

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Soraia Quitério Soares

Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

Cruz Martins & Associados, SROC, Lda

Soraia Quitério Soares

ISCAC | 2020

Coimbra, fevereiro de 2021



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Soraia Quitério Soares

Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública realizado sob a orientação do Professor Bruno José Machado de Almeida e supervisão do ROC Américo Pereira de Abreu.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

DEDICATÓRIA

Ao meu pai!

AGRADECIMENTOS

À minha mãe que me apoia em todas as decisões, em todos os percursos e que me acompanha incansavelmente.

Aos meus amigos académicos, Márcia e Nuno, que se tornaram amigos para a vida. Por nunca me deixarem desistir e por todo o apoio que me dão em todos os momentos.

À Liliana, ao Bruno, ao João e à Andreia pela forma como me fizeram sentir em casa e por todos os momentos de convívio.

À minha família que são um pilar na minha vida.

Não poderia deixar de agradecer a todos os colaboradores da Cruz Martins & Associados, SROC, Lda, pela oportunidade, em especial à minha equipa de trabalho, Dr. Américo Abreu e Dr. Filipe Gomes, por todo o conhecimento que me transmitiram ao longo do estágio.

Por fim, um agradecimento ao meu orientador, Dr. Bruno Almeida e a todos os docentes que contribuíram para a minha formação académica.

RESUMO

No presente relatório de estágio serão descritas as atividades desenvolvidas durante o estágio curricular na empresa Cruz Martins & Associados, SROC, Lda, que se realizou entre 17 de fevereiro e 2020 a de 06 de agosto de 2020, perfazendo um total de 960 horas. O estágio faz parte da componente não letiva do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública.

O estágio teve por objetivo proporcionar uma formação em posto de trabalho de forma a facilitar a futura integração no mercado laboral e progressão na carreira, através do enquadramento prático dos conhecimentos adquiridos ao longo da componente letiva do mestrado.

Ao longo deste período, foi possível alcançar os objetivos propostos, nomeadamente, conhecer e interagir com a realidade do mundo do trabalho na área de auditoria financeira, desenvolver o contacto direto com o cliente e adquirir aptidões profissionais que apenas são possíveis em contexto real de dia-a-dia.

Este relatório é composto por um enquadramento teórico, e uma componente prática. No enquadramento teórico é dado especial enfoque para a Qualidade de Auditoria. A componente prática inclui uma apresentação da entidade que me proporcionou o estágio, a Cruz Martins & Associados, SROC, Lda., bem como uma exposição sobre as atividades desenvolvidas na empresa e os procedimentos utilizados.

Palavras-chave:

Auditoria Financeira; Qualidade de auditoria; Estágio; Indicadores de Qualidade de Auditoria

ABSTRACT

The present internship report describes the activities developed during the curricular internship on the Cruz Martins & Associados, SCROC, Lda enterprise, held from February 17th, 2020 to August 06th 2020, amounting to a total of 960 hours. The internship is part of the non-academic component of the Master's Degree in Business and Public Audit.

The internship aimed to provide workplace training in order to facilitate the future integration into the labour market and career progression, through the practical framing of the knowledge acquired throughout the academic component of the master's degree.

For the duration of the internship, it was possible to achieve the previous proposed aims, specifically, to meet and interact with the working reality in the field of financial audit, to develop direct contact with the client and acquire professional skills, which are only possible in a real day-to-day context.

This report is composed by a theoretical framework and a practical component. The theoretical framework mainly focuses on Audit Quality. The practical component includes an introduction to the entity that provided the internship, Cruz Martins & Associados, SROC, Lda, as well as an exposition about the activities that were developed at the company and the procedures used.

Keywords:

Financial Auditing; Audit Quality; Internship; Audit Quality Indicators

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 AUDITORIA FINANCEIRA.....	3
1.1 Conceito de Auditoria.....	3
1.2 Normativo Técnico e Regulação da Auditoria	3
1.3 Funções de interesse público	4
1.4 A importância do planeamento de auditoria	5
1.5 Princípios fundamentais.....	8
2 QUALIDADE DE AUDITORIA	11
2.1 Conceito de Qualidade de Auditoria.....	11
2.2 Indicadores de Qualidade de Auditoria.....	12
2.2.1 Inputs / profissionais de auditoria e acessos.....	14
2.2.2 Processo	16
2.2.3 Outputs	18
2.2.4 Contexto.....	21
2.3 Objetivos e vantagens dos indicadores de qualidade	22
3 IDENTIFICAÇÃO/ CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA.....	24
4 TRABALHO DESENVOLVIDO	26
4.1 Gastos com Pessoal	26
4.2 Estado e Outros Entes Públicos.....	30
4.3 Financiamentos obtidos.....	34
4.4 Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis	36

4.5	Clientes, Vendas e Serviços Prestados	39
4.6	Fornecedores, Compra e Fornecimento e Serviços Externos	
	45	
4.7	Inventários	50
4.8	Acréscimos e diferimentos.....	54
4.9	Trabalhos de auditoria Iniciais – Saldos de abertura	56
	CONCLUSÃO	58
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 2.1- Outputs relevantes	19
Tabela 4.1- Procedimentos realizados na rubrica Gastos com pessoal.....	30
Tabela 4.2 - Procedimentos realizados na rubrica Estado e Outros Entes Públicos	34
Tabela 4.3 - Procedimentos realizados na rubrica Financiamentos Obtidos	36
Tabela 4.4 - Procedimentos realizados na rubrica Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis.....	39
Tabela 4.5 - Procedimentos realizados na rubrica Vendas e Serviços Prestados	44
Tabela 4.6 - Procedimentos realizados na rubrica Clientes	45
Tabela 4.7 - Procedimentos realizados na rubrica Compras e na rubrica Fornecimentos e Serviços Externos	49
Tabela 4.8 - Procedimentos realizados na rubrica Fornecedores.....	49
Tabela 4.9 - Procedimentos realizados na rubrica Inventários	53
Tabela 4.10 - Procedimentos realizados na rubrica Acréscimos e Diferimentos	56

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Referencial para a Qualidade de Auditoria	14
Figura 3.1- Organigrama	25

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AIMI - Imposto adicional sobre Imóveis

AFT – Ativo Fixo Tangível

AT - Autoridade Tributária

CEOROC - Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CGA – Caixa Geral de Aposentações

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

DF – Demonstrações Financeiras

DMR - Declaração Mensal de Remunerações

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC - *Internacional Federation of Accountants*

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto do Selo e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IQA – Indicadores de qualidade de auditoria

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA - normas de auditoria

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

QA – Qualidade de Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TSU - Taxa Social Única

INTRODUÇÃO

Este relatório visa a conclusão do mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, com especialização em Auditoria Financeira, através do qual se pretende apresentar as tarefas desenvolvidas por mim, durante o estágio curricular, enquanto técnica de auditoria na empresa Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

A auditoria tem como intuito expressar uma opinião acerca das demonstrações financeiras, isto é, verificar e divulgar se estas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira da empresa auditada.

De forma a atingir as exigências dos serviços de auditoria, a literatura acerca do tema, destaca a necessidade da existência de controlo de qualidade da auditoria, uma vez que este ajuda a garantir a recolha de provas/inputs num clima que permite manter a integridade das vias de comunicação dos resultados.

Segundo Ussahawanitchakit (2011) e Chung, Kim, Kim & Yoo (2012), os investidores sentem-se mais confiantes a avaliar o desempenho de uma empresa, caso as demonstrações financeiras tenham sido auditadas, uma vez que, assim, as mesmas transmitem maior segurança acerca da informação prestada. Por sua vez, diversos auditores, indicam ainda que essa segurança aumenta se existir uma auditoria de qualidade (Biddle, Hilary, & Verdi, 2009; Lenard & Yu, 2012) e que a mesma é acrescida se foi efetuada a sua divulgação em tempo oportuno (Shaw, 2003; Wilcox, Berry, Quirin e Quirin, 2010; Chung et al., 2012). Assim, é espectável que a informação divulgada pelas empresas que apresentam demonstrações financeiras com elevada qualidade de auditoria apresente maior conteúdo informativo, quando comparada com as restantes empresas.

Deste modo, após se efetuar esta introdução, este trabalho será desenvolvido em quatro capítulos, o primeiro e o segundo contêm os aspetos teóricos e o terceiro e o quarto são de teor prático.

Neste seguimento, a primeira parte aborda de uma forma geral os aspetos teóricos da auditoria financeira, nomeadamente, a definição de auditoria financeira, os normativos e regulamentação aplicáveis, as funções de interesse publico, a importância do planeamento de auditoria e os princípios fundamentais. Na segunda parte é dado especial enfoque à Qualidade de Auditoria (QA), em especial a sua definição, indicadores e vantagens. Uma vez que é difícil uma definição única de QA, os reguladores e os académicos continuam a utilizar estruturas para este fim. Ao longo do tempo, foram diversos os organismos que

publicaram estruturas acerca da QA. A *Financial Reporting Council* publicou o seu primeiro relatório em 2006, e em 2008, enumerou cinco indicadores da qualidade da auditoria. Posteriormente, Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury (2013) e o IAASB (2014) enumeraram quatro indicadores de qualidade de auditoria os quais serão sintetizados neste trabalho e que consistem, em inputs, processo de auditoria, outputs e contexto.

Na terceira parte, é apresentada a entidade acolhedora do estágio, através da sua caracterização, onde é apresentada a sua estrutura organizacional, atividade e as ferramentas de trabalho utilizadas pela entidade. Na quarta e última parte deste relatório são descritas as tarefas desenvolvidas no estágio e a descrição das mesmas. No tópico das atividades desenvolvidas é abordado um conjunto de rubricas, nas quais tive a possibilidade de trabalhar, relacionando o enquadramento teórico com as atividades desenvolvidas.

1 AUDITORIA FINANCEIRA

1.1 Conceito de Auditoria

Ao longo dos anos a definição de auditoria foi alvo de diversas alterações, porém, foi no século XIX, que nasceu a auditoria tal como hoje a conhecemos. Esta é uma consequência da revolução industrial, uma vez que esta alterou completamente a dimensão das empresas e a crescente necessidade de financiamento, pelo que a “auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista” (Almeida, 2012).

No final do século XIX entendia-se que o principal objetivo da auditoria era a deteção e/ou prevenção de erros e de fraudes (Batista da Costa, 2019). Em 1881, F.W.Pixley, citado em (Batista da Costa, 2019), aludia 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”.

Segundo Stamp & Moonitz (1979) (citado em Batista da Costa, 2019) uma auditoria é “um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeira 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 as normas de contabilidade geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras (cuja responsabilidade pela preparação depende do órgão de gestão)”.

Na Norma Internacional de Auditoria (ISA) 200, o *International Federation of Accountants* (IFAC) refere-se que “o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras”.

Knechel et al. (2013) defendem outra perspetiva, segundo a qual a auditoria é um serviço profissional prestado por especialistas para dar resposta à procura económica e regulatória, motivada economicamente pelo risco.

1.2 Normativo Técnico e Regulação da Auditoria

Em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é a entidade a quem incumbe a organização da atividade de auditoria. A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro,

que vigora desde 1 de janeiro de 2016, aprovou o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), o qual rege a atuação dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) no âmbito das funções que lhe estão legalmente confiadas.

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), organismo do IFAC, é a entidade que emite as normas de auditoria, com as quais se pretende a uniformização da prática de auditoria a nível global. Em Portugal, para além das ISA, a OROC disponibiliza Guias de Aplicação Técnica que clarificam a aplicação prática de determinadas matérias e o Guia de Aplicação das ISA.

Atendendo ao interesse que a profissão de auditor assume para a sociedade em geral, é importante garantir que o trabalho que é realizado pelos auditores cumpre com os requisitos técnicos e regulamentares aplicáveis. Por forma a supervisionar o cumprimento do normativo técnico, leis e regulamentos subjacentes ao trabalho do auditor, é fundamental que as entidades de auditoria desenvolvam sistemas de controlo interno que garantam a qualidade do trabalho realizado. É nesta perspetiva, que o IFAC emitiu, em 2006, a *International Standard on Quality Control*, onde se refere que “o objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione garantia razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.”

A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro (alterada pela Lei n.º 35/2018 de 20 de julho), que aprova o regime jurídico de supervisão de auditoria, atribui à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) funções de supervisão sobre a atividade de auditoria, pelo que o âmbito de atuação da CMVM poderá coincidir com o âmbito de atuação da OROC (artigo 4.º, n.ºs 1 a 3). No entanto, existem algumas competências apenas imputadas à CMVM, conforme previsto no artigo 4.º, n.º 4, nomeadamente no que respeita às Entidades de Interesse Público.

1.3 Funções de interesse público

De acordo com o disposto no artigo 41º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, constituem funções de interesse público:

- a) A auditoria às contas (revisão legal das contas, revisão voluntária de contas), de empresas ou de outras entidades;

- b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma do ROC, sobre determinados atos ou factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

1.4 A importância do planeamento de auditoria

No cumprimento da função de auditor, de acordo com o preconizado no normativo técnico aplicável e com obediência aos princípios “integridade”, “independência” e “competência”, o revisor 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 e a sua definição dos limites de materialidade.

A ISA 300 refere que planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria. Um planeamento adequado favorece a auditoria de demonstrações financeiras de várias formas, nomeadamente ajuda o auditor a:

- i. dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- ii. identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- iii. organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- iv. selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competências apropriadas para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- v. orientar e supervisionar os membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a tempestividade e a direção da auditoria e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.

O planeamento inclui a necessidade de o auditor considerar, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção material, matérias como:

- i. os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;
- ii. a obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;

- iii. a determinação da materialidade. Trata-se de um processo contínuo, que deve ser ajustado em função do trabalho realizado na medida em que este permite um melhor conhecimento da entidade.

De acordo com a ISA 315, o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, ao nível das Demonstrações Financeiras (DF) e ao nível de asserção, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados. Conhecer o negócio da entidade permite identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que no entender do auditor podem ter um efeito significativo nas demonstrações financeiras e em consequência nos relatórios a emitir pelo auditor. Este conhecimento é utilizado para identificar o risco inerente, o risco de controlo e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria.

A ISA 320 refere que as distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas DF. O auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria. O conceito de materialidade consiste na capacidade de determinada informação influenciar as decisões dos utilizadores. Segundo o Sistema de Normalização Contabilística, o conceito de materialidade é definido da seguinte forma, “Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais quando podem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante”. Por sua vez, a materialidade de execução, segundo a ISA 320 e citada em Almeida (2019) “(...) significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detectadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou

quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações.”.

O controlo interno é o conjunto de políticas e procedimentos adotados pela entidade, que contribuam para atingir os objetivos da gestão para assegurar, tanto quanto praticável:

- i. a condução ordenada e eficiente do seu negócio, com respeito pelas políticas da gestão;
- ii. a salvaguarda de ativos;
- iii. a prevenção e deteção de fraude e erros;
- iv. o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos;
- v. o cumprimento das leis e regulamentos;
- vi. a preparação tempestiva de informação financeira credível.

A ISA 200 refere-se ao risco de auditoria como sendo o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada, quando as DF estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção. O risco de distorção material é o risco de as DF conterem distorções materialmente relevantes antes da auditoria, e por isso dependem do risco inerente e do risco de controlo. O risco de deteção é o risco de que o auditor não detete essas distorções.

O risco inerente é a suscetibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos.

O risco de controlo consiste na suscetibilidade de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação, possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade. Este é função da eficácia da conceção, implementação e manutenção do controlo interno para tratar os riscos identificados que ameacem a consecução dos objetivos da entidade e que são relevantes para a preparação das demonstrações financeiras.

Após ser considerada a existência dos controlos ao nível do desenho do sistema de controlo interno, reúnem-se as condições para proceder a uma avaliação preliminar do sistema e basear a avaliação do risco de controlo em testes aos controlos para concluir sobre a sua relevância e eficácia. As conclusões sobre os testes aos controlos permitem

determinar a extensão dos procedimentos de natureza substantiva, que se terão de executar.

Convém referir que não é possível ao auditor controlar o risco de controlo, no entanto, o seu conhecimento do desenho do sistema e os testes à sua eficácia são importantes, quando comunicados atempadamente ao órgão de gestão e este procede à implementação das sugestões de melhoria.

Os testes de controlo são realizados para obter prova de auditoria sobre a eficácia da conceção do sistema de controlo interno. Os testes têm em vista avaliar se os controlos estão ou não adequadamente concebidos, estão ou não a funcionar, são ou não capazes de detetar e corrigir distorções materialmente relevantes nas asserções contidas nas DF. O auditor deve obter prova de auditoria através de testes de controlo para apoiar qualquer avaliação do risco de controlo que seja inferior a alto. Quanto mais baixa a avaliação do risco de controlo, tanto maior o suporte que o auditor deve obter de que o controlo interno está convenientemente concebido e a funcionar eficazmente.

Baseado nos resultados dos testes de controlo, o revisor deve avaliar se os controlos internos estão ou não concebidos e a funcionar como contemplado na avaliação preliminar do risco de controlo. A avaliação de desvios pode ter como consequência o revisor concluir que o nível avaliado do risco de controlo necessita de ser revisto. Em tais casos o revisor modificará a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

1.5 Princípios fundamentais

No Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC) (capítulo 2, secção 1, ponto 3), são referidos os princípios fundamentais que os auditores devem cumprir. São estes:

- i. **Integridade**, que consiste em ser íntegro, ou seja, correto, honesto, idóneo e responsável. O auditor não deve realizar qualquer conduta depreciativa para si próprio ou para a profissão. Este princípio cria confiança e proporciona a base para a credibilidade do seu julgamento;
- ii. **Objetividade**, em que o auditor deve afastar-se de ambiguidades e conflitos de interesses, ou seja, não deve “permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem” relativamente aos seus julgamentos profissionais;

- iii. **Competência e zelo profissional**, o qual refere que o auditor deve “manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido”, procurando ser competente nos trabalhos que executa e atuando de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis. É ainda fundamental ter permanentemente em consideração este princípio através de conhecimentos atualizados e de competências profissionais adequadas, de forma a garantir uma prestação de serviços profissionais com qualidade;
- iv. **Confidencialidade**, através do sigilo da informação. O auditor não pode assim divulgar nem utilizar para vantagem pessoal, ou de terceiros, as informações recolhidas sem expressa autorização, salvo os casos em que exista um direito ou dever legal ou profissional de a divulgar. O auditor é obrigado a manter o dever de confidencialidade mesmo após cessar funções;
- v. **Comportamento profissional**, isto é, o auditor tem de “cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão”, assim sendo, o mesmo deve garantir o cumprimento das leis e regulamentos na realização do seu trabalho, evitando qualquer conduta que ponha em causa o prestígio da profissão.

O auditor pode deparar-se com circunstâncias que põem em causa o cumprimento destes princípios, vulgarmente conhecidas por ameaças. Na secção 1 do capítulo 3 do CEOROC estão definidos cinco tipos de ameaças:

- i. **ameaça de interesse pessoal**, relacionada com interesses detidos pelo mesmo (financeiros ou outros) e que podem influenciar o julgamento profissional do auditor;
- ii. **ameaça de auto-revisão**, em que o auditor pode não avaliar adequadamente os resultados respeitantes a um trabalho efetuado por si ou por uma instituição a si relacionada, realizado anteriormente;
- iii. **ameaça de representação**, onde o auditor defende a posição do seu cliente, podendo comprometer a sua objetividade;
- iv. **ameaça de familiaridade**, relacionada com a possibilidade do auditor não agir objetivamente devido a um relacionamento mais prolongado ou íntimo com o cliente ou com uma pessoa relacionada com o cliente;
- v. **ameaça de intimidação**, em que o auditor possa ser dissuadido de agir com objetividade em resultado de pressões reais ou veladas.

Perante as ameaças identificadas, o auditor deve estabelecer as políticas e procedimentos que permitam uma adequada identificação e mitigação de eventuais ameaças, através da aplicação das salvaguardas que se julguem mais apropriadas para as combater ou minimizar (Figueiredo, 2013).

2 QUALIDADE DE AUDITORIA

No início do século XXI, devido aos escândalos financeiros globalmente conhecidos, o papel do auditor e as práticas de auditoria sofreram um golpe ao nível da sua credibilidade.

Ao longo dos anos, diversas autoridades estabeleceram novas regras, com o objetivo de garantir a QA. São exemplos dessas regras, a Lei Sarbanes-Oxley, de 30 de julho de 2002 e o regulamento nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.

2.1 Conceito de Qualidade de Auditoria

A crescente preocupação dos investigadores em definir o papel dos auditores, e os determinantes da QA, continua presente na atualidade. Segue-se, assim, uma apresentação das diversas opiniões sobre o significado de QA.

O conceito de QA tem sido muito discutido ao longo dos anos, porém existe alguma divergência de opinião.

No século XX, DeAngelo (1981) definiu a QA como a probabilidade conjunta de que auditor consiga detetar anomalias na informação e relatar as mesmas no relatório de auditoria. Esta definição indica que a QA está diretamente associada à:

- i. competência técnica desempenhada pelo auditor através da capacidade de detetar distorções. Considera-se que um auditor tem capacidade técnica, quando compreende e aplica os procedimentos e métodos de auditoria apropriados, detetando as distorções, quer estas sejam intencionais quer sejam não intencionais;
- ii. independência do auditor através da forma como reage quando deteta a distorção e de como expressa as suas avaliações acerca das DF de uma empresa;
- iii. obediência às normas de auditoria e de contabilidade impostas pelas entidades reguladoras, bem como as competências para a sua correta aplicação.

Segundo DeFond, & Zhang (2013), a QA demonstra a qualidade dos relatórios financeiro da empresa. Especificamente este autor concluiu que, quanto maior a QA, maior a garantia de que as DF refletem fielmente a economia subjacente da empresa, condicionada pelas características do cliente e do seu sistema contabilístico.

O *Government Accountability Office* (2003) forneceu uma definição de auditoria de qualidade na qual afirma que uma auditoria com qualidade é aquela que é executada “de acordo com as normas geralmente aceites de auditoria para proporcionarem segurança razoável de que as demonstrações financeiras auditadas e as divulgações relacionadas são apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e não estão materialmente distorcidas devido a erros ou fraudes”. Esta definição pressupõe que terceiros com razoáveis conhecimentos dos factos e circunstâncias concluíam que a auditoria foi realizada dentro dos requisitos dos princípios contabilísticos. Isto é, que o auditor detetou e, em seguida, tratou as distorções materiais conhecidas, garantindo que foram realizados os ajustes apropriados e efetuadas as divulgações necessárias de forma a evitar que as DF estejam materialmente distorcidas e que exista uma modificação da opinião do auditor sobre as DF caso os ajustes apropriados e outras alterações não fossem feitas.

Tal como indicado anteriormente, segundo a ISA 200, a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores das demonstrações financeiras, o que é possível através da opinião do auditor acerca da preparação das mesmas. Segundo o IAASB (2014), as perceções da QA dependem das partes interessadas, existindo assim duas perspetivas:

- i. perspetiva do investidor, através do relatório do auditor, da reputação do mesmo e da relevância e expectativas da auditoria.
- ii. perspetiva do membro da comissão de auditoria, que inclui a avaliação da qualidade do auditor, a avaliação da qualidade do processo de auditoria e comunicações e interações dos auditores.

Assim, o termo QA está diretamente relacionado com o conteúdo divulgado nas informações das empresas, uma vez que as partes interessadas têm entendimento suficiente sobre o desempenho da mesma (Salehi, Bahrami, & Alizadeh, 2016). Como destacado, uma auditoria de qualidade é um instrumento essencial para o funcionamento do mercado, uma vez que contribuem para a credibilidade e confiança.

2.2 Indicadores de Qualidade de Auditoria

Ao longo do tempo, foram efetuados diversos estudos com o objetivo de descobrir os fatores determinantes na qualidade de uma auditoria e consequentemente os seus

indicadores, porém, trata-se de um tema sensível devido à natureza intangível e complexa deste conceito.

De forma a medir a QA, várias entidades de diversos tipos têm desenvolvido o conceito de Indicadores da Qualidade da Auditoria (IQA), como é o caso de entidades de supervisão de auditoria, reguladores, organismos profissionais e auditoras.

Os IQA pretendem ser uma ferramenta auxiliar, porém têm limitações inerentes que têm de ser reconhecidas de forma a que estes sejam eficazes. Estes não são algoritmos nem benchmark pelo que não conduzem diretamente às fórmulas para determinar a qualidade de uma auditoria específica ou se um auditor cumpriu as suas obrigações. O motivo pelo qual os IQA não podem ser usados dessa forma é o facto de estes requererem a análise do contexto específico, o que faz depender o seu significado na avaliação da QA consoante a situação em que surgem.

O carácter quantitativo dos indicadores não exclui na verdade o julgamento das pessoas que os utilizam acerca do contexto e da interação dos indicadores como um todo. Além disso, nem todos os fatores que impulsionam a QA podem ser facilmente medidos, como é o caso do ceticismo profissional.

A estrutura para analisar a QA pode ser dividida em três partes: (i) Inputs / profissionais de auditoria e acessos, (ii) processo de auditoria e (iii) resultados da auditoria. A parte dos Inputs / profissionais de auditoria e acessos inclui indicadores relativos à disponibilidade, competência e foco dos auditores, com ênfase nos detalhes do auditor e na experiência, porém incluem também os recursos materiais disponíveis. O processo de auditoria inclui indicadores relacionados com liderança, incentivos, independência, infraestrutura, monitorização e ajustes. Os resultados da auditoria incluem indicadores em relação às DF, controlo interno, relatórios de continuidade, comunicações entre auditores e comitês de auditoria e aplicação e litígio. Na estrutura para analisar a QA é necessário ter sempre em consideração as interações dentro da cadeia de reporte financeiro e o contexto que pode condicionar as interações.

Segundo o IAASB (2018), a estrutura pode ser ilustrada como se segue:

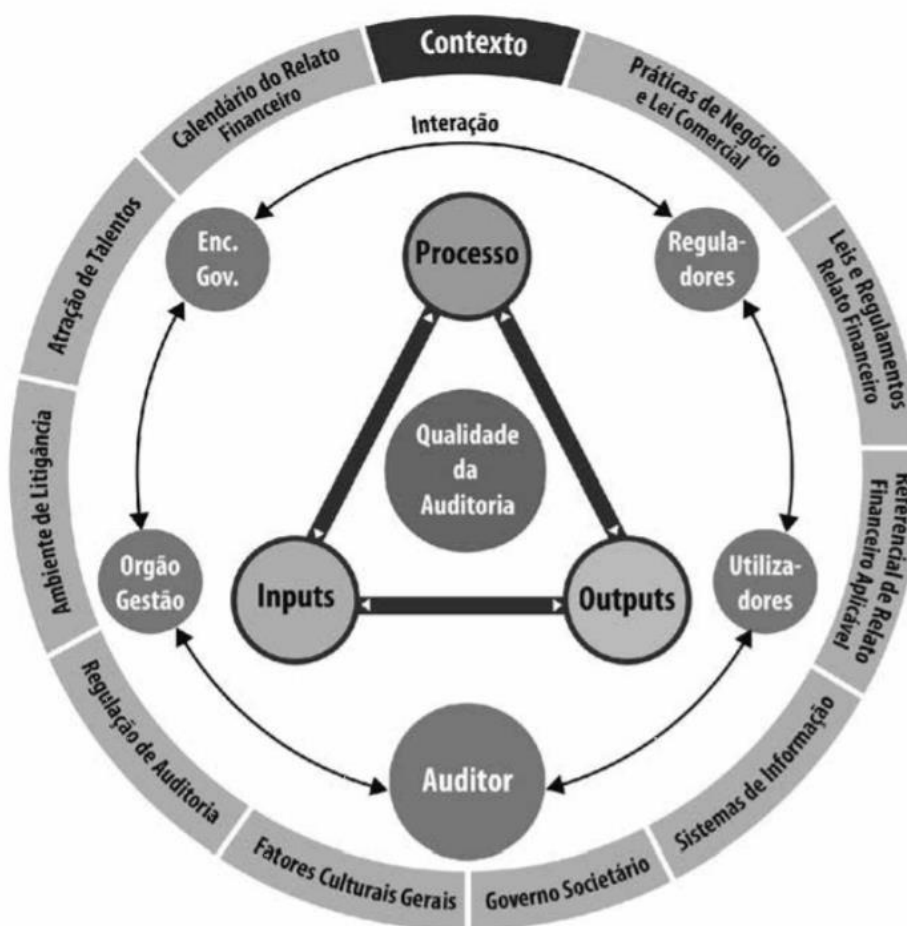


Figura 2.1 Referencial para a Qualidade de Auditoria

Fonte: Manual das Normas de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados Parte III (2018)

2.2.1 Inputs / profissionais de auditoria e acessos

Os inputs são entendidos como os recursos humanos (valores, ética e atitudes apropriadas) e materiais disponíveis, bem como se o tempo dedicado a efetuar as auditorias é o suficiente. Segundo o IAASB, os inputs podem ser organizados em diferentes níveis, sendo estes, ao nível do trabalho de auditoria, ao nível da firma de auditoria e ao nível jurisdicional.

Ao nível do trabalho de auditoria existe a responsabilidade do auditor responsável pela execução da auditoria, onde este deve garantir que toda a equipa de auditoria demonstra os atributos essenciais (valores éticos e competências) para suportar a QA. Os atributos

subjacentes à equipa de trabalho cruzam-se na sua maioria com o cumprimento dos princípios fundamentais de ética profissional para os ROC, identificados no capítulo anterior bem como com as competências necessárias e tempo suficiente para a execução do trabalho de auditoria. Posto isto, e tendo em consideração a responsabilidade imputada ao auditor responsável pela auditoria, é possível concluir que o mesmo tem uma relação direta com a QA.

Ao nível da firma, a cultura da empresa de auditoria é um dos fatores que influencia a QA, uma vez que influencia diretamente a equipa de trabalho envolvente e consequentemente as suas atitudes e a forma como estes assumem a responsabilidade. Fazem parte do nível da firma a estrutura da equipa, inclusive o apoio que os elementos mais experientes proporcionam aos elementos menos experientes, bem como a formação oferecida, principalmente tendo em consideração a natureza da atividade de auditoria, a qual está em constante mudança.

Ao nível da jurisdição, estamos perante a regulação da auditoria, isto é, as leis e regulamentos aplicáveis nomeadamente em cada país. É por este motivo que o nível da jurisdição também pode ser denominado de nível nacional, uma vez que este varia consoante os reguladores internos de cada país. Fazem parte dos atributos essenciais ao nível da jurisdição os reguladores, os emissores de normas e organismos profissionais que asseguram a aplicação dos princípios éticos, bem como os regulamentos e leis após a sua promulgação.

A QA é muito influenciada pelos inputs no processo de auditoria. Em geral, melhorias nos inputs levam a melhorias noutros IQA, nomeadamente nos outputs. Devido ao risco de auditoria e à natureza peculiar da mesma, os inputs são fundamentais para efetivamente realizar um trabalho de auditoria. Consequentemente, não existe um nível objetivo, ou seja, quantitativo, de inputs para produzir um nível desejado de garantia do auditor, em vez disso, os inputs são um indicador predominantemente qualitativo e com base no julgamento profissional do auditor. A literatura sugere que aumentos na qualidade dos inputs, como é o caso do ceticismo profissional, bem como o conhecimento do auditor e perícia, aumentam a qualidade da opinião/julgamentos do auditor. No entanto, incentivos relacionados ao cliente, como retenção de clientes e pressões económicas dentro da empresa podem ameaçar a qualidade da opinião/julgamentos do auditor e consequentemente a QA.

2.2.2 Processo

Um dos indicadores que influenciam a QA é o processo de auditoria, o qual consiste nos procedimentos de controlo de qualidade e nos efeitos que os mesmos admitem na QA. A QA depende da qualidade dos julgamentos do auditor durante todas as fases da auditoria, portanto, é necessário considerar tanto as questões relacionadas com o julgamento profissional, como os aspetos específicos do processo de auditoria em mais detalhe. No processo de auditoria é necessário ter em consideração diversos aspetos, como é o caso da solidez da metodologia aplicada nos procedimentos, a eficácia das ferramentas de auditoria utilizadas e a disponibilidade de suporte técnico adequado de forma a apoiar a execução da auditoria.

O processo de auditoria pode ser organizado nos três níveis acima descritos para os inputs, são eles, o nível do trabalho de auditoria, o nível da firma de auditoria e o nível jurisdicional.

Ao nível do trabalho, é necessário garantir que a equipa de trabalho cumpre (i) as ISA, as quais têm um papel fundamental na base da QA, bem como na confiança transmitida aos utilizadores; (ii) as leis e regulamentos relevantes; (iii) os procedimentos de controlo interno aplicados pela firma de auditoria, o que consiste na aplicação da flexibilidade proporcionada pelas normas de auditoria no que respeita essencialmente a trabalhos específicos como é o caso da calendarização e a forma como o trabalho é efetuado na prática.

As tecnologias de informação são uma ferramenta que tem vindo ao longo do tempo a tornar-se parte essencial do processo de auditoria, uma vez que o seu uso e complexidade tem vindo a proporcionar novas oportunidades para os auditores, essencialmente no que diz respeito à recolha de prova de auditoria. Porém, as tecnologias de informação, influenciam diretamente o processo de auditoria, no que diz respeito à forma como o mesmo é conduzido e no tempo despendido.

Ainda ao nível do trabalho de auditoria é essencial que o processo de auditoria seja eficaz e eficiente. Desta forma, é essencial que exista uma interação oportuna entre a equipa de auditoria e o órgão de gestão, bem como com outros envolvidos na auditoria (exemplo, peritos e especialistas de outras áreas, auditores de componentes, como é o caso de associadas, subsidiárias e empresas que aplicam o Método de equivalência patrimonial).

Ao nível da firma, é importante no processo de auditoria que sejam estabelecidos procedimentos de controlo de qualidade rigorosos e que a metodologia de auditoria seja adaptável ao desenvolvimento das normas e ao ambiente dos negócios, de forma a serem feitas melhorias contínuas e oportunas, bem como tomadas as medidas apropriadas. É ainda essencial a revisão e supervisão da metodologia, bem como a análise e apreciação da documentação utilizada de forma a aumentar o rigor dos julgamentos e das conclusões atingidas pelo auditor.

Ao nível da jurisdição, são emitidas normas de auditoria, leis e regulamentos que impõem requisitos específicos a aplicar. É de elevada importância, que os documentos reguladores sejam revistos e modificados de forma a se adequarem aos requisitos de cada país. De forma a controlar e investigar alegadas falhas de auditoria é necessário a existência de controlo por parte de entidades externas, as quais se devem focar tanto nas firmas de auditoria como nos auditores individualmente. Para proceder à investigação necessária, é necessário que os sistemas de investigação sejam eficazes e que estejam previstos um conjunto de penalidades aplicáveis, como é o caso de multas, formação obrigatória e em casos mais extremos o poder de cancelamento das licenças das firmas de auditoria ou de auditores individuais.

Uma auditoria é um processo sistemático que varia consoante os trabalhos de auditoria a realizar em cada cliente, devido às características do mesmo, (por exemplo, variações nos planos de negócios, incentivos de gestão, riscos, etc.). Portanto, a qualidade do processo de auditoria depende da qualidade dos julgamentos do auditor durante cada fase do processo de auditoria, por exemplo, avaliação dos riscos, realização de análises e de procedimentos, obtenção e avaliação de evidências de auditoria.

Devido às incertezas durante o processo de auditoria e dos resultados da auditoria, os julgamentos dos auditores são suscetíveis de preconceitos individuais. É fundamental no processo de auditoria a avaliação de risco por parte do auditor, uma vez que esta é um importante determinante da natureza, extensão e tempo dos procedimentos da auditoria, que por sua vez têm uma influência direta sobre a QA. Diversas pesquisas demonstram que a abordagem utilizada para avaliar os riscos resulta em diferentes avaliações (Wilks & Zimbelman, 2010) e que os auditores, por vezes, têm dificuldade em alterar adequadamente os planos de auditoria em resposta à avaliação de risco (Hammersley, Johnstone, & Kadous, 2011). Assim como qualquer ser humano, os auditores estão

sujeitos à heurística e a julgamentos nas tomadas de decisão, alguns dos quais podem servir de barreiras para a QA.

Desta forma, estes fatores e preconceitos comuns são considerados uma ameaça à QA uma vez que os mesmos influenciam o processo de auditoria, sendo necessário ao longo do processo ter em consideração algumas etapas criadas de forma a mitigar os efeitos de erros individuais em julgamentos, assim como processos de revisão, controlo de qualidade, experiência, tomada de decisões em grupo e a indução de um sentido de responsabilidade.

2.2.3 Outputs

Os resultados de uma auditoria são, sem dúvida, o indicador mais direto da QA, uma vez que são muitas vezes considerados pelas partes interessadas nas suas avaliações da QA. A qualidade dos resultados de uma empresa indica o nível de fiabilidade de que a informação financeira traduz adequadamente o desempenho das atividades da empresa. Uma forma de medir a QA é recorrendo às DF auditadas do cliente. Os outputs são, portanto, uma forma de medir a QA uma vez que a produção das DF é um produto conjunto dos clientes e dos seus auditores, o que consequentemente reflete também a qualidade exercida pelo auditor.

Os outputs consistem essencialmente em relatórios e Demonstrações Financeiras, incluindo não só a certificação legal das contas e/ou o relatório de auditoria como também outros documentos que não são conhecidos do público em geral, porém diferentes stakeholders recebem diferentes outputs de uma auditoria. O órgão de gestão, os encarregados da governação e alguns reguladores são alguns dos stakeholders que têm acesso a dados mais diretos relativamente aos inputs para a QA, pelo que estão assim melhor habilitados para avaliarem os outputs gerados. Os outputs destes stakeholders proporcionam informação útil sobre a QA para os utilizadores externos.

A OROC detalha alguns dos relatórios que os outputs relevantes devem incluir, dividindo-os como demonstrado na tabela:

Tabela 2.1- Outputs relevantes

Nível	Outputs
Nível do trabalho	Do auditor Relatórios do auditor para os utilizadores de demonstrações financeiras auditadas Relatórios do auditor para os encarregados da governação Relatórios do auditor para o órgão de gestão Relatórios do auditor para reguladores financeiros e prudenciais Da Entidade As demonstrações financeiras auditadas Relatórios dos encarregados da governação, incluindo das comissões de auditoria De reguladores da auditoria Informação prestada por reguladores sobre auditorias específicas
Nível da firma e da Jurisdição	Da firma de auditoria Relatórios de transparência Relatórios anuais e outros Dos reguladores de auditoria Visão global dos resultados das inspeções de firmas de auditoria

Fonte: Manual das Normas de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados Parte III (2018)

Os relatórios e as informações são formalmente preparados e apresentados, tal como os resultados que surgem do processo de auditoria, porém estes, geralmente não são visíveis para aqueles que se apresentam fora da organização auditada, concluindo-se assim que os resultados de uma auditoria são incertos e inobserváveis. Devido à falta de capacidade de observar os resultados da auditoria, são muitas vezes utilizadas medidas indiretas como é o caso dos relatórios de continuidade operacional.

Ao nível do trabalho, é possível caraterizar os outputs da seguinte forma:

- gerados pelo auditor, os quais incluem os:
 - relatórios para os utilizadores de DF auditadas. Estes relatórios concedem informação que dá aos utilizadores dados acerca do trabalho efetuado e dos resultados obtidos, o que traduz a QA. A opinião do auditor é o principal output de uma auditoria uma vez que garante confiança aos

utilizadores da informação, pelo que o relatório emitido pelo auditor acerca da mesma é um fator que influencia a QA.

- relatórios para os encarregados da governação. A ISA 260, obriga à comunicação entre o auditor e os encarregados da governação, pelo que as matérias de comunicação exigidas são geralmente incluídas nos relatórios dirigidos aos encarregados de governação.
- relatórios para o órgão de gestão. Ao longo do processo de auditoria, é de elevada importância a comunicação entre o auditor e o órgão de gestão, porém a mesma é feita maioritariamente de forma informal, pelo que o órgão de gestão pode solicitar ao auditor um relatório final formal acerca das observações aquando da execução da auditoria.
- relatórios para reguladores financeiros e prudenciais. Este tipo de relatório pode ser exigido através de leis ou regulamentos nacionais, pelo que o seu conteúdo pode variar consoante os requisitos nacionais. Geralmente, incluem aspetos do processo do relato financeiro como é o caso do controlo interno, entre outros assuntos que o auditor considere relevante, como o relato de atos ilegais ou suspeita de fraudes.
- Gerados pela entidade, os quais incluem:
 - Demonstrações financeiras auditadas, as quais influenciam a QA transmitida aos utilizadores através essencialmente de fatores de precisão, como é o caso de somas aritméticas bem calculadas, inexistência de inconsistências, informação clara e concordante entre si.
 - Relatórios dos encarregados da governação. Alguns países exigem responsabilidades específicas aos encarregados de governação no que diz respeito à supervisão do auditor ou do processo de auditoria, uma vez que o envolvimento ativo dos auditores tem um impacto positivo na QA.
- Gerados por reguladores:
 - Informação prestada por reguladores sobre auditorias específicas. Além de não ser tornada pública, esta informação consiste em disponibilizar os resultados das inspeções de auditorias individuais às comissões de auditoria.

Ao nível da firma e da jurisdição, é possível caracterizar os outputs da seguinte forma:

- Relatórios de transparências, os quais são gerados pela firma de auditoria e proporcionam informação acerca dos sistemas de governo e acerca do controlo de qualidade da firma. A informação contemplada no relatório de transparência permite ainda aos utilizadores compreender as características da firma de auditoria (políticas e abordagens), o que se traduz numa oportunidade para as firmas de auditoria se distinguirem entre si.
- Relatórios anuais e outros. Estes são emitidos por algumas firmas de auditoria e proporcionam a oportunidade de descreverem indicadores de desempenho e iniciativas de forma a melhorar os indicadores chave para a QA.
- Visão global dos resultados das inspeções de firmas de auditoria. A publicação destes relatórios por parte dos reguladores de auditoria tem um papel importante no aumento da QA. A publicação acerca desta informação não é consensual uma vez que existe quem defenda que esta divulgação pode originar a que as empresas adotem uma abordagem mais defensiva na resposta aos resultados das inspeções.

Os outputs da auditoria são frequentemente determinados pelo contexto, incluindo requisitos legislativos.

2.2.4 Contexto

Existe um conjunto de fatores legais e regulatório que condicionam a QA, o que significa que a QA desenvolvida em Portugal é diferente da desenvolvida noutro país, com um ambiente legislativo diferente. Estes fatores têm impacto na natureza e na qualidade dos relatórios financeiros e, direta ou indiretamente, na QA. Quando apropriado, os auditores respondem a estes fatores através da obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes.

De forma mais ampla, existem fatores de contexto que também influenciam QA como por exemplo, bom “*Corporate Governance*” o que facilita a QA, especialmente se criar um clima de transparência e um correto comportamento ético dentro da entidade. A lei e a regulamentação também podem influenciar positivamente a QA, caso, crie uma estrutura na qual a auditoria pode ser realizada de forma eficaz, e um regime para monitorizar a qualidade do trabalho dos auditores e por consequência um diálogo eficaz entre auditores e reguladores. Da mesma forma, a qualidade da estrutura dos relatórios financeiros também podem influenciar a QA. Por exemplo, se a estrutura do relatório

financeiro não promover divulgações robustas e transparentes, estas podem afetar adversamente a QA, bem como as percepções externas relacionadas.

Os recursos contextuais são pensados para influenciar diretamente os inputs de auditoria e o processo de auditoria, os quais, como analisado anteriormente, influenciam os outputs da auditoria. No entanto, uma vez que as mudanças nos inputs de auditoria e no processo de auditoria geralmente não são observáveis, a literatura tende a testar associações entre recursos e resultados de auditoria. Da literatura analisada, concluímos que há resultados dispares relacionados com os efeitos na QA de muitos dos recursos contextuais. Além disso, existem limitações inerentes aos métodos de pesquisa usados para testar o contexto uma vez que as relações causais não são facilmente obtidas.

2.3 Objetivos e vantagens dos indicadores de qualidade

Os IQA são uma ferramenta relativamente recente criada com o objetivo de proceder à mensuração da QA através de uma base de objetividade e, tanto quanto possível, de forma quantificada. Os IQA pretendem ajudar a transformar uma visão mais clara das auditorias em aumentos na QA e ainda a ajudar os utilizadores na tomada de decisão.

A literatura acerca dos IQA é de elevado interesse, uma vez que, através da transparência, confere ao mercado de auditoria a comparabilidade entre as firmas de auditoria, tradicionalmente inexistente em base objetivas.

Os objetivos da Estrutura para Qualidade de Auditoria consistem essencialmente em incentivar as principais partes interessadas a explorar formas de melhorar a QA e ainda promover o diálogo entre os principais interessados. Os IQA permitem ainda operacionalizar o conceito de QA, promover uma cultura de qualidade nas firmas de auditoria, conferir maior transparência e objetividade ao mercado de auditoria e criar uma ferramenta de apoio aos órgãos de fiscalização no processo de monitorização e seleção dos auditores.

O desenvolvimento de um modelo universal de IQA irá permitir a obtenção de informação periódica, sistematizada e adequada acerca dos vários fatores que contribuem para a promoção da QA. Atualmente, e segundo uma pesquisa realizada pela CMVM, os resultados obtidos pela utilização dos IQA para avaliar a QA, têm-se revelado de manifesta utilidade, permitindo aos auditores detetarem insuficiências nos sistemas de controlo de qualidade internos (implementando medidas corretivas) e aos órgãos de

fiscalização receberem informação sistematizada para realizarem um acompanhamento mais efetivo e mais bem suportado dos projetos de auditoria.

Uma vez que a informação proporcionada pelos IQA é credível, as entidades de supervisão de auditoria podem ver nestes indicadores uma vantagem para constituir uma das bases, para a definição das ações de controlo de qualidade. Por fim, os IQA podem contribuir para promover a competição entre firmas de auditoria, uma vez que podem apoiar na tomada de decisão na escolha dos auditores, o que consequentemente influencia favoravelmente a QA em geral.

3 Identificação/ caracterização da entidade acolhedora

Neste capítulo é apresentada a entidade acolhedora, nomeadamente quanto à experiência e atividade desenvolvidas.

O sócio fundador, da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), João Cruz Martins, iniciou a sua atividade como ROC a título individual em 1994. Em 2000, constituiu a sociedade Cruz Martins & Pega Magro, SROC, Lda., a qual vigorou até 2014. Em 2014, constituiu a sociedade Cruz Martins & Associada, SROC, Lda., passando esta sociedade a pertencer ao sócio João Cruz Martins e Sofia Salvado Martins. Em início de 2020, foi integrado como sócio da sociedade, o ROC Américo Pereira de Abreu, passando a sociedade a ser denominada por Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

Atualmente, a Cruz Martins & Associados, SROC, Lda., tem a sua sede na Quinta das Rosas, Lote 2 r/c Esq, 6200-191 Covilhã e o seu o capital social é de 20.000,00€. A sociedade está registada na OROC sob o número 304 e na CMVM sob o número 20161596.

Com respeito pelo disposto no artigo 41º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, a Cruz Martins & Associados, SROC, Lda, desenvolve as seguintes atividades:

- Revisão legal de contas/ auditoria às contas e serviços relacionados;
- Exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados atos ou factos de empresas e outras entidades;
- Consultoria em matérias que integram o programa de exame para revisores;
- Exercício de demais funções definidas na legislação aplicável aos revisores.

A SROC tem desenvolvido a atividade de revisão legal de contas/ auditoria às contas em empresas, privadas e públicas, que atuam em diversos setores de atividade, com destaque para:

- Distribuição alimentar;
- Comercialização de materiais de construção;
- Industriais de lanifícios, têxteis e confeção;
- Industriais de transformação de carnes e sua comercialização;
- IPSS que atuam no setor social;

- Municípios, empresas locais, Comunidades intermunicipais e empresas municipais;
- Clubes de futebol.

Nas outras funções, a SROC, tem tido intervenção:

- na verificação de entradas em espécie e emissão do relatório a que se refere o artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), no âmbito de processos de passagem da atividade de empresário em nome individual, para uma sociedade a constituir;
- verificação da documentação de suporte ao investimento, incluídos no mapa de despesas apresentados pelos promotores, com emissão da correspondente “Declaração do revisor oficial de contas”;
- emissão da declaração para efeitos de regularização de IVA no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e incobráveis.

Além dos sócios, a entidade possui mais 5 colaboradores e divide-se em duas equipas de trabalho, tal como demonstrado na figura seguinte:

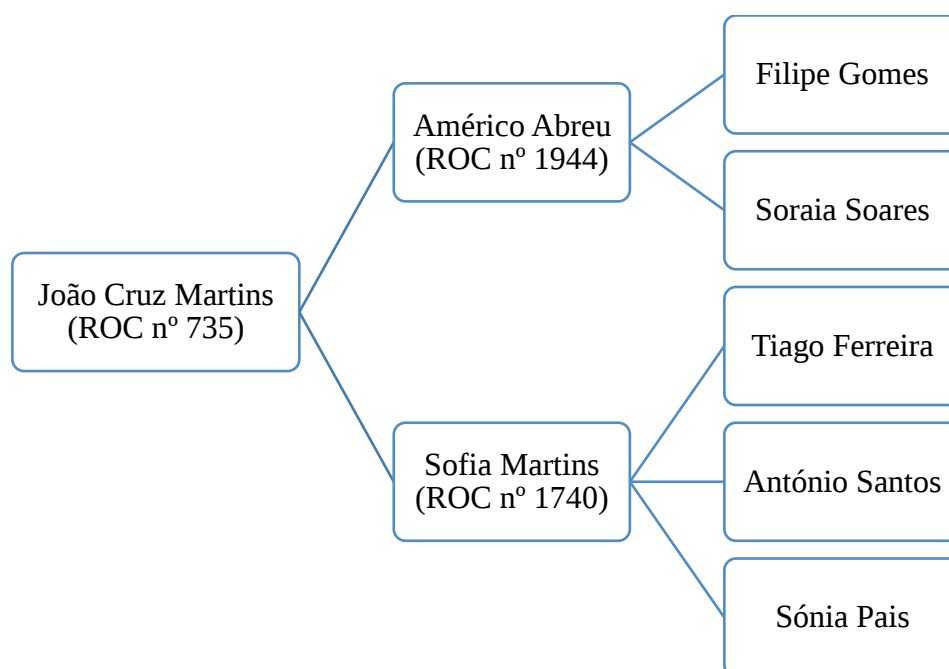


Figura 3.1- Organigrama

Fonte: Elaboração Própria

4 Trabalho desenvolvido

No início do estágio, foi feita a integração através da apresentação da sociedade, do pessoal e do seu funcionamento. Adicionalmente, recebi formação relativa às ferramentas utilizadas na auditoria, organização dos dossiers corrente e permanente e sobre os papeis de trabalho por áreas de auditoria.

Fui integrada numa das equipas de trabalho, na qual comecei a desenvolver trabalhos de auditoria na sede da empresa e nas instalações dos clientes, regra geral acompanhada pelo supervisor.

Ao longo do período de estágio, foi possível, realizar diversos procedimentos de auditoria, tais como, inspeções, observações, indagações, confirmações externas, recálculos e procedimentos analíticos. Para efeitos do desenvolvimento do trabalho de auditoria, existe um *template* de todos os papéis de trabalho a utilizar por áreas de trabalho, ajustáveis à natureza e dimensão das entidades auditadas.

De uma forma geral, os procedimentos de auditoria implementados, tiveram em conta a avaliação de risco, considerando os aspetos relevantes do risco inerente e do risco de controlo, efetuada pela equipa de trabalho.

Nos pontos seguintes são abordadas as áreas em que participei no processo de auditoria, evidenciando os objetivos e procedimentos de auditoria mais relevantes.

4.1 Gastos com Pessoal

Os gastos com pessoal, na grande maioria das entidades assumem importância significativa, pelo peso que representam na estrutura de gastos, especialmente em entidades públicas.

Normalmente, as transações relacionadas com os gastos com pessoal são mais importantes do que os saldos finais do balanço, isto é, o valor das transações do período de relato é substancialmente superior ao valor dos saldos à data de balanço. De facto, as dívidas no balanço relativas ao pessoal, às retenções na fonte, à segurança social são reduzidas quando comparados com o volume das transações do período de relato. Do ponto de vista da auditoria, podemos distinguir as seguintes áreas de análise distintas, relacionadas com o pessoal:

- i. a rubrica gastos com pessoal enquanto parte integrante da classe de gastos e perdas, que traduz as remunerações auferidas pelo pessoal, os encargos sociais

- sobre essas remunerações, o seguro de acidentes de trabalho e doenças profissionais, ajudas de custo, deslocações em viatura própria, entre outras;
- ii. a rubrica “Outros Credores” (passivo), na parte relacionada com o pagamento e as dívidas a pagar relacionadas com processamento de vencimentos;
 - iii. a rubrica “Acréscimos de custos”, na parte relacionada com a estimativa para encargos com férias e subsídio de férias;
 - iv. a rubrica “Estado e Outros Entes Públicos”, na parte relacionada com pagamentos do imposto sobre o rendimento (IRS), segurança social, entre outros;
 - v. a rubrica “Outro Devedores”, na parte relacionada com empréstimos e adiantamentos efetuados ao pessoal (nas entidades auditadas durante o estágio, esta não assumiu relevância nem em transações nem em termos de saldo no balanço);
 - vi. os fornecimentos e serviços externos, na medida em que poderão existir despesas nomeadamente com refeições do pessoal, que se podem traduzir em duplicação com o subsídio de alimentação.

A auditoria aos gastos com pessoal, envolve a realização de procedimentos analíticos, levantamento de controlo interno e teste à eficácia dos controlos estabelecidos. Nos termos previstos na ISA 520, os procedimentos analíticos incluem a consideração de comparações da informação financeira da entidade com, por exemplo, a informação comparável de períodos anteriores. Estes procedimentos permitem identificar as rubricas com quantias atípicas face a anos anteriores e as variações mais relevantes, e desta forma consciencializar o auditor para os riscos de distorções materiais e ajudar a definir a natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

Tendo em conta a importância desta rubrica, quer em termos de peso na estrutura de gastos, quer em termos de enquadramento regulatório, entende-se como muito importante que as entidades implementem sistemas de controlo interno adequados. Relativamente aos objetivos a atingir com a implementação dos métodos e procedimentos de controlo interno destacam-se os seguintes:

- i. a salvaguarda da legalidade e regularidade na elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, na elaboração das demonstrações financeiras, no sistema contabilístico;
- ii. a aprovação e controlo de documentos;

- iii. a exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- iv. o incremento da eficiência das operações;
- v. o controlo das aplicações informáticas e do seu ambiente.

Um dos aspetos determinante na área dos custos com pessoal é a segregação de funções, sendo necessário apurar, se as responsabilidades estão atribuídas de forma a prevenir ou evitar que uma só pessoa consiga controlar todas as fases relacionadas com os custos com pessoal. Para proceder ao teste aos controlos nesta rubrica, é fundamental analisar se:

- i. quem tem a função de processar os salários não pode acumular a função com as funções de supervisão, contratação e definição de base remuneratória. Esta é a melhor forma de evitar que sejam processados vencimentos a funcionários fictícios ou que sejam efetuados pagamentos indevidos;
- ii. quem tem a responsabilidade pelo pagamento de salários não pode acumular a função com as funções de contratação, da definição da base remuneratória, nem pelo processamento de salários. O objetivo é evitar efetuar pagamentos indevidos;
- iii. quem tem a responsabilidade pelo processamento de salários não pode assumir a função de contabilização. O objetivo é evitar que pagamentos indevidos não sejam detetados.

Durante o estágio, foram efetuados os seguintes testes para a validação da rubrica Gastos com Pessoal:

- i. Conciliação dos valores processados (programa de gestão de salários), relativamente a abonos e descontos com os movimentos contabilísticos, nomeadamente com a conta 631/641 – Remunerações de órgãos sociais, 632/642 – Remunerações do Pessoal, 635/645 – Encargos sobre remunerações, 2421 - Retenção de impostos sobre rendimentos (Trabalho dependente), 245 – Contribuições para a Segurança Social e Caixa Geral de Aposentações;
- ii. Teste aos encargos com a Segurança social e Caixa Geral de Aposentações (CGA), a fim de concluir quanto ao correto registo e mensuração dos encargos com Segurança Social e CGA. Para tal, foi solicitada informação retirada do portal da Segurança Social Direta e Caixa Geral de Aposentações Direta (Extratos de

Declarações de Remunerações), os quais evidenciam o total de remunerações mensal, as taxas e o respetivo encargo mensal.

- iii. Análise das variações ocorridas em cada uma das rubricas dos gastos com pessoal e sempre que se justificou, análise da evolução e variação mensal (incluindo variação homóloga). Neste teste são calculadas as variações de cada rubrica de Gastos com pessoal, nomeadamente por tipologia de transações, e os motivos que justificam essas variações.
- iv. Do trabalho realizado, a variação de abonos foi explicada, em regra, pelo efeito da atualização do salário mínimo nacional ou outras atualizações de vencimentos, pela variação do número de trabalhadores ao serviço (entradas e saídas de funcionários na entidade), entre outros.

Tabela 4.1- Procedimentos realizados na rubrica Gastos com pessoal

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Proceder a confirmações dos cálculos dos processamentos de salários e confrontá-los com a contabilidade. No recálculo, aferir sobre: (a) a integralidade das remunerações; (b) se os abonos estão a ser sujeitos aos descontos aplicáveis; (c) se os processamentos conferem com registos na contabilidade.	✓		✓				✓			✓		
Com base no mapa de processamentos de gastos com o pessoal, elaborar mapa com número de colaboradores ao serviço por cada mês do ano.	✓						✓					
Em relação à estimativa dos gastos com férias e subsídio de férias: - Validar a adequação da estimativa efetuada no período anterior para as férias e subsídios de férias gozadas e pagas neste período e tratamento das respetivas diferenças - Testar a razoabilidade da estimativa dos gastos com férias e subsídio de férias relevada no período e a pagar no ano seguinte.	✓		✓				✓			✓		
Com base no registo cadastral do pessoal, testar em amostras adequadas a taxa de retenção de IRS, com as que foram aplicadas. Complementar a análise com a verificação de quem é responsável pelos registos do pessoal, como são controlados e a regularidade das actualizações.	✓						✓					
Com base em amostras adequadas, analisar as restantes contas de gastos com o pessoal, verificando: (a) se foram imputados ao período todos os gastos (integralidade); (b) movimentos anormais, obtendo detalhes para os mesmos, analisando a sua razoabilidade; (c) as contas que possam incluir maior risco;			✓							✓		
Análise crítica comparativa com períodos anteriores de gastos variáveis e a sua relação com o volume de negócios. Considerar ainda a evolução em número de trabalhadores. Indagar sobre qualquer flutuação que se considere anormal.			✓							✓		
Avaliar sobre a razoabilidade das remunerações, considerando as políticas da entidade, identificando casos cuja permanência na entidade possa ser duvidosa, bem como salários muito acima da média, aferindo potenciais riscos associados.	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Analisar se o Seguro de Acidentes de Trabalho aacutela os riscos inerentes à actividade pela empresa e ainda se a massa salarial é correcta.	✓		✓				✓			✓		
Testar os gastos associados a Ajudas de Custo e Km incorridos pelos trabalhadores. Aferir sobre a adequabilidade dos mapas. Verificar se as mesmas são facturadas a clientes e comprovar o adequado tratamento fiscal (valores que deverão ser sujeitos a retenção de IRS e a Tributação Autónoma em sede de IRC).	✓		✓				✓			✓		
Verificar a existência de outros seguros na empresa (acidentes pessoais, vida, saúde, etc). Obter os correspondentes contratos, aferir a quem estão a ser atribuídos e se existe um adequado tratamento em sede de IRC.	✓		✓				✓			✓		
Confirmar ainda se o total das transferências efetuadas aos trabalhadores confere com montante processado e em dívida ao pessoal.	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Verificar o reconhecimento adequado dos benefícios a empregados pós emprego, perante os seus trabalhadores ou perante a sociedade gestora de um fundo autónomo.			✓							✓		
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras.			✓							✓		
Nos trabalhadores independentes, com base em critérios de amostragem, testar e concluir sobre: a) preços e descontos; b) classificação e contabilização; c) pagamento e comprovativo de quitação; d) tratamento do IVA e percentagens aplicadas; e) se os rendimentos estão a ser sujeitos aos descontos aplicáveis; f) validade e adequabilidade da documentação de suporte para efeitos fiscais.			✓							✓		
Confirmar a correta periodização do gasto.				✓								

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência **A** - Apresentação
O - Ocorrência **C** - Classificação

Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.2 Estado e Outros Entes Públicos

A rubrica Estado e Outros Entes Públicos diz respeito à conta 24 – Estado e Outros Entes Públicos e inclui as subcontas 241 – Imposto sobre o rendimento, 242 – Retenção de impostos sobre o rendimento, 243 – Imposto sobre o Valor Acrescentado, 245 –

Contribuições para a Segurança Social, 246 – Tributos das autarquias locais e 248 – Outras tributações.

Os procedimentos de auditoria aplicados nesta área visam concluir sobre se a entidade auditada se encontra a cumprir os seus deveres fiscais e parafiscais. Estes deveres podem ser declarativos, de manutenção/atualização de registos, controlo e documentação, de liquidação, de retenção, de pagamento ou entrega. No que respeita aos deveres fiscais e parafiscais, há que distinguir os seguintes impostos e contribuições:

- i. Impostos e contribuições da própria entidade, por exemplo:
 - a. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);
 - b. Taxa Social Única (TSU);
 - c. Imposto do Selo e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);
 - d. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
 - e. Imposto adicional sobre Imóveis (AIMI).
- ii. Impostos e contribuições de terceiros que tenham sido retidos, por exemplo:
 - a. IRS;
 - b. TSU;
 - c. CGA;
 - d. ADSE;
 - e. Imposto de Selo.
- iii. Impostos liquidados a terceiros cujo recebimento ou está já efetivado ou se presume que o venha a ser, por exemplo:
 - a. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
 - b. Imposto de Selo
- iv. Impostos auto-liquidados, por exemplo:
 - a. “reverse charge” no IVA;
 - b. imposto de selo sobre contratos.

O eventual incumprimento dos deveres associados a cada um destes impostos e contribuições poderá originar infrações puníveis nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias.

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.

Para além do referido no paragrafo anterior, o ROC deve verificar a existência de situações de crime publico, para efeitos de comunicação ao Ministério Publico, por intermédio da OROC, conforme previsto nos artigos 113º e 190º do EOROC.

Os procedimentos utilizados nesta área consistiram em:

- i. verificar os pagamentos ao Estado, à Segurança Social e à CGA;
- ii. verificar a adequacidade dos valores incluídos nas diversas declarações enviadas à Autoridade Tributária (AT), Segurança Social e CGA;
- iii. validar os saldos das rubricas associadas à área, nomeadamente através do seu detalhe à data das DF e verificar eventos subsequentes;
- iv. A leitura das atas do órgão de gestão e do órgão de fiscalização, dos relatórios emitidos por estes ou outros órgãos ou serviços relevantes;
- v. A circularização e obtenção de confirmações diretas e independentes de informações na posse de advogados;
- vi. Obtenção de certidões da Administração Fiscal, serviços de Segurança Social e CGA;
- vii. Recolha e análise de eventuais acordos celebrados com a AT, Segurança Social e CGA e verificação do seu cumprimento.
- viii. Verificação da concordância entre os saldos de abertura e os saldos finais do exercício anterior;
- ix. Efetuar teste ao IVA:
 - a. conciliando as declarações periódicas de imposto com os dados contabilísticos, quer em termos de bases tributárias, quer em termos de imposto liquidado, dedutível e regularizado;
 - b. Detalhe do saldo do IVA a pagar e/ou a pagar;
 - c. Comparação e justificação das principais diferenças do IVA dedutível e regularizado incluído nas declarações periódicas e na contabilidade, comparativamente ao IVA identificado na listagem de faturação (consumidor) recolhida no portal do e-fatura;

- d. Comparação e justificação das principais diferenças do IVA liquidado e regularizado incluído nas declarações periódicas e na contabilidade, comparativamente ao IVA identificado na listagem de faturação (comerciante) recolhida no portal do e-fatura.
- e. Nas entidades revendedoras de combustíveis, é efetuado o teste à margem relevante para efeitos de apuramento do IVA a pagar sobre a margem.
- x. Conciliar as Declaração Mensal de Remunerações (DMR), as quais contemplam informação relativa às remunerações (sujeitas a IRS, não sujeitas a IRS e isentas de IRS, e as respetivas retenções de IRS e descontos para a segurança social) com os registos contabilísticos, as declarações mensais de remunerações e as folhas da segurança social.
- xi. Conciliar as retenções na fonte efetuadas por terceiros com os rendimentos contabilizados, certificando se os valores expressos são adequados, tendo em consideração as disposições legais do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nomeadamente no que se refere a trabalho dependente, trabalho independente, capitais, rendimentos prediais e outros rendimentos;
- xii. Testar o cálculo dos Pagamentos Especiais por conta e Pagamentos Por Conta, tendo em consideração o disposto no CIRC.
- xiii. Verificar se os pagamentos especiais por conta foram corretamente deduzidos, e concluir sobre se a quantia ainda não deduzida pode ser deduzida em exercícios futuros, caso contrário verificar se foi reconhecido o correspondente gasto.
- xiv. Verificar se a entidade se encontra obrigada a efetuar os Pagamento Especiais por Conta, ou se a mesma pode beneficiar da sua dispensa;
- xv. Conciliação dos valores retidos contabilizados e as respetivas bases com os presentes no Modelo 10 entregue no Portal das Finanças;
- xvi. Recolher a declaração Modelo 22 e a nota de liquidação de IRC do exercício anterior, e verificar a sua consistência com os papeis de trabalho do ano anterior;
- xvii. Conciliação da listagem de recibos verdes no que respeita às retenções na fonte com as retenções contabilizadas na rubrica respetiva;
- xviii. Consideração do trabalho efetuado nas áreas de gastos com o pessoal, fornecimentos e serviços externos, vendas e serviços prestados, nas situações que envolvam impostos a liquidar ou a deduzir;

- xix. Análise das principais transações quanto ao seu enquadramento em termos de IVA e retenções;
- xx. Para efeitos de análise das declarações fiscais e parafiscais, solicitamos informação do Portal das Finanças, Segurança Social e CGA:
- Declarações Periódicas do IVA e declaração processada dos dois últimos meses do exercício auditado;
 - DMR's;
 - Pagamentos Antecipados de IRC;
 - Declarações de Retenções na Fonte de IRS/IRC;
 - Modelo 22 do ano anterior e Modelo 22 pré-preenchida referente ao ano a auditar;
 - Modelo 10;
 - Extratos de Declarações de Remunerações da CGA e Segurança Social;
 - Notas de liquidação de IMI, AIMI, IMT e Imposto de Selo;
 - Movimentos financeiros do ano corrente e de anos anteriores nos casos em que existam situações de pagamentos ou recebimentos identificados no ano auditado respeitantes a anos anteriores.

Tabela 4.2 - Procedimentos realizados na rubrica Estado e Outros Entes Públicos

Descrição / Procedimentos realizados	Assertões sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Assertões sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Recalcular os Pagamentos por Conta, Especiais por Conta, e Adicionais por conta acompanhando o seu cumprimento	✓						✓					
Verificar se o valores processados coincidem com os declarados e se estes coincidem com os registos na contabilidade. Para o efeito, cruzar bases de liquidação com guias/ declarações e extractos da contabilidade			✓			✓				✓		✓
Solicitar a certidão comprovativa da não existência de dívidas à AT e à Segurança Social em termos de impostos e contribuições						✓						✓
Efectuar global-check ao IVA, com base nas declarações de imposto, com confronto dos dados contabilísticos	✓		✓				✓			✓		
Detectar situações de mora, através da leitura de um balancete que contenha os movimentos do mês, os movimentos acumulados e o saldo final			✓							✓		
Identificar movimentos de carácter excepcional, obtendo detalhes e justificação dos movimentos relacionados e analisando a sua razoabilidade			✓							✓		
Existindo acordos de pagamento prestacional, recolher a evidência do acordo e acompanhar o seu cumprimento			✓							✓		
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras			✓							✓		

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência A - Apresentação
O - Ocorrência C - Classificação

Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.3 Financiamentos obtidos

A rubrica de financiamentos obtidos inclui financiamentos obtidos, sejam eles concedidos por instituições de crédito e sociedades financeiras ou por outras entidades, como por

exemplo, os participantes de capital, entidades onde tenhamos participação ou mesmo no caso da obtenção de empréstimos por emissão de obrigações. Nas entidades auditadas, esta rubrica, fica abrangida pelo cumprimento da NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos.

O principal objetivo nesta rubrica é concluir sobre se os saldos evidenciados como passivos são legítimos, estão devidamente valorizados, correspondem aos empréstimos contraídos pela entidade e se existem passivos por reconhecer.

Para validação desta rubrica, foi efetuado o seguinte trabalho:

- i. Obtenção e teste do mapa resumo com a movimentação ocorrida no exercício;
- ii. Verificação da concordância entre os saldos de abertura e os saldos finais do exercício anterior;
- iii. Conciliação entre os saldos presentes nas DF, com os montantes evidenciados nas respostas das instituições financeiras (circularização);
- iv. Conciliação entre os saldos presentes nas DF, com o mapa de responsabilidade de crédito do Banco de Portugal;
- v. Recolha e análise dos contratos que suportam os financiamentos contraídos no exercício corrente, arquivando-os no Arquivo Permanente;
- vi. Teste de recálculo dos encargos com juros, considerando as condições contratuais estabelecidas, comparando com o gasto com juros;
- vii. Teste à especialização do gasto com juros, à data de relato, concluindo sobre se os acréscimos de gastos (passivo) e os gastos do período são adequados. Para o efeito analisaram-se os eventos subsequentes;
- viii. Verificação da aplicação do Justo Valor aos financiamentos obtidos, garantindo o reconhecimento como gasto dos encargos iniciais associados à contratação em função do justo valor;
- ix. Identificação da política de capitalização dos encargos de financiamento, e a sua conformidade com o previsto na NCRF-10.

Tabela 4.3 - Procedimentos realizados na rubrica Financiamentos Obtidos

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Recolher os contratos relevantes e listar todos os financiamentos obtidos com a indicação das condições negociadas (valores, taxas de juro e prazos) e os ónus a servir de garantia. Verificar no Dossier Permanente se a Lista se encontra actualizada.		✓							✓			
Acompanhar os pagamentos periódicos, verificar a sua regularidade e identificar os pagamentos.			✓							✓		
Confirmar em reporte a período intercalar e à data de balanço se os saldos em dívida na contabilidade conferem com os extractos bancários e mapa do Banco de Portugal.	✓		✓				✓			✓		
Em reporte à data de balanço obter evidência externa que comprove os saldos relevantes sobre a conta de Financiamentos Obtidos e recalcular para efeitos de validação do Passivo Corrente/ Não Corrente os montantes em dívida no curto e no médio/longo prazo. Verificar se existe evidência dessa separação, em função do prazo de exigibilidade e a adequada apresentação no balanço.	✓		✓				✓			✓		

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência A - Apresentação
O - Ocorrência C - Classificação

Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.4 Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis

Os Ativos Fixos Tangíveis são referidos por Almeida (2019) como “o ativo com maior peso no total dos ativos, e os gastos inerentes como despesas de conservação e reparação, perdas por imparidade e depreciações têm um impacto substancial no apuramento do resultado da empresa.”

No âmbito do trabalho de auditoria às entidades auditadas, foi possível constatar que a importância desta rubrica, depende do setor de atividade onde opera. Realmente, em entidades como Municípios e Instituições particulares de solidariedade social, esta rubrica tem um peso significativo na estrutura do ativo, o que na perspetiva do auditor o risco tende a ser significativo. Nas outras entidades, trata-se de uma rubrica importante, no entanto nem sempre se trata da rubrica mais relevante no ativo.

Nos termos previstos na NCRF7, os Ativos Fixos Tangíveis (AFT) refletem a quantia escriturada dos itens tangíveis da entidade, detidos com a finalidade de os usar na produção e no fornecimento de bens ou serviços, no arrendamento a outras entidades, ou de os utilizar para fins administrativos. Trata-se de bens para os quais se espera que sejam usados durante mais do que um exercício económico.

O principal objetivo nesta rubrica consiste em concluir quanto à existência, à valorização, à imputação e à propriedade dos ativos. Para tal, o auditor deverá estar em condições de concluir sobre se:

- i. As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno aplicadas pela entidade;
- ii. Os AFT incluem os bens que são propriedade da entidade (considerando o princípio da substância sobre a forma), e só estes;
- iii. A rubrica inclui ativos com substância física e que são utilizados com a finalidade de gerar rendimentos (benefícios económicos futuros);
- iv. A entidade efetuou a análise e identificou bens que se encontrem em imparidade e se reconheceu o correspondente gasto;
- v. A política de depreciação cumpre os requisitos do normativo contabilístico aplicável, nomeadamente se atende à vida útil estimada e considera eventuais valores residuais e a sua consistência com períodos anteriores;
- vi. A entidade efetua periodicamente a revisão da vida útil estimada e dos valores residuais, ou se, existem indicadores de que as estimativas passadas possam não ser adequadas às atuais circunstâncias;
- vii. Existem AFT em curso e se respeitam a bens não concluídos à data do balanço;
- viii. As aquisições do período:
 - a. estão adequadamente reconhecidas, mensurados e apresentados no balanço;
 - b. foram devidamente aprovadas pelos órgãos competentes;
 - c. respeitam as normas legais aplicáveis, nomeadamente em termos de normas de contratação pública;
 - d. correspondem a bens cuja utilidade e existência física pode ser comprovada;
- ix. As divulgações exigíveis no normativo contabilístico aplicável foram adequadamente divulgadas no Anexo;
- x. A cobertura de seguros é adequada.

Em termos de procedimentos de auditoria aplicados no decorrer do estágio, foram os seguintes:

- i. Recolha da listagem de cadastro dos AFT, para:
 - a. ser comparada com a contabilidade quanto à quantia bruta, depreciações acumuladas e depreciações do exercício;
 - b. Para identificar a sua consistência com períodos anteriores, identificar abates, alienações e adições;

- c. Para testar o cálculo das depreciações do exercício e acumuladas para cada bem;
 - d. Verificar a consistência entre o período de vida útil atribuída pelos órgãos de gestão aos ativos e a vida útil que resulta da aplicação das taxas de depreciação previstas na legislação fiscal relevante, nomeadamente no Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro. Em caso de inconsistência, verificar se as correções fiscais foram devidamente apuradas e consideradas nas declarações fiscais relevantes;
 - e. Verificar o cumprimento da NCRF 7, quanto ao tratamento contabilístico da aquisição de componentes significativas, nomeadamente quanto à atribuição de vida útil.
- ii. Teste aos saldos de abertura, verificando a sua consistência com os dados de encerramento do exercício anterior;
- iii. Teste às aquisições, através da análise documental que as suportam (faturas, contratos, atas, ficha dos bens), verificação dos títulos de propriedade (viaturas e imóveis) e verificação física dos bens e apreciação da sua utilidade;
- iv. Teste às alienações e abates, através da análise documental que as suportam, concluindo quanto à sua devida aprovação e quanto ao correto apuramento das mais e menos-valias fiscais e contabilísticas;
- v. Recolha da listagem veículos e imóveis registados em nome entidade no Portal das Finanças, com o objetivo de:
 - a. Identificar as variações face ao exercício anterior (aumentos e diminuições) e verificar a sua consistência com os movimentos identificados na rubrica de AFT;
 - b. Verificar se os bens no cadastro e na contabilidade são consistentes com os que constam nas referidas listagens;
 - c. Concluir quanto à titularidade dos ativos (veículos e imóveis);
- vi. Indagar o órgão de gestão e os serviços intervenientes se existem situações que justifiquem o reconhecimento de trabalhos para a própria entidade;
- vii. Testar os trabalhos para a própria entidade, indagar sobre as circunstâncias que os originam e concluir quanto à sua valorização;
- viii. Identificar as situações de venda de ativos abaixo do valor de mercado aos sócios e concluir sobre se a diferença foi adequadamente considerada em termos fiscais (rendimento imputável ao sócio);

ix. Teste à cobertura de seguros através da análise às apólices de seguros multirriscos.

Tabela 4.4 - Procedimentos realizados na rubrica Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Elaborar mapa resumo de movimentações do ano e verificar se os valores concordam com os constantes do balancete.	✓	✓					✓		✓			✓
Identificar as aquisições:												
(a) Verificar o contrato ou outra documentação de suporte aos principais movimentos.												
(b) Confirmar o registo na Conservatória do Registo Predial e impostos relacionados.	✓						✓					
(c) Se a contraparte for uma entidade relacionada, recolher elementos adicionais para possíveis divulgações nas notas às demonstrações financeiras.												
Identificar as alienações:												
(a) Verificar o contrato ou outra documentação de suporte aos principais movimentos.												
(b) Confirmar o registo na Conservatória do Registo Predial e impostos relacionados.												
(c) Se a contraparte for uma entidade relacionada, recolher elementos adicionais para possíveis divulgações nas notas às DF.	✓						✓					
(d) Recalcular as perdas e ganhos, pela análise da documentação de suporte, recolhendo evidências apropriadas. Avaliar sobre o adequado suporte / justificação para as alienações, sinistros e abates e confirmar os registos nos mapas de mais ou menos valias.												
Identificar os registos significativos dos investimentos em curso e corroborar a sua existência com verificações documentais e, eventualmente, física. Apreciar aqueles que transitam em curso para o ano seguinte, avaliando se deveriam afectar o período corrente.	✓				✓		✓				✓	
Elaborar e atualizar uma lista com todos os investimentos sujeitos a registo e verificar se têm algum ónus ou encargos. Relativamente a:												
(a) terrenos e edifícios, procedendo ao trabalho de validação do reconhecimento na conta adequada, anexando no arquivo permanente o comprovativo da Conservatória do Registo Predial.												
(b) veículos e outros bens móveis sujeitos a registo, anexar no arquivo permanente Certidão da Conservatória respectiva.	✓	✓	✓				✓		✓	✓		
Efectuar teste comparativo com dados obtidos a partir do site da AT de forma a confirmar que todos os bens sujeitos a registo (Imóveis e Viaturas) se encontram na contabilidade. Concluir sobre a existência de itens que deveriam/não deveriam constar nos Investimentos não financeiros.												
Com base em critérios de amostragem adequados, testar a asserção da existência física dos itens, confirmando a localização e o estado em que se encontram. Apreciar a razoabilidade do valor escriturado desses itens.	✓						✓					
Confirmar se foram contabilizados trabalhos para a própria entidade, nomeadamente na construção de activos fixos tangíveis, intangíveis, propriedades de investimento e activos por gastos diferidos. Para o efeito, com base em critérios de amostragem adequados, verificar e deixar evidência do trabalho sobre a base documental destes registos, a capacidade da empresa para os realizar.			✓							✓		

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação

D - Direitos e obrigações

E - Existência

O - Ocorrência

A - Apresentação

C - Classificação

Co - Corte

P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.5 Clientes, Vendas e Serviços Prestados

A rubrica clientes diz respeito aos movimentos e saldos da conta 21 – Clientes, que se encontra diretamente relacionada com a Rubrica de Vendas e Serviços Prestados (contas 71 e 72).

Ao analisar esta área pretende-se verificar se os saldos à data do balanço estão corretamente valorizados. Para o efeito, é necessário concluir se:

- Os saldos constantes das contas de clientes são créditos legítimos, e se estão devidamente valorizados e apresentados;

- ii. Existem procedimentos de controlo interno e em caso afirmativo, verificar se estão de facto a cumprir os objetivos para os quais foram criados;
- iii. Existem clientes de cobrança improvável, e neste caso verificar se foram reconhecidas as correspondentes imparidade;
- iv. Todas as transações de vendas e prestações de serviços estão refletidas nas DF, cumprem o princípio da especialização e que as transações ocorreram;
- v. Os descontos, devoluções ou outras deduções concedidas aos clientes se encontram adequadamente valorizados e apresentados;
- vi. Todas as divulgações exigíveis, quer relativamente a cliente, quer relativamente a Vendas e Serviços Prestados constam do Anexo;
- vii. Existem transações em moeda estrangeira e se à data de relato foi efetuada a atualização cambial.

Nesta área, assume-se como procedimento relevante a circularização de saldos de clientes (confirmação externa). Segundo a ISA 505, a confirmação externa é um procedimento de auditoria frequentemente utilizado para proporcionar prova de auditoria sobre a existência de um ativo. Através de confirmações externas é possível concluir, especialmente, sobre duas asserções, sendo estas o rigor e o corte, uma vez que as confirmações externas podem proporcionar prova sobre se a quantia registada é a correta e se se encontra registada no período correto. Este é um procedimento efetuado que permite a confirmação de saldos e transações ocorridas (nos casos em que as entidades enviam os extratos de movimentos). De acordo com o parágrafo A31 da ISA 500, a prova de auditoria é geralmente considerada como sendo mais fiável se for obtida de fontes externas independentes à entidade. As respostas escritas aos pedidos de confirmação, recebidas diretamente de clientes que não sejam entidades relacionadas, ajudam a reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo. Este trabalho é normalmente realizado para validar saldos à data de relato, porém pode ser efetuado sempre que o auditor assim ache que se justifique.

O processo de circularização começa com a seleção de contas de clientes, por amostragem, ou outro critério que o auditor entenda adequado. O controlo do processo de envio e recolha de respostas é efetuado pela equipa de auditoria.

Para efeito de controlo do processo de circularização, nomeadamente de registo e conciliação de respostas recebidas e controlo dos resultados deste processo, é elaborado um papel de trabalho. A resposta recebida do cliente assume uma das seguintes situações:

- i. Resposta concordante: Nesta situação, a resposta é considerada como concordante, e arquivada na pasta da respetiva secção.
- ii. Resposta discordante: Sempre que o cliente não confirma o saldo, é necessário proceder à reconciliação das contas, apurando os documentos que contribuíram para a diferença. Estas diferenças são analisadas e questionadas junto dos serviços competentes da entidade, a fim de obter justificação para as divergências.
- iii. Sem resposta: Nas situações em que não foi obtida resposta, mesmo após segundos pedidos e insistência via telefónica ou via e-mail, foram efetuados procedimentos alternativos, que consistem na elaboração de um papel de trabalho para cada cliente. Este procedimento envolve as seguintes tarefas:
 - a. Detalhe dos movimentos do ano;
 - b. Evolução do saldo face ao ano anterior. Nos casos em que no ano anterior foi obtida resposta ou realizados procedimentos alternativos para esse cliente, foi tida em consideração o trabalho realizado;
 - c. Análise dos movimentos do ano seguinte caso existam (eventos subsequentes);
 - d. Detalhe do saldo à data da circularização;
 - e. Conciliação entre a faturação contabilizada e a faturação registada no portal do e-fatura para o período em análise;
 - f. Indagação ao órgão de gestão e outros serviços competentes sobre eventuais dúvidas que surjam relativamente a cada saldo analisado;
 - g. Análise das respostas de circularização de advogados.

Nesta área, para além do trabalho realizado relativa ao processo de circularização, foram executados os seguintes procedimentos:

- i. Validação de saldos de abertura, tendo em conta a informação do ano anterior;
- ii. Elaboração de o mapa de antiguidades de clientes, considerando a data e vencimento das transações, com o objetivo de identificar dividas de clientes que possam ser consideradas de cobrança improvável ou incobráveis;
- iii. Análise do mapa de controlo de saldos de clientes com imparidade, preparado pelo cliente, verificando:
 - a. A sua consistência com a informação obtida no processo de circularização (clientes e advogados) e com os resultados dos procedimentos alternativos;

- b. Analise dos aumentos/reversões de imparidades e justificando os motivos para estes movimentos;
 - c. Para os clientes com imparidade ou incobráveis, concluir quanto aos ajustamentos fiscais a considerar na determinação do lucro tributável, tendo em conta os critérios fiscais subjacentes ao apuramento de imparidades e créditos incobráveis, previstos nos artigos 28º-A, 28º-B e 41º do CIRC;
- iv. Nos casos em que os sistemas de processamento e controlo de transações e saldos de clientes são diferentes do sistema contabilístico, procede-se à conciliação mensal de movimentos e saldos;
- v. Considerando que normalmente as operações com partes relacionadas tem subjacente risco mais elevado, em resposta aos requisitos da ISA 550, foram adotados os seguintes procedimentos específicos:
 - a. Solicitação ao órgão de gestão da identificação de partes relacionadas;
 - b. Identificar indicadores que permitam identificar eventuais partes relacionadas que possam não ter sido elencadas pelo órgão social, como sejam:
 - i. Transações processadas fora dos circuitos normais;
 - ii. Transações em condições muito diferentes em relação às transações com entidades não relacionadas;
 - iii. Leitura de atas, nas quais podem estar referidos assuntos relativos a partes relacionadas;
 - iv. Análise das respostas dos advogados.
 - c. Indagação aos principais responsáveis sobre as circunstâncias que os originam;
 - d. Análise dos acordos estabelecidos entre as partes;
 - e. Teste à recuperabilidade dos saldos à data do Balanço, obtendo informação financeira sobre a entidade relacionada;
 - f. Teste às divulgações (Anexo), nomeadamente, quanto ao cumprimento dos requisitos de divulgação exigidos pelas normas contabilísticas.

Em paralelismo com a rubrica de Clientes, existe a rubrica Vendas e Prestação de Serviços, para a qual são executados os seguintes procedimentos de auditoria:

- i. Conciliação entre a faturação que consta do e-fatura e os movimentos da contabilidade (contas de rendimentos, acréscimos e diferimentos e IVA);
- ii. Conciliação da faturação emitida nos diversos sistemas de faturação com a informação referida no ponto anterior;
- iii. Teste às vendas, selecionando transações por amostragem ou ceticismo profissional e executados os seguintes procedimentos:
 - a. Recolha e análise da documentação que suporta as transações, nomeadamente através de teste à consistência entre faturas, guias de remessa/transporte, encomendas, documentos alfandegários, documentos emitidos pelos transitários, documento de receção de bens emitido por parte do adquirente;
 - b. Corte de operações;
 - c. Análise das variações de faturação por artigos e clientes, indagando os serviços competentes sobre variações atípicas;
 - d. Teste às taxas de IVA praticadas, tendo em conta os produtos transacionados, especialmente no setor da distribuição alimentar;
 - e. Teste aos preços de venda, confrontando encomendas aprovadas com os preços de fatura eventualmente corrigidos por créditos ou débitos;
 - f. Recolha dos mapas de análise de margens eventualmente preparados pelos serviços da entidade, procurando aferir da sua consistência com os elementos contabilísticos;
 - g. Interligação da análise dos movimentos relacionados com vendas e os movimentos relacionados com gestão de inventários.

Tabela 4.5 - Procedimentos realizados na rubrica Vendas e Serviços Prestados

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Verificar que os descontos de pronto pagamento concedidos têm efectivamente a natureza de desconto financeiro. Verificar se estão devidamente contabilizados como ganhos	✓		✓				✓			✓		
Com base em amostras adequadas, verificar se os preços praticados estão de acordo com o preço definido pelo órgão de gestão da entidade, verificando as excepções e respectivas autorizações. Confirmar que as quantidades facturadas estão de acordo com a Guia de Remessa e vice-versa.	✓		✓				✓			✓		
À data de balanço, verificar a existência de produtos expedidos, ainda não facturados, avaliando o impacto que essa situação possa ter nos inventários e no rédito e sobre a necessidade de se proceder a regularizações	✓		✓				✓			✓		
Comparar facturação com período homólogo, investigando os motivos de grandes variações e apreciando a sua razoabilidade		✓							✓			
Solicitar base de dados de toda a facturação da entidade e verificar através de testes analíticos se a mesma foi integralmente contabilizada nas contas correspondentes. Confirmar no software quais os documentos tipo que tiveram movimento no período	✓	✓					✓		✓			
Testar movimentos a débito em contas de facturação com base em critérios de amostragem adequados e confirmar que: (a) As notas de crédito emitidas têm adequada forma legal; (b) Para efeitos de regularização do IVA, foi recebida prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto. Não estando ainda na posse da empresa tal prova, verificar se existe e descrever que controlo é realizado; (c) Está de acordo com a respectiva factura; (d) Existe autorização das devoluções e descontos concedidos subjacentes à nota de crédito	✓		✓				✓			✓		
Sobre a base de facturação das Vendas, apurar a exactidão do IVA liquidado para um período seleccionado, em especial analisar montantes isentos ou não sujeitos ou com taxas diferentes das normais da actividade da empresa			✓							✓		
Confirmar a adequada aplicação do regime do acréscimo, verificando se todos os Acréscimos de Vendas foram devidamente considerados			✓	✓						✓		
Solicitar base de dados de toda a facturação da entidade e verificar através de testes analíticos se a mesma foi integralmente contabilizada nas contas correspondentes. Confirmar no software quais os documentos tipo que tiveram movimento no período (facturas, notas de débito, notas de crédito, entre outros)	✓	✓					✓		✓			
Obter uma amostra adequada e analisar a forma legal dos documentos emitidos; Para o efeito atender a documentos por tipo de mercado, IVA, etc. (a) Verificar a cópia da factura, confirmando o seu preenchimento e se cruza para o mapa de facturação; (b) Testar cálculos; (c) Comparar preços com as tabelas em vigor; (d) Confirmar a descrição e quantidades dos itens facturados com a Guia de Remessa; (e) Recolher contratos de suporte à venda/prestação de serviços efectuada	✓		✓				✓			✓		
Com base em amostras adequadas, verificar se os preços praticados estão de acordo com o preço definido pelo órgão de gestão da entidade, verificando as excepções e respectivas autorizações. Confirmar que o valor facturado está de acordo com a Nota de Encomenda/ Contrato de Prestação de Serviços e vice-versa	✓		✓				✓			✓		
À data de balanço, verificar a existência de serviços concluídos e ainda não facturados, indagando e apreciando a razoabilidade dos motivos invocados. Avaliar o impacto que essa situação possa ter no rédito e sobre a necessidade de se proceder a regularizações	✓		✓				✓			✓		
Análise crítica comparativa da facturação de serviços prestados em períodos homólogos correspondentes, investigando os motivos de grandes variações e apreciando a sua razoabilidade.		✓							✓			
Verificar se a entidade cumpre com o disposto no art. 44º do Código do IVA, quanto a organizar a estruturar as contas de transmissões de bens e de prestação de serviços por mercados, evidenciando separadamente as vendas sujeitas das isentas de IVA.			✓							✓		
Com base em critérios de amostragem adequados, na sequência da realização dos testes substantivos às amostras dos movimentos relacionados com Isenções de IVA, verificar e deixar evidência do trabalho sobre o motivo da isenção e respectiva indicação no documento emitido.			✓							✓		
Sobre a base de facturação das Prestações de Serviços, apurar a exactidão do IVA liquidado para um período seleccionado, em especial analisar montantes isentos ou não sujeitos ou com taxas diferentes das normais da actividade da empresa; Comparar do montantes inscritos na Declaração Periódica de IVA e concluir.			✓							✓		
Confirmar a adequada aplicação do regime do acréscimo, verificando se todos os Acréscimos de Prestações de Serviços foram devidamente considerados. Posteriormente, verificar o tratamento subsequente.			✓	✓						✓		
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras.			✓							✓		

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência **A** - Apresentação **Co** - Corte
O - Ocorrência **C** - Classificação **P** - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 4.6 - Procedimentos realizados na rubrica Clientes

Descrição / Procedimentos realizados	Assertões sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Assertões sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Identificar movimentos de carácter excepcional, obtendo detalhes e justificação dos movimentos relacionados e analisando a sua razoabilidade.	✓		✓				✓			✓		
Verificar se os saldos em moeda estrangeira foram corretamente convertidos à taxa de câmbio de fim do período. Atestar a adequada contabilização das diferenças de câmbio apuradas.	✓		✓				✓			✓		
Analisar as contas correntes dos clientes com relações de participação, confirmar a natureza das operações e as condições contratuais.	✓		✓				✓			✓		
Acompanhar o tratamento contabilístico dos títulos a receber. Verificar que a base está relacionada com transações comerciais. Verificar se são debitados aos clientes os encargos bancários suportados com esses títulos. Em caso negativo, confirmar se a empresa efectua a correção à matéria colectável pelo facto do custo não ser aceite para efeitos fiscais.	✓		✓				✓			✓		
Verificação do cumprimento das obrigações dos adiantamentos por conta de venda (ex. IVA)	✓		✓				✓			✓		
Confirmações Externas (Circularização)	✓						✓					
Identificar situações de saldos que possam estar em imparidade: (a) pela análise de mapa de antiguidade de saldos; (b) pela constatação de saldos parados entre duas datas; (c) por indagação; (d) pela existência de processos contra esses clientes accionadas pela			✓							✓		
Verificar que as dívidas incobráveis resultam de dívidas cuja incobrabilidade se verifica no período e para as quais não existe perda por imparidade já contabilizada. Caso as mesmas tenham origem em períodos anteriores, descrever o motivo da mesma não ter sido anteriormente			✓							✓		
Identificar os movimentos mais relevantes, verificando a sua consistência com os contratos, actas e outros documentos ou informações recolhidas no decurso do trabalho de campo.			✓							✓		
Verificar a adequada aplicação do regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica).			✓							✓		

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência A - Apresentação
O - Ocorrência C - Classificação

Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.6 Fornecedores, Compra e Fornecimento e Serviços Externos

Nesta área são analisados os saldos e transações das contas 22 – Fornecedores, 31 – Compras e 62 – Fornecimentos e serviços externos.

Almeida B. (2017) refere que “As compras, fornecimentos e dívidas a pagar representam, na generalidade das empresas, uma importante fatia dos gastos, logo, são uma componente importante no apuramento dos resultados”.

Tal como referido na área de Clientes, Vendas e Serviços Prestados, um dos procedimentos de auditoria muito relevante, corresponde ao processo de circularização de saldos de fornecedores. Neste caso, os procedimentos subjacentes a este processo são equivalentes à circularização de clientes, com as necessárias adaptações.

Em termos de objetivos de auditoria, destacam-se os seguintes:

- Todas as dívidas a pagar que resultam de transações correntes, encontram-se reconhecidos e apresentados de acordo com o referencial contabilístico aplicado e são legítimas;

- ii. Todas as dívidas a pagar resultam de transações através das quais as mercadorias passaram a ser propriedade da entidade e/ou de serviços que foram efetivamente prestados e relacionam-se com a atividade corrente da entidade;
- iii. Garantir que as compras foram reconhecidas no período correto, encontram-se devidamente valorizadas (consideram o preço de compra, descontos comerciais, despesas adicionais imputadas à compra);
- iv. Verificar se existem procedimentos de controlo interno e em caso afirmativo, verificar se estão de facto a cumprir os objetivos para os quais foram criados;
- v. Todas as divulgações exigíveis, quer relativamente a cliente, quer relativamente a Compras e Fornecimentos e Serviços Externos constam do Anexo;

Para dar resposta aos objetivos elencados, foram desenvolvidos os seguintes procedimentos de auditoria:

- i. Teste aos saldos de abertura das contas de Fornecedores, de forma a garantir que os mesmos se encontram em concordância com os saldos finais do exercício anterior;
- ii. Análise da variação de saldos face ao exercício anterior, identificando os motivos que justificam as principais alterações ou variações;
- iii. Considerando que normalmente as operações com partes relacionadas tem subjacente risco mais elevado, em resposta aos requisitos da ISA 550, foram adotados os seguintes procedimentos específicos:
 - a. Solicitação ao órgão de gestão da identificação de partes relacionadas;
 - b. Identificar indicadores que permitam identificar eventuais partes relacionadas que possam não ter sido elencadas pelo órgão social, como sejam:
 - i. Transações processadas fora dos circuitos normais;
 - ii. Transações em condições muito diferentes em relação às transações com entidades não relacionadas;
 - iii. Leitura de atas, nas quais podem estar referidos assuntos relativos a partes relacionadas;
 - iv. Análise das respostas dos advogados.
 - c. Indagação aos principais responsáveis sobre as circunstâncias que os originam;
 - d. Análise dos acordos estabelecidos entre as partes;

- e. Teste à recuperabilidade dos saldos à data do Balanço, obtendo informação financeira sobre a entidade relacionada;
 - f. Teste às divulgações (Anexo), nomeadamente, quanto ao cumprimento dos requisitos de divulgação exigidos pelas normas contabilísticas.
- iv. Solicitamos aos serviços da entidade a listagem de documentos (faturas, nota de débito e nota de crédito) comunicadas pelos fornecedores da entidade, para o período de relato, para efeitos de conciliação com os movimentos contabilísticos. Com este teste é possível identificar:
- a. Documentos por contabilizar;
 - b. Documentos contabilizados que dizem respeito a outras partes relacionadas;
 - c. Desfasamento temporal entre a data do documento e a data da sua contabilização;
 - d. Documentos de compra anulados, mas contabilizados;
 - e. Documentos contabilizados por valor diferente;
 - f. Documentos contabilizados não comunicados no e-fatura pelo fornecedor, o qual deve ser alertado do sucedido pela empresa que estamos a auditar e caso o mesmo não comunique as faturas, a empresa a auditar deve comunicá-las.
- v. Teste aos recibos verdes, solicitando listagem de faturas/recibos do Portal da AT emitidos com o Número de Identificação Fiscal da entidade auditada, para:
- a. Conciliação com os registos contabilísticos, em termos de retenção na fonte e gasto;
 - b. Concluir se os gastos foram reconhecidos no período a que os serviços prestados dizem respeito (corte/ especialização);
 - c. Identificar e justificar eventuais serviços atípicos ou que tenham variação significativa face ao exercício anterior.

Para teste às rubricas de Compras de Inventários e Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), foram executados os seguintes procedimentos:

- i. Para transações selecionadas, por amostragem ou ceticismo profissional, recolhemos a documentação que suporta as transações para concluir sobre os seguintes aspetos:

- a. Consistência entre faturas, guias de remessa/transporte, encomendas, documentos alfandegários, documentos emitidos pelos transitários, documento de receção e conferência dos bens;
 - b. Corte de operações;
 - c. Cumprimento dos requisitos legais subjacentes à emissão de documentos, designadamente, o nº5 do artigo 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
 - d. Utilidade dos bens ou serviços para a atividade desenvolvida, procurando identificar despesas imputáveis à esfera pessoal, de elementos do órgão de gestão ou de outro pessoal. Verificar o enquadramento fiscal das despesas imputáveis a uso pessoal;
 - e. Dedução/auto-liquidação/regularização de IVA;
 - f. Correta soma aritmética dos itens identificados nos documentos que suportam a transação;
- ii. Análise das variações de faturação por artigos e fornecedor, indagando os serviços competentes sobre variações atípicas;
 - iii. Teste aos preços de compra, confrontando encomendas aprovadas com os preços de fatura eventualmente corrigidos por créditos ou débitos;
 - iv. Interligação da análise dos movimentos relacionados com compra de inventários e os movimentos relacionados com gestão de inventários;
 - v. Análise da evolução mensal das compras de inventários e FSE por fornecedor com objetivo de identificar e obter explicação para transações atípicas.

Tabela 4.7 - Procedimentos realizados na rubrica Compras e na rubrica Fornecimentos e Serviços Externos

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Com base em amostras adequadas, analisar as contas de fornecimentos e serviços externos, verificando: (a) o respeito pelo regime do acréscimo; (b) se foram imputados ao período todos os gastos (integralidade); (c) movimentos anormais, obtendo detalhes para os mesmos, analisando a sua razoabilidade; (d) as contas que possam incluir maior risco;	✓		✓				✓			✓		
Rever o procedimento de encomenda e receção dos bens e serviços, verificando se os mesmos são devidamente autorizados pelo órgão de gestão.	✓						✓					
Análise crítica comparativa com períodos anteriores de gastos variáveis e a sua relação com o volume de negócios.			✓							✓		
Verificar se os gastos com comissões incorridas são contabilizados no momento a que respeitam, independentemente do momento de pagamento das mesmas.		✓	✓	✓			✓		✓			
Testar contas que respeitem a custos periódicos e aferir se os mesmos se encontram integralmente registados.		✓							✓			
Para os gastos com viaturas ligeiras de passageiros, aferir se existem contas apropriadas para a sua contabilização tendo em conta o apuramento de gastos de Tributação Autónoma a que estão sujeitas.			✓							✓		
Verificar o adequado tratamento em sede de IVA.												
Relativamente aos principais gastos cujos documentos de faturação poderão não coincidir com o final do exercício, confirmar a periodização do gasto.			✓							✓		
Posteriormente, verificar o tratamento subsequente.												
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras.			✓							✓		
Na revisão final dos trabalhos, redigir conclusão global da conta e ao nível das distorções identificadas.						✓						✓
Com base em critérios de amostragem adequados, testar as compras e concluir sobre: a) adequacidade formal das faturas / notas de crédito; b) correspondência das faturas com os outros documentos da compra; c) preços e descontos; d) classificação e contabilização; e) pagamento e comprovativo de quitação; f) tratamento do IVA e percentagens aplicadas; g) validade e adequacidade da documentação de suporte para efeitos fiscais.	✓		✓				✓	✓		✓		

Legenda:
R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações
E - Existência
O - Ocorrência
A - Apresentação
C - Classificação
Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 4.8 - Procedimentos realizados na rubrica Fornecedores

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Identificar movimentos de carácter excepcional, obtendo detalhes e justificação dos movimentos relacionados e analisando a sua razoabilidade	✓		✓				✓			✓		
Verificação da existência de pagamentos significativos a fornecedores por caixa	✓		✓				✓			✓		
Conciliação das compras e despesas com as faturas declaradas na AT pelos fornecedores	✓	✓					✓		✓			
Verificar se os saldos em moeda estrangeira foram corretamente convertidos à taxa de câmbio de fim do período. Atestar a adequada contabilização das diferenças de câmbio apuradas	✓		✓				✓			✓		
Analisar as contas correntes dos fornecedores com relações de participação, confirmar a natureza das operações e as condições contratuais	✓						✓					
Acompanhar o tratamento contabilístico dos títulos a pagar. Verificar que a base está relacionada com transações comerciais. Elaborar ou solicitar à entidade uma lista, com a indicação das datas de vencimento, acompanhando o seu cumprimento. Verificar a reforma dos títulos	✓						✓					
Analisar as devoluções e créditos relevantes, após a data de referência à elaboração das demonstrações financeiras				✓							✓	
Confirmações Externas (Circularização).	✓						✓					
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras			✓							✓		

Legenda:
R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações
E - Existência
O - Ocorrência
A - Apresentação
C - Classificação
Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.7 Inventários

Do ponto de vista de auditoria, esta é uma das áreas normalmente importante, pelo peso que podem assumir na estrutura do Balanço e da Demonstração dos Resultados. Outro fator importante, é que esta está diretamente relacionada com as duas áreas referidas nos dois pontos anteriores, na parte correspondente a compras e vendas de inventários e serviços prestados. Nas entidades industriais, geralmente, existe associação entre esta área, os gastos com pessoal, FSE e os ativos fixos tangíveis, na medida em que são muito relevantes especialmente na valorização dos produtos acabados e em curso. Considerando os aspetos referidos, o risco que lhe está associado e o forte impacto que os inventários podem ter no apuramento da rentabilidade da entidade, justificam uma abordagem profissional e devidamente planeada por parte do auditor.

Segundo a ISA 501, se os inventários forem materiais para as DF, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários. Para tal, o auditor deve assistir à contagem física dos inventários ou, quando entenda adequado, executar procedimentos de auditoria sobre os registos finais de inventários da entidade, para determinar se refletem rigorosamente os resultados reais da contagem de inventários.

Os objetivos de auditoria consistem em concluir se:

- i. Os inventários são propriedade da entidade;
- ii. Os inventários estão em poder da entidade ou de terceiros, confirmando-se a sua existência física;
- iii. Os inventários foram devidamente valorizados, considerando os requisitos previstos no normativo contabilístico aplicável, e se, estão de acordo com os requisitos fiscais, previsto nos artigos 26º e 27º do CIRC;
- iv. Existem inventários obsoletos ou inventários cujo custo excede o valor de realização líquido e nestes casos:
 - a. Verificar se foi considerada a correspondente perda nas DF;
 - b. Verificar se os critérios subjacentes ao apuramento das perdas por imparidade de inventários cumprem os requisitos fiscais aplicáveis, designadamente, artigo 28º do CIRC;
- v. O corte de operações, nas entradas e nas saídas é adequado, garantindo que os resultados das transações são reconhecidos no período a que dizem respeito;

- vi. Todas as divulgações exigidas pelo normativo contabilístico aplicável constam do Anexo, nomeadamente o que se refere a hipotecas (bens imóveis) ou penhoras (bens móveis);
- vii. A cobertura de seguros é adequada;
- viii. Existem procedimentos de controlo interno implementados, e se estão a funcionar e cumprem os objetivos para os quais foram desenhados.

Considerando os objetivos anteriormente referidos, são efetuados os seguintes procedimentos, para além dos procedimentos referidos nas duas áreas anteriores:

- i. Teste aos saldos de abertura, verificando a sua consistência com os dados de encerramento do exercício anterior;
- ii. Revisão da rotação de inventários, de modo a identificar itens obsoletos e itens com risco de que a quantia escriturada não seja recuperável (itens sem movimento ou de movimento reduzido);
- iii. Teste à valorização dos inventários, tendo em conta:
 - a. A análise da documentação que suportou a compra;
 - b. A comparação entre a valorização do período de relato com a valorização de períodos anteriores, por artigo, obtendo explicação para as principais variações;
 - c. O sistema de apuramento de custos de produção, no caso de entidades industriais. Neste caso, o auditor deverá compreender esse sistema e concluir se a imputação de matérias-primas, matérias subsidiárias, mão-de-obra direta e indireta e gastos gerais de fabrico, cumprem os requisitos contabilísticos aplicáveis e consideram adequadamente o grau de acabamento dos bens. Dada a complexidade da análise, este trabalho de auditoria é desempenhado pelos elementos da equipa de trabalho com maior experiência;
- iv. Análise do ficheiro de controlo de inventários, nomeadamente das entradas e saídas, cruzando-as com os registos contabilísticos (compras, variação dos inventários de produção, custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas);
- v. Em entidades do setor da construção de imóveis para venda, foram desenvolvidos vários procedimentos com destaque para:

- a. Identificação dos imóveis detidos pela entidade, através de recolha da informação do Portal das Finanças, escrituras de compra e venda, escritura de constituição de propriedade horizontal;
 - b. Identificação da variação do número de imóveis registados no Portal das Finanças, conciliando-a com os movimentos na contabilidade (vendas e compras) indagando os responsáveis sobre eventuais divergências;
 - c. Comparação da valorização dos imóveis nas DF com o valor patrimonial tributário e com os valores médios de mercado por zona geográfica e metro quadrado;
- vi. Teste ao corte de operações, analisando as compras e vendas de final do período de relato e do início do período de relato seguinte, concluindo que as transações ocorreram e foram registadas no período correto. Nomeadamente garantir que:
 - a. Os inventários adquiridos entraram em armazém e, foram considerados no período de relato correto, na contabilidade e no ficheiro de stocks;
 - b. Os inventários vendidos saíram de armazém e, foram considerados no período de relato correto, na contabilidade e no ficheiro de stocks;
- vii. Recolha e análise das apólices de seguro multirriscos, comparando o valor dos inventários com os capitais seguros;
- viii. Assistir às contagens físicas de inventários, especialmente no final do período de relato, acompanhando todo o processo.

O acompanhamento das contagens físicas, foi um dos procedimentos de auditoria que, no decorrer do estágio, executei com maior independência, considerando a estratégia desenvolvida previamente pela equipa de auditoria. O trabalho de auditoria consistiu em:

- i. Recolha e análise das instruções de contagem preparada pela entidade;
- ii. Debate com os responsáveis pelas contagens dos aspetos relevantes a considerar no processo de contagem;
- iii. Observar os procedimentos de contagem aplicados pela entidade;
- iv. Para inventários selecionados por amostragem, ou por ceticismo profissional, efetuar a sua contagem e comparar com a contagem efetuada pelas equipas de contagem;
- v. Quando são identificadas divergências entre as quantidades contadas pela entidade e as quantidades contadas pelo auditor, procede-se à recontagem conjuntamente com o responsável da equipa de contagem.

- vi. Depois de concluído o inventário, são recolhidas as listagens finais para efeitos de:
- Comparação das quantidades que o auditor contou com as que constam na listagem, indagando os responsáveis no caso de eventuais divergências identificadas;
 - Para uma amostra de inventários, comparar as quantidades contadas pelas equipas de contagem, evidenciadas nas folhas de contagem, com as que constam na listagem final, indagando os responsáveis no caso de eventuais divergências identificadas;
 - Teste à valorização dos inventários (mercadorias, matérias-primas e subsidiárias), comparando:
 - os preços de valorização com os preços que constam da documentação que suportou a compra;
 - A valorização do período de relato com a valorização de períodos anteriores, por artigo, obtendo explicação para as principais variações;
 - Com os preços médios de compra, por artigo, obtido a partir das listagens de compras;
 - Teste às unidades em stock, verificando se a existência final resulta da aplicação da fórmula: Existência Inicial + Compras – Saídas +/- Regularizações.

Eventuais diferenças que se consideram importantes, devem ser debatidas com os responsáveis.

Tabela 4.9 - Procedimentos realizados na rubrica Inventários

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
As listagens dos Inventários finais são concordantes com os saldos totais das respectivas contas no balanço.		✓				✓			✓			✓
Contagem Física, testes efetuados, prova recolhida e conclusões.	✓						✓					
Confirmar que contagens são congruentes com inventário final	✓						✓					
Teste ao cálculo dos inventários, confirmar:												
a) Que soma Preço Unit.º x Quantidade por item = Valor total do Inventário			✓							✓		
b) Se existem itens com quantidades e/ou com preço nulo												
Levantamento dos procedimentos do Sistema de Controlo Interno associados à área de Encomendas, Compras, Recepção de Inventários, Armazenamento, Produção, Expedição e Vendas. Se efectuado em anos anteriores, avaliar se existem alterações ao Controlo Interno identificado.	✓						✓					

Legenda:

R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações

E - Existência A - Apresentação Co - Corte
O - Ocorrência C - Classificação P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.8 Acréscimos e diferimentos

Os efeitos das transações e de outros acontecimentos, são reconhecidos quando eles ocorram, satisfeitas as condições e os critérios de reconhecimento previstos no normativo contabilístico, independentemente do momento do pagamento ou do recebimento, sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF dos períodos com os quais se relacionem. As diferenças entre os montantes recebidos e pagos e os correspondentes rendimentos e gastos são registados nas respetivas contas das rubricas “Outros Créditos a Receber”, “Outras Dívidas a Pagar” e “Diferimentos” (ativos e passivos).

O trabalho de auditoria desenvolvido nestas áreas, está diretamente relacionado com o trabalho de outras áreas, nomeadamente, compras, vendas, serviços prestados, subsídios à exploração, fornecimentos e serviços externos e gastos com pessoal. Os principais acréscimos e diferimentos auditados são os seguintes:

- i. Estimativa de férias e subsídio de férias
- ii. Seguros;
- iii. Eletricidade, água, gás;
- iv. Rendas;
- v. Comissões sobre vendas;
- vi. Subsídios à exploração designadamente apoios do IEFP e acordos de cooperação da Segurança Social;
- vii. Juros a pagar e a receber;
- viii. Rappel associado a vendas ou compras.

Em termos de trabalho de auditoria são recolhidos os mapas de especialização preparados pela entidade, relativos a cada uma das transações referidas, corroborando a informação auditada/ recolhida nas áreas relacionadas. Dada a importância de algumas destas transações destacamos os seguintes procedimentos:

- i. Estimativa de férias: Recolha do mapa de suporte ao cálculo da estimativa efetuada pelos serviços da entidade e concluir sobre se:
 - a. Os cálculos aritméticos estão corretos;
 - b. Esta considera todos os trabalhadores com direitos adquiridos à data do balanço;
 - c. As remunerações consideradas estão corretas, considerando os vencimentos do período de relato e eventuais atualizações posteriores;

- d. As taxas de encargos sociais (Segurança Social e CGA) consideradas, são as taxas aplicáveis ao setor e aos funcionários;
 - e. As estimativas do período de relato anterior se mostraram satisfatórias, verificando os valores efetivamente processados;
 - ii. Rappel: Recolha do mapa de suporte ao cálculo da estimativa efetuada pelos serviços da entidade e concluir sobre se:
 - a. Os cálculos aritméticos estão corretos;
 - b. Estão contratualizados com os clientes e fornecedores e são legítimos (testar uma amostra selecionada);
 - c. As condições subjacentes à atribuição ocorreram (testar uma amostra selecionada);
 - d. As vendas ou compras relevantes para o cálculo correspondem a transações efetivas e estão refletidas nas DF (considerar testar a totalidade caso seja possível ou numa base de amostragem);
 - e. Análise de eventos subsequentes nomeadamente análise de descontos em compras e vendas;
 - f. As estimativas do período de relato anterior se mostraram satisfatórias, verificando os valores efetivamente processados;
 - iii. Comissões sobre vendas: Recolha do mapa de suporte ao cálculo da estimativa efetuada pelos serviços da entidade e concluir sobre se:
 - a. Os cálculos aritméticos estão corretos;
 - b. Estão contratualizadas com os agentes e são legítimas (testar uma amostra selecionada);
 - c. As condições subjacentes à atribuição ocorreram (testar uma amostra selecionada);
 - d. As vendas relevantes para o cálculo correspondem a transações efetivas e estão refletidas nas DF (considerar testar a totalidade caso seja possível ou numa base de amostragem);
 - e. Análise de eventos subsequentes nomeadamente análise de descontos em vendas;
 - f. As estimativas do período de relato anterior se mostraram satisfatórias, verificando os valores efetivamente processados.

Tabela 4.10 - Procedimentos realizados na rubrica Acréscimos e Diferimentos

Descrição / Procedimentos realizados	Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas						Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período					
	O	P	R	Co	C	A	E	D	P	R	C	A
Com base em amostras adequadas, analisar as contas de outros gastos e perdas e as contas de acréscimos de rendimentos e ganhos, verificando: (a) o respeito pelo regime do acréscimo; (b) se foram imputados ao período todas as perdas (integralidade); (c) movimentos anormais, obtendo detalhes para os mesmos, analisando a sua razoabilidade; (d) as contas que possam incluir maior risco			✓	✓					✓	✓		
Verificar a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras.			✓							✓		
Na revisão final dos trabalhos, redigir conclusão global da conta, ao nível das distorções identificadas e de recomendações a efectuar à entidade.						✓						✓
Na revisão final dos trabalhos, redigir conclusão global da conta, ao nível das distorções identificadas e de recomendações a efectuar à entidade.						✓						✓

Legenda:
R - Rigor, valorização e imputação
D - Direitos e obrigações
E - Existência
O - Ocorrência
A - Apresentação
C - Classificação
Co - Corte
P - Plenitude

Fonte: Elaboração Própria

4.9 Trabalhos de auditoria Iniciais – Saldos de abertura

Num trabalho de auditoria inicial, o auditor deverá obter prova suficiente e apropriada acerca dos saldos de abertura, na medida em que, estes afetam as DF do período de relato incluindo os seus comparativos.

A ISA 510 proporciona orientação relativamente à validação dos saldos de abertura, quando as demonstrações financeiras são auditadas pela primeira vez, ou quando as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor. Segundo esta ISA, o auditor tem como objetivo obter prova de auditoria suficiente apropriada sobre se:

- “Os saldos de abertura contêm distorções que afetam materialmente as demonstrações financeiras do período corrente; e
- As políticas contabilísticas apropriadas refletidas nos saldos de abertura foram consistentemente aplicadas nas demonstrações financeiras do período corrente ou as alterações a essas políticas estão devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.”.

Em termos de trabalho de auditoria, foram implementados muitos dos procedimentos descritos em cada uma das seções referidas neste relatório, com as necessárias adaptações, destacando-se as seguintes particularidades:

- i. Na rubrica de Clientes e Fornecedores, no processo de circularização, solicitamos confirmações externas sobre os saldos do período de relato e dos dois períodos anteriores;
- ii. Na rubrica Estado e Outros Entes Públicos, a análise abrange os três períodos de relato anteriores, por forma a concluir quanto:
 - a. Ao cumprimento dos deveres fiscais e parafiscais no período em que as declarações fiscais e parafiscais estão sujeitas a revisão por parte das autoridades competentes;
 - b. À existência de eventuais contingências (fiscais e parafiscais) e os seus efeitos sobre as DF do período ou de períodos anteriores;
- iii. Na rubrica Inventários, em regra, tendo em conta a data em que os auditores são contratados, não é possível assistir às contagens físicas dos períodos de relato relevantes para efeitos de validação de comparativos das DF do período. Este facto, constitui à partida uma forte limitação ao trabalho e conclusões do auditor. É possível ultrapassar esta limitação, contudo em situações muito específicas, e dependerá da existência na entidade de um bom sistema de controlo interno, o qual deve ser analisado pelo auditor de forma a concluir sobre a sua eficácia operacional e efetividade nos períodos relevantes;
- iv. Na rubrica de Financiamentos Obtidos, a análise abrange os três períodos de relato anteriores, sendo um dos principais procedimentos a conciliação entre valores evidenciados no Balanço desses períodos com os valores do Mapa de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal. Adicionalmente são recolhidos os contratos de financiamento relevantes para efeitos análise e arquivo no dossier permanente;
- v. Na rubrica de Ativos Fixos Tangíveis, a análise abrange os três períodos de relato anteriores. Os procedimentos de auditoria efetuados abrangem:
 - a. A recolha e análise do cadastro de AFT concluindo sobre a sua consistência com os registos contabilísticos, a política de amortização e a sua consistência entre períodos de relato;
 - b. Análise dos Ativos em cursos;
 - c. Recolha dos documentos de suporte às principais aquisições.

CONCLUSÃO

O presente relatório tem como tema teórico central a QA e prático a descrição do estágio realizado. A presente revisão de literatura acerca da QA tem como principal objetivo conhecer e compreender a relação existente entre a QA e os seus principais indicadores e a forma como estes a influenciam.

Atualmente, a definição da QA é pouco consensual e as diversas divulgações existentes são incompletas. A QA não é diretamente observável, pelo que, de acordo com DeFond & Zhang (2013), a QA pode ser mensurada através de inputs e outputs do processo de auditoria. De forma a alcançar a QA, é necessário ter em consideração os IQA, pois estes são uma ferramenta relativamente recente que pretende proceder à mensuração da QA numa base de objetividade e, tanto quanto possível, de forma quantificada. Para que um conjunto de IQA funcionem corretamente, é indispensável que a sua conceção provenha de um processo participado, no qual é corretamente definido o conteúdo e o modo de cálculo de cada indicador, de forma a que estes sejam alimentados e calculados de forma adequada e consistente e para que, de seguida, seja possível a sua comparação e monitorização.

É da responsabilidade do auditor a realização de auditorias de qualidade às DF, contudo, a QA é mais alcançada num ambiente onde há suporte e interações apropriadas entre todos participantes da cadeia de informação.

Segundo DeFond & Zhang (2013), a QA é, na ótica do auditor, uma função entre a independência e as competências do auditor, uma vez que a independência provém de incentivos de reputação e litígios e o conceito de competência diz respeito à capacidade de fornecer uma auditoria de qualidade.

Através da literatura analisada é possível verificar a enorme importância da QA para a melhor competência e desempenho financeiro, bem como no combate a possíveis fraudes e manipulações de resultados.

É, assim, possível concluir que os inputs para a QA são influenciados pelo contexto, pelos stakeholders e pelos outputs.

Com o objetivo de complementar a minha formação, a oportunidade de realizar este estágio permitiu-me aprender, contactar e consolidar conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico, o que fez com que esta fosse uma experiência enriquecedora a nível pessoal e profissional. Ao longo do estágio estive envolvida nas diversas

Relatório de Estágio na empresa Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

atividades que compreendem o processo de auditoria em diversos clientes, o que me permitiu a aquisição de conhecimento em diversas áreas de negócio.

Ao longo do estágio foi de notar que a área da auditoria financeira é uma área por si só bastante exigente, uma vez que implica elevados conhecimentos por parte do auditor em diversas áreas, áreas essas que estão sempre em constante mudança, o que obriga ao auditor a estar em constante atualização.

5 Referências bibliográficas

- Almeida, B. (2019). *Manual de Auditoria Financeira* (3ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, M. (2012). *Auditoria, um curso moderno e completo* (8ª ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Baptista da Costa, C. (2019). *Auditoria financeira: teoria e prática* (12ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Biddle, G. C. (2006). Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment. *The Accounting Review*, 81(5), 963–982.
- Biddle, G., Hilary G., & Verdi R. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48(2–3), 112–131.
- Chung, J., Kim H., Kim W., & Yoo Y. K., (2012). Effects of Disclosure Quality on Market Mispricing: Evidence from Derivative-Related Loss Announcements. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(7-8), 936–959.
- Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas. (29 de setembro de 2011). *Decretos-Lei n.º 224/2008 e n.º 225/2008*.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2013). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- Figueiredo, O. (2013). Os valores inseparáveis da profissão – ética e qualidade da auditoria. *Revisores e Auditores* 63, 8-13.
- GAO (United States General Accounting Office). (2003). Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation.
- Hammersley, J. S., Zehms K. M., & Kadous, K. (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 81-101. Obtido de <https://doi.org/10.2308/ajpt-10110>
- IAASB. (2014). *A Framework for audit quality: Key Elements that create an environment for audit quality*.

Relatório de Estágio na empresa Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

IAASB. (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (Vol. Parte III). (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Trad.)

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 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, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 260 – Comunicação com os Encarregados da Governação*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 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, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 500 – Prova de Auditoria*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 501 – Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 505 – Confirmações Externas*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

Relatório de Estágio na empresa Cruz Martins & Associados, SROC, Lda.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 520 – Procedimentos Analíticos*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). *Norma Internacional de Auditoria 550 – Partes Relacionadas*. In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

Knechel, W., Krishnan G. V., Pevzner M., Shefchik L. B., & Velury U. (2013). Auditing quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement), 385–421.

Lenard, M. J., & Yu B. (2012). Do Earnings Management and Audit Quality Influence Over-Investment by Chinese Companies? *International Journal of Economics and Finance*, 4(2), 21–30.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.(7 de setembro de 2015) *Lei n.º 140/2015*. Obtido de <https://www.oroc.pt/a-ordem/estatuto-da-oroc/estatuto-da-oroc/>

Salehi, M., Bahrami M., & Alizadeh F. (2016). The effect of academic education on employers' satisfaction and audit quality in Iran. *Industrial and Commercial Training*, 48(5), 249–256

Shaw, K. W. (2003). Corporate disclosure quality, earnings smoothing, and earnings' timeliness. *Journal of Business Research*, 56(12), 1043–1050.

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

Ussahawanitchakit, P. (2011). Disclosure Quality, Corporate Citizenship and Corporate Image: Evidence from Thai Listed Firms. *International Journal of Business Research*, 11(4), 1–8.

Wilcox, W. B., Berry K., Quirin D. J., & Quirin J. J. (2010). The Relevance of Discretionary Disclosures: Predictive Value Versus Feedback Value. *Journal of Business & Economics Research*, 8(3), 1–12.

Wilks, T., & Zimbelman, M. (2010). Decomposition of fraud-risk assessments and auditors' sensitivity to fraud cues. *Contemporary Accounting Research*, pp. 719–745. Obtido de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/HGXP-4DBH-59D1-3FHJ>