outras características. Um dos atributos deste *software* é o facto de se dividir em duas componentes: *dossier* permanente e *dossier* corrente, satisfazendo as necessidades do trabalho de auditoria.

6.1. Dossier permanente

É neste *dossier* que se encontra toda a informação que o auditor considera necessária para consulta durante a auditoria. Este deve ser mantido de ano para ano, sendo no entanto, necessário a sua verificação periódica por forma a mantê-lo atualizado. Alguns dos documentos que integram este *dossier* são os contratos de financiamento, o relatório e contas anuais, o contrato de prestação de serviços assinado pelo ROC, entre outros que o auditor considere relevante e necessário para consulta.

6.2. Dossier corrente

O *dossier* corrente, como já foi referido, é o que incorpora toda a documentação necessária ao suporte e fundamentação da opinião final emitida sobre as contas, como por exemplo, os papéis de trabalho realizados em cada área, programas de trabalho a cumprir ao longo da auditoria, entre outros.

Parte III – Atividades desenvolvidas no estágio

Nesta parte, pretende-se expor as atividades efetuadas ao longo do estágio curricular, associadas a uma componente prática, tendo em conta os objetivos definidos inicialmente. Naturalmente, essas atividades foram-se diversificando e aprofundando com o decorrer do estágio.

1. Resumo das atividades desenvolvidas no estágio

Primeiramente foi feita a apresentação das colegas de trabalho, das instalações, bem como do código de conduta e princípios orientadores, que são seguidos por todos na sociedade e que teria de respeitar enquanto estagiária. Assim, os primeiros dias de estágio consistiram, essencialmente, na leitura do manual de auditoria e do ROC, mas também na análise das pastas (físicas e informáticas) dos diversos clientes. Esta primeira fase mostrou-se relevante, pois permitiu o primeiro contacto com a profissão,

com o trabalho a ser desenvolvido, mas também na integração das responsabilidades e normas a serem cumpridas ao longo do trabalho de auditoria.

Foi com a análise das pastas dos diversos clientes (em suporte papel) que houve a oportunidade de ter o primeiro contacto com as peças documentais que constituem o arquivo e a sua organização. Desta forma, foi possível concluir que a sociedade tem para cada cliente três tipos de *dossiers*, o *dossier* permanente, o corrente e o de circularização. Em termos físicos, o *dossier* de circularização encontra-se agregado ao *dossier* corrente, pois são atualizados todos os anos.

Para além das tarefas referidas anteriormente houve lugar ainda à aprendizagem do manuseamento do *software* ACD Auditor, bem como à indexação de documentos. É através da indexação de documentos, que toda e qualquer informação é mais facilmente localizada por cada auditor, estando ele envolvido no trabalho em causa ou não. Na sociedade utiliza-se um sistema de números e letras em simultâneo (código alfanumérico). A título exemplificativo, o primeiro ponto do índice é o “A1A – Ativos Fixos Tangíveis”. É nesta área que é arquivada toda a informação ligada com esta categoria de ativos, em formato *pdf* para documentos e em *excel* para mapas de apoio aos testes de auditoria.

Foi possível ainda verificar a elaboração dos relatórios de auditoria, em que os revisores da SROC exprimem a sua opinião. Na sociedade os relatórios de auditoria, regra geral, assumem periodicidade trimestral ou semestral, dependendo se é uma exigência contratual ou apenas para proporcionar um eficiente acompanhamento da entidade auditada. Apesar de um relatório de auditoria não ser estático, na SROC este compreende os seguintes elementos:

- Identificação do cliente;
- Introdução, com a identificação do período a que respeita o relatório;
- Demonstrações financeiras, onde são descritos: metodologias, procedimentos, condicionantes e limitações;
- Notas sobre os saldos de algumas contas, realçando as rubricas mais relevantes;
- Aspectos especiais a referir com a identificação das situações que devem ser regularizadas, bem como as respetivas recomendações.

Atendendo ao facto do estágio se ter iniciado em 2 de Dezembro de 2014, parte do trabalho do exercício corrente já se encontrava realizado, não tendo sido possível acompanhar a fase de planeamento e do trabalho de revisão analítica preliminar.

Desta forma o primeiro trabalho a ser executado foi o acompanhamento às contagens físicas dos inventários, visto que esta era a tarefa a ser realizada pela equipa de auditoria. Numa fase posterior seguiu-se a circularização de terceiros, isto é, a confirmação externa dos saldos dos clientes, fornecedores, bem como dos saldos das contas a receber e a pagar.

Realizou-se o acompanhamento aquando da realização de testes substantivos às diferentes áreas das demonstrações financeiras que levaram à elaboração das conclusões e das recomendações do auditor, bem como dos respetivos relatórios de auditoria. Procedeu-se ainda à conferência da declaração Modelo 22 e Informação Empresarial Simplificada (IES). Por último conseguiu-se acompanhar algum trabalho de revisão analítica preliminar, para o exercício seguinte, através da emissão dos relatórios trimestrais.

2. Auditoria aos inventários

Conforme o §6 da Norma Contabilística de Relato Financeiro 18²⁵ (NCRF 18, SNC, 2009), os inventários são ativos detidos para venda no decorrer da atividade da empresa, ativos que se encontram no processo de produção para venda, ou ativos na forma de materiais ou bens de consumo a serem usados durante o processo produtivo ou na prestação de serviços. Esta é uma das áreas mais importantes na perspetiva da auditoria, pois encontra-se sujeita a um grande volume de transações (compras, processo de fabricação, vendas, recebimentos e pagamentos), mas também pelo risco que lhe está associado (ruptura de stock, obsolescência, baixa rotação) (Almeida, 2014: p.336).

O tipo de empresa e a sua atividade irá influenciar as especificidades e características dos próprios inventários. É de salientar que nem todas as empresas possuem inventários, sendo as empresas industriais e comerciais é que detêm inventários.

²⁵ NCRF 18 – Inventários.

2.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

A NCRF 18 (SNC, 2009) estabelece no seu §1 que o aspeto primordial na contabilização dos inventários é a determinação da “*quantia do custo a ser reconhecida como um ativo, e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos*”.

Esta norma define ainda os critérios de valorização dos inventários referindo que “*os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido²⁶, dos dois o mais baixo*” (NCRF 18, SNC, 2009: §9).

O custo dos inventários deve incluir os custos da compra (ex: preço de compra, custos de transportes), custos de conversão (ex: custo das matérias-primas e outros materiais consumidos, custo da mão de obra-direta), outros custos (ex: custos de armazenagem dos produtos) incorridos para colocar o bem nas condições devidas e gastos de empréstimos obtidos, de acordo com as circunstâncias da NCRF 10²⁷ (NCRF 18, SNC, 2009: §§10 ao 22). Os descontos comerciais e abatimentos deduzem-se na determinação dos custos de compra dos bens.

No entanto existem custos que não são de considerar como custo dos inventários, como é o caso das seguintes situações (Almeida, 2014: p.338):

- Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;
- Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- Gastos gerais administrativos;
- Custos de vender;
- Gasto de juros quando a compra é com pagamento diferido e o acordo de pagamento contém um elemento de financiamento.

²⁶ O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda (NCRF 18, SNC, 2009: §7).

²⁷ NCRF 10 - Custos dos empréstimos obtidos.

A norma NCRF 18 (SNC, 2009: §§23 ao 27) enuncia ainda a fórmula de custeio dos inventários: o custo específico que visa a identificação específica do custo individual, FIFO (*first in, first out* – primeira entrada, primeira saída) e o custo médio ponderado, em que o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada considerando todas as entradas e saídas.

Podem ocorrer situações em que o custo dos inventários seja reduzido para o seu valor realizável líquido e estas estão relacionadas com o facto de não virem a ser recuperáveis, pelas seguintes razões: se os inventários se encontrarem danificados, se estes se tornarem total ou parcialmente obsoletos, se os seus preços de venda tiverem diminuído ou se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado (NCRF 18, SNC, 2009: §28).

Com isto, pretende-se que sempre que o valor realizável líquido seja inferior ao custo de compra deve ser registada a perda por imparidade e revista nos períodos subsequentes, pois como refere o §33 da NCRF 18 (SNC, 2009) *“quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir, ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido a alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (isto é, a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto”*.

Saliente-se que a *“quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto no período em que a reversão ocorra”* (NCRF 18, SNC, 2009: §34).

2.2. Objetivos de auditoria

O principal objetivo da auditoria nesta área é atestar a exatidão dos saldos identificados no balanço (Tavares, 2012: p.23).

A seguir estabelece-se a respetiva ligação entre os objetivos de auditoria com as asserções efetuadas pelo órgão de gestão:

Asserção	Objetivos de auditoria
Existência e ocorrência	As quantidades relativas aos inventários existem, estão corretamente inventariadas e são apropriados para a sua finalidade.
Direitos e obrigações	Os inventários encontram-se devidamente protegidos havendo uma política adequada de seguros e são propriedade da empresa.
Plenitude	Os inventários incluem à data do balanço todos os bens que existem.
Valorização	Os inventários estão devidamente valorizados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, tendo sido reconhecidas imparidades quando o valor realizável líquido está abaixo do preço de custo.
Mensuração	Os inventários estão valorizados ao custo de aquisição e/ou custo de produção e os critérios de mensuração foram aplicados de forma consistente em relação ao exercício anterior estando os inventários corretamente contabilizados quanto à conta, montante e período.
Apresentação e divulgação	Os inventários e o CMVMC estão corretamente classificados e identificados nas DF's. Divulgadas no anexo todas as informações pertinentes relacionadas com os inventários.

Quadro 2 – Objetivos de auditoria nos Inventários e CMVMC

Fonte: Adaptado de Valderrama (1997: p.160)

2.3. Procedimentos de auditoria

Depois de encontradas as fraquezas do controlo interno foram definidos os procedimentos a executar, atendendo aos riscos avaliados. Assim os procedimentos executados neste âmbito foram:

- Verificar se as medidas de controlo interno nesta área são adequadas e se estão, de facto a ser aplicadas;
- Esclarecer com o responsável pelas contagens quaisquer aspetos menos claros;
- Acompanhar as equipas de contagem de forma aleatória e alternada;
- Averiguar e registar durante as contagens, a existência de artigos obsoletos, deteriorados ou com pouca rotação;
- Solicitar informação acerca das entradas e saídas de inventários dos armazéns, relativamente aos dois dias anteriores e posteriores à data da contagem. Comparar as quantidades de entradas e saídas com as quantidades constantes do inventário e atestar a sua razoabilidade;

- Tomar anotações sobre o trabalho efetuado durante as contagens físicas, assim como das conclusões sobre os resultados do mesmo.

Quando os inventários apresentem materialidade relevante para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada, quanto à sua existência e condições, através do acompanhamento da contagem física dos inventários e da realização de procedimentos de auditoria sobre os registos finais dos inventários, a fim de determinar se esses refletem com precisão os resultados reais (ISA 501²⁸, IFAC, 2009: §4).

Um dos procedimentos realizados na fase inicial do estágio foi o teste às contagens físicas, por forma a confirmar a existência dos bens inscritos no inventário. Para isso solicitámos uma listagem dos inventários à empresa fazendo uma seleção (estatística ou não estatística) dos itens a testar.

É de salientar que se teve em consideração a data da contagem dos inventários, tendo comprovado as compras e vendas realizadas entre a data da contagem e a data do fecho e vice-versa. Após este procedimento, comparou-se os saldos do inventário do final do ano, obtidos pelos clientes, com os respetivos saldos da contabilidade, a fim de verificar se existiam diferenças significativas. Na grande maioria dos casos analisados as diferenças não eram materialmente relevantes.

Outro procedimento que executámos foi o “corte” de operações às compras, em que consistia na recolha de documentos suporte (guias de remessa). Com isto, pretendia-se comprovar que as mercadorias recebidas antes da data do fecho foram incluídas no inventário físico e devidamente contabilizadas, assim como, as mercadorias recebidas após o fecho não foram incluídas no inventário e que foram contabilizadas depois dessa data.

Também foi efetuado o “corte” de operações às vendas, em que o objetivo deste procedimento consistia em confirmar que todos os bens vendidos se encontravam excluídos do inventário. Desta forma, foram recolhidas as cinco últimas faturas de 2014 e cinco primeiras de 2015, assim como as respetivas guias de remessa.

Seguem-se outros testes executados pela SROC nesta área:

²⁸ ISA 501 - *Prova de Auditoria-Considerações Específicas para itens Selecionados*

- Comparação de bens com a mesma quantidade em 2012, 2013 e 2014, a fim de se perceber quais os bens que se possam considerar obsoletos e com baixa rotatividade;
- Verificação da existência de bens com quantidades superiores a zero e com preço igual a zero ou inferior a zero, e vice-versa;
- Determinação de quais os bens que mais peso têm no inventário, quer em relação ao valor total, quantidade e preço unitário.

Os testes referidos anteriormente eram realizados em empresas com uma variedade significativa de bens e com materialidade relevante nas demonstrações financeiras.

No entanto, não conseguimos assistir a todas as contagens físicas dos clientes da SROC, tendo-se adotado procedimentos alternativos como previsto no §7 da ISA 501 (IFAC, 2009). Estes consistiram em comprovar através da verificação documental as vendas seguintes aos inventários produzidos ou adquiridos antes da contagem física, fornecendo assim prova de auditoria apropriada e suficiente, quanto à existência e condições dos inventários (ISA 501, IFAC, 2009: §A13).

Podem existir situações, em que os bens estão sob custódia e controlo de terceiros e aí o auditor deve avaliar se esses factos são materialmente relevantes. Perante isto, a ISA 501 (IFAC, 2009: §8) menciona que o auditor deve recorrer ao pedido de confirmação externa, quanto às quantidades e condições dos inventários detidos em nome da entidade. Havendo ainda a possibilidade de o auditor obter o relatório de outro auditor com as contagens físicas, ou através da confirmação de outras partes quando o inventário foi dado como garantia (ISA 501, IFAC, 2009: §A16).

3. Auditoria aos Investimentos não financeiros

A área dos investimentos não financeiros (INF) compreende os elementos ativos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Aplica-se aos ativos fixos tangíveis (AFT), ativos intangíveis (AI), investimentos em curso e ativos não correntes detidos para venda (ANCDV).

Os AFT compreendem os terrenos, edifícios, equipamento básico, equipamento de transporte, equipamento administrativo ou outros ativos fixos tangíveis, assim como as respectivas depreciações do exercício, despesas com reparações e alienações. Os AI representam os ativos não monetários sem substância física, enquanto os ANCDV integram os ativos que cujo valor contabilístico venha a ser recuperado, através da sua venda e não pelo uso continuado (Almeida, 2014: p.394).

3.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Segundo a NCRF 7²⁹ (SNC, 2009: §6) os AFT são “ *itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais que um período*”.

Um item é reconhecido como AFT quando “*for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o custo do item puder ser mensurado fiavelmente* (NCRF 7, SNC, 2009: §7).

No seguimento, o §17 da mesma norma (NCRF 7, SNC, 2009) refere que um item do AFT deve ser mensurado pelo seu custo, que abrange o preço de compra, os custos diretamente atribuíveis³⁰ com a colocação do ativo na localização e condições necessárias, para que funcione corretamente, estimativa inicial dos custos de desmantelamento e restauração do local onde este se encontra (NCRF 7, SNC, 2009).

Depois do reconhecimento um AFT pode ser mensurado ou pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização (NCRF 7, SNC, 2009: §29). Caso a empresa opte pelo modelo do custo o ativo “*deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas*”. Se escolher o modelo de revalorização o “*ativo cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da*

²⁹ NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis.

³⁰ Exemplos de custos diretamente atribuíveis, custos de benefícios de empregados, custos de preparação local, custos iniciais de entrega e manuseamento, custos de instalação e montagem, custo de testar o funcionamento do ativo e honorários (NCRF 7, SNC, 2009: §18).

revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes” (NCRF 7, SNC, 2009: §§30 e 31).

Quanto aos AI é a NCRF 6³¹ que faz o seu tratamento contabilístico, descrevendo que um AI é “um ativo não monetário³² identificável sem substância física” (NCRF 6, SNC, 2009: §6). Os requisitos para que um item seja reconhecido como AI são, “se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade, e o seu custo possa ser mensurado fiavelmente” (NCRF 6, SNC, 2009: §21). Semelhantemente aos AFT, os AI inicialmente são mensurados pelo custo (NCRF 6, SNC, 2009: §24) e posteriormente valorizados pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (NCRF 6, SNC, 2009: §72).

3.2. Objetivos de auditoria

O principal objetivo da auditoria nesta área é assegurar que os saldos presentes no balanço correspondem à realidade física e que os elementos que os integram estão adequadamente valorizados (Sigüenza, 1991: p.267). Seguem-se os objetivos de auditoria com as respetivas asserções:

Asserção	Objetivos de auditoria
Existência e ocorrência	Os saldos dos AFT, os AI e os ANCDV evidenciados nas demonstrações financeiras existem.
Direitos e obrigações	Os INF são propriedade da empresa e esta possui os documentos que comprovam esse facto. Os INF estão convenientemente protegidos, havendo uma política adequada de avaliação de risco, assim como seguros que têm em conta o seu valor contabilístico.
Plenitude	Todos os INF que se encontram na entidade estão devidamente registados.
Valorização	Os INF encontram-se corretamente valorizados segundo as normas contabilísticas em vigor.
Mensuração	Os AFT e os AI encontram-se mensurados pelo menor dos seguintes valores: o valor contabilístico ou o seu valor recuperável. Foram consideradas as depreciações do exercício e as respectivas perdas por imparidade, se ocorridas, dos AFT e dos AI.
Apresentação e divulgação	Os métodos de depreciação utilizados e as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas foram divulgadas no anexo.

Quadro 3 – Objetivos de auditoria nos INF

Fonte: Adaptado de Valderrama (1997: p.80)

³¹ NCRF 6 – Ativos intangíveis

³² Ativos monetários são dinheiros detidos e ativos a serem recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro (NCRF 6, SNC, 2009: §8).

3.3. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria nesta área têm como objetivo comprovar a existência física, o seu reconhecimento inicial e a sua imputação anual a gastos do exercício. Na SROC foram analisadas todas as contas relacionadas com os AFT e AI, assim como, as depreciações acumuladas, os gastos com depreciações, valor da alienação dos bens dos AFT ou AI. Grande parte das empresas analisadas foi objeto de auditorias continuadas, em que eram considerados apenas os movimentos ocorridos no período, atestando-se através de amostragem, os valores materialmente relevantes. A seguir descrevem-se alguns dos procedimentos realizados.

3.3.1. Verificação da titularidade dos ativos

Um dos procedimentos executados foi confirmar a titularidade dos ativos. No caso de serem bens sujeitos a registo, tais como, terrenos, edifícios e viaturas obteve-se a confirmação dessa titularidade, através da listagem de imóveis e viaturas registadas em nome da empresa auditada, no portal da AT. A seguir confrontou-se todos os imóveis e viaturas registadas no portal da AT com os que estão na contabilidade.

Quando se verificava que algum bem não tinha correspondência entre o cruzamento anterior efetuou-se junto do cliente o levantamento das razões para tal. Dependendo do motivo referido pelo cliente, fez-se as recomendações (ajustamento/reclassificação) julgadas apropriadas.

Na maioria dos casos analisados verificava-se que existia concordância entre a contabilidade e os bens identificados na AT.

3.3.2. Confirmação das aquisições, alienações e abates

É frequente que uma empresa ao longo do seu exercício vá realizando aquisições e alienações de ativos fixos tangíveis, tendo o auditor como objetivo investigar a correta contabilização destas operações. Para tal, durante o exercício económico, solicitou-se ao

cliente os documentos que serviram de suporte às aquisições e alienações, de forma a atestar que os registos foram feitos corretamente.

Este procedimento foi realizado por amostragem, atendendo à sua materialidade, em que esta última é determinada considerando o seu valor e a sua especificidade, tenham sido os bens adquiridos ou alienados, durante o exercício.

No caso dos abates e alienações verificou-se se os mesmos foram corretamente efetuados, analisando-se os seus documentos suporte, sendo que no caso dos abates foram pedidos os seus autos de abate. Durante o estágio tivemos a oportunidade de analisar faturas de aquisição, escrituras de compra e venda, modelo 33.11 e modelo 33.12, que apresentam os bens abatidos completamente depreciados e em depreciação, respetivamente, o modelo 31, que apresenta as mais e menos valias resultantes da alienação de ativos fixos tangíveis, entre outros. Em caso de mais ou menos valias, verificou-se se o cálculo estava correto, assim como a classificação contabilística.

3.3.3. Avaliação das depreciações

Neste âmbito um dos testes realizados foi o teste às depreciações com o objetivo de garantir que essas estavam a ser devidamente calculadas. Note-se que este teste foi efetuado também por amostragem, sendo selecionados bens, atendendo ao seu valor e especificidade, de acordo com o juízo profissional do auditor.

Com este teste pretendeu-se validar a taxa de depreciação utilizada, mas também, se as depreciações estavam a ser calculadas, de acordo com o método de depreciação definido pelo cliente.

Quanto à vida útil dos bens, esta também foi analisada pelo auditor, verificando se essa era consistente com as políticas contabilísticas adotadas pelo cliente.

3.3.4. Confrontação entre a contabilidade e os mapas de depreciação

O objetivo deste teste foi analisar se a informação prestada pela contabilidade era coincidente com a informação dos mapas de depreciação.

Neste sentido realizou-se o cruzamento entre o valor de aquisição dos bens, as depreciações do exercício e as depreciações acumuladas, registados na contabilidade, nas contas 43X – Valor de aquisição, 64 - Depreciações do exercício e 438 – Depreciações Acumuladas, respetivamente, com os valores inscritos no mapa de depreciações.

3.3.5. Confirmação da razoabilidade de Capitais Seguros

Com este procedimento pretendeu-se assegurar, que o cliente tem os seus ativos fixos tangíveis devidamente cobertos pelo seguro. Para isso, no fecho de cada exercício são enviadas cartas de circularização aos seguros, de forma a obter informação acerca das apólices de seguro em vigor, a referência dos bens a que dizem respeito e o capital coberto de cada bem. Foi então, com base nas respostas obtidas dos seguros, que foi elaborado um papel de trabalho, que comprova o valor líquido dos bens contabilizados em ativos fixos tangíveis, o capital coberto pelo seguro e as diferenças entre o valor dos bens e o capital seguro.

4. Controlo de circularização

De acordo com o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) “*A circularização, ou confirmação externa, é uma prova de auditoria obtida como resposta direta que o revisor/auditor recolhe de uma terceira entidade (a entidade que confirma os dados), sob forma de papel, sob forma eletrónica ou por qualquer outro meio*” (Comunicado, 2010).

Por sua vez, a DRA 505³³ define a circularização como o “*processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida diretamente de um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afeta asserções nas demonstrações financeiras, incluindo as constantes nas respetivas divulgações*” (DRA 505, OROC, 2006: §4).

³³ DRA 505 – Confirmações externas.

A mesma norma no §2 (DRA 505, OROC, 2006) refere que *“O revisor/auditor deve determinar se o uso de confirmações externas é necessário para obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente para demonstrar uma determinada asserção. Ao fazer esta determinação, o revisor/auditor deve considerar o risco avaliado de distorção material ao nível dessa asserção e como a prova de auditoria a partir de outros procedimentos de auditoria planeados reduzirá o risco de distorção material dessa asserção a um nível aceitavelmente baixo”*.

Assim os procedimentos de confirmação externa mostram-se relevantes para tratarem das asserções associadas a saldos de contas e seus elementos, mas não necessitam de se restringir a estes itens. Podem ser realizados ainda para confirmar (ISA 330, IFAC, 2009: §A48):

- Saldo bancários e outras informações relevantes;
- Saldo e termos de contas a receber e contas a pagar;
- Inventários detidos por terceiros em armazéns alfandegados para processamento ou à consignação;
- Títulos de propriedade detidos por advogados ou financeiros, para custódia ou como garantia;
- Investimentos detidos por terceiros ou comprados de corretores, mas não entregues à data do balanço;
- Quantias devidas a mutuantes, incluindo termos relevantes de reembolso e cláusulas restritivas.

Regra geral, a circularização é usada essencialmente para confirmação de saldos pendentes, apesar de ser igualmente realizada para verificar transações ocorridas ou saldos acumulados materialmente relevantes.

A fiabilidade da prova obtida através das confirmações externas depende de como o auditor aplica e executa os procedimentos de auditoria ao realizar o pedido de confirmação externa, mas também, de como este avalia as respostas obtidas (DRA 505, OROC, 2006: §6). Adicionalmente, quer a DRA 505, quer a ISA 505, realçam o dever do auditor em manter o controlo sobre o processo de seleção dos destinatários, sobre a preparação, o envio dos respetivos pedidos e sobre a receção aos mesmos (DRA 505, OROC, 2006: §30 e ISA 505, IFAC, 2009: §13). *“O revisor/auditor controla o processo de envio dos pedidos de confirmação, assegurando designadamente que os mesmos são*

endereçados aos destinatários adequados e solicitam que as respostas lhe sejam enviadas diretamente” (DRA 505, OROC, 2006: §30).

Contudo é exigido ao auditor que use o seu ceticismo profissional, como refere a ISA 200 (IFAC, 2009: §15). A mesma norma menciona que *“Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor procede a uma avaliação crítica, com uma dúvida sistemática, sobre a validade da prova de auditoria ou coloque em questão a fiabilidade dos documentos e respostas às perguntas (...)” (ISA 200, IFAC, 2009: §16).* Isto porque, *“nenhuma resposta de confirmação está isenta de risco de interceção, alteração ou fraude, independentemente de serem em formato de papel ou recebido através de um meio eletrónico ou de qualquer outro meio” (CNSA, Comunicado, 2010).*

Ao realizar os pedidos de confirmação externa o auditor pode optar pela confirmação positiva ou negativa ou uma combinação de ambas (DRA 505, OROC, 2006: §20). No pedido de confirmação externa positiva o auditor solícita que a entidade externa confirme ou não, a informação apresentada no pedido. Apesar de existir o risco da entidade externa responder sem verificar se a informação é correta. Por forma a reduzir esse risco, o auditor pode usar o mesmo procedimento anterior, mas sem a indicação da quantia, ou seja com o saldo em branco, sendo a entidade externa a preencher esse campo (DRA 505, OROC, 2006: §21).

Quanto ao pedido de confirmação externa negativa, o auditor solícita que a entidade externa responda em caso de desacordo com a informação apresentada. Nestes casos, o auditor tem que ter presente que não haverá prova de que a entidade externa tenha recebido o pedido de confirmação e verificado que a informação nele contido é correta. Daí que este tipo de pedido de confirmação externa oferece prova menos fiável de que o uso de pedidos de confirmação positiva (DRA 505, OROC, 2006: §22).

Perante o resultado obtido com as confirmações externas, o auditor pode obter as seguintes respostas:

- Resposta concordante;
- Resposta não concordante;
- Não obtenção de resposta.

O auditor confronta o extrato da contabilidade e a resposta recebida, se o saldo de ambos forem coincidentes, significa que não existe nenhum erro ou distorção, então estamos perante uma resposta concordante. Quanto à situação de se obter uma resposta não concordante, significa que o saldo da contabilidade é diferente da resposta recebida. No entanto, há que averiguar se essas diferenças não estão relacionadas, com pagamentos e/ou recebimentos em trânsito. Para confirmar essa situação o auditor solicita à contabilidade da entidade auditada a conciliação do saldo da respetiva conta. Por último, no caso, de não obtenção de resposta, faz-se novo pedido como foi feito inicialmente, se após a segunda tentativa, não for obtida resposta, são concretizados procedimentos alternativos de auditoria, tais como análise documental de extratos, faturas, notas de crédito/débito, entre outros, com o objetivo de se conseguir validar o saldo da conta. Esta última situação não é aplicável a bancos nem advogados, visto que a não obtenção de resposta, resulta que a Certificação Legal de Contas seja emitida com reservas, visto que o auditor não consegue obter prova suficiente que lhe permita comprovar a inexistência de passivos omitidos.

4.1. Circularização de terceiros (clientes, fornecedores, outras devedores e credores)

Na SROC as circularizações no que respeita a clientes, fornecedores, outros devedores e outros credores são realizadas por amostragem representativa, enquanto os bancos, seguradoras, bancos, locadoras, empresas do grupo e acionistas, que detenham relações com o cliente são circularizados na sua totalidade. Desta forma, os métodos que usámos foram o método da concentração de valores e o método de amostragem de probabilidade proporcional ao tamanho.

Relativamente ao primeiro método, recorrendo ao ACD analisa-se os respetivos saldos a circularizar (de clientes, fornecedores, outros credores e outros devedores) e utilizando o seu juízo profissional, analisa-se se a soma dos saldos a circularizar é suficientemente material, em relação aos saldos globais das referidas rubricas, bem como incluindo saldos nulos e saldos acumulados mais elevados.

Quanto ao método de amostragem de probabilidade proporcional ao tamanho, é também com o ACD que se conseguiu juntar uma amostra da população de forma aleatória, que

pode ser complementada pela seleção do auditor, considerando os parâmetros definidos, este método é, preferencialmente, utilizado para auditorias com elevado número de terceiros.

Na circularização de clientes e outros devedores tem que se ter especial atenção aos movimentos acumulados a débito de montante elevado, pois é nos clientes com maior número de transações que poderá existir maior probabilidade de haver ativos não contabilizados. Por sua vez, na circularização de fornecedores e outros credores tem que se ter especial cuidado aos movimentos a crédito de valor mais elevado, dado que, é nos fornecedores com maior número de transações que poderá haver maior probabilidade de existir passivos não registados.

Após a seleção dos terceiros a circularizar foram enviados os pedidos dos clientes. Para tal, a SROC têm como modelo minutas das cartas a enviar, para as entidades a circularizar, sendo anexado com esta as listagens retiradas do ACD, que são enviadas pelo correio eletrónico para o cliente, que procede à impressão e envio das cartas para as entidades selecionadas.

Atualmente quer o envio quer a receção das respostas é realizada, maioritariamente, por correio eletrónico. Assim o envio das cartas é realizado pelo cliente, sendo as respostas endereçadas à sociedade, de acordo com o solicitado na minuta de comunicação enviada para cada entidade. Nas cartas de circularização, independentemente da entidade a circularizar, estas devem solicitar a indicação do saldo na contabilidade da entidade em relação ao cliente.

Após o envio das cartas/emails aguardam-se as respostas das entidades externas, sendo efetuados os procedimentos adequados, atendendo à tipologia das respostas obtidas, como já foi referido no ponto anterior.

De forma a controlar as entidades circularizadas, os saldos à data e a tipologia das respostas, houve a necessidade da criação de um papel de trabalho “Controlo de Circularização” para cada tipo de entidade. É a este papel de trabalho, que são anexas todas as respostas recebidas.

Mencionando a nível global, a tipologia das respostas recebidas na SROC foram em grande parte concordantes. Quando se verificavam que os saldos eram discordantes analisávamos o extrato da contabilidade por forma a tentar apurar as diferenças. Os

casos mais frequentes eram mercadorias em trânsito e/ou pagamentos em trânsito, tratando-se da rubrica de clientes. Quanto aos fornecedores, as respostas discordantes eram referentes aos pagamentos de faturas efetuados nos últimos dias do ano, sendo registados pelo fornecedor em 2015 e pela empresa em 2014.

Nestas situações mais frequentes e típicas que referimos anteriormente, realizávamos a respetiva conciliação, diretamente no ACD, por forma a conciliar os respetivos saldos de terceiros. Sendo impresso em todos estes casos um papel de trabalho com o valor em trânsito (recebimento ou pagamento) e com a justificação da diferença.

Houve ainda terceiros que não responderam nem ao primeiro pedido de confirmação de saldo nem ao segundo pedido. Nestes casos tivemos que aplicar procedimentos alternativos para confirmar os saldos. Estes consistiram na solicitação à empresa de um extrato da conta corrente do cliente, por forma a verificar quais os movimentos que se encontravam em aberto no final do ano. Depois verificou-se se esses movimentos em aberto correspondiam ao saldo apresentado e analisou-se os documentos que deram origem aos registos contabilísticos, para comprovar que a transação ocorreu.

5. Auditoria aos meios líquidos financeiros

Os meios líquidos financeiros compreendem caixa, depósitos bancários e instrumentos financeiros, e é a única rubrica que se encontra em vários ciclos, excepto nos inventários. Esta área apresenta-se como uma das áreas mais relevantes e importantes, visto que o número de transações a ela associadas pode levar à ocorrência de fraude e de erros (Arens, Elder e Beasley, 2007: p.686).

5.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Segundo o referido nas notas de enquadramento do SNC (2009) “*esta classe destina-se a registar os meios líquidos financeiros que incluem quer dinheiro e depósitos bancários quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados.*”

A seguir destacam-se os principais aspetos de natureza contabilística nesta área (Almeida, 2014: p.279):

- O saldo de caixa deve incluir apenas os meios líquidos de pagamento, excluindo-se os selos de correio, vales de caixa, cheques pré-datados, cheques devolvidos, senhas de combustível e senhas de refeição;
- Os descobertos bancários devem ser registados na conta de financiamentos obtidos;
- Os instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo seu justo valor, sendo que os custos de transação não devem estar incluídos no custo de aquisição, mas refletidos numa conta de resultados (NCRF 27, SNC, 2009: §7);
- As variações do justo valor devem ir para uma conta de resultados dependendo se se trata de perdas ou ganhos em instrumentos financeiros (NCRF 27, SNC, 2009: §11);
- As transações em moeda estrangeira devem ser registadas inicialmente na moeda funcional, pela aplicação à quantia da moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira aquando da sua transação (NCRF 23, SNC, 2009: §21);
- Os itens de moeda estrangeira devem ser transpostos, à data do balanço, pela cotação à data do fecho (NCRF 23, SNC, 2009: §23);
- Não devem ser incluídos no custo de aquisição, os juros incorporados no valor da aquisição do instrumento financeiro, devendo estar registado numa conta de outras contas a receber/pagar.

5.2. Objetivos de auditoria

Tratando-se de uma área com grande relevo para o funcionamento das empresas torna-se imprescindível um SCI eficiente e eficaz. Consoante a confiança que auditor tem no SCI, este irá determinar os testes de controlo a serem realizados.

O principal objetivo da auditoria nesta área é determinar se os saldos correspondem aos apresentados nas demonstrações financeiras, se são legítimos e razoáveis, se estão devidamente contabilizados e protegidos sendo o SCI existente suficiente para garantir a salvaguarda dos ativos (Valderrama, 1997: p.338).

A seguir demonstram-se outros objetivos de auditoria de forma a atestar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras:

Asserção	Objetivos de Auditoria
Existência e ocorrência	Os saldos e movimentos dos meios financeiros líquidos evidenciados existem e representam transações ocorridas.
Direitos e obrigações	Os saldos devedores que constituem os meios financeiros líquidos representam os direitos legais da empresa, por sua vez, os saldos credores representam as obrigações.
Plenitude	Todas as transações e transferências ocorridos no período relacionados com os meios líquidos financeiros estão comprovados nas DF's.
Valorização	Os meios financeiros líquidos encontram-se devidamente registrados pelos valores corretos. Os instrumentos financeiros estão valorizados ao justo valor.
Mensuração	As variações do justo valor estão registradas numa conta de resultados dependendo se se trata de perdas ou ganhos em instrumentos financeiros.
Apresentação e divulgação	Os meios financeiros líquidos estão devidamente apresentados e classificados nas DF's. Todas as informações sobre restrições estão devidamente divulgadas nas DF's.

Quadro 4 – Objetivos de auditoria nos meios líquidos financeiros

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.694)

5.3. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria a serem realizados dependem da eficácia do SCI da entidade, no entanto, o auditor tende a efetuar um grande número de procedimentos substantivos. Desta forma, os procedimentos de auditoria realizados têm como escopo alcançar os objetivos de auditoria propostos.

Na SROC os procedimentos de auditoria realizados incidiram, fundamentalmente, na conta relacionada com os depósitos bancários, enquanto, relativamente à caixa, referem-se apenas os procedimentos gerais que devem ser seguidos.

A análise das reconciliações bancárias é um procedimento efetuado com uma periodicidade regular, tendo como objetivo a confirmação dos valores da contabilidade com os valores dos extratos bancários, a verificação da exatidão aritmética, mas também a comprovação, através de documentos de suporte, de todas as diferenças de reconciliação e a sua posterior contabilização das diferenças detetadas na reconciliação.

Na maioria das empresas não se verificavam diferenças entre o saldo contabilístico e o saldo bancário não devidamente justificadas nas reconciliações do cliente. Em grande parte, estas diferenças eram valores que ainda não tinham sido contabilizados pelo banco à data da circularização, sendo solicitados os extratos bancários posteriores, isto para confirmar se esses valores foram regularizados. No entanto, podem existir itens com antiguidade significativa e nesses casos é necessário indagar a natureza e justificação dos mesmos a fim se serem regularizados.

Outro dos procedimentos de auditoria efetuados consiste na confirmação dos saldos junto das instituições de crédito. Este procedimento é garantido pela circularização de bancos a 31 de Dezembro, que desta forma constitui meio de prova, sendo uma peça fundamental na reconciliação de saldos e na confirmação da sua veracidade, como refere a ISA 330 (IFAC, 2009: §A48). Assim foi efetuado o cruzamento dos valores das respostas dos bancos, com as conciliações bancárias e as respetivas contas a contabilidade. Aquando da realização deste procedimento não se detetaram diferenças significativas.

A separação de saldos credores na conta de depósitos à ordem foi outra das tarefas que efetuámos na SROC, procedendo-se à transferência destes saldos para a conta de descobertos bancários, visto que estes devem estar refletidos no passivo.

Por fim, uma das últimas tarefas foi a verificação da existência de valores em moeda estrangeira, tendo sido analisada a taxa de câmbio à data do fecho e comprovado a sua contabilização. Verificando-se, se as diferenças de câmbio eram favoráveis ou desfavoráveis.

Relativamente à caixa, esta não deve apresentar um valor muito elevado, mas apenas o suficiente para fazer face a pequenas despesas diárias, sendo recomendável que funcione em sistema de fundo fixo de caixa (Arens, Elder e Beasley, 2007: p.688).

Um dos procedimentos que deve ser efetuado é a contagem física do caixa, que consiste, numa determinada data, contar os valores existentes em caixa e detalhar todos os elementos que a constituem. Com isto, pretende-se comprovar a exatidão do saldo de caixa evidenciado no balancete com a contagem física realizada.

Em situações, em que o sistema de fundo fixo não esteja implementado, o procedimento de auditoria a realizar pelo auditor é o da inspeção física, de forma a comprovar os

valores existentes em caixa, contando com a presença dos respetivos responsáveis, no final do dia a que se referem as demonstrações financeiras.

6. Auditoria a vendas, prestações de serviços e dívidas a receber

A área das vendas e prestações de serviços é de extrema relevância em qualquer organização que tenha como objetivo o lucro, visto que representam o desfecho natural da atividade comercial de uma empresa e o montante das mesmas. Ou seja, é nesta área que se inclui os designados réditos, sendo estes provenientes da atividade corrente de uma entidade, em que normalmente é o maior item da demonstração de resultados. Sendo esta área a principal fonte de rendimentos de uma organização (Almeida, 2014: p.368).

Daí que seja importante a existência de um SCI que garanta a segurança razoável, para que a entidade consiga atingir os seus objetivos, relativamente à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. Sendo um sistema que envolve várias fases, desde a encomenda efetuada pelo cliente até ao pagamento, incluindo o registo contabilístico da transação.

As dívidas a receber são, por regra, materialmente relevantes para a generalidade das empresas, visto que aqui são incluídas as vendas a crédito, existindo um risco inerente que é a incerteza quanto ao seu recebimento, podendo ter implicações negativas na entidade, quanto ao seu equilíbrio funcional, por exemplo, caso exista um número relevante de clientes com um prazo de recebimentos muito alargado, ou de clientes de cobrança duvidosa. Desta forma tem de existir controlo quanto à comercialização dos produtos ou da prestação de serviços, quanto aos descontos concedidos a determinados clientes, ou a vendas a um preço inferior ao do custo, a clientes com dificuldades financeiras ou com prazos de recebimento muito dilatados no tempo.

6.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Nesta área são registadas os réditos que resultam da atividade corrente da empresa, como por exemplo, vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*.

Segundo as notas de enquadramento do código de contas (SNC, 2009), “*as vendas são refletidas na fatura e devem ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências, caso em que nela estejam incluídos.*” Enquanto as prestações de serviços são “*os trabalhos de serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade*”.

A NCRF 20³⁴ (SNC, 2009: §7) define o rédito como o “*influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio*”.

Contudo a questão fulcral na contabilização do rédito é determinar quando é que este deve ser reconhecido. Conforme a NCRF 20 (SNC, 2009: §1) “*O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados*”. Normalmente isto acontece quando os bens são colocados à disposição do cliente.

Relativamente à mensuração do rédito, a NCRF 20 (SNC, 2009: §9) estabelece que o rédito é o “*justo valor da retribuição recebida ou a receber*”. A quantia de rédito é geralmente determinada por um acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, no entanto, há que considerar quaisquer descontos comerciais e quantidades atribuídas pela entidade (NCRF 20, SNC, 2009: §10).

Quanto ao reconhecimento do rédito, a mesma norma referida anteriormente, determina que este seja reconhecido separadamente. Assim para ser reconhecido o rédito proveniente das vendas de bens é necessário que estejam cumpridos os requisitos constantes da NCRF 20 (SNC, 2009: §14):

- “*A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativas da propriedade dos bens;*
- *A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com posse, nem o controlo efetivo dos bens;*
- *A quantia do rendimento possa ser fiavelmente mensurada;*
- *Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade;*

³⁴ NCRF 20 - Rédito

- *Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes a transação possam ser fiavelmente mensurados.*”

Por sua vez o rédito resultante da prestação de serviços é reconhecido quando o desfecho da transação possa ser mensurado com fiabilidade, devendo o mesmo ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. Para isso tem que ter as seguintes condições satisfeitas, de acordo com a NCRF 20 (SNC, 2009: §20):

- *“A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;*
- *Seja provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade;*
- *A fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada;*
- *Os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados”.*

Existem determinadas situações em que o desfecho da transação envolve uma prestação de serviços que não se encontra finalizada, à data do balanço. Um exemplo diz respeito ao método da percentagem de acabamento, de que trata a NCRF 20 referente aos contratos de construção, mencionada na NCRF 19 (SNC, 2009). Assim o rédito das prestações de serviços é reconhecido no período em que o serviço é prestado, seguindo o tradicional princípio contabilístico da especialização dos exercícios (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2010: p.594).

Quando o desfecho da transação não possa ser mensurado com fiabilidade o rédito só deve ser reconhecido na medida em sejam recuperáveis os gastos reconhecidos (NCRF 20, SNC, 2009: §26).

Considerando apenas, as dívidas a receber relacionadas com a atividade normal da empresa (vendas e prestações de serviços) é na conta 21 - Clientes que estas se encontram incluídas.

Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010: p.311) mencionam que *“A mensuração inicial dos clientes é feita pelo justo valor, que salvo evidência em contrário será o preço da transação, que equivalerá ao justo valor da contraprestação, mais os custos de transação que lhe sejam diretamente atribuíveis; todavia, quando tais créditos sobre*

terceiros tenham um vencimento não superior a um ano e não tenham um juro contratual, poderão mensurar-se pelo seu valor nominal, quando o efeito dos fluxos de caixa não seja significativo". Posteriormente a mensuração é feita pelo custo amortizado.

Segundo Almeida (2014: p.371) as dívidas a receber são expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titula, sendo estas são registadas pelo valor da retribuição a receber líquida de descontos comerciais e de quantidade. Aquando da data de encerramento do exercício, deve-se analisar se estas são recebíveis ou não, pois caso não o sejam devem ser registadas em Perdas por imparidade. No balanço as dívidas a receber encontram-se representadas no ativo corrente e no ativo não corrente. Desta forma as dívidas a receber correntes são as que se espera que sejam liquidadas até um ano após a data do balanço (NCRF 1, SNC, 2009: §11), desde que satisfaça os critérios estabelecidos no §14 da mesma norma. O mesmo acontece com as dívidas a receber não correntes, apesar de a sua liquidação ser superior a um ano após a data do balanço.

Caso as dívidas estejam expressas em moeda estrangeira, estas são inicialmente reconhecidas à taxa de câmbio em vigor na data da transação (IAS 21, IFAC, 2009: §21), salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes, ou garantido por uma terceira entidade. À data do balanço as dívidas a receber devem ser atualizadas face à taxa em vigor a essa data (IAS 21, IFAC, 2009: §23).

Como consequência da atualização referida anteriormente resultam as diferenças de câmbio. De acordo com a NCRF 23 (SNC, 2009: §27) *“As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, exceto quanto ao descrito no §31”*.

6.2. Objetivos de auditoria

O principal objetivo da auditoria relacionado com as vendas e prestação de serviços é averiguar se os saldos das contas dos elementos que as constituem estão devidamente

classificadas e valorizadas. Relativamente às dívidas a receber é determinar se estas representam dívidas legítimas, originadas por operações de vendas e de prestação de serviços (Valderrama, 1997: p.236).

Seguem-se outros objetivos específicos da auditoria relacionados com esta área, que permitam obter prova apropriada e suficiente acerca das asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período e relativas a saldos de contas à data do balanço:

Asserção	Transações	Saldos finais
Existência e ocorrência	As vendas e serviços registados efetivamente ocorreram no período. Os recebimentos registados são recebimentos de clientes do período. As deduções às vendas respeitam a descontos devidamente autorizados, devoluções de clientes e outros créditos corretamente processados no período.	O saldo devedor na conta de clientes à data do balanço diz respeito a valores a receber de terceiros relativos às vendas.
Direitos e obrigações	Como resultado das vendas registadas no período, os saldos devedores nas contas de clientes e caixa ou bancos constantes do balanço são representativos de bens e direitos da entidade sobre terceiros.	O saldo devedor à data do balanço representa direitos legais da entidade sobre clientes, traduzindo-se em recebimento futuro.
Plenitude	Todas as vendas, deduções às vendas e recebimentos ocorridos no período foram registados.	Todos os valores a receber relativos às vendas estão incluídos no saldo devedor da conta de clientes à data do balanço.
Exatidão, classificação e valorização	Todas as vendas, recebimentos de clientes e deduções às vendas efetuadas durante o período estão devidamente valorizados e reconhecidos nas contas apropriadas	O saldo total registado na conta de clientes corresponde ao valor bruto das vendas aos clientes à data de balanço, e concorda com a soma individual dos saldos das contas dos vários clientes. Os ajustamentos à conta de clientes efetuados no período representam uma estimativa razoável das perdas esperadas.
Corte	Todas as vendas, recebimentos de clientes e deduções às vendas foram reconhecidos no período contabilístico correto.	—————
Apresentação e divulgação	As vendas, os recebimentos de clientes e as deduções às vendas estão apresentados de forma apropriada nas DF. As divulgações foram devidamente efetuadas.	Os saldos devedores relativos aos clientes estão identificados e classificados de forma apropriada no balanço. As divulgações foram devidamente efetuadas.

Quadro 5 – Objetivos de auditoria nas vendas e dívidas a receber

Fonte: Adaptado de Albuquerque, Benthino e Mota (2008: p.36-37).

6.3. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria a realizar nesta área devem ter em conta as características dos elementos que a constituem, a importância do seu registo e reconhecimento, bem como a sua relação com as áreas dos inventários e dos meios líquidos financeiros (Valderrama, 1997: p.245).

Na SROC um dos procedimentos realizados nesta área foi a análise mensal das vendas e prestações de serviços, através da comparação com períodos homólogos anteriores e seleção de alguns valores, que em certos meses se apresentem mais significativos, sendo

sobre estes que recaíram os testes. Após essa seleção feita no ACD procedeu-se à recolha dos documentos a analisar, aquando da visita ao cliente. É nestes documentos que se averigua se as vendas ou prestações de serviços resultam da atividade da empresa, se respeitam ao período em análise e foram corretamente contabilizadas, designadamente, se o valor que lhes compete é deduzido de IVA e de outros impostos.

Ainda nesta análise verificou-se se as mesmas vendas se repetem, pois regra geral, estas não são isoladas, repetindo-se por períodos diferentes. Contudo, os movimentos registados nestas rubricas não são constantes, daí que, quando se verificam com variações significativas, deve-se conseguir ter uma explicação razoável e fidedigna. O conhecimento do negócio do cliente facilita a interpretação da evolução das vendas.

Também foram analisadas as notas de crédito e de débito, por forma a verificar se cumpriam com os requisitos do art. 36º do CIVA, assim como as que foram emitidas após o período de auditoria, para atestar que o rédito registado no período em análise é fidedigno.

Outro procedimento realizado nesta área foi verificar a existência de vendas lançadas no exercício N, quando estas são referentes ao período N+1. Esta é uma prática incorreta que tem como finalidade aumentar o volume de vendas do exercício e consequentemente a beneficiar os resultados. Daí que seja importante, aquando da análise desta conta, verificar a conta de acréscimos e diferimentos, onde constam os rendimentos e gastos diferidos.

Realizou-se ainda o cruzamento entre o valor total registado no mapa de gestão das vendas do cliente com a contabilidade, verificando-se algumas diferenças, que no entanto, eram materialmente irrelevantes, na maioria dos casos.

Tal como na área das compras de bens e serviços e contas a pagar, nesta área a circularização externa também foi realizada, assim como o “corte” de operações. Os procedimentos realizados encontram-se explanados, na seção “Procedimentos de auditoria”, quanto à auditoria aos inventários.

Quanto às dívidas a receber atestou-se se estas estavam corretamente representadas no balanço, analisando se não existia compensação de saldos, bem como se estavam adequadamente classificadas (corrente e não corrente), quanto ao seu prazo de vencimento.

Ainda nas dívidas a receber uma das questões mais importantes é a análise sobre se essas se revelam de cobrança duvidosa, tendo que ser reconhecida uma perda por imparidade, como refere a NCRF 27 (SNC, 2009: §§23 ao 26).

Desta forma, um dos procedimentos consistiu na avaliação da razoabilidade dos saldos das perdas por imparidade, tendo sido analisados os movimentos ocorridos na conta durante o período e solicitadas informações sobre a política seguida na determinação do saldo final. Houve algumas situações em os clientes reconheciam a dívida atendendo ao número de meses, tendo sido recomendado que reconhecessem a totalidade da dívida.

Na SROC foram analisados os saldos sem movimentos de clientes, assim como o balancete por antiguidade de saldos. Com isto conseguiu-se identificar alguns clientes cuja cobrança já não será realizada, recomendando-se o ajustamento desses saldos para clientes de cobrança duvidosa.

Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa, Rodrigues (2014: p.42) refere que na EC uma das características qualitativas das demonstrações financeiras é a prudência e que *“assim as perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa não devem obedecer a critérios fiscais, mas à NCRF 27. As perdas por imparidade refletidas na contabilidade deverão ser analisadas ao abrigo do CIRC e deverão ser regularizadas, extracontabilisticamente”*.

7. Auditoria de compras, fornecimentos e dívidas a pagar

Para analisar as rubricas das compras e das contas a pagar tem de se ter em consideração o elevado volume de transações realizadas, por conseguinte, o auditor deve verificar se estas se encontram devidamente registadas e contabilizadas. Estas rubricas devem ser analisadas em conjunto, visto que grande parte das contas a pagar dizem respeito a compras realizadas pela empresa.

Esta área é constituída pelos seguintes grupos de contas (Sigüenza, 1991: p.397):

- Compra de bens relacionadas com operações correntes da empresa;
- Aquisição de serviços relacionados com a atividade da empresa;
- Serviços prestados pelo pessoal da empresa;
- Obrigações a entidades públicas devidas por impostos ou segurança social.

7.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Nesta área as contas principais são as contas de compras (mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo), fornecimentos e serviços externos (FSE), fornecedores, Estado e outros entes públicos (EOEP), financiamentos e gastos e perdas de financiamento (Baptista da Costa, 2014: p.431).

Considerando o âmbito das compras, estas destinam-se a registar o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis, destinados a consumo ou a venda. As despesas adicionais de compra devem também ser incluídas na conta de compras e imputadas às contas de inventário (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2010: p.653).

Por sua vez, nos FSE devem estar incluídas as aquisições de bens de consumo imediato e serviços prestados por terceiros, como é o caso dos subcontratos, trabalhos especializados, materiais, serviços diversos, entre outros (Baptista da Costa, 2014: p.432).

Os fornecedores são todos os vendedores de bens e ou serviços adquiridos pela empresa, exceto os fornecedores de investimento, que são registados em conta própria. Os primeiros são um exemplo de um passivo financeiro, devendo ser mensurados ao custo ou ao custo amortizado, assim como as dívidas a pagar, tal como é referido na NCRF 27³⁵ (SNC, 2009: §12).

Relativamente ao EOEP, destina-se a registar as relações com o Estado, Autarquias locais e Segurança Social, que tenham características de impostos e taxas (Notas de enquadramento do SNC). Esta conta apresenta subcontas onde surge no ativo, quando o saldo é devedor, o que significa que nestes casos a empresa tem valores a recuperar. No entanto, se apresentar um saldo credor, surge no passivo, visto que existem dívidas da empresa ao Estado.

Os financiamentos obtidos representam um passivo financeiro, o qual está definido, conforme o §5 da NCRF 27 (SNC, 2009). Estes registam as dívidas a pagar resultantes de financiamentos obtidos pela empresa, como por exemplo, empréstimos bancários, descobertos bancários, locações financeiras, suprimentos, entre outros (Baptista da Costa, 2014: p.432).

³⁵ NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Consoante os seus prazos de vencimento, estes são apresentados no balanço como passivo corrente (quando se vencem no prazo de até um ano após a data do balanço) e como passivo não corrente (quando o prazo é superior a um ano) (Albuquerque et al, 2010: p.112). Estes devem ser mensurados da mesma forma que os fornecedores, de acordo com a NCRF 27 (SNC, 2009: §12).

Quanto aos gastos e perdas de financiamento, tratam de contabilizar os juros suportados, com os financiamentos obtidos, diferenças de câmbio desfavoráveis e outros encargos relacionados com os financiamentos (Baptista da Costa, 2014: p.432).

7.2. Objetivos de auditoria

O objetivo global da auditoria desta área é avaliar se as contas afetadas pelas compras de produtos e de aquisição de serviços correspondem efetivamente a essas aquisições e estão devidamente apresentadas nas demonstrações financeiras (Arens, Elder e Beasley, 2007: p.582).

Considerando que o principal objetivo do auditor é formar uma opinião adequada e suficiente acerca da realidade e adequação das contas que constituem as compras, FSE e dívidas a pagar, o auditor deve atender aos seguintes objetivos específicos descritos no quadro a seguir:

Asserção	Objetivos de auditoria
Existência e ocorrência	As dívidas contabilizadas dizem respeito às responsabilidades existentes à data do balanço.
Direitos e obrigações	Todas as compras e dívidas a pagar representam as responsabilidades da empresa à data do balanço.
Plenitude	As dívidas a pagar realizadas durante o período foram devidamente registadas.
Valorização	As dívidas a pagar estão corretamente valorizadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.
Mensuração	Todas as compras, deduções às compras e pagamentos foram registados no período correto.
Apresentação e divulgação	As dívidas a pagar e as compras estão corretamente classificadas e identificadas nas DF's. Todas as informações pertinentes estão divulgadas no Anexo.

Quadro 6 – Objetivos de auditoria nas compras, FSE e dívidas a pagar

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.596)

7.3. Procedimentos de auditoria

Como acontece com as outras áreas, os procedimentos de auditoria a aplicar dependem da avaliação do SCI.

Um dos procedimentos ao nível dos FSE consistiu na análise da evolução dos respetivos saldos, através da identificação das variações mais significativas do exercício do ano corrente com o ano anterior. Para tal, executamos os seguintes procedimentos:

- Análise comparativa entre os gastos e compras ocorridos no exercício corrente e exercícios anteriores;
- Cálculo da margem bruta e comparação com a do exercício corrente e a de exercícios anteriores;
- Confirmação da razoabilidade global das compras.

Outro dos procedimentos realizados foi a seleção e recolha de documentos justificativos de alguns saldos mais relevantes, por forma a verificar se esses se encontravam corretamente contabilizados, assim como a sua especialização. No caso dos honorários, o procedimento consistiu na confirmação da base para as retenções na fonte, com os valores contabilizados como gasto. Foram analisadas ainda as faturas de aquisições intracomunitárias aferindo-se se Imposto de Valor Acrescentado (IVA) tinha sido devidamente deduzido e liquidado.

O procedimento “corte” de operações encontra-se descrito na seção 2 - “Auditoria aos inventários”, assim como o procedimento de circularização dos fornecedores e de outros credores no seção 4-“Controlo de circularização”.

Quanto à confirmação externa dos financiamentos foi obtido, através do *site* do Banco de Portugal, o Mapa de Responsabilidade de Crédito a 31/12/2014 das entidades auditadas. Assim, um dos procedimentos consistiu na confirmação dos valores constantes no balancete com os valores do mapa referido anteriormente. Na grande maioria das empresas auditadas não se verificavam diferenças materialmente relevantes.

Ainda nos financiamentos, um outro procedimento realizado foi a análise e a verificação dos contratos, dos empréstimos bancários e das locações, mas também dos respetivos

planos de amortização, por forma a comprovar a repartição do passivo corrente e do não corrente. Caso houvessem novos empréstimos ou estabelecidos novos planos de pagamento estes foram solicitados e devidamente arquivados no *dossier* permanente. No caso das locações financeiras também foi feito um pedido de confirmação de saldos às locadoras e os procedimentos executados foram semelhantes aos dos empréstimos bancários.

Quanto ao EOEP o auditor deve ainda planear e executar a auditoria considerando que as situações de incumprimento da entidade perante leis e regulamentos em vigor podem afetar de forma materialmente relevante as demonstrações financeiras (DRA 511³⁶, OROC, 2005: §18). Assim *“A obrigação do revisor/auditor é a de verificar não só que as dívidas efetivas se encontram adequadamente contabilizadas e/ou divulgadas, mas também a de verificar se de outras situações de eventual incumprimento podem resultar dívidas ainda não determinadas ou omitidas ou responsabilidades contingentes (incluindo penalidades, multas, coimas, juros compensatórios e juros de mora), cuja não relevação, ou não divulgação, possa afetar significativamente a imagem dada pelas demonstrações financeiras”* (DRA 511, OROC, 2005: §19).

Apesar de que o auditor não pode ser responsabilizado pelo incumprimento intencional ou não, da entidade quanto aos seus deveres fiscais e parafiscais, com exceção se este teve conhecimento e não seguiu os procedimentos apropriados às circunstâncias (DRA 511, OROC, 2005: §23).

Como refere o §8 da DRA 511 (OROC, 2005) *“Os deveres fiscais e parafiscais a que estão sujeitas as entidades são de diversos tipos, como sejam, declarativos, de manutenção de registos, controlos e documentação, de liquidação, de retenção, de pagamento ou entrega”*.

Na SROC foi feito o acompanhamento regular relativamente ao cumprimento das obrigações fiscais e parafiscais dos seus clientes, nomeadamente o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), IVA, Imposto Selo, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Segurança social. Seguem-se alguns dos procedimentos de auditoria realizados nesta área:

³⁶ Verificação do cumprimento dos deveres fiscais e parafiscais.

- Confirmação de que os pagamentos por conta de IRC foram corretamente calculados e se a empresa não estava sujeita a pagamento especial por conta;
- Avaliação da adequada contabilização da estimativa para imposto sobre o rendimento;
- Análise da declaração Modelo 22 e a IES;
- Realizaram-se testes ao IVA através da verificação trimestral ou semestral, comparando as declarações com a contabilidade, assim como do cumprimento dos prazos legais³⁷;
- Verificação de que o saldo de impostos retidos, IVA, Segurança Social e Imposto do Selo eram respeitantes aos períodos de imposto respetivos. Assim como os pagamentos e as datas da liquidação;
- Análise da Modelo 10³⁸ verificando-se se foi enviada no prazo legal³⁹ e se os seus valores estavam conforme a contabilidade;
- Consulta *on-line* da situação tributária, dívidas, declarações em falta no portal das finanças dos clientes e pedido da declaração de não dívida à Segurança Social;
- Verificação de que todas as situações relacionadas com a área de Estado e Outros Entes Públicos estavam adequadamente divulgadas, no anexo.

8. Gastos com o pessoal

Na área dos gastos com o pessoal, a auditoria distingue quatro componentes distintas: a classe de gastos e perdas, os gastos com o pessoal que a empresa suporta, as contas a pagar ao pessoal e as dívidas aos organismos públicos relacionadas com o pessoal (Almeida, 2014: p.474). Esta área é importante para a maioria das empresas, pois concentra uma parte relevante dos gastos.

³⁷ Art.º 41º do CIVA

³⁸ A declaração modelo 10 destina-se a declarar os rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos de IRS ou de IRC residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte.

³⁹ A modelo 10 deve ser enviada até ao final do mês de Fevereiro do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos e retenções na fonte, ou no prazo de 30 dias após a ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos anteriormente declarados ou implique, relativamente a anos anteriores, a obrigação de os declarar (alíneas c) e d) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS).

8.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Os gastos com o pessoal compreendem todas as remunerações aos órgãos sociais e ao pessoal, indemnizações, benefícios pós-emprego, encargos sobre remunerações (parte patronal), seguros de acidentes de trabalho, gastos de ação social e outros gastos com o pessoal. As remunerações são de carácter fixo (ex: remunerações base) e periódico (ex: indemnizações) (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2010: p.937).

A NCRF 28⁴⁰ (SNC, 2009: §1) é a norma que trata da contabilização e divulgação dos benefícios aos empregados, devendo se ter presente na conta do pessoal o seguinte:

- Contabilizar um passivo quando um empregado tenha prestado serviços em troca de benefícios a serem pagos no futuro (ex: comissões sobre vendas);
- Reconhecer um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca dos benefícios do empregado (ex: retribuição do trabalho prestado).

De acordo com notas de enquadramento às contas do SNC (2009), o processo de contabilização dos encargos com o pessoal, segue o seguinte esquema:

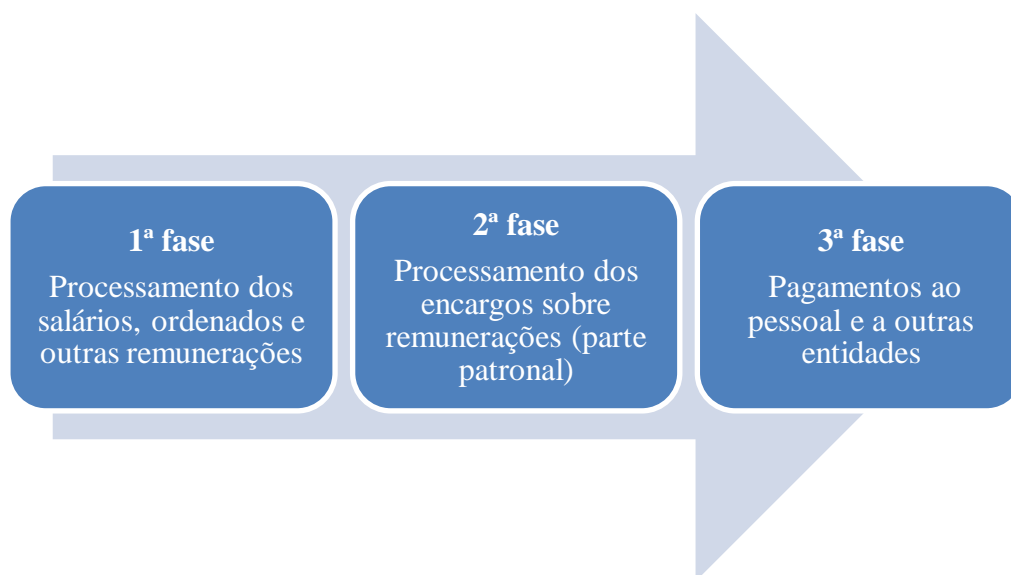


Figura 7 – Processo de contabilização dos encargos com o pessoal

Fonte: Adaptado de Notas de enquadramento ao SNC (2009)

⁴⁰ Benefícios dos empregados.

8.2. Objetivos de auditoria

Segundo Baptista da Costa (2014) os objetivos de auditoria definidos para a área de gastos com o pessoal são os seguintes:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com o pessoal são apropriados e estão a ser devidamente aplicados;
- Todas as responsabilidades significativas existentes ou incorridas à, ou até à, data a que se refere o balanço estão mensuradas, registadas e classificadas pelos seus valores apropriados;
- Os saldos das contas de perdas por imparidade acumuladas de dívidas a receber são adequados, de forma a cobrir possíveis prejuízos resultantes de contas incobráveis;
- Os gastos com o pessoal são referentes aos trabalhadores da empresa e estão relacionados com a atividade da empresa, dizem respeito ao período sob exame e estão adequadamente apresentados na demonstração dos resultados;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente identificadas e divulgadas no anexo.

Segue-se a ligação entre os objetivos de auditoria com as asserções subjacentes às DF:

Asserção	Objetivos de auditoria
Existência e ocorrência	As remunerações a liquidar representam valores efetivamente devidos pela empresa aos trabalhadores reais à data do balanço.
Direitos e obrigações	As remunerações a pagar respeitam a trabalhadores da empresa à data das DF.
Plenitude	As remunerações a liquidar incluem todos os montantes em dívida à data do balanço.
Valorização	As remunerações a pagar estão registadas pelo valor correto.
Mensuração	Os gastos com o pessoal estão registados no período correto e as retenções estão calculadas corretamente.
Apresentação e divulgação	Os gastos com o pessoal e as remunerações a liquidar estão corretamente identificadas e discriminadas nas DF. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

Quadro 7 – Objetivos de auditoria nos gastos de pessoal

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.566)

8.3. Procedimentos de auditoria

Um dos procedimentos de auditoria efetuado foi o seguinte: a partir da listagem dos funcionários procedeu-se à seleção desses com remunerações materialmente relevantes, por forma a testar se as taxas de retenção de IRS e de segurança social, atendendo à situação familiar constante da ficha individual, estavam a ser corretamente aplicadas. Também foram analisados os rendimentos sujeitos a isenção de IRS, às taxas de retenção na fonte de IRS e de segurança social.

Em grande parte dos casos analisados não foram detetadas diferenças significativas. As diferenças que mais eram detetadas diziam respeito à sobretaxa de IRS, em que não era feito o arredondamento para a unidade euro inferior conforme o previsto em diploma legal.

Relativamente aos gastos com os encargos sobre remunerações fez-se a comparação desses gastos com os suportados no exercício com os do exercício anterior, para avaliar se estes se encontram a ser corretamente valorizados. Para comprovar a razoabilidade dos encargos sociais foi feita a sua comparação com as remunerações, determinando-se uma taxa média e comparando-a com as taxas legais a fim de verificar a sua razoabilidade.

Outro dos procedimentos efetuados na SROC foi rever a estimativa de férias e subsídio de férias vencidos no exercício e a pagar no exercício seguinte, que teve como escopo atestar se essas foram calculadas e contabilizadas corretamente. Com isto, verificou-se se foi acrescido e reconhecido como gasto no exercício o valor de férias, subsídio de férias e as respetivas contribuições a serem pagas no exercício seguinte.

9. Acréscimos e diferimentos

Como estabelece o ponto 2 do Anexo ao DL n.º 158/2010 do SNC, as demonstrações financeiras devem ser preparadas, de acordo com o regime contabilístico do acréscimo, visto que têm o objetivo de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

As rubricas de acréscimos e diferimentos encontram-se relacionadas com as outras áreas de auditoria, pois é através destas que os rendimentos, gastos, recebimentos e pagamentos são imputados ao período correto. Daí que o trabalho de auditoria nesta área seja realizado em conjunto com outras áreas e não em separado.

9.1. Aspetos de natureza contabilística/fiscal

Segundo as notas de enquadramento do SNC (2009) os acréscimos “... registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores”.

Deste modo os acréscimos integram a conta 27.2 – Devedores e credores por acréscimos que se subdivide em:

- ✓ **27.2.1 – Devedores por acréscimos de rendimentos (ativo)** – Esta conta é referente aos rendimentos a reconhecer no próprio período, mas cuja receita só venha a ser obtida em períodos posteriores. Por exemplo: os juros de depósitos a prazo que vencem no(s) período(s) seguinte(s).
- ✓ **27.2.2 – Credores por acréscimos de gastos (passivo)** – Esta conta refere-se aos gastos a reconhecer no próprio período, cuja despesa só venha a incorrer em período(s) seguinte(s).

Quanto aos diferimentos “Compreende os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes” (Notas de enquadramento do SNC, 2009).

Por sua vez, os diferimentos integram a conta 28 – Diferimentos que se subdivide em:

- ✓ **28.1 – Gastos a reconhecer (ativo)** – Esta conta é referente a despesas (pagas ou não) que apenas são reconhecidas em períodos seguintes, cuja documentação vinculativa, regra geral, já se encontra na entidade. Por exemplo: seguros, rendas.
- ✓ **28.2 – Rendimentos a reconhecer (passivo)** – Esta conta diz respeito a receitas (recebidas ou não) que apenas são reconhecidas em períodos seguintes, cuja

documentação vinculativa, regra geral, já se encontra na entidade. Por exemplo: Rendas recebidas adiantadamente.

9.2. Objetivos de auditoria

Como refere Baptista da Costa (2014: p.344), após o auditor terminar o trabalho nesta área pode concluir se os seguintes objetivos foram atingidos:

- Os saldos das contas dos acréscimos e diferimentos representam ativos e passivos em contrapartida com operações futuras, esperando-se que sejam absorvidos;
- As adições realizadas durante o exercício em análise são referentes a débitos (devedores por acréscimos de rendimentos e gastos a reconhecer) e a créditos (credores por acréscimos de gastos e rendimentos a reconhecer);
- Todos os movimentos realizados quer nos rendimentos e/ou gastos, quer nos gastos e/ou rendimentos estão adequadamente justificados, sendo cumprido o regime do acréscimo;
- Todas as informações relativas aos acréscimos e diferimentos estão devidamente classificadas e divulgadas no Anexo.

9.3. Procedimentos de auditoria

Um dos procedimentos realizado nesta área consistiu na comparação do saldo com o saldo do ano anterior, de forma a verificar a sua razoabilidade, tendo sido ainda analisado, se os saldos que transitaram do ano anterior foram adequadamente tratados. Para além deste foi recolhida documentação de suporte, quanto à especialização considerada mais relevante.

Nos acréscimos de gastos os documentos que mais analisámos foram faturas de água, eletricidade e comunicações. Esta análise teve como finalidade verificar o período a que respeitavam e se a despesa iria ocorrer apenas no período seguinte. Como exemplo, temos a fatura da água, em que o período de consumo era referente a dezembro de 2014, no entanto essa fatura só foi cobrada em janeiro de 2015.

Por sua vez nos acréscimos de rendimentos efetuámos a análise quanto à especialização realizada nos depósitos a prazo. O procedimento realizado consistiu na verificação do período do respetivo depósito e averiguação do vencimento temporal dos juros (mensais, trimestrais, semestrais e anuais), por forma a determinar se a sua contabilização se encontra adequada. Por exemplo, um depósito a prazo a seis meses, com início em outubro de 2014 e término em abril de 2015 em que os juros se venciam mensalmente, foi analisado se os juros referentes a 2014 foram devidamente contabilizados na conta de rendimentos e se a outra parte para o período seguinte foi especializada.

Quanto aos rendimentos a reconhecer as situações analisadas na SROC foram, sobretudo, rendas recebidas antecipadamente. Para tal averiguou-se se as rendas recebidas em dezembro de 2014 eram referentes ao período seguinte, isto é janeiro 2015, ou não. Caso a sua contabilização estivesse incorreta recomendava-se a sua regularização, no entanto não se verificaram situações irregulares.

Por último, nos gastos diferidos os documentos analisados incidiram essencialmente nos seguros. Nestes casos a SROC tem um papel de trabalho em *excel* que permite calcular o gasto referente ao período em análise e a outra parte que é diferida para o período seguinte. Foram verificadas algumas diferenças provenientes de erros aritméticos tendo sido recomendado aos clientes para realizarem a respetiva correção.

10. Outras atividades desenvolvidas

No decorrer do estágio foram desenvolvidas outras tarefas pelo facto de este ter terminado em finais de Junho. Uma dessas tarefas consistiu na análise da declaração modelo 22. No âmbito da auditoria o seu objetivo era averiguar se esta tinha sido corretamente preenchida e entregue dentro do prazo legal.

Antes desta tarefa procedeu-se à estimativa de imposto sobre o rendimento do período, baseando-se nos dados recolhidos pela empresa. Desta forma preencheu-se a declaração e comparou-se com a declaração enviada pela empresa para que se verificasse se existia divergências entre a estimativa de imposto, calculada pela SROC, e a do cliente. Na

maioria das situações analisadas as declarações encontravam-se concordantes ou com pequenas diferenças materialmente irrelevantes. Contudo, se fossem verificadas distorções significativas, a SROC alertava a empresa para tal facto, sendo considerada a possibilidade de envio de uma declaração de substituição.

Foi igualmente analisada a Informação Empresarial Simplificada (IES), tendo como objetivo essencial, se esta se encontrava corretamente preenchida e entregue dentro do prazo legal. Para que se atestasse que a informação presente na IES estava correta, esta era validada com o respetivo relatório contas, neste caso de 2014. Quando eram detetados erros, quer ao nível do preenchimento quer ao nível de valores, estes eram devidamente comunicados nas conclusões e recomendações do relatório do 1º trimestre/semestre de 2015.

Por fim, foi ainda possível acompanhar algum trabalho de revisão analítica preliminar referente ao ano de 2015. Nesta fase emitiu-se o relatório trimestral, com base nos elementos contabilísticos recebidos pela entidade. Após o tratamento da informação recebida pelo cliente fez-se uma análise comparativa do balanço, referente ao período em questão com o final do ano anterior, enquanto a demonstração dos resultados foi analisada em comparação com o seu período homólogo.

Posteriormente realizou-se uma análise, quanto às várias rubricas do balanço e DR, com a finalidade de averiguar quais as possíveis causas para as variações mais significativas, conseguindo-se, desta forma, tirar conclusões sobre a posição económico-financeira, assim como o desempenho dos clientes.

11. Conclusão/Análise crítica

O presente relatório tenta mostrar de forma resumida o trabalho desenvolvido nos sete meses de estágio, na SROC. A realização deste estágio curricular permitiu o primeiro contacto com a atividade profissional no âmbito da auditoria, possibilitando o desenvolvimento de competências quer a nível profissional quer a nível pessoal.

Esta experiência permitiu consolidar conhecimentos teóricos adquiridos durante o percurso académico, mas também adquirir novas competências, tais como, a

aprendizagem na utilização do programa informático de auditoria e o contato com a vertente prática da profissão. O facto de a SROC ter uma grande diversidade de clientes permitiu o contacto com diferentes realidades e ganhar conhecimentos dos vários sectores de negócio.

Quanto à integração na SROC não foi propriamente fácil, visto que as colegas tinham preferências distintas, no que diz respeito à forma de como as tarefas deviam ser realizadas e apresentadas. Esta falta de harmonização e de consistência foi uma barreira constante e algo difícil de ultrapassar. No entanto, mostraram-se disponíveis para quaisquer esclarecimentos ou dúvidas que foram surgindo durante o desenvolvimento das tarefas.

Surgiram algumas limitações quanto à disponibilização de papéis de trabalho que servissem de sustentação prática às atividades descritas neste relatório. Esta situação estará em parte relacionada com o facto de o ambiente que caracteriza a SROC ser conservador, competitivo e formal.

As expectativas iniciais com a realização do estágio eram altas, no entanto estas foram decaindo à medida que a percepção de que a possibilidade de integração na empresa era baixa ou praticamente nula, pois aquela posição era de elevada rotatividade e ocupada maioritariamente por estagiários.

Em suma, o presente relatório evidencia o trabalho desenvolvido enquanto estagiária de auditoria, descrevendo os principais procedimentos realizados. Penso que os objetivos do plano de estágio foram cumpridos, apesar de esta ser uma atividade de aprendizagem contínua, que exige ainda um longo percurso no desenvolvimento das capacidades técnicas e profissionais.

12. Bibliografia

- AAA - American Accounting Association, 1973. *A statement of basic accounting theory*.
- ALBUQUERQUE, Fábio; BENTINHO, Porfírio; MOTA Tânia, 2008. *As asserções e a obtenção de prova de auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber*. Revisores e Auditores n.º 41, Abril/Junho, p. 26-38.
- ALBUQUERQUE ET AL, 2010. *SNC explicado revisto e atualizado*. 2ª Ed., AFT Edições, p.112.
- ALMEIDA, Bruno José Machado, 2014. *Manual de auditoria financeira – Uma análise integrada baseada no risco*. Ed. Escolar Editora.
- Andrade, Carla Maria Marteleira, 2011. *Partes relacionadas*. Revisores e Auditores n.º 53, Abril/Junho, p.14-23.
- ARENS, Alvin; ELDER, Randal; BEASLEY, Mark, 2007. *Auditoria: un enfoque integral*. 11ª Ed., Pearson Educación.
- ARENS, A., & LOEBBCKE, J., 2000. *Auditing an integrated approach*. 8ª Ed., Prentice Hall, New York.
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos, 2014. *Auditoria financeira, teoria e prática*. 10ª Ed. Lisboa, Rei dos Livros.
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo e RODRIGUES, Rogério, 2010. *Elementos de Contabilidade Geral*. 25.ª Ed., Lisboa, Áreas Editora.
- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, 2010. Comunicado. Circularização. Disponível em: <http://www.cnsa.pt/comunicados/Circularizacao.pdf>. Último acesso em 13 de agosto de 2015.
- DECRETO-LEI N.º 158/2009, de 13 de Julho – *Aprova o SNC*. Publicado no Diário da República, 1ª Série, N.º 133, de 13 de Julho.
- DECRETO-LEI N.º 487/99 de 16 de Novembro. Retificado pelo Decreto-Lei N.º 185/2009 de 12 de Agosto. *Estatuto da ordem dos revisores oficiais de contas*. Publicado no Diário da República, 1ª Série, N.º 155, de 12 de Agosto.
- DECRETO-LEI N.º 1/72, de 3 de Janeiro. *Promulga a regulamentação das atividades dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores*. Publicado no Diário da República, 1ª Série, N.º 1, de 3 de Janeiro.

- GOMES, Emília, 2014. *A importância do controlo interno no planeamento de auditoria*. Revisores e Auditores nº64, Janeiro/Março, p. 8-31.
- GONÇALVES, António, 2004. *O papel do revisor nas pequenas e médias empresas (PME'S)*. Revista OROC nº 26, Julho/Setembro.
- GUIMARÃES, C., 1998. *Auditoria fiscal*. Revista de Contabilidade e Comércio nº 217, Fevereiro.
- HAYES, R., DASSEN, R., SCHILDER, A., & WALLAGE, P., 2005. *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. 2ª Ed., London: Financial Times Prentice Hall.
- HUMPHREY, G. C., MOIZER, P., & TURLEY, S., 1996. *The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation*. *Accounting and business research* nº23 (summer), p.395 – 411.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 200 – *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 210 – *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 230 – *Documentação de Auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300 – *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315 – *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320 – *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.

- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 330 – *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500 – *Prova de Auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 501 – *Prova de Auditoria-Considerações Específicas para itens Selecionados*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505 – *Confirmações externas*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 560 – *Acontecimentos subsequentes*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- IFAC – *International Federation of Accountants*, 2009. Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 – *Continuidade*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- NEVES, João Filipe, 2008. *A importância de um sistema de controlo interno*. Revista da OTOC nº99, Junho, p.60-61.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011. *Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 230 – *Papéis de trabalho*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300 – *Planeamento*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 310 – *Conhecimento do negócio*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.

- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 320 – *Materialidade*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 400 – *Avaliação do risco de revisão/auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410 – *Controlo interno*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 505 – *Confirmações externas*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 510 – *Prova de revisão/auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 580 – *Declarações do Órgão de Gestão*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 700 – *Relatório de revisão/ auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Normas técnicas de revisão/ auditoria*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.
- OROC, 2011, *Guia de controlo da qualidade para firmas de auditoria de pequena e média dimensão*, 2ª edição do *Small and medium practices committee*, publicado pela IFAC em Julho de 2010.
- ROBERTSON, J. C., & SMIELIAUSKAS, W. J., 1998. *Auditing & Other assurance engagements* (First Canadian Edition). Toronto: McGraw-Hill Ryerson.
- RODRIGUES, Cláudia Maria Sousa, 2014. *Auditoria aos critérios fiscais aplicados no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis*. Revista Revisores e Auditores nº 67, Outubro/Dezembro, p.41-62.

- SERENS, Manuel, 2010. *Código das Sociedades Comerciais*. 25ª Ed., Coimbra, Edições Almedina.
- SIGÜENZA, J.M. Pereda, 1991. *Manual de auditoría y cuentas anuales*. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, S.A.
- TABORDA, D. M. G., 2006. *Auditoria, revisão legal de contas e outras funções do revisor oficial de contas*. Sílabo.
- TAVARES, Nuno Miguel da Costa, 2012. *Auditoria aos inventários*. Revisores e Auditores n.º 58, Julho/Setembro, p. 15-23.
- TEIXEIRA, F.C., Correia, J.C., 2000. *POCAL: O sistema de controlo interno*, Ediliber, Editor de Publicações, Lda., Coimbra.
- TRIBUNAL DE CONTAS, 1999. *Manual de auditoria e procedimentos*. Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>. Último acesso em 13 de agosto de 2015.
- VALDERRAMA, José, 1997. *Teoría y práctica de la auditoría II – análisis da áreas, contabilidad fiscal y casos prácticos*. Madrid, Pirámide.