

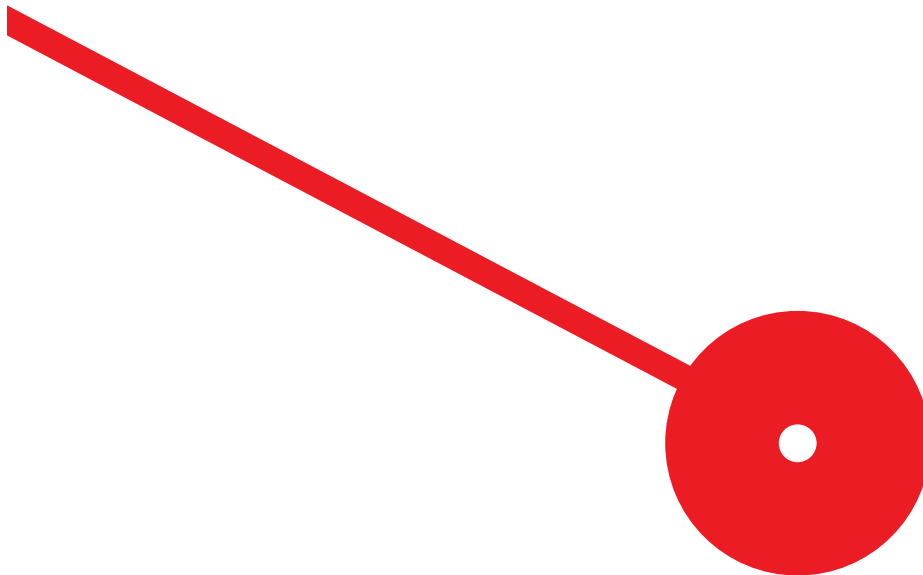
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

Relatório de Estágio
Auditoria Financeira
Maria João Silva Borges

Versão final.

10/2019

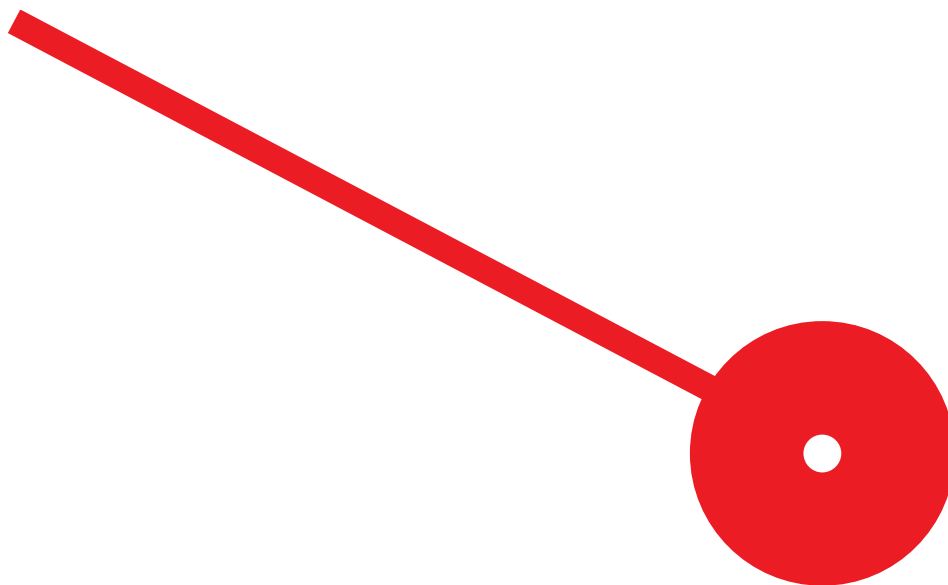


M MESTRADO
AUDITORIA

Relatório de Estágio Auditoria Financeira Maria João Silva Borges

**Apresentado ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto
para a obtenção do grau de Mestre em
Auditoria, sob orientação do Senhor Dr.
° Paulo Jorge Seabra dos Anjos, Revisor
Oficial de Contas, na sociedade Anjos &
Associados, SROC, Lda. e do Senhor
Professor Rui Bertuzi da Silva.**

Maria João Silva Borges. Relatório Estágio Auditoria
Financeira
10/2019



Agradecimentos

Como última etapa do meu percurso académico para obtenção do grau de mestre em auditoria chegou a altura de apresentar o meu relatório de estágio.

Agradeço ao Dr. ° Paulo Anjos, o meu tutor na sociedade “Anjos & Associados, SROC, Lda.”, pela enriquecedora experiência, por ter a oportunidade de desempenhar o meu estágio profissional, de modo tão desafiante, gratificante e educacional nesta instituição.

Desde já agradeço ao meu orientador Professor Rui Bertuzi da Silva por ter aceitado o meu pedido para me orientar, e por ter estado sempre disponível e acessível para qualquer ocorrência de dúvidas.

Aos meus colegas da SROC, resta-me dizer que foram incansáveis, a quem eu tenho tanto apreço e gratidão, por todo o tempo investido em mim, por tanto conhecimento partilhado e transmitido com tal cuidado, à Aurora Cruz, à Juliana Lima, à Francelina Gomes e ao João Tavares, as pessoas que me acompanharam num período de grande mudança e aprendizagem numa área tão delicada que é auditoria.

Resta-me agradecer à minha mãe por nunca me ter deixado desistir, mesmo nos momentos mais difíceis e questionáveis, e ao meu pai pelas críticas construtivas, pela amizade e por ter estado sempre disponível.

Por fim, um agradecimento especial a todos que me acompanharam ao longo de todo o meu percurso académico, por todos os desabafos e conselhos partilhados e pelo apoio incondicional. De facto, não teria o mesmo significado se não tivesse ninguém a quem agradecer.

“Quando aceitamos os nossos limites, conseguimos ir para além deles.”

Albert Einstein, físico teórico alemão (1879 – 1955)

Resumo:

A elaboração deste projeto pretende descrever os objetivos e procedimentos exigidos na concretização da atividade de auditoria financeira, tendo como âmbito o esclarecimento e abordagem de todos os aspetos essenciais para o desenvolvimento do trabalho de um auditor externo.

Numa primeira abordagem será realizado uma contextualização deste relatório com o panorama teórico que rege em Portugal, os aspetos principais como, o planeamento, materialidade, risco de auditoria, e a sua finalidade, Certificação Legal de Contas. Enquadramento importante para o desenrolar das atividades desenvolvidas na auditoria financeira.

Pretende-se revelar e descrever os serviços prestados na empresa acolhedora, os procedimentos envolvidos na confirmação de contas, apresentando os trabalhos realizados na sede da entidade, assim como a identificação dos vários procedimentos para validar todas as rúbricas das demonstrações financeiras. Finalizando com as apreciações globais deste estágio.

Palavras chave: Planeamento, Materialidade, Risco e Prova.

Abstract:

The purpose of this paper is to describe the objectives and procedures required in the execution of the financial audit activity, with the purpose of clarifying and approaching all the essential aspects for the development of the work of an external auditor.

In a first approach will be realized a contextualization of this report with the theoretical panorama that governs in Portugal, the main aspects as, the planning, materiality, audit risk, and its purpose, Legal Certification of Accounts. Important framework for the development of the activities carried out in the financial audit.

It is intended to disclose and describe the services provided at the host company, the procedures performed in the verification of accounts, the work performed at the entity's headquarters, such as identification of procedures for all validations as headings of the financial industries. Concluding with the general appraisals of this step.

Key words: Planning, Materiality, Risk and Proof.

Índice

Introdução	1
1 Capítulo I – Auditoria Financeira	4
1.1 Evolução e Conceito	5
1.2 O Papel dos Auditores / Revisor Oficial de Contas	7
1.3 Normas e Diretivas de Auditoria	8
2 Capítulo II – A Profissão Do Auditor	13
2.1 Formas de Exercer a Profissão	13
2.2 Princípios Fundamentais Subjacentes à Profissão	14
2.3 Ética e Deontologia Profissional	15
3 Capítulo III – Compromisso de uma Auditoria	18
3.1 Aceitação e Continuação de Relações Profissionais com Clientes	18
3.2 Controlo de Qualidade das Auditorias	18
3.3 Contrato de Auditoria	19
4 Capítulo IV – Fases de uma Auditoria	22
4.1 Planeamento	22
4.1.1 Materialidade	23
4.1.2 Risco de Auditoria	23
4.1.3 Relação entre a Materialidade e o Risco de Auditoria	26
4.2 Prova de Auditoria	27
4.2.1 Testes de Auditoria	30
4.3 Relatório de Auditoria / Certificação Legal de Contas	31
4.3.1 Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras	34
4.3.2 Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares	35
4.3.3 Modificações ao Parecer no Relatório de Auditoria	36
5 Capítulo V – Metodologias de Investigação	39
5.1 Introdução	40

5.2	Estudo Empírico – Síntese.....	40
5.3	Unidade de Análise.....	41
5.4	Desenho da Investigação	41
6	Capítulo VI – Trabalho Empírico	43
6.1	Introdução.....	43
6.2	Empresa Acolhedora.....	43
6.3	Plano de Auditoria	46
6.3.1	Análise Económica Financeira	46
6.3.2	Arquivo Permanente e Arquivo Corrente	47
6.3.3	Planeamento dos Procedimentos de Auditoria	48
6.3.4	Cumprimento das Obrigações Fiscais	63
6.3.5	A Prova de Auditoria.....	64
6.4	Relatório de Auditoria / Certificação Legal de Contas.....	66
7	Conclusão	69
8	Referências Bibliográficas	72
8.1	Artigos	72
8.2	Legislação.....	72
8.3	Livros.....	75
9	Anexos	77
9.1	Anexo I – CLC Limpa	77
9.2	Anexo II – CLC Com Reservas	82
9.3	Anexo III – CLC Com Ênfases	84
9.4	Anexo IV – Opinião Adversa	85
9.5	Anexo V – Escusa de Opinião	87
9.6	Anexo VI – Índice do Arquivo Permanente	88
9.7	Anexo VII – Índice do Arquivo Corrente.....	89

Índice de Figuras

Figura 1 – Estrutura das normas emitidas pelo IAASB	9
Figura 2 – Organigrama Funcional Hierárquico	14
Figura 3 – Relação do risco da entidade com o modelo de risco em auditoria	24
Figura 4 – Risco em auditoria.....	25
Figura 5 - Fórmula de Cálculo do Risco de Distorção Material.....	26
Figura 6 - Fórmula de Cálculo do Risco de Auditoria	26
Figura 7 – Relação entre a Materialidade e o Risco de Auditoria.....	27
Figura 8 – Relação entre a Quantidade e Qualidade de Prova de Auditoria	29
Figura 9 – Tabela determinante do tipo de opinião modificada a ser aplicada	33
Figura 10 – Estrutura da Certificação Legal de Contas / Relatório de Auditoria.....	34
Figura 11 – Logótipo da sociedade “Anjos & Associados – SROC, Lda”	43
Figura 12 – Estrutura da sociedade “Anjos & Associados – SROC, Lda”	44

Lista de abreviaturas

AE Auditoria Externa

AF Auditoria Financeira

AEF Análise Económica Financeira

AFT Ativos Fixos Tangíveis

AI Ativos Intangíveis

AICPA American Institute of Certified Public Accountants

CEOROC Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta

CI Controlo Interno

CIRC Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CLC Certificação Legal de Contas

CMVM Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CMVMC Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CSC Código das Sociedades Comerciais

DF Demonstrações Financeiras

DMR Declarações Mensais de Remuneração

DOG Declaração do Órgão de Gestão

EOEP Estado e Outros Entes Públicos

EOROC Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

GAT Guia(s) de Aplicação Técnica

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

IES Informação Empresarial Simplificada

IFAC International Federation of Accountants

IIA Institute of Internal Auditors

INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions

IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA International Standard on Auditing

ISQC International Standard on Quality Control

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

OROC Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PME Pequenas e Médias Empresas

PMR Prazo Médio de Recebimento

RA Risco de Auditoria

RC Risco de Controlo

RD Risco de Detecção

RDM Risco de Distorção Material

RG Relatório de Gestão

RI Risco Inerente

RJSA Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ROC Revisor(a) Oficial de Contas

RR Relatório de Recomendações

SAFT Standard Audit File for Tax Purposes

SROC Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

SS Segurança Social

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, o Mundo tem demonstrado uma evolução notória em diversas áreas. Os avanços tecnológicos são disso exemplo, visto que com estes a globalização tornou-se rapidamente uma realidade, permitindo o acesso imediato a informações do outro lado do Mundo e a partilha de experiências e teorias, é uma revolução do século XXI. A necessidade constante de inovar e responder a falhas e carências que vão aparecendo no dia-a-dia do Homem, é uma realidade que é necessária para a contínua aprendizagem e melhoria do nosso planeta Terra.

Com as descobertas que foram acontecendo, o Homem teve que se especializar e aprender com as alterações decorridas, melhorando o procedimento de vários trabalhos, tornando-os mais rápidos, fáceis e eficazes.

Uma das áreas que mais alterações sofreu foi a área financeira. A gestão tornou-se algo global, a possibilidade de controlar e gerir um negócio do outro lado do mundo é uma realidade presente nos dias de hoje, assim como a gestão de vários negócios a decorrer em vários sítios. Deu a possibilidade de abertura a negócios com realidades obscuras e ilegais, mas com veracidade nos dados apresentados, havendo a necessidade de controlar as áreas mais sensíveis a roubos financeiros.

O presente trabalho é o resultado de um período desafiante e árduo, também fruto do início numa carreira profissional, para a obtenção do grau de mestre em auditoria, sendo esta uma reflexão sobre uma experiência que tem demonstrado ser muito relevante e gratificante, tanto a nível pessoal, como na aquisição de conhecimentos técnicos, exercendo e pondo em prática matérias adquiridas ao longo de todo o percurso académico.

A conjugação de todos os conhecimentos teóricos adquiridos e a sua transmissão para o mundo do trabalho foram algumas das razões pela opção do estágio profissional face à elaboração da dissertação ou trabalho de projeto, dada a vontade de aplicar saberes adquiridos e de obter aprendizagens que só no campo se adquire.

Inicialmente pretende-se revelar os vários conceitos da auditoria financeira, assim como todo o seu procedimento habitual, existindo ainda a necessidade de abordar especificidades da profissão de auditor, focando em aspetos como a ética e a deontologia profissional, a responsabilidade, a independência e a supervisão da profissão.

A necessidade de anunciar a intensidade do cargo quando estamos perante a prestação de uma auditoria a uma entidade, rege-se a essência da desmistificação do compromisso que

exige na prestação da auditoria financeira, todo o processo de aceitação das relações profissionais, controlo de qualidade e honorários.

No que diz respeito à revisão de literatura, as partes mais importantes de todo o trabalho de auditoria são o planeamento, o Controlo Interno (CI) e a prova de auditoria - que inclui todos os testes efetuados às várias rúbricas das Demonstrações Financeiras (DF), de modo a validar as mesmas. Todo o trabalho exercido tem por base uma finalidade, um objetivo a alcançar. O das auditorias é a elaboração do relatório de auditoria e a emissão da Certificação Legal de Contas (CLC).

Por fim, este trabalho procura realçar os conhecimentos e as competências adquiridas ao longo deste percurso escolar, assim como relatar a experiência profissional, que não apresenta grande distância entre ambas.

“O que nos causa problemas não é o que não sabemos, mas aquilo que temos a certeza que é verdade”

Mark Twain, escritor americano (1835 – 1910)

CAPÍTULO I – AUDITORIA FINANCEIRA

1.1 Evolução e Conceito

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

Ainda de acordo com o autor referido, é possível encontrar referências ao CI e a auditorias realizadas de surpresa na bíblia. No final do século XIX, os auditores começaram a fazer trabalhos equiparados aos que se faz atualmente, visto que se registou um grande desenvolvimento das empresas industriais e comerciais, as quais sentiram necessidade de implementar procedimentos contabilísticos mais eficientes, passando a ser obrigatório a revisão das DF a partir de 1900 na Grã-Bretanha.

No entanto, em 1887, foi criado o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que em 1917 publicou os primeiros documentos técnicos sobre auditoria. Em 1948, o AICPA, o sucessor deste organismo, publicou as primeiras normas de auditoria. Importa destacar que as atuais normas deste instituto são aplicáveis às auditorias das empresas não cotadas.

A auditoria não é exceção e tem vindo a evoluir ao longo destes anos, surgindo para dar respostas a carências surgentes da revolução industrial. Este foi um marco histórico para o desenvolvimento da humanidade, pois permitiu o transporte de pessoas, mercadorias e animais em grandes distâncias. Desta forma, de acordo com Marques (1997), as empresas industriais, como tiveram necessidade de expandir o seu negócio, foi-lhes exigido maiores investimentos, que resultaram na criação de sociedades anónimas, sendo que a posse do capital passou a pertencer a certos proprietários, a quem os gestores periodicamente prestavam contas.

Com a necessidade de os proprietários reconhecerem que o seu dinheiro estava a ser devidamente gerido, para cumprir os objetivos desejados, e como desconheciam os pressupostos da análise de procedimentos contabilísticos foi essencial certificarem-se de que o seu investimento desempenharia a sua função. Por isso, foram designados auditores

para validarem as DF das empresas, que apresentam com transparência a realidade da organização, sem quaisquer erros que possam pôr em risco a continuidade da empresa.

Segundo Pinheiro (2010), a palavra “auditoria”, tem origem do latim *auditor*, designando-se por ser a pessoa que ouve - o ouvidor - sendo o responsável por informar sobre a aplicabilidade das normas vigentes nos casos correntes. O auditor é considerado a pessoa que diagnostica, com o intuito de analisar a fiscalização da contabilidade, a gestão e a situação financeira de um organismo, na vertente económica.

Com o intuito de controlar a sociedade, foi criada uma entidade cujo objetivo passava por tornar a vida de todos mais equilibrada. Como houve a necessidade de controlar os gastos públicos, a imprescindível implementação de controlos internos foi um dos principais acontecimentos que desempenharam uma relevante importância no desenvolvimento da auditoria, assim como a complexidade de certos negócios internacionais.

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

Com este desenvolvimento, o próprio conceito de auditoria progrediu e teve de se atualizar com a evolução da economia e da sociedade. Assim sendo, a criação de organismos que harmonizassem a nível internacional estes conceitos - AICPA, o *International Federation of Accountants* (IFAC), a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) - foi essencial.

Segundo Morais e Martins (2003), o conceito de auditoria expandiu-se, indo mais além do que a mera fiscalização de contas, passando a englobar noções como a otimização do uso dos recursos disponíveis, de forma a garantir a viabilidade, a rentabilidade e a continuidade dos processos operacionais e da gestão financeira. Tendo ainda como

objetivo expressar uma opinião sobre as DF, se estas apresentam veracidade e transparência, e conformidade com as normas aplicáveis por lei, há ainda a obrigação de reportar erros cometidos e de expor recomendações de maneira a melhorar certos procedimentos da organização.

Nos dias de hoje, a evolução dos sistemas de informação revolucionou a todos os níveis a forma como trabalhamos e agimos em sociedade, pelo que a auditoria não foi exceção. Com isto, o controlo deste trabalho tornou-se mais acessível e simplificado. No entanto, isto também resultou do aparecimento de novos riscos, que vieram provocar um desencadeamento de soluções – a chamada evolução.

1.2 O Papel dos Auditores / Revisor Oficial de Contas

O nosso Mundo tem assistido a um crescimento a todos os níveis, sobrevivendo sem a existência de fogo, à comunicação através de cartas e sem mobilidade rodoviária. Com isto, todas as áreas têm sido testadas para uma melhoria de procedimentos: a energia, as telecomunicações e as empresas que têm como negócio a construção de veículos. Desde essa altura, a economia tem vindo a crescer, tomando elevada importância na vida do ser humano, com a necessidade de tornar a vida mais equilibrada para todas as hierarquias.

Com o objetivo de manter o equilíbrio, a igualdade e a justiça na sociedade, a criação de procedimentos nas informações financeiras foi essencial, para que os seus utentes possam delas retirar conclusões idóneas.

A necessidade de que a informação financeira seja credível tem o objetivo de atingir uma vasta gama de destinatários, desde investidores, trabalhadores, financiadores, fornecedores e outros credores, clientes, governos e o público. Carlos Baptista da Costa (2018) dá a conhecer a importância,

“Que existem diversas pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras, como sejam: as que a preparam, as que a auditam, as que a analisam e as que a utilizam. De todas estas pessoas, são sem dúvida as últimas, ou seja, os utilizadores, as que devem ser privilegiadas uma vez que esperam que as demonstrações financeiras, como parte que são da informação financeira em termos gerais, sejam preparadas com o fim de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.”

Estes são os conceitos que um auditor precisa de ter presente para fazer cumprir os seus objetivos. Logo, os auditores, durante a realização do seu trabalho, devem demonstrar ter uma segurança razoável sobre as DF.

1.3 Normas e Diretivas de Auditoria

De forma a uniformizar qualquer procedimento, e para manter as pessoas que o realizam em conformidade é indispensável a criação de um organismo que elabore, ordene e faça cumprir regras.

Segundo Carlos Baptista da Costa (2018), em Portugal, existem vários órgãos responsáveis pela boa prática da profissão de auditoria, “debruçando-se não só sobre as qualidades profissionais dos auditores como também sobre o julgamento exercido pelos mesmos na execução do seu exame e na elaboração do consequente relatório”. Entre elas destacam-se o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta (CEOROC), Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA) e *International Standard on Auditing (ISA)*.

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

O organismo responsável pela emissão pelas normas internacionais de auditoria é o *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, refere que “tem o compromisso de desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial”, – tradução da OROC (2015).



Figura 1 – Estrutura das normas emitidas pelo IAASB

Fonte: Abrantes, Susana Maria de Jesus Gomes, Revisora Oficial de Contas. (janeiro a março 2018).

A *International Standard on Quality Control (ISQC)* n.º 1 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 que os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.”

Relata ainda a importância da existência de um controlo de qualidade interno que tem de existir na estrutura de uma firma.

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

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

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

exercício e desempenho deste trabalho. Continuando a abordar a mesma temática do artigo de Susana Abrantes (janeiro a março 2018), foi possível identificar algumas normas. De acordo com as ISA 200, 210, 230, 240 e 250, onde são retratados os princípios e responsabilidades gerais da profissão de auditoria, abordando aspetos como a sua finalidade, e o aumento do grau de confiança dos destinatários das DF, a responsabilidade implícita quando há aceitação de um trabalho de uma auditoria, as responsabilidades de cada auditor na preparação da informação financeira, trata de possíveis distorções das DF, a obrigação de fazer cumprir as leis e regulamentos. As ISA 300, 315, 320 e 330 relatam o planeamento e a materialidade, fases de auditoria que refletem a estratégia global para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria, aborda a responsabilidade dos auditores na identificação e avaliação dos riscos de distorção material das DF, assim como na implementação de respostas a esses mesmos riscos identificados e avaliados. A ISA 530 refere-se à amostragem de auditoria que se aplica quando um auditor decide usar a recolha de amostragem para retirar conclusões acerca da população de onde a amostra é selecionada.

Outra fase importante é a prova de auditoria. Algumas normas internacionais que averiguam esta área são as ISA 500, 501, 505, 520, 540 e 550. Nestas normas, é possível encontrar explicação do que constitui ser suficiente para obter prova de auditoria apropriada e para a abordagem ao uso de procedimentos de confirmação externa e analíticos.

Relativamente às ISA 260 e 265, estas tratam de assuntos como a comunicação com os encarregados da governação, assim como a comunicação de deficiência no CI aos encarregados da governação e à gerência. O controlo de qualidade para uma auditoria de DF, ISA 220, aborda as responsabilidades específicas do auditor relativas aos procedimentos no controlo de qualidade.

As normas internacionais 450, 520, 560, 570, 580, 700, 705 e 706, relatam a finalidade de uma auditoria - conclusão e relato de uma auditoria - abordando as responsabilidades do auditor no sentido de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que conclui que é necessária uma modificação à sua opinião sobre as DF e focando nas comunicações adicionais no relatório do auditor.

Segundo artigo da candidata a Revisora Oficial de Contas (ROC), Susana Pereira da Silva (2017),

“O novo EOROC e o novo RJSA trouxeram várias alterações no âmbito da auditoria em Portugal, com o intuito de aumentar a sua qualidade. Das alterações introduzidas evidencia-se a obrigação da adoção das ISA e novos modelos de relato, que visam essencialmente uma maior exigência em relação a matérias como, a independência, a comunicação, a continuidade, o ceticismo e o julgamento profissional. Destacam-se ainda, as alterações havidas a nível de supervisão e controlo de qualidade, ou seja, na atribuição à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) da supervisão pública e a responsabilidade de assegurar o controlo de qualidade.”

Este órgão, CMVM, tendo em conta o seu *website* oficial, é responsável por controlar e regular os mercados de instrumentos financeiros, assim como os agentes que neles atuam, promovendo a proteção dos investidores, pelo Decreto-Lei n.º 142-A/91, de 10 de abril e considerou-se constituída decorridos 30 dias sobre a sua publicação, a 10 de maio de 1991. Esta organização detém de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio.

De acordo ainda com o *website* da CMVM, existem outros aspetos importantes ainda relativos a esta entidade, a pessoa coletiva de interesse público, passam pela supervisão, “por equipas que, mediante ações de rotina, acompanham a atividade destas entidades, tanto nas suas instalações como através da internet ou de meios eletrónicos de controlo direto e contínuo”, pois “a CMVM regula o funcionamento dos mercados de valores mobiliários, a realização de ofertas públicas, a atuação de todas as entidades que operam nesses mercados e, de um modo geral, todas as matérias que dizem respeito a esta área de atividade”.

Esta organização foi criada com o objetivo de retificar, validar, assegurar e contribuir para a estabilidade e desenvolvimento dos mercados de instrumentos financeiros, contribuindo para a prevenção do risco, e ainda garantir que os princípios do Código dos Valores Mobiliários (CMVM) e legislação complementar não são violados. Apresenta-se também sendo o organismo que procede à mediação de conflitos entre entidades sujeitas à sua supervisão e entre estas e os investidores, prestando ainda auxílio ao governo e ao respetivo membro responsável pela área das finanças.

CAPÍTULO II – A PROFISSÃO DO AUDITOR

2.1 Formas de Exercer a Profissão

O melhor do ser humano é a necessidade intrínseca de insatisfação, o modo como instintivamente dinamiza procedimentos, para que a realização de um processo se torne mais rápida, eficaz, eficiente e económica.

Os auditores podem desempenhar a sua profissão a nível individual ou em firmas de auditoria, sendo que quando este trabalho é executado por várias pessoas, é essencial a presença de uma hierarquia que fomente uma boa comunicação e organização de trabalho. No entanto, independentemente da forma como é exercida, Paço (1997), indica que “as funções primordiais que o auditor desempenha, exige completa independência e total liberdade de atuação”, continuando a referir que “o resultado de uma ação de auditoria depende essencialmente da metodologia adotada. Como qualquer tarefa, requer uma reflexão acerca dos possíveis caminhos a seguir para a concretização do objetivo final: a realização de um trabalho eficiente, oportuno e de qualidade”.

O auditor não deve exercer qualquer atividade que possa afetar a sua isenção e independência, nem aceitar nada que possa prejudicar o seu desempenho profissional. No desempenho das suas funções, tem acesso a toda a informação necessária, nomeadamente das atividades desenvolvidas, registos, programas e planos anuais ou plurianuais, assim como das atas das reuniões dos órgãos da organização. Segundo Cook e Winkle (1983), toda a conduta do auditor deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias. Qualquer deficiência na sua conduta profissional ou qualquer conduta inadequada na sua vida pessoal é prejudicial à imagem de integridade e à qualidade do seu trabalho.

Quando se trata de uma firma de auditoria, ou seja, quando há mais de uma pessoa na elaboração da revisão de contas a uma empresa, é essencial conhecer e saber a quem devemos obedecer e de quem devemos receber ordens. Logo, para a realização de trabalhos a constituição de equipas adapta-se às circunstâncias específicas de cada caso.

Normalmente estas equipas são constituídas pelo sócio, o principal contacto com os clientes sobretudo ao nível dos seus órgãos sociais, por supervisores que orientam simultaneamente a execução de diversos trabalhos, redigem, analisam e revêm a forma como os programas de trabalho são cumpridos, além de elaborarem minutas de propostas, contratos, relatórios e pareceres para apreciação e aprovação pelos sócios. Os seniores,

responsáveis na realização do trabalho de campo distribuído, orientando e revendo as tarefas dos assistentes, dedicam-se também à formação profissional dos assistentes durante a execução dos trabalhos. Por último, os assistentes executam o trabalho de campo, abertura de mapas de trabalho, inspeções fiscais e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas.

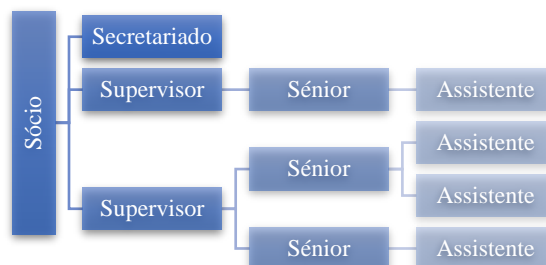


Figura 2 – Organograma Funcional Hierárquico

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 169

2.2 Princípios Fundamentais Subjacentes à Profissão

O trabalho de um auditor não é só o de satisfazer as necessidades de um cliente ou de um empregador específico, mas também é o de agir em prole do interesse público.

O artigo 61.º do EOROC trata dos deveres pelos quais se regem os membros da OROC e que “devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer atuação contrária à dignidade das mesmas”. Já os artigos 62.º e 63.º do EOROC “tratam do dever da elaboração e divulgação do relatório de transparência” e do “dever de comunicação ao órgão de fiscalização” relativamente ao ROC ou à sociedade de revisores oficiais de conta que realizam auditoria às contas de entidades de interesse público.

Os seguintes princípios são os que se espera que sejam cumpridos pelos responsáveis de um trabalho de auditoria: integridade, honestidade nas relações profissionais, objetividade, obrigação de não comprometer o seu julgamento profissional - devido a possíveis conflitos de interesses -, competência, zelo profissional, atuação diligente de acordo com as normas técnicas e profissionais, confidencialidade, uso de informação obtida como resultado de relações profissionais e comportamento profissional.

2.3 Ética e Deontologia Profissional

A ética não se esgota no cumprimento da lei, porque se trata dos costumes e das formas de comportamentos habituais, ao passo que a deontologia é a ciência dos deveres.

O CEOROC evidencia no preâmbulo que, “a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhes, por isso, ir muito para além da satisfação das necessidades de um cliente em particular”.

Estes regulamentos estendem-se a todos os profissionais envolvidos no trabalho de auditoria, não se aplicando apenas ao ROC. A regulamentação refere ainda os princípios fundamentais dos profissionais de auditoria, assim como ameaças e salvaguardas, e íntegra a independência dos trabalhadores em auditoria. Finalizando com o relato da documentação e disposições finais, do artigo 42.º do EOROC,

“A atividade de auditoria às contas integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo: a revisão legal de contas (na sequência da qual é emitida certificação legal de contas, a revisão voluntária de contas (na sequência da qual é emitido relatório de auditoria) e os serviços relacionados com os anteriores.”

Ainda na vertente da ética e deontologia, o EOROC indica impedimentos e incompatibilidades que existem na profissão de auditoria, visto que ao exercer a atividade de ROC considera-se este ato incompatível com qualquer outro que provoque violação dos princípios deontológicos profissionais ou que diminua a independência, prestígio ou dignidade. Os trabalhadores da entidade pública que exerçam funções de controlo ou fiscalização não podem auditar empresas de interesse público.

Além disso, se o ROC tiver o cônjuge ou os parentes em linha reta no capital social da empresa auditada, se nela prestar serviços remunerados que ponham em causa a sua independência profissional, ou se tiver pertencido nos últimos três anos ao órgão de administração ou fiscalização, não poderá rever as contas da empresa.

Relativamente ao artigo 91.º do EOROC, que indica o dever de “ser exercida em regime de dedicação exclusiva”, os revisores que não o façam estão impedidos de exercer funções de auditoria às contas em entidades de interesse público e de acumular o exercício de funções de revisão com carácter continuado em mais de dez empresas e em entidades que

ultrapassam dois dos três limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC),

- a) *“Total do balanço: 1.500.000,00 euros;*
- b) *Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000,00 euros;*
- c) *Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.”*

O EOROC vincula os ROC no que diz respeito à responsabilidade do mesmo sobre as contas das empresas em questão, tendo a obrigatoriedade moral, jurídica e profissional de responder por atos em relação ao cumprimento de regras e funções.

Um dos aspetos mais importantes relacionados com a profissão de um auditor é a independência, visto que para emitir uma opinião sobre algo é essencial ser imparcial, não estando sujeito à soberania da organização, e ter a liberdade para expressar a sua verdadeira presunção.

Sobre este assunto, Carlos Baptista da Costa (2018) menciona que “a *Lei Sarbanes-Oxley* exige que a firma de auditoria seja designada pela Comissão de Auditoria da empresa sujeita a auditoria e que os sócios responsáveis pela auditoria e pelo seu controlo não exerçam tais funções durante mais do que cinco anos”.

Continuando a abordar a problemática de independência, o artigo 54.º do EOROC estabelece um período máximo do exercício de funções para a revisão legal de contas de dois ou três mandatos, consoantes estes sejam respetivamente, de quatro ou três anos. Excecionalmente tal período pode ser prorrogado até um máximo de dez anos.

No que diz respeito ao CEOROC, no capítulo 3, secção 2, ponto 3.2.13, “o auditor não deve aceitar prestar serviços de auditoria a um cliente quando a recusa de outro colega para idênticas funções se fundamentou em motivo justificado de natureza profissional”.

CAPÍTULO III – COMPROMISSO DE UMA AUDITORIA

3.1 Aceitação e Continuação de Relações Profissionais com Clientes

Quando se trata de um negócio entre duas pessoas, por muito próximos que sejam, é importantíssima a existência de um papel formal que determine todos os direitos e obrigações, devidas na realização de determinado contrato, que ambas as partes ficam vinculadas, para que não hajam quaisquer dúvidas que possam surgir no futuro.

Portanto, quando se trata de uma prestação de serviços também é essencial que ambos os outorgantes se vinculem, conheçam, ajustem e aceitem o negócio em questão.

Perante a escrita de Carlos Baptista da Costa (2018), foi possível identificar que quando falamos de revisão de contas de uma empresa é fundamental que as empresas que vão prestar auditoria, estabeleçam políticas e procedimentos devidos à aceitação e continuação de relações profissionais, em que seja possível manter a competência de modo a elaborar o trabalho necessário e a cumprir os princípios éticos e deontológicos.

Um dos aspetos que ajuda a identificar a aceitação e continuação de um trabalho de auditoria é a integridade de um cliente. Casos como o recurso à contabilidade criativa, existência de faturas falsas, vendas não movimentadas, relações com entidades localizadas em *offshores*, dívidas em mora ao Estado e Outros Entes Públicos (EOEP), ou até mesmo quando o pedido para a realização da auditoria num prazo excessivamente curto, são situações onde há a constatação de falta de integridade do cliente e motivos para a recusa de prestação de serviços.

3.2 Controlo de Qualidade das Auditorias

O tema do controlo de qualidade encontra-se em toda a profissão, seja na produção e na venda de produtos ou para quem se destina a prestar serviços, pois pretende a realização de uma necessidade. No entanto, é fundamental ter um órgão de gestão que dite os requisitos e normas profissionais - tanto neste aspeto como em outros -, desde logo é perceber quais as suas responsabilidades.

A ISA 200 refere, “que são responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação”, na preparação das DF segundo a estrutura concetual, sendo que o CI permite a sua elaboração com a ausência de erros, visto que é importante para a emissão de uma opinião isenta de distorções materiais, e proporciona assim, ao auditor acesso a informações relevantes fiáveis.

Por outro lado, o auditor tem como responsabilidades obter segurança razoável sobre as DF isentas de distorções materiais e relatar opinião sobre as mesmas e comunicar conforme exigido pelas ISA.

Segundo Carlos Baptista da Costa (2018), é “de notar que a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade auditada nem quanto à eficiência ou à eficácia com que o órgão de gestão conduziu os respetivos negócios”.

No entanto, para emitir uma opinião em auditoria é essencial o controlo de qualidade, que nos últimos anos tem vindo a ganhar mais atenção, devido a escândalos contabilísticos e financeiros. A ISQC n.º 1 menciona que o objetivo de uma sociedade de revisores é o de impor e de manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione segurança razoável.

O organismo responsável pelo controlo de qualidade das auditorias é a CMVM, segundo o artigo 69.º do EOROC, que estabelece ainda quais as sociedades sujeitas e o qual será exercido pela OROC.

3.3 Contrato de Auditoria

Como já abordado anteriormente, é importante que sempre que haja uma troca de produtos ou uma prestação de serviços entre duas pessoas ou entidades é fundamental a elaboração de um contrato, onde é reduzido todos os termos que ambas as partes estejam de acordo.

O caso da auditoria não é exceção, segundo a ISA 210, identifica as responsabilidades do auditor ao acordar com o órgão de gestão da empresa, os termos do trabalho que propôs, também devem ser especificados as condições para a realização de uma auditoria, esses mesmos termos têm de estar presentes numa carta de compromisso.

Carlos Baptista da Costa (2018) menciona que, “numa auditoria recorrente não se torna necessário, em princípio, elaborar uma nova carta de compromisso a não ser nos aspetos que alterem o que consta da carta inicial”.

De acordo os artigos 53.º a 57.º do EOROC, há a menção às funções exercidas pelo ROC na prática de revisão tendo por base todas as disposições legais, estatutárias ou contratuais, mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito e celebrado

depois de o cliente ter dado o seu acordo à carta de compromisso. Devendo este se apresentar devidamente assinado por ambos os outorgantes.

Um dos termos que causa mais conflito na elaboração de um contrato é os honorários a praticar que no caso de auditoria até 1 de janeiro de 2005 era determinado a partir de uma fórmula que tinha por base o total do balanço - se necessário aumentava-se tendo em conta as horas de trabalho dispostas, assim como o trabalho exigido.

No entanto, Carlos Baptista da Costa (2018) refere que, sendo os honorários liberalizados é possível acordar com os clientes,

“Não se presumindo, em circunstâncias normais, valor inferior ao que resultaria da aplicação deste preceito legal, sem, contudo, deixar de se ter em conta critérios de razoabilidade que atendem, em especial, à natureza, extensão e profundidade do trabalho, ao tempo a despende e aos preços praticados no mercado e representam o justo valor dos serviços profissionais a prestar.”

CAPÍTULO IV – FASES DE UMA AUDITORIA

4.1 Planeamento

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

A ISA 300, refere que “planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria” e desenvolver um programa de trabalho de auditoria mais detalhado, possibilitando assim reconhecer o seu âmbito, tempestividade e direção.

Tendo presente a ISA 315, na fase do planeamento da auditoria é fundamental em primeiro lugar conhecer a atividade da empresa a ser auditada, de modo a “identificar e avaliar os riscos de distorção material, seja devido a fraudes ou a erros, ao nível das demonstrações financeiras e das asserções, através do conhecimento e da compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu controlo interno”, visto que um prévio conhecimento da entidade. Segundo Carlos Baptista da Costa (2018), “permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter um efeito significativo em tais demonstrações financeiras”.

Em segundo lugar, de acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), para uma melhor abordagem da auditoria que se pretende elaborar, é a compreensão dos sistemas de informação e de CI, que se trata “nos procedimentos e registos estabelecidos para iniciarem, registarem, processarem e relatarem as transações da entidade”, - e é ainda conhecer “o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável que permita atingir os objetivos da entidade relativamente à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”.

O planeamento de uma auditoria varia consoante as várias empresas, de acordo o seu tamanho, e a sua complexidade, logo, a natureza, a extensão e a tempestividade dos procedimentos a adotar têm de estar de acordo com o tipo de empresa que está a ser auditada, ou seja, a calendarização do trabalho, determinação da equipa de auditoria e seleção dos testes a executar.

Por último, os aspetos mais determinantes de uma auditoria são o risco e a materialidade, para que seja possível determinar áreas com potencial ocorrência de distorções relevantes. Estas áreas vão ser abordadas individualmente de seguida.

4.1.1 Materialidade

Segundo a ISA 320, uma “informação é material se a sua omissão ou distorção puderem influenciar as decisões que os principais utilizadores dos relatórios financeiros de objetivos gerais façam na base de tais relatórios, os quais proporcionam informação financeira acerca de uma entidade específica”. É ainda referido que cabe ao auditor a responsabilidade de aplicar este conceito no planeamento e na realização de uma auditoria às DF como um todo.

Nenhuma norma de auditoria determina um cálculo específico para obter a materialidade de uma empresa. No entanto, de acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), “a materialidade pode ser entendida quer em termos quantitativos (magnitude) quer em termos qualitativos (natureza)”. Quantitativamente refere-se às distorções nas DF - por exemplo nos ativos sobreavaliados e/ou passivos subavaliados - e qualitativamente está associado à inadequada divulgação de informações que devam desenvolver, comentar e complementar, no caso da deficiente divulgação das políticas contabilísticas adotadas na preparação das DF.

Logo, a partir da materialidade calculada, diz-se que todas as distorções maiores ao resultado obtido, são consideradas materialmente relevantes. No entanto, para toda a regra existe uma exceção, no caso de serem consideradas materialmente relevante qualitativamente, por exemplo a sobreavaliação dos ativos ou subavaliação dos passivos, mesmo que os valores não sejam materialmente relevantes, este acontecimento pode influenciar a decisão dos utilizadores das DF.

É ainda importante informar que o valor da materialidade pode ser alterado no decorrer do trabalho de auditoria, se o auditor assim o entender, com base no seu julgamento profissional.

4.1.2 Risco de Auditoria

A ISA 200, já anteriormente referida, indica que o Risco de Auditoria (RA) significa “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”. Como o trabalho de auditoria é maioritariamente efetuado através do recurso à amostragem, daí a necessidade de considerar o RA.

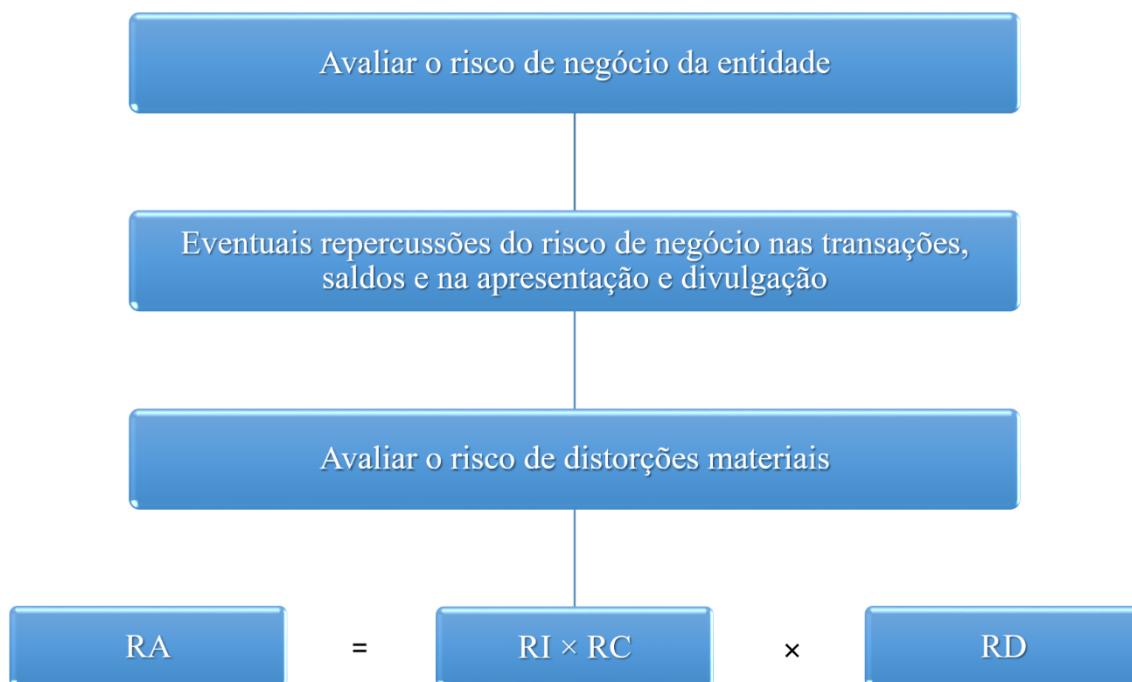


Figura 3 – Relação do risco da entidade com o modelo de risco em auditoria

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 2.ª Edição, de 2017, de Bruno José Machado de Almeida, pág. 151

Bruno Almeida (2017) menciona o seguinte,

“Os auditores não podem controlar este risco, podem, no entanto, influenciá-lo. A influência do auditor no risco de controlo está relacionada com as recomendações ao órgão de gestão relativamente ao seu funcionamento. No entanto, esta influência tem duas limitações: em primeiro lugar apenas influencia exercícios futuros em segundo lugar está dependente do órgão de gestão acatar ou não as recomendações proposta pelo auditor.”

Deste modo é possível referir que o bom desempenho do trabalho de auditoria também se deve à eficácia e eficiência dos controlos internos da entidade auditada. Daí ser essencial a avaliação do auditor do Risco de Distorção Material (RDM).

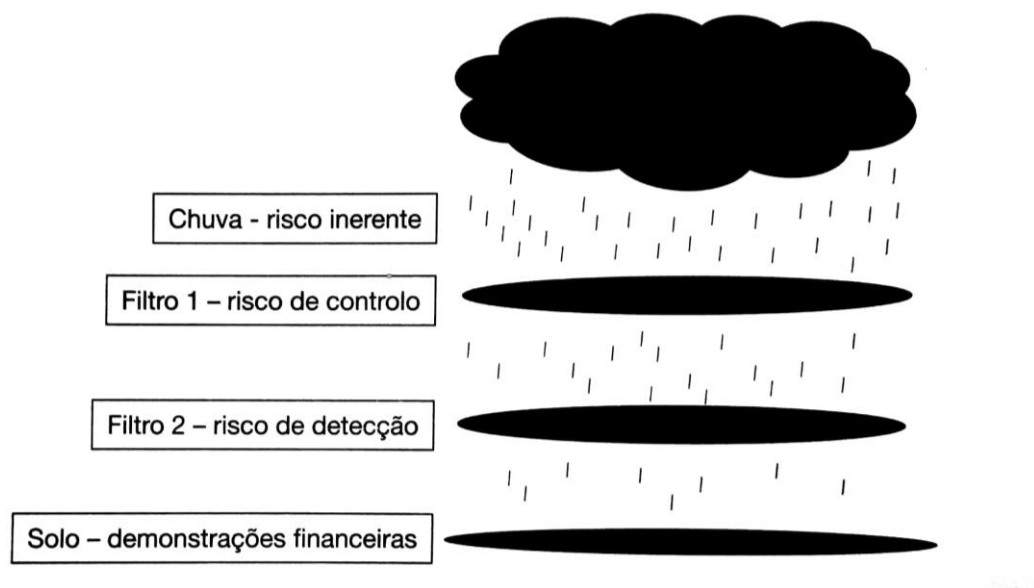


Figura 4 – Risco em auditoria

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 2.ª Edição, de 2017, de Bruno José Machado de Almeida, pág. 152

A partir da imagem acima é possível visualizar, e assim entender, os significados dos vários riscos presentes em auditoria, sendo a chuva as potenciais distorções materiais, o RI. Bruno Almeida (2017) refere que,

“O primeiro filtro representa o sistema de controlo interno da empresa. A avaliação do auditor em relação ao risco de controlo está dependente da eficácia com que este filtro deteta e previne distorções. O segundo filtro representa os procedimentos substantivos realizados pelo auditor. A avaliação da eficácia de como este filtro deteta as distorções que passaram o primeiro filtro resulta no nível do risco de deteção.”

Contudo existe a possibilidade de alguns riscos contornarem esses mesmos controlos, podendo assim concluir que quanto menos eficiente e desadequado for o funcionamento do CI da empresa, maior será o RC, e mais complexo será o processo de auditoria.

Daí, o produto do Risco Inerente (RI) com o Risco de Controlo (RC) ser o RDM, este significa o risco das DF apresentarem distorções materiais antes da auditoria.

Sendo que, o segundo filtro representa o processo de auditoria, logo o Risco de Deteção (RD), é o risco que existe sempre, visto que mesmo com controlos internos e auditorias efetuadas, a possibilidade da existência de distorções materiais é impossível de prever. Porém, é o único risco que o auditor consegue controlar.

O RA é uma função de vários riscos, sendo obtido a partir do produto de dois riscos, RDM e RD. No entanto também é possível calcular o RDM, pois tem como produto o RI e o RC, sendo este a existência das distorções materialmente relevantes nas DF, também existindo uma fórmula para o seu cálculo.

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

Figura 5 - Fórmula de Cálculo do Risco de Distorção Material

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 247

$$\mathbf{RA = RI \times RC \times RD}$$

Figura 6 - Fórmula de Cálculo do Risco de Auditoria

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 247

Com esta relação entre os vários riscos, é possível avaliar e implementar melhores procedimentos no processo de auditoria. Por exemplo, segundo Carlos Baptista da Costa (2018), quando o RI e o RC “são altos, os níveis aceitáveis de RD necessitam de ser baixos a fim de reduzir o RA a um nível baixo aceitável, o que levará necessariamente a aumentar os respetivos testes substantivos”. Isto significa que existe uma relação inversa entre o RDM e o RD, visto que se o RI e o RC forem altos, o RD tem que ser baixo, o que consequentemente indica que maior e mais exigente irá ser a auditoria exercida, daí a necessidade de testes mais amplos a elaborar, de modo a diminuir o RA.

4.1.3 Relação entre a Materialidade e o Risco de Auditoria

De acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), um bom desempenho no procedimento de auditoria é demonstrado pelo respetivo auditor que deve,

“Tomar em consideração a materialidade e a sua relação com o risco de auditoria, sendo que a determinação da materialidade é matéria do seu julgamento profissional e é afetada pela perceção que ele tem das necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras.”

Dá a materialidade ter de ser determinada na fase do planeamento de auditoria. Para uma melhor compreensão entre a materialidade e o RA é ilustrado abaixo uma figura que representa a sua relação.

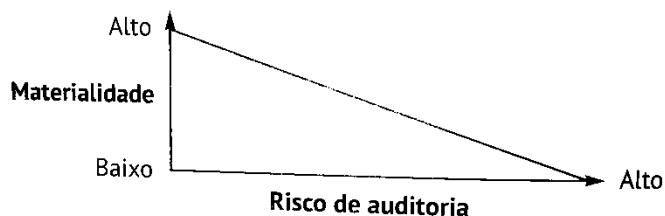


Figura 7 – Relação entre a Materialidade e o Risco de Auditoria

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 252

Constata-se a partir da ilustração que existe uma relação inversa, entre estes dois indicadores imprescindíveis para qualquer trabalho de auditoria, visto que quanto maior for o nível de materialidade, menor será o RA. Para melhor compreensão deste tema, torna-se mais perceptível ao pensar que se existem erros materiais relevantes é essencial diminuir o RA aumentando os procedimentos de auditoria, de modo a identificar um maior número de distorções.

4.2 Prova de Auditoria

Para a concretização de qualquer objetivo é imprescindível a aprendizagem de aspetos essenciais, de tomar noção de melhores maneiras a adotar, de modo a tornar possível o reconhecimento de melhores conclusões. No entanto, para uma justificação credível é indispensável prestar provas e demonstrar como chegado à conclusão dada.

Muitas vezes, a chegada à melhor conclusão é obtida através do conhecimento verbal, a capacidade humana de reter informação, e da sua aptidão para efetuar congeminções. Porém, é impossível a falta de evidência em alguns assuntos.

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

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

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

A ISA 520 informa que os procedimentos analíticos são,

“Avaliações da informação financeira por meio de análises de relacionamento plausíveis entre dados de informação financeira, bem como de informação não financeira. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação de flutuações e de relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados por uma quantia significativa.”

Contudo, é bastante importante perceber a diferença entre qualidade e quantidade de prova de auditoria, de acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), visto que a,

“Prova de auditoria suficiente tem a ver com a medida da quantidade da prova necessária, afetada pela avaliação que o auditor faz dos riscos de distorção. Quanto mais altos forem os riscos avaliados, mais prova (quantidade) de auditoria será necessária. Prova de auditoria apropriada, medida da qualidade da mesma, ou seja, com a sua relevância e a sua credibilidade em proporcionar apoio para confirmar as asserções relativas a classes de transações e acontecimentos. Quanto mais elevada for a sua qualidade, menos prova será necessária. Conclui-se que a suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inversamente relacionadas.”

No entanto, sendo suficiente ou apropriada é indispensável a realização de procedimentos de auditoria para a obtenção do exame do auditor, ou seja, para a emissão do relatório, e certificação legal de contas.



Figura 8 – Relação entre a Quantidade e Qualidade de Prova de Auditoria

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 313

Com isto, a norma ISA 500, obriga a que o trabalho realizado pelos auditores tenha todas as informações necessárias que possibilitaram a conclusão e a opinião expressa, relativamente à entidade auditada.

De acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), há referida a existência dos seguintes procedimentos, **inspeção** – “consiste no exame daqueles que suportam as diversas transações ou operações, ou seja, compreende a verificação física dos ativos” –, **observação** – “reflete, na prática, conhecimento dos processos contabilísticos e as medidas de controlo interno implementados pelo órgão de gestão, a fim de auxiliar o auditor” –, **confirmação externa** – “resposta a um pedido de informação acerca de um item específico que afeta as asserções feitas pelo órgão de gestão e que estão subjacentes às DF” –, **recálculo** – “trata-se da verificação da exatidão dos cálculos aritméticos de documentos ou registos efetuados pela empresa, assim como da adequação das bases em que os mesmos foram efetuados” –, **procedimentos analíticos** – “compreendem a necessária investigação de flutuações que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se afastem significativamente de quantias que tinham sido previstas” –, e **indagação** – “fim de obter os esclarecimentos inerentes à prossecução do seu exame”.

4.2.1 Testes de Auditoria

Segundo Susana Abrantes (2018), “o objetivo do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos riscos avaliados de distorção material”, através da conceção e implementação de respostas apropriadas a esses riscos, estabelece ainda que os “testes aos controlos são procedimentos de auditoria concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou na deteção e correção, de distorções materiais ao nível da asserção”.

De acordo com Carlos Baptista da Costa (2018), no trabalho de auditoria, o ato de validar as asserções contidas nas DF conduz ao objetivo final das auditorias, que consiste em expressar uma opinião por parte do auditor. Essas asserções subjacentes às DF são informações transmitidas pelo órgão de gestão nas DF de forma explícita ou não, e compreendem, **existência** – “um ativo ou um passivo existe numa determinada data” –, **direitos e obrigações** – “um ativo ou um passivo respeita à entidade uma determinada data” –, **ocorrência** – “uma transação ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período” –, **integralidade** – “não há ativos, passivos, transações ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar” –, **valorização** – “um ativo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada” –, **mensuração** – “uma transação ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é

imputado ao período devido” –, **apresentação e divulgação** – “um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro aplicável”.

Carlos Baptista da Costa (2018) refere ainda sobre este assunto que é importante o registo de um “sistema de controlo interno há que ter o cuidado de, tanto quanto possível, deixar documentado aquilo que o órgão de gestão tem implementado ou pensa que está implementado”.

4.3 Relatório de Auditoria / Certificação Legal de Contas

O ser humano vive de objetivos pessoais, profissionais, prazerosos, o que significa que todas as decisões tomadas, todas as respostas dadas, todas as perguntas feitas, têm uma intenção, um ponto fulcral que cada um entende como necessário para ver o seu objetivo concretizado.

A auditoria não é exceção. Em todos os trabalhos tem de haver um objetivo, caso contrário seria efetuado testes substantivos em vão. Neste caso, todos os procedimentos exercidos, tem como função a elaboração de uma opinião sobre a empresa auditada, sendo esta apresentada num documento formal, CLC. Também pode ser efetuado um Relatório de Recomendações (RR), traduzindo-se num relatório que indicam apenas sugestões favoráveis para um melhor desempenho.

No entanto, um dos trabalhos importantes de auditoria é a elaboração do relatório, onde é especificado os pontos fulcrais e a importância da comunicação transparente e eficaz, a norma que comunica esses aspetos é a ISA 701. De acordo a ISA 260, as matérias que exigem maior atenção na execução da auditoria, áreas de risco elevado de distorção material ou riscos significativos, a natureza e materialidade das distorções corrigidas ou não, devido a fraude ou erros, a compreensão pelos utilizadores das DF como um todo e a sua materialidade, a gravidade de qualquer deficiência de controlo identificadas relevantes em relação à matéria.

Esta norma, ISA 701, diz ainda como deve ser feita a divulgação em apoio do parecer de auditoria dos seguintes elementos, de acordo Óscar Figueiredo (2015),

- *“Descrição dos riscos de distorção material mais significativos identificados, incluindo os riscos apurados de distorção material devido a fraude;*
- *Uma síntese da resposta do auditor a esses riscos; e*

- *Se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos.”*

A informação que os investidores recebem dos auditores sobre as várias entidades tem por base um formulário bastante padronizado chamado CLC. Segundo Freire (2016), este documento que por norma “não permite transparecer todo um conjunto de tarefas e julgamentos sobre áreas críticas que o auditor teve de efetuar para poder chegar à conclusão global na empresa em causa”, daí apresentar uma conclusão clara e inequívoca, e devidamente expressa, no entanto compreende que pode dar origem a diferentes expectativas, *expectation gap*¹. Este fenómeno é muito sensível, visto que se trata do julgamento e opinião de um auditor que não previu bem os acontecimentos decorridos.

No entanto, de acordo com Freire (2016) “a alteração na forma de comunicação e a prestação de informações que possa satisfazer estas necessidades formam, indubitavelmente, a mais importante revolução que se fará sentir no setor de auditoria”, refere ainda que “esta revolução será sentida com os novos conteúdos definidos para a CLC que a reforma prevê, permitindo assim, com este reforço de transparência, contribuir para a incrementação da confiança dos investidores e um melhor entendimento do trabalho do auditor”.

O ano de 2016, com base ainda no Freire (2016), foi “marcado pela implementação da reforma do enquadramento jurídico da atividade de revisão legal as contas em Portugal”. Este marco em auditoria foi mais visível e verificou-se uma maior mudança na CLC, visto que houve alteração na forma de comunicar e prestar informação que possa satisfazer os utilizadores, sendo que o novo relatório passa a ser um documento adaptado que permite a partilha de conhecimento do que foi a atividade de auditoria.

A emissão da opinião de um auditor, não passa de uma opinião, visto que é impossível a análise detalhada de todas as operações de uma empresa, sendo que o trabalho de um auditor é com base na amostragem, assim como a existência de saldos estimados que podem variar consoante o julgamento profissional de cada auditor. A ocorrência de erros ou diferenças que não têm materialidade suficiente que possam afetar significativamente

¹ De acordo com Paula Heliodoro, “confronto entre as expectativas que o auditor tem do seu trabalho e a natureza e alcance do mesmo, com a expectativa dos utilizadores da informação financeira, os quais podem ambicionar encontrarem no trabalho do auditor aspectos não contemplados por este”.

decisões. Daí ser do conhecimento geral a impossibilidade da certeza absoluta por parte do auditor à correção das DF.

O enquadramento relativo a este tema retratado na ISA 701, prima-se pelo conhecimento dos objetivos do auditor na comunicação das matérias relevantes de auditoria formando uma opinião sobre as DF, descritas no seu relatório, sendo que a ISA 705, expressa as razões que levam ao auditor emitir uma opinião modificada sobre as DF, quando esta não se encontra de todo isenta de distorção material, e incapacidade na obtenção de prova de auditoria, que leve à conclusão que as DF como um todo estão isentas de distorção material.

No âmbito da ISA 710, Carlos Baptista da Costa (2018) menciona que, os objetivos do auditor são “obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se a informação comparativa incluída nas demonstrações financeiras foi apresentada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os requisitos para a informação comparativa constantes da estrutura concetual de relato financeiro aplicável”. Dentro do enquadramento da ISA 720, Carlos Baptista da Costa (2018) refere que há o relato sobre a informação financeira ou não financeira incluída no relatório anual da entidade, “o qual geralmente divulga informação acerca do desenvolvimento da entidade, a sua previsão futura, riscos e incertezas, uma declaração do órgão de gestão e relatórios que cobrem matérias da governação da entidade”.

Com isto, é apresentado abaixo uma tabela, que pretende auxiliar na determinação do tipo de opinião a aplicar:

Natureza da matéria que dá origem à modificação da opinião	Julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras	
	Material mas não profunda	Material e profunda
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reversas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reversas	Escusa de opinião

Figura 9 – Tabela determinante do tipo de opinião modificada a ser aplicada

Fonte: Manual “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 12.ª Edição, novembro de 2018, de Carlos Baptista da Costa, pág. 793

Citando o artigo 45.º, n.º 1 do EOROC, “na sequência do exercício da revisão legal das contas, é emitida certificação legal das contas, nos termos legais e regulamentares”, e o artigo 45.º, n.º 2 do EOROC, descreve toda a estrutura que uma CLC deve apresentar. Sendo o resultado de uma auditoria, CLC, um instrumento com maior utilidade aos investidores e mercedores de maior atenção. Com isto, surge o reforço dos conteúdos e forma de apresentação da CLC, esta varia consoante o tipo de entidade, estrutura essa explícita na figura abaixo, para entidade de interesse público e outras entidades.

A estrutura da certificação legal de contas / relatório de auditoria passa a ser a seguinte, consoante se trate de Empresas de Interesse Público ou de outras entidades:	
Entidades de Interesse Público	Outras Entidades
<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião; • Bases para a opinião; • Incerteza material relacionada com a continuidade; • Matérias relevantes de auditoria; • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras; • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras. <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão; • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (EU) n.º 537/2014. 	<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião; • Bases para a opinião; • Incerteza material relacionada com a continuidade; • Matérias relevantes de auditoria (opcional); • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras; • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras. <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão.

Figura 10 – Estrutura da Certificação Legal de Contas / Relatório de Auditoria

Fonte: Artigo “A nova ISA 701- Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente e o novo conteúdo do relatório de auditoria”. Figueiredo, Óscar (outubro a dezembro de 2015)

4.3.1 Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras

O exemplo usado para demonstrar o esquema da CLC é a que apresenta uma opinião positiva e válida as DF da empresa auditada ([Anexo I – CLC Limpa](#)), no entanto, abaixo pretende-se explanar todas as rúbricas presentes na opinião dos técnicos de auditoria.

4.3.1.1 Opinião

Os técnicos de auditoria nesta rúbrica da CLC identificam a entidade às DF auditadas e expressam a sua opinião, com base no referencial de apresentação apropriada, de forma verdadeira e adequada.

4.3.1.2 Bases para a Opinião

De seguida referem que a auditoria efetuada é de acordo as normas e orientações técnicas e éticas do CEOROC, assim como as ISA.

Este parágrafo conclui referindo que a prova de auditoria obtida é suficiente e a apropriada.

4.3.1.3 Incerteza Material relacionada com a Continuidade

O artigo 45.º n.º 2 alínea f) do EOROC refere que, este segmento diz respeito a “qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas atividades”.

No entanto, de acordo com o modelo usado pela sociedade, presente no [Anexo I – CLC Limpa](#) deve ser evidenciado este ponto, “caso a incerteza fundamental esteja devidamente divulgada no Anexo às demonstrações financeiras ou no Relatório de Gestão e fazer referencia a estas questões. Caso contrário, deverá ser considerada uma reserva”.

4.3.1.4 Matérias Relevantes de Auditoria

Esta secção refere apenas as matérias relevantes de auditoria, sendo estas classificadas pelos auditores de maior significado na auditoria às DF.

4.3.1.5 Responsabilidade do Órgão de Gestão e do Órgão de Fiscalização pelas DF e Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das DF

Nestes parágrafos são descritos a responsabilidade que o órgão de gestão, o órgão de fiscalização e os auditores têm.

4.3.2 Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

4.3.2.1 Sobre o Relatório de Gestão

Neste parágrafo é referido que o Relatório de Gestão (RG), tem por base as leis e regulamentos aplicáveis em vigor.

4.3.2.2 Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (EU) 537/2014

Segundo Carlos Baptista da Costa (2018), há ainda a necessidade de relatar as seguintes situações:

- *“Datas em que foram nomeados/eleitos pela primeira vez e para um segundo mandato, indicando os períodos dos respetivos mandatos;*
- *Declararem que o órgão de gestão da entidade lhes confirmou que não teve conhecimento da ocorrência de qualquer fraude ou de suspeita de fraude;*
- *Confirmarem que a opinião constante da CLC/Relatório de Auditoria que emitiram é consistente com o relatório adicional que preparam e entregam, na mesma data, à comissão de auditoria/órgão de fiscalização da entidade;*
- *Declararem que não prestaram à entidade quaisquer serviços proibidos nos termos do n.º 8 do artigo 77.º do EOROC e que mantiveram face à mesma a sua independência durante a realização da auditoria;*
- *Informarem que, para além da auditoria, prestaram à entidade os serviços a seguir indicados permitidos pela lei e regulamentos em vigor.”*

4.3.3 Modificações ao Parecer no Relatório de Auditoria

A ISA 705 é a norma encarregue de clarificar as modificações ao parecer no relatório de auditoria, ou seja, o técnico de auditoria ao emitir uma CLC, que como já foi referido não é mais do que a opinião profissional das DF de uma entidade, que pode apresentar uma opinião com algumas recomendações ou chamadas de atenção aos utilizadores para certas rúbricas que não se apresentam da maneira devida. A essas implicações dá-se o nome de ênfases ou reservas, assim sendo segue os vários tipos de opinião modificada, tendo em conta o modelo da CLC usada nos casos em que as DF estão bem preparadas, este é utilizado por todas as sociedades de revisores, e está presente no [Anexo I – CLC Limpa](#), assim como os parágrafos que modificam relativamente às diferentes CLC que possam surgir, deste modo segue as opiniões possíveis a serem formadas.

Relativamente à auditoria de DF, os revisores oficiais de contas devem seguir as orientações e utilizar os modelos base de relato a seguir identificados e que se encontram na GAT n.º 1 (revisto).

4.3.3.1 Opinião Com Reservas

Quando a CLC é emitida com reservas o parágrafo referente à opinião é descrito como “bases para a opinião com reservas”, e neste ponto é enumerado os factos relativos aos motivos da opinião dada.

As reservas podem ser por desacordo, neste caso é necessário colocar a expressão “quanto aos efeitos”, ou pode ser por limitação, a expressão a ser usada é “quanto aos possíveis efeitos”, de acordo o [Anexo II – CLC Com Reservas](#), neste também é evidenciado a diferença no parágrafo da opinião, passando a ser “opinião com reservas”, pois como está referido “em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos e/ou possíveis efeitos da(s) matéria(s) referida(s)”, no anexo identificado anteriormente.

Contudo, pode haver casos em que uma CLC com reservas, também contenha ênfases, nesse caso será uma CLC com reservas e com ênfases, que ainda irá ter incluído o parágrafo referido no seguinte segmento.

4.3.3.2 Opinião Com Ênfases

Segundo Carlos Baptista da Costa (2018), a CLC apresenta ênfases, significa que a opinião não é modificada em relação às matérias que no julgamento do auditor são importantes e fundamentais para os utilizadores compreenderem determinadas matérias.

Neste caso, a CLC apresenta um parágrafo à parte, como demonstrado no [Anexo III – CLC Com Ênfases](#).

4.3.3.3 Opinião Adversa

Uma opinião adversa significa que existem distorções materiais das DF consolidadas, quando há divergência entre empresas do mesmo grupo.

O parágrafo que diverge do modelo usado é “bases para a opinião adversa”, onde são descritos todos os “motivos que levaram à emissão da opinião adversa”, assim como o parágrafo da opinião, sendo “opinião adversa”, contendo um parágrafo a referir que “as demonstrações financeiras anexas não estão preparadas, em todos os aspetos materiais”, como se pode identificar ao [Anexo IV – Opinião Adversa](#).

4.3.3.4 Escusa de Opinião

Quando a CLC apresenta uma escusa de opinião, isto demonstra a incapacidade do auditor em obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre alguns elementos das DF.

A CLC começa com “escusa de opinião” referindo que “não emitimos uma opinião sobre as demonstrações financeiras”. Devido à relevância das matérias na secção “bases para a escusa de opinião”, não obteve prova de auditoria suficiente e apropriada e nesse parágrafo são expostas todas as situações que motivaram à escusa de opinião, como é possível de verificar no [Anexo V – Escusa de Opinião](#).

CAPÍTULO V – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO

5.1 Introdução

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

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

Os principais objetivos com o trabalho desenvolvido no estágio são a aplicação de conhecimentos e capacidades, e ainda a aprendizagem das várias atividades em Auditoria Financeira (AF). Sendo assim, serão relatados os procedimentos de auditoria, como o programa de trabalho desempenhado ao longo do estágio, que se recorreu a elementos internos, para um melhor entendimento.

5.2 Estudo Empírico – Síntese

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

A insegurança numa investigação é os resultados que vamos obter, no entanto de acordo com Quivy & Campenhoudt (1998) “este caos original não deve ser motivo de inquietação, pelo contrário, é a marca de um espírito que não se alimenta de simplismos e de certezas estabelecidas”.

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

De acordo com Yin (2017), o objetivo com o estudo de um caso é determinar e justificar uma decisão, a forma como esta foi implementada e os resultados que foram obtidos. Este autor identifica as seguintes modalidades, estudo de caso único, uma ou várias unidades de análise, e estudo de caso múltiplo.

Quivy e Campenhought (1998) menciona que, relativamente à preparação e desenvolvimento do trabalho de campo, numa perspetiva qualitativa, trata-se de uma

investigação que descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos e estáticos.

Neste sentido o relatório de estágio profissional, foi desenvolvido através do processo de trabalho na “Anjos & Associados – SROC, Lda”, que é descrito no capítulo seguinte, relatando o funcionamento da sua prática.

5.3 Unidade de Análise

Yin (2017) indica que, “o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenómeno o contemporâneo dentro de um contexto real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto real não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”.

Relativamente ao caso em concreto, o fenómeno contemporâneo mencionado acima é a implementação do Manual de CI dos procedimentos da SROC, num contexto real que significa o exercido e praticado pela entidade.

No entanto, o resultado esperado dos procedimentos desenvolvidos são a base de suporte da opinião a produzir pelo auditor ou revisor, e assim conduzindo ao seu relatório final, anual.

5.4 Desenho da Investigação

Este estudo é de cariz qualitativo e descritivo, visto que se trata fundamentalmente na elaboração de procedimentos, na análise de dados arquivados, acompanhamento prático e desenvolvimento do trabalho de campo.

As atividades desenvolvidas vão ser relatadas, tendo em conta o programa de trabalho da entidade, seguindo a ordem das rúbricas do balanço e da demonstração dos resultados, os procedimentos de auditoria adotados.

CAPÍTULO VI – TRABALHO EMPÍRICO

6.1 Introdução

A abordagem deste capítulo tem como objetivo a explanação de todas as tarefas realizadas ao longo do estágio profissional, será assim a demonstração prática, de toda a teoria adquirida ao longo do meu percurso académico na temática de auditoria.

A realização do estágio, no âmbito do mestrado em auditoria, deve-se à grande motivação da conjugação dos conhecimentos teóricos adquiridos e a sua transmissão para o mundo do trabalho, dada a vontade de obter conhecimentos que só no campo se adquire.

6.2 Empresa Acolhedora

“Anjos & Associados – SROC, Lda”, (A&A) é uma sociedade de revisores oficiais de contas, inscrita na OROC, seguida do número 112, constituída a 1993, com o Capital Social 15.000,00 €, sede na Rua do Campo Alegre, 1306 2º sala 207, 4150-174 Porto.

Segundo o *website* oficial da sociedade, esta está inscrita na Lista Das Sociedades De Revisores Oficiais De Contas inscrição n. ° 112 e no Registo De Auditores Da CMVM inscrição n. ° 20161431, e usa como logótipo a seguinte imagem:



Figura 11 – Logótipo da sociedade “Anjos & Associados – SROC, Lda”

Fonte: *Website* oficial - <http://www.anjos.com.pt/AAFB/>

A entidade para além de ser uma SROC, presta serviços nas áreas previstas para ROC, revisão legal de contas, esta abrange um conjunto de atividades. Como a introdução ao negócio, avaliação dos sistemas de CI, procedimentos contabilísticos, análise de conformidade das DF com os princípios contabilísticos e a revisão do cumprimento das obrigações legais.

A&A apresenta-se como uma empresa que pretende dar resposta e ajuda aos seus clientes tanto a nível fiscal, estando vocacionada para dar as melhores soluções para a prevenção de eventuais riscos fiscais, como a nível de gestão, prestando serviços específicos, elaborando planos de negócios, fazendo estudos de viabilidade económica e financeira.

A SROC apresenta uma variadíssima carteira de clientes, na sua generalidade micro, pequenas e médias empresas, municípios e entidades sem fins lucrativos, daí ser muito interessante e desafiante o contacto com empresas relacionadas com áreas tão distintas.

Relativamente à estrutura organizacional da entidade, a empresa disponibilizou o seu organigrama. Os seniores, como auditores financeiros, têm como função a elaboração de um projeto de auditoria, que retrata situações relevantes que sucederam no decorrer do ano auditado. Aos juniores compete dar auxílio, tanto na parte de arquivo, assim como na realização de testes ao controlo efetuadas às vastas rúbricas do balanço e demonstração dos resultados. Desta forma com o olhar crítico e juízo profissional dos seniores, dos colaboradores da empresa, foi possível aprender e evoluir, pela proximidade e disponibilidade.

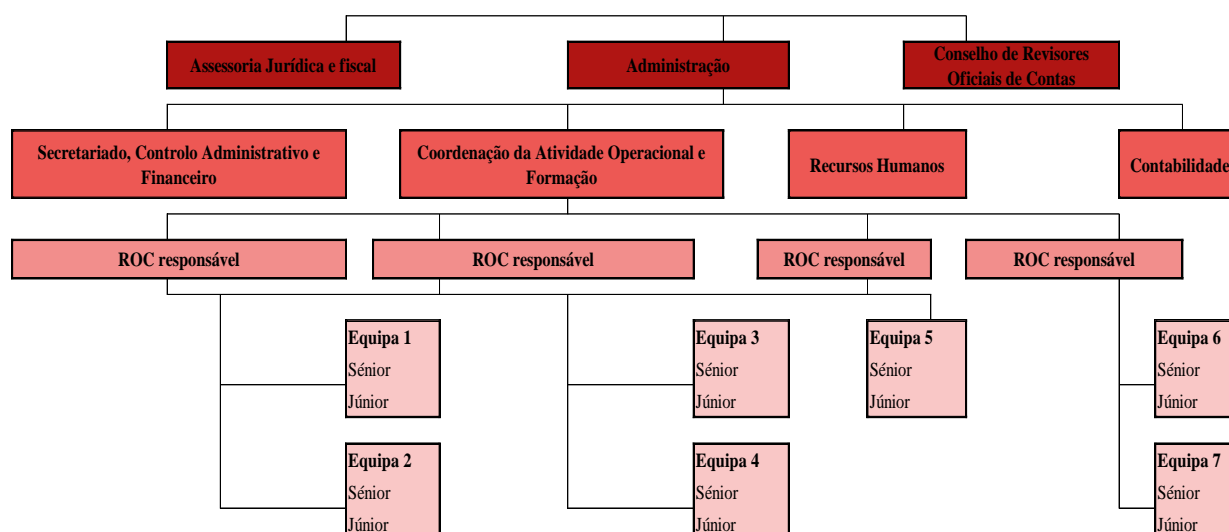


Figura 12 – Estrutura da sociedade “Anjos & Associados – SROC, Lda”

Fonte: Organigrama da entidade “Anjos & Associados – SROC, Lda”

Resumidamente, a função de cada departamento, Conselho de Revisores – integra todos os sócios da sociedade, responsáveis por decidir sobre as principais matérias –, Administração – representam e asseguram a gestão corrente da sociedade –, Assessoria Jurídica e Fiscal – tem como âmbito as prestações de serviços externos. Secretariados, Controlo Administrativo e Financeiro – desempenham funções como expediente geral, emissão de faturas, controlo de recebimentos e pagamentos –, Coordenação da Atividade Operacional e Controlo de Qualidade – neste departamento decorre o processo da definição das ações necessárias à preparação dos trabalhos de auditoria e serviços

relacionados, bem como a alocação dos recursos e meios necessários para a realização dos mesmos. Recursos Humanos – processamento das remunerações, controlo dos gastos de deslocações –, Contabilidade – processamento contabilístico, e relato financeiro. ROC responsável pelo trabalho – é esta a pessoa responsável pela assinatura do respetivo relatório. Equipas de Trabalho – para cada equipa é designado um técnico de auditoria responsável, que reúne os conhecimentos e experiência para as tarefas a desenvolver. As equipas estão organizadas em termos humanos e materiais para dar resposta à execução das tarefas de auditoria e serviços relacionados.

As instalações da entidade são utilizadas pela mesma e estas demonstram cuidado em criar uma maior proximidade entre os colaboradores, assim como um espaço comum para a realização dos almoços. Há ainda a atenção de colocar à disposição todos os meios necessários à execução das suas funções, como o equipamento administrativo e *softwares* apropriados. Estes estão dispostos num servidor aplicacional, com esta rede é possível a todos os colaboradores o acesso em qualquer lugar usando as credenciais adequadas.

Um computador portátil por colaborador, com características técnicas de uso profissional, linha dedicada de comunicações de dados, com fibra ótica e endereço de protocolo da internet fixo (IP). Um acesso de dados portátil 4G por equipa de trabalho, em caso de deslocações externas, *smartphones* com digitalização de documentos. Um equipamento multifunções de cópia, digitalizadora e fax, conectado ao servidor de grande capacidade. Esse servidor, também serve como comunicador entre os vários colaboradores, de modo a facilitar a transferência e acesso aos dados, relativos às empresas que auditam, tanto a nível de processamento e armazenamento de dados.

O *software* usado pela A&A no tratamento e análise das contas das empresas auditadas é um *software* de auditoria, cujo seu objetivo é a análise e auditoria às contas, denominar-se-á XPTO². No entanto, é ainda usado o *office*, sendo uma ferramenta indispensável, visto que o *excel* é usado como mapa de trabalho às várias rúbricas das DF, tendo como objetivo verificar se existem diferenças relevantes, eventuais distorções que necessitam de maior controlo. O *word* é usado na elaboração de documentos formais, como a CLC, os RR, relatórios de auditoria.

O manual que rege todos os princípios orientadores da atividade a desenvolver no seio da sociedade, tem por base a ISQC n.º 1 que se trata da norma que determina as regras do

² Por motivos de confidencialidade, é estipulado um nome representativo da empresa do software, XPTO.

controlo da qualidade para as sociedades de auditoria. Este manual foi apresentado pela SROC, assim como as suas infraestruturas já descritas acima, e colegas, que sempre se prestaram disponíveis para ajudar e partilhar conhecimentos.

A ISQC n.º 1 como já analisado anteriormente, é a norma do controlo de qualidade para as empresas que auditam e reveem DF, que tem como objetivo proporcionar uma garantia razoável no cumprimento dos requisitos legais.

A parte respeitante, à descrição e ao planeamento interno, descrito acima, teve como base o guia do controlo de qualidade da SROC.

6.3 Plano de Auditoria

Para uma melhor estrutura e organização deste trabalho foi adotado como ponto de partida o plano de auditoria que a entidade usa como referência, onde estão descritas todas as tarefas exigidas para a conclusão de uma auditoria.

Está indicado como primeira tarefa, reler a CLC e RR do ano anterior, de maneira a relembrar, ou para primeiro contacto com a empresa, verificar se o recomendado está a ser tido em conta e corrigido devidamente como sugerido.

6.3.1 Análise Económica Financeira

A SROC quando inicia uma auditoria seja qual for a empresa, em primeiro lugar é importante saber qual a sua atividade e objeto social. Após o reconhecimento do mesmo é efetuada a Análise Económica Financeira (AEF), esta é elaborada, normalmente no final do primeiro semestre e no final do ano. Esta análise consiste na introdução dos balancetes do ano corrente e os três anteriores, e ainda o mesmo mês do ano N e N-1, de modo a identificar as variações significativas e alarmantes para poder mencionar à empresa, caso haja alguma anomalia.

Este mapa, AEF, elabora o balanço e a demonstração dos resultados, por exemplo, para junho de 2018 e junho de 2019, sendo assim possível verificar diferenças a ter em conta na auditoria a decorrer, também existem quadros com determinadas rúbricas, indicadores de funcionamento, indicadores Pequenas e Médias Empresas (PME) Líder (distinguir mérito nas pequenas e médias empresas), ponto crítico das vendas, rácios económicos e financeiros e rentabilidade dos capitais próprios. Nesta análise é ainda efetuado, tendo em

conta os períodos anteriores e corrente, uma previsão para os anos posteriores, podendo ainda aproximá-lo à realidade, tendo em conta possíveis pressupostos.

Para uma melhor e pormenorizada abordagem a cada empresa, existem três colunas, ao lado das DF existentes no mapa para poder avaliar cada rúbrica, quanto a avaliação da área, podendo ser crítica, relevante, pouco relevante e imaterial, determinar as áreas em que é necessário o levantamento do CI e ainda o risco, baixo, moderado ou alto.

Aquando necessário o levantamento do CI, fica como obrigatoriedade as respostas ao questionário do ciclo de CI adequado, e descrição dos procedimentos internos existentes na empresa, de modo a identificar eventuais falhas existentes, para as áreas selecionadas.

A SROC no seu programa de trabalho apresenta o questionário relativamente ao CI da empresa, um por cada rúbrica do balanço e apenas as vendas e compras da demonstração dos resultados, de modo a perceber como são os procedimentos das transações em cada área.

Estes têm como objetivo compreender todos os procedimentos que a entidade faz em qualquer situação que possa surgir, todas as pessoas envolvidas nos processos, e a existência ou falta de segregação de funções.

6.3.2 Arquivo Permanente e Arquivo Corrente

Hoje em dia, com as novas tecnologias o papel passou a ter menos uso, contudo é ainda necessário o arquivo físico que também como o arquivo digital, está dividido em dois, o arquivo permanente e o arquivo corrente.

Para integração no trabalho de auditoria, a primeira tarefa a elaborar no estágio, foi o arquivo, de modo a ficar a conhecer como é feito o tratamento de documentos pela empresa, e a ter contacto das provas de auditoria recolhidas nos vários clientes. Estas ajudam na eficácia da revisão de contas e melhoram a qualidade das conclusões atingidas.

Como referido acima existem dois tipos, com âmbitos diferentes, o arquivo permanente, constando todos os documentos que o auditor considera necessária para consulta durante a auditoria. Neste é mantido de ano para ano auditado, no entanto é importante mantê-lo atualizado. Os papéis de trabalho expostos neste âmbito são os documentos formais assinados, de forma a ter um histórico da empresa, para perceber assuntos que foram tratados internamente, ou com o ROC. Por exemplo, relatórios de contas, atas da assembleia geral e/ou conselho de administração, Declaração do Órgão de Gestão (DOG).

Assim como os dados relativos ao cliente, estes têm como objetivo apresentar os elementos identificadores do cliente auditado, identificar as pessoas que representam essa empresa, e identificar os acionistas ou sócios e a sua percentagem detentora do capital da entidade.

Contudo foi solicitado o índice usado pela A&A, encontrando-se no **Anexo VI – Índice do Arquivo Permanente**, para uma melhor identificação dos vários ramos necessários, para uma melhor percepção e entendimento de possíveis assuntos relevantes tratados da empresa auditada.

Por sua vez, o arquivo corrente organiza toda a documentação que fundamenta as áreas específicas auditadas, de modo a dar uma opinião firme e justificada. Com permissão para exportar do *software* da SROC é possível identificar o índice usado, no **Anexo VII – Índice do Arquivo Corrente**, sendo todas as rúbricas do balanço e da demonstração dos resultados. A organização deste arquivo divide-se em programas de trabalho, servindo estes de guia à execução dos testes efetuados ao controlo, de forma a melhorar a qualidade do trabalho realizado em cada rúbrica. Mapas de trabalho, documentos (recolhidos na empresa auditada, *outputs* informáticos) que o auditor utiliza para analisar, avaliar e concluir sobre as várias áreas.

6.3.3 Planeamento dos Procedimentos de Auditoria

O planeamento dos procedimentos de auditoria tem por base a AEF, visto que aquando da classificação de todas as rúbricas do balanço e da demonstração dos resultados, relativamente à avaliação da área. Sendo assim possível identificar os procedimentos necessários a efetuar em cada rúbrica, de modo a retificar e concluir como auditar. Há a determinação de quem é o responsável a exercer cada tarefa, se sénior – significando que apenas o responsável pela empresa deve efetuar o trabalho –, se júnior – pode ser executado pelo assistente. Também é possível averiguar quando deve ser efetuado cada procedimento, sendo que pode ser a meio do exercício, apenas no final, ou, em ambos os períodos, dependendo dos procedimentos a realizar.

Como já mencionado anteriormente, aquando de elaboração da AEF é analisado ao pormenor, rúbrica a rúbrica, as áreas do balanço e demonstração dos resultados, onde são identificadas as áreas de risco, de relevância e se necessidade de levantamento de CI, visto que algumas empresas já foram auditadas em anos anteriores, e alguns

procedimentos são os mesmos, ou seja, em alguns casos é desnecessário o questionário do CI.

No entanto, é importante para o auditor conhecer os procedimentos de CI da empresa, pois estes vão influenciar na tomada de procedimentos a adotar, e ainda durante toda a auditoria, perceber se todas as obrigações fiscais estão a ser devidamente cumpridas.

6.3.3.1 Investimentos Não Financeiros

Esta rubrica contempla várias contas do balancete de uma entidade, ativos fixos tangíveis (AFT), Investimentos em Curso, Ativos Intangíveis (AI) e Ativos Não Correntes detidos para Venda. Todos estes têm definições diferentes e são abordados em normas contabilísticas diferentes. A conta a ser abordada será a que mais presença tem nas empresas auditadas AFT.

Contudo, os AI são ativos não monetários identificáveis sem substância física.

Os AFT são destinados a permanecer na empresa por mais de um ano. Muitas vezes, é esta a rubrica que detém maior peso no total do ativo. Desde logo, é a área que abrange terrenos, edifícios, transportes, equipamento administrativo, bem como as respetivas depreciações e imparidades. Apresentam ainda rendimentos e gastos, despesas de conservação e reparação, e alienações.

Entre os vários procedimentos a adotar é indispensável a verificação da existência do ficheiro do AFT, podendo retirar do portal da autoridade tributária a listagem de imóveis, e a caderneta predial de todos os imóveis. Obter cópia das certidões do registo predial atualizadas. Assim como, extrair a informação sobre os veículos presentes na empresa. De modo, a verificar se os mesmos ativos se encontram na contabilidade e devidamente lançados, caso não haja conformidade entre ambos, é essencial a interrogação ao cliente, para entender a origem da inexistência de coerência.

Para os bens de maior valor, identificar, através dos anos de aquisição, se os mesmos estão eventualmente obsoletos e não utilizados. Nesta rubrica é preciso ter em atenção aos bens não necessários à atividade. No caso em que hajam aquisições no ano, determinar a existência do ativo, e autorização apropriada, verificar se o documento suporte da operação é adequado. Analisar se a conta onde foi registado o ativo é a mais adequada, verificar como foi liquidada a aquisição. Em caso de alienações ou abates no

exercício, verificar se existem documentos de suporte adequados para suportar essas operações, e se as mesmas foram adequadamente autorizadas.

Quando se trata destas transações é importante saber se o ganho ou a perda obtida foram adequadamente determinados. Nomeadamente, acerca da existência de relações especiais é essencial a análise da razoabilidade do valor, tanto na aquisição como na venda.

A cada aquisição e alienação de qualquer imóvel, viatura ou programa de computador, é essencial obter as faturas destas transações, assim como os contratos celebrados para a obtenção de imóveis, todos estes documentos são considerados prova de auditoria.

Confirmar que as mais e menos valias obtidas, foram adequadamente registadas nas contas e que foram calculados os respetivos valores para a ajustamento modelo 22.

De forma a validar os movimentos contabilísticos existentes no período auditado, elaborase um mapa de trabalho, onde se confronta os saldos contabilísticos com o mapa de depreciações e amortizações. O preenchimento dos papéis de trabalho é considerado uma componente para validar uma área, visto que serve para identificar possíveis diferenças, pretendendo validar o cálculo como é efetuado. Este papel de trabalho também é usado para a validação do AI.

O intuito de validar as depreciações e amortizações é o assegurar que estão a ser calculadas, tendo em conta o definido no Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro, visa ainda identificar a existência de bens depreciados ou amortizados a taxas superiores às aceites fiscalmente de acordo artigo 34.º Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

No entanto, necessitando ainda de inspecionar a existência física dos ativos, tendo ainda de analisar certidões permanentes de cada imóvel.

A auditoria nesta área é vasta em testes aos controlos, assim como em procedimentos, visto que esta rubrica, AFT, é propensa à ocorrência de desfalques, devido ao impacto que as depreciações e as imparidades têm no apuramento da empresa. Com isto presente existe um risco à manipulação dos resultados, e são exemplo disso, procedimentos que o órgão de gestão influencia, como alteração das vidas úteis, não reconhecimento das imparidades.

Na valorização dos bens o risco inerente é baixo quando as condições de pagamento são a pronto, ao contrário de quando é através de financiamentos, nesses casos o risco inerente

é mais alto. Nesta área a asserção imputação apresenta um risco significativo devido ao cálculo adotado nas depreciações. Acontece o mesmo na asserção da apresentação caso seja bens adquiridos por contratos de locação financeira.

Com isto, podemos concluir que de todo o trabalho de auditoria, nesta área é um grande desafio a análise das imparidades e da vida útil dos bens. Os principais riscos inerentes estão relacionados com as asserções da valorização, da imputação e da existência. Ainda uma temática muito sensível é a valorização, pois requer razoabilidade, consistência, exatidão, ponderação e análise do suporte para as reavaliações.

6.3.3.2 Investimentos Financeiros

Nesta rúbrica as contas agregadoras são os Investimentos Financeiros, e as Propriedades de Investimento, terrenos, edifícios ou outras, todos estes ativos estão suportados por escrituras notariais, títulos, certificados ou outros documentos equivalentes.

As Propriedades de Investimento têm procedimentos de auditoria semelhantes ao dos AFT. Contudo é importante conhecer se a empresa detém de um arquivo próprio para a documentação, e verificar a forma como este se encontra organizado.

Apurar bens incluídos em Terrenos ou Edifícios que se destinem a rendimento, ou que não tenham a ver com a atividade da empresa, devendo ser registados como Propriedades de Investimento. Um dos controlos a fazer é testar os rendimentos de investimento em imóveis, através das respetivas condições contratuais.

Nos casos em que a empresa utilize o modelo do custo, analisar conforme previsto para os imóveis registados no AFT, nomeadamente no que respeita às depreciações e revalorizações.

No modelo do justo valor, verificar se o mesmo está corretamente aplicado, se existe suporte da sua aplicação, é adequada face às suas propriedades. Analisar a determinação do justo valor com fiabilidade, e caso exista ajustamentos verificar se são adequados.

Relativamente aos testes de imparidade é essencial a confirmação, da realização no exercício e se as mesmas foram devidamente registadas, tanto em perdas como em reversões.

No caso de Investimentos Financeiros, área de extrema sensibilidade e rigor, não houve nenhum caso relativamente esta rúbrica. No entanto são constituídas por ações,

obrigações, títulos de participação, representados por registos em contas, são indispensáveis a confirmação por parte do banco. Relativamente, às participações de capital são necessárias as escrituras da sociedade participada, de modo a identificar os sócios e quotas de cada, para que se possa concluir sobre a sua conformidade. Descrição do método utilizado pela empresa para a contabilização dos seus Investimentos Financeiros – subsidiárias, associadas, empreendimento conjunto ou outros investimentos financeiros.

O profissional de auditoria deve, todos os anos, obter a certidão permanente, da qual conste o capital das empresas participadas. Com estes documentos é praticável a identificação da titularidade dos investimentos, a verificação da percentagem da participação, e a confirmação da existência de títulos, no caso das sociedades por quotas. Nas sociedades anónimas é necessário o livro de registo de ações.

Para validação desta rúbrica é importante solicitar e obter o Relatório e Contas das empresas participadas, e os aumentos de capital e outras variações nos capitais próprios nas entidades participadas, nos casos aplicáveis.

6.3.3.3 Inventários e Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

Habitualmente, a área predominante do ativo são os Inventários, daí ser fundamental, confirmar a exatidão dos saldos. Esta rúbrica é evidenciada na demonstração dos resultados, através do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC).

O auditor aquando concluído o trabalho de auditoria deve poder afirmar se os seus saldos estão disponíveis como ativos de propriedade da empresa, destinados à venda, à produção ou consumidos no processo produtivo, localizados em armazém próprios ou de terceiros.

De acordo o artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, menciona que o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários é obrigatório para as entidades que estejam sob o Sistema de Normalização Contabilística ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia. O seu uso representa na empresa uma relevante eficácia, no modo como permite à empresa atuar atempadamente.

Se a mensuração do valor do saldo está de acordo o respetivo normativo contabilístico. No caso do CMVMC, o cálculo tem de ser consistente com o ano anterior e se está relacionado com os réditos contabilizados no mesmo período.

O risco inerente é mais elevado em relação às asserções da existência e da valorização. A gestão pode ter incentivos para sobrevalorização ou subvalorização os inventários, é uma área suscetível a desvios e a roubos.

Tendo em conta estas características dos inventários, os procedimentos de auditoria a realizar de forma a assegurar uma correta valorização são as contagens físicas.

No decorrer do estágio houve acompanhamento em algumas empresas, nas contagens dos stocks, de modo a comprovar que as mercadorias expressas existem e são propriedade da empresa, são conferidos os respetivos códigos e descrição dos produtos, e é anotada a sua contagem.

Após a contagem efetuada, é solicitado à entidade auditada a última entrada e saída de mercadorias, para que seja verificado todas as encomendas até à data incluídas na contagem física, este procedimento denomina-se de *cut off*.

A salientar que a responsabilidade da elaboração das contagens é da empresa, competindo ao auditor avaliar e observar os procedimentos adotados pelo seu cliente, são adequados, de acordo com as recomendações efetuadas pela SROC.

Para prova de auditoria é pedido as últimas entradas e saídas dos inventários, de forma a testar a asserção do corte, ou seja, verificar se todos os bens recebidos até à data de fecho foram incluídos no inventário físico, estão registados no período correto.

Nesta rúbrica o CI é fundamental para determinar os procedimentos a adotar, que visam alcançar os seguintes objetivos, manter a qualidade na execução dos processos produtivos, garantir a proteção dos ativos e analisar os erros verificados nos registos contabilísticos e na contagem dos inventários.

Contudo, existem provas analíticas indispensáveis de efetuar como, a comparação da margem bruta com anos anteriores, assim como percentagens de materiais, gastos gerais de produção e mão-de-obra. Cálculo da rotação dos inventários, a origem das possíveis oscilações deste valor podem ser motivo para investigação, assim como o cálculo do número de dias que os bens permanecem em armazém.

6.3.3.4 Vendas e Prestações de Serviços, e Dividas a Receber

Na maioria das empresas, há um aspeto em comum, um objetivo social de acrescentar algo à sociedade em que reside, e assim de sobreviver ao mercado que o rodeia. Daí ser

o fator prioritário maximizar lucros e diminuir gastos, assim sendo toda a empresa vive das vendas e/ou prestações de serviços que têm, e ainda mais importante de clientes que paguem num prazo curto. Com isto, é importante, que haja comparação entre o número de dias do Prazo Médio de Recebimento (PMR), do período em análise com o período anterior. Considerar razoabilidade do PMR obtido no corrente período, face às presentes condições. Se o PMR aumenta, poderá representar um problema de cobrança de dívidas, com a conseqüente necessidade de constituir ou reforçar imparidades de clientes.

Para os auditores, esta área é muito relevante, pois trata-se do volume de negócios da empresa, é importante reconhecer que todos os réditos provenientes desta rúbrica estão relacionados com a atividade da entidade, assim como todos os outros rendimentos.

Relativamente, aos descontos, devoluções, ou outras deduções é necessário confirmar se estão adequadamente mensurados e classificados, e ao comparar esses valores com os do ano anterior, identificar as principais causas, caso hajam diferenças significativas.

Começando assim, com os procedimentos adotados na vertente da atividade da empresa, efetua-se uma análise mensal das vendas comparando com o ano anterior.

Caso existam contratos de prestações mensais efetuar uma análise às avenças mensais. Outro procedimento importante, é a comparação das notas de encomenda do período com as respetivas vendas, este teste denomina-se de *vouching*. O *tracing* é o processo inverso.

A comparação das margens brutas do período com as do ano anterior, e caso existam diferenças relevantes, identificar possíveis causas. Se a margem bruta for inferior à esperada, pode significar que as vendas foram afetadas.

O papel de trabalho efetuado é a comparação entre o presente no e-fatura, onde é mencionado todas as faturas cobradas e emitidas pela empresa, com o presente na contabilidade. Sabendo a base tributável por mês presente no e-fatura, é fácil a comparação com as contas da classe Rendimentos e por vezes outras.

Nesta vertente é também importante saber se existe retorno da atividade principal da empresa, sendo obrigatório a análise e validação da área de clientes ou outros devedores. Também para alertar a empresa, se existe retorno na atividade prestado.

Um dos primeiros procedimentos de auditoria a adotar é a verificação de alterações significativas nos saldos das vendas, prestações de serviços e das dívidas a pagar, e assim o auditor confirmará esse entendimento comparando os saldos do exercício com os saldos

do exercício anterior. O terceiro procedimento o auditor utilizará rácios e tendências, assumindo uma especial relevância a margem bruta e o PMR.

Em relação aos testes substantivos de detalhe das transações podemos elencar os seguintes *vouching* e *tracing*, circularização de saldos, e corte de operações às vendas e os recebimentos de clientes, este procedimento destina-se a obter segurança razoável de que as vendas são reconhecidas no período em que as transações ocorreram.

A circularização de saldos, evidência externa, de modo a confirmar a veracidade apresentada no balanço. No entanto, torna-se insuportável questionar todos os devedores, então é feita uma seleção, com a intenção de validar a maior parte desta rúbrica. Para esta amostra é tida em conta o juízo profissional, os saldos que apresentam maior materialidade e ainda possíveis saldos atípicos. Normalmente, é a 31 de dezembro, fecho de contas do exercício.

Para a elaboração da prova externa o sistema informático proporciona um papel dinâmico, onde está presente os devedores selecionados para a amostra, e possibilita a realização automática de cartas, cuja carta deve ser expedida e assinada pela própria empresa auditada. Após receção das respostas, sendo estas concordantes, discordantes e não obtenção da resposta, só são tomadas como válidas as concordantes, no XPTO, existe a possibilidade da introdução das mesmas, no papel dinâmico, conseguindo assim saber qual a percentagem validada.

Muitas vezes, as respostas obtidas não são suficientes para a validação da rúbrica, nesses casos o procedimento de auditoria a adotar são os chamados procedimentos alternativos. Consiste na constatação dos movimentos dos clientes após a data à circularização, com o intuito de perceber se os movimentos em aberto foram pagos ou recebidos e comprovar os documentos de suporte a essas transações.

Nesta área há o objetivo de reconhecer possíveis saldos que estejam parados, sem movimento, identificar a necessidade de constituir ou reforçar imparidades, visto que pode ser um direito reconhecido, que não seja ativo da empresa, visto isto é essencial que o auditor verifique, todos os saldos que surjam nos balancetes com antiguidade superior ao que seria normal de esperar.

Para os meses mais significativos, é selecionado as transações mais volumosas, incluindo notas de crédito, para recolha na empresa auditada. Esse documento é arquivado, podendo

ser relacionado com o lançamento em causa, de modo a que seja analisado, relativamente ao seu preenchimento, ao tratamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), confirmação da descrição e quantidades dos itens faturados com a guia de remessa, caso aplicável. Verificar a contabilização na conta corrente do cliente, assim como, recebimentos e emissão de recibo. Para as notas de crédito, verificar o seu preenchimento, e comparar com a respetiva fatura.

Ao principal risco inerente está relacionado com as asserções da ocorrência, rigor, corte e plenitude, por exemplo a sobre ou subvalorização das vendas e das dívidas a receber.

Em caso de uma situação débil, é preciso haver precaução, visto que há uma maior pressão para a obtenção de rendimento, e pode-se estar perante vendas fictícias, vendas registadas no exercício, que dizem respeito ao exercício seguinte. Presença de um grande número de transações, alterações nos processos de venda, concentração das vendas num reduzido número de clientes, e um grande número de transações.

A avaliação feita pelo auditor determinará o risco presente, e assim concluir-se-á a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos substantivos.

Por último, podemos concluir que esta área é materialmente relevante para a auditoria, e o principal teste substantivo é a circularização de clientes. O maior risco inerente é a sobrevalorização das vendas e/ou prestações de serviços, e das dívidas a receber, e a subvalorização dos pagamentos efetuados pelos clientes, bem como das perdas por imparidade.

6.3.3.5 Meios Financeiros Líquidos

Partindo agora para os ativos mais líquidos que as empresas dispõem, incorporando o saldo da Caixa, dos Depósitos à Ordem e dos Outros Depósitos Bancários, é necessário verificar se são propriedade da empresa, e se estão adequadamente mensurados adequadamente e apresentados no balanço, de acordo o normativo contabilístico aplicável.

Para confirmação do saldo da Caixa é efetuada inspeção física, ou seja, uma contagem, no entanto, por norma não é praticável, pois pode haver mais do que uma, por exemplo, vários pontos de venda. O necessário é pedir e verificar a folha de caixa assinada, para concluir a forma como foram tratados os recebimentos e os pagamentos, onde haja descrição exaustiva de todas as transações. Caso não seja implementado o sistema de

fundo fixo de caixa, é o recomendado, pois permite um melhor controlo do dinheiro em caixa.

O sistema do fundo fixo de caixa, trata-se do controlo de caixa, onde se estipula um montante mínimo, ou seja, caso esse valor seja atingido tem de haver reposição desse fundo. Assim como se trata de uma “caixa pequena” todas as transações têm de estar reportadas, de modo a demonstrar autenticidade com os documentos em questão. Este sistema permite um controlo sobre o presente valor existente em caixa, podendo haver mais do que um fundo por empresa.

Trata-se de uma área cujo risco inerente é bastante alto, visto que são os Meios Financeiros Líquidos essenciais para a sobrevivência da empresa. A incapacidade em pagar as suas contas, pode originar que esta se torne insolvente, apesar do lucro das suas operações, sendo assim, a materialidade desta área é baixa, logo são realizados vários procedimentos substantivos.

Caso as contas desta rúbrica apresentam saldo contranatura, é importante identificar se estamos perante um direito ou uma responsabilidade. Deste modo, é importante assegurar que os valores credores, destas contas, são corretamente tratados nas DF, pertencendo ao passivo.

Os procedimentos de auditoria nesta área deverão averiguar e inspecionar a existência física, composição, registos contabilísticos e a vulnerabilidade a erros e fraudes.

As provas de auditoria a elaborar incluem, a contagem de caixa, que se trata da intervenção física, convém ainda comparar o saldo de caixa com o ano anterior e investigar eventuais diferenças significativas. Confirmar, através do extrato da conta de caixa, que a empresa não efetua pagamentos em dinheiro superiores a 1.000,00 €. Por último, verificar se os montantes evidenciados na demonstração dos fluxos de caixa estão corretos.

Nesta área é essencial ainda, a circularização de terceiros, ou seja, são enviadas cartas devidamente assinadas a solicitar o envio da posição financeira dessa instituição com o cliente à data, em princípio, 31 de dezembro.

Assim sendo é possível verificar a veracidade no saldo das contas, visto que com a resposta obtida confirma-se os saldos das próprias instituições de crédito.

Por vezes é preciso ter em conta cheques em trânsito, depósitos em trânsito e analisar se no período posterior à data do balanço, existem débitos efetuados pelo banco e relativos a deveres que digam respeito ao período auditado.

Contudo, é solicitado os extratos bancários e reconciliações bancárias de todos os meses do exercício auditado, e de todos os bancos, visto que é efetuado a análise dos mesmos. É importante, verificar se existe uma adequada segregação de funções quanto à elaboração das reconciliações bancárias, retificação das mesmas, dos lançamentos contabilísticos e processamento de pagamentos.

A análise das reconciliações bancárias consiste na concordância entre os saldos dos bancos e da contabilidade, identificando assim possíveis itens em aberto na contabilidade, e listar cheques não pagos. No fecho de contas é solicitado à empresa o mapa de Base de Dados de Contas do Banco de Portugal, onde refere todas as contas abertas e encerradas com as instituições respetivas.

De toda a importância dos procedimentos descritos acima, é necessário assegurar ainda que os saldos em moeda estrangeira estão registados ao câmbio adequado. Investigar se existem pagamentos ou levantamentos significativos, próximo do final do exercício, que possam afetar significativamente a liquidez da empresa.

6.3.3.6 Capital Próprio

Nesta área os procedimentos analíticos são pouco usados, porém é efetuado a revisão das atas do órgão de gestão, verificação do cumprimento dos estatutos.

No Capital Próprio é importante saber se os saldos estão de acordo com as leis vigentes, com os estatutos da empresa e com as deliberações aplicáveis, e é ainda essencial a verificação das contas do exercício anterior e se estas se encontram devidamente aprovadas. Se os movimentos ocorridos estão devidamente documentados e autorizados por pessoas ou órgãos responsáveis. Com o objetivo de tomar conhecimento de eventuais decisões que possam influenciar nas conclusões do relatório de auditoria, como por exemplo, o aumento, ou a redução de capital social, ainda não refletido no balanço.

Contudo, normalmente, o único lançamento ocorrido é o de aplicação dos resultados do ano anterior, este deve ser analisado e caso exista distribuição de dividendos confirmar a existência da respetiva aplicação e se as mesmas cumprem a legislação aplicável.

Aquando da arquivação das atas da Assembleia Geral e/ou Conselho de Administração e dos restantes órgãos caso existam, e se estão devidamente organizados e salvaguardados.

No caso de sociedades anónimas, verificar se existe o livro de registo de ações e se o mesmo está atualizado e arquivado. Se foram emitidas ações representativas do capital verificar se estão aprovadas pela entrega das mesmas aos titulares.

Se existem entradas de dinheiro para capital cuja realização está diferida, verificar adequabilidade dos respetivos saldos contabilísticos e se as mesmas são em espécie verificar se as mesmas estão em conformidade com as disposições do artigo 28.º do CSC.

De referir ainda que, ao consultar o site das Publicações do Ministério da Justiça, para identificar ocorrências de alterações pelos órgãos de gestão e fiscalização da empresa, aprovação de contas e emissão de CLC, decomposição do capital social, identificação da sede, objeto social, capital social, e órgãos sociais, auxílio da parte administrativa da empresa.

6.3.3.7 Financiamentos Obtidos

Para esta conta, Financiamentos Obtidos, o papel de trabalho visa confrontar, o que está presente na contabilidade com o mapa de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal, de forma a verificar, se o total de créditos comunicados ao Banco de Portugal com as respostas às circularizações bancárias, efetuadas no fim de cada exercício, estão bem espelhados nas contas da empresa. Com isto, o procedimento de auditoria a adotar nesta área, será a circularização externa de saldos, conforme descrito na rubrica Meios Financeiros Líquidos.

O auditor deve ler as atas do órgão de gestão, visto que nestas estão geralmente identificadas a obtenção de empréstimos bancários, no sentido de se inteirar das diversas condições dos empréstimos. Deste modo, é necessário confirmar se os Financiamentos Obtidos no decorrer do ano foram aprovados em Assembleia Geral.

Os contratos de financiamento devem ser solicitados à empresa, e arquivados no dossiê permanente.

Os procedimentos de auditoria servem para detetar distorções materiais, nesta rubrica um dos testes efetuados são os testes de detalhe das transações, onde há o objetivo de verificar se as transações ocorridas foram adequadamente contabilizadas. Este teste consiste na preparação e obtenção de um mapa com a relação dos financiamentos existentes à data

do fecho de contas com as informações relativas às contas contabilísticas, nomes das instituições, tipo e prazos dos financiamentos, *spreads*, comissões, garantias prestadas.

Um bom estudo e controlo a fazer é a elaboração de um mapa com os planos de reembolso do ano seguinte e analisar se a empresa tem condições para cumprir esses planos. Assim como, um mapa que evidencie a relação dos contratos de locação financeira, com a identificação do bem financiado e confirmar que o mesmo faz parte dos ativos da empresa.

É ainda importante referir que, é necessário a verificação devida da separação entre a dívida financeira corrente e a não corrente, assim como a análise das situações em incumprimento. Estas precisam de ser questionadas e verificadas ao nível da elaboração ou não dos ajustamentos devidos nas DF.

6.3.3.8 Compras de Bens e de Serviços, e Dívidas a Pagar

Para a realização da atividade de uma empresa é imprescindível a utilização de recursos, sejam estes usados para a venda direta ou para transformação e produção de produtos finais consumíveis.

Esta área assemelha-se às Vendas e Prestações de Serviços, e Dívidas a Receber, no entanto, o objetivo é minimizar os custos, efetuando compras, e por vezes, solicitando serviços necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa. Assim, é ainda importante, que haja um bom relacionamento com os fornecedores, estipulando um prazo vantajoso e razoável de pagamento.

Como procedimento de auditoria é elaborado uma análise mensal das compras comparando com o ano anterior, de modo a perceber o motivo de possíveis diferenças relevantes. Esta análise deve ser feita para todos os tipos de gastos, por exemplo, Fornecimentos e Serviços Externos, Outros Gastos e Gastos e Perdas de Financiamento.

Nesta rúbrica Dívidas a Pagar, o principal processo a efetuar é a circularização de saldos, para haver confirmação e validação do saldo presente no balanço. Com isto, é adotado o mesmo procedimento que a rúbrica de Dívidas a Receber.

Com o apoio XPTO também é possível o uso do papel dinâmico, a seleção de uma amostra, cuja escolha é feita através da materialidade do saldo da conta e caso haja existência de saldos contranatura, e a elaboração automática de cartas para a recolha de respostas sobre os saldos das contas com a empresa em questão.

Há ainda a possibilidade de a resposta ser concordante, discordante ou não obter resposta. Caso não sejam suficientes adota-se os procedimentos alternativos, com o intuito de validar os saldos após a data à circularização, se foram pagos ou recebidos e recolher os devidos documentos de suportar esses movimentos contabilísticos, conforme a materialidade.

6.3.3.9 Estado e Outros Entes Públicos

Como parte integrante dos controlos importantes a elaborar a todas as rúbricas das DF, nesta conta é efetuada a análise dos saldos desta área, e a comparação com o ano anterior, caso existirem variações significativas, identificar as principais causas. Além disso, é importante assegurar que os saldos expressos nas DF, estão de acordo com os declarados, se os pagamentos estão dentro dos prazos e se as taxas aplicadas são as corretas.

Nesta rúbrica apresenta-se vários testes efetuados a diversas áreas, começando pelo pedido das certidões não dívida às duas entidades competentes, relativamente a este assunto, SS e AT.

No que se refere ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), verificar a adequabilidade dos valores expressos, tendo em consideração as disposições legais, nomeadamente o trabalho dependente, o trabalho independente, os rendimentos prediais. Neste âmbito, é elaborado um papel detalhado para a confirmação da contabilidade com os pagamentos e/ou reembolsos efetuados com a AT.

Nesta rúbrica também se encontra a conta do IVA, a sua análise consiste na preparação de um mapa de trabalho para a verificação dos pagamentos e reembolsos ao longo do ano auditado, assim como há a análise da classe dos Rendimentos, com a base tributável introduzida nas declarações periódicas do IVA.

Destas pelo menos uma é testada procedendo-se à confirmação do correto preenchimento da declaração e dos seus anexos, verificar por amostragem os valores de IVA considerados como dedutíveis e quais as despesas que não estão a deduzir IVA e confirmar a sua adequabilidade à legislação aplicável. Verificar por amostragem as diferentes situações de liquidação de IVA, nomeadamente, taxa de IVA aplicada, isenção aplicada, IVA intracomunitária, operações extracomunitárias e inversão do sujeito passivo.

Na vertente do IRC é analisado a estimativa do imposto no exercício corrente pela revisão da modelo 22. Contudo, é ainda analisado relativamente ao exercício anterior, visto que é recolhido a modelo 22 e a Informação Empresarial Simplificada (IES) do ano anterior, para que haja a verificação da autoliquidação ou do recebimento do IRC desse exercício, assim como os pagamentos por conta e/ou os pagamentos especiais por conta.

Para efetuar o teste aos cálculos da Segurança Social (SS) é elaborado o papel de trabalho, que evidencia as guias da SS com as Declarações Mensais de Remuneração (DMR), este é um completamento do teste ao Pessoal. Caso haja inconformidades mencionar ao responsável pela contabilidade e entender o ocorrido.

Relativamente ao ano corrente é preciso confirmar a existência e organização devida do dossiê fiscal, que reúne os documentos. Relatório de gestão, modelo 22, comprovativo das retenções, pagamentos por conta efetuados, lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis, modelos oficiais, de provisões, de perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários, de mais-valias e menos-valias, de depreciações e amortizações e outros documentos mencionados nos códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal.

6.3.3.10 Acréscimos e Diferimentos

As rubricas dos Acréscimos e Diferimentos dos ativos e/ou passivos são substancialmente sensíveis, visto que se trata, fundamentalmente da verificação de cálculos aritméticos, por exemplo, para seguros, impostos, juros.

No entanto, para além da elaboração do mapa de trabalho, que ajuda a perceber se o cálculo efetuado pela empresa é o correto, há ainda um outro procedimento. A comparação dos saldos atuais com os finais no final do período anterior, é o primeiro procedimento a seguir, de seguida verificar se a empresa aplica as políticas contabilísticas consistentes com as do exercício anterior.

Para se conseguir identificar os seguros que a empresa detém, é efetuado também a circularização de saldos a todas as companhias de seguro relacionadas com a entidade. Após resposta obtida é possível verificar quais os bens, como mercadorias, imóveis, ou seja, qual de todos os ativos têm seguro. A partir daí, pode-se analisar se existe discrepância entre o valor do ativo com o valor assegurado, sendo esta matéria de grande sensibilidade.

6.3.3.11 Pessoal

O auditor, na rúbrica Pessoal, selecionará um ou mais meses para efetuar o teste, e papel de trabalho, a fim de poder concluir da adequação se o sistema é ou não credível. De modo, a contemplar a veracidade do processamento das remunerações, dos encargos patrimoniais, dos pagamentos das remunerações aos órgãos sociais e ao pessoal, do tipo de remunerações processadas, verificar se os vencimentos estão conforme o salário mínimo nacional e regulamentação coletiva de trabalho, contrato coletivo de trabalho (CCT). Se o subsídio de férias e o de natal são pagos em duodécimos, confirmar se são objeto de acordo previamente escrito. Confirmar se o subsídio alimentação cumpre os limites legais, e qual o tipo de remunerações que não são sujeitas a SS e a IRS e confirmar a sua adequabilidade.

Se estes processos estão a ser efetuados devidamente, assim como os impostos e contribuições aplicadas a cada colaborador, e se entregues ao Estado nos devidos prazos.

No mapa de trabalho desta rúbrica é testado, resumidamente, com base nas fichas dos funcionários, recibos de vencimento e comprovativos de pagamento, este algumas vezes verificado através do extrato bancário. É identificado, se os seguintes cálculos estão a ser corretamente efetuados, a remuneração bruta, o IRS, as contribuições à SS, a sobretaxa e o vencimento líquido recebido pelo pessoal e pelos órgãos sociais da entidade.

Não desfazendo a importância em indagar as razões de eventuais desvios significativos detetados ao comparar os gastos com pessoal do período anterior, e assim obter mapa com a evolução dos gastos com pessoal e indicar eventuais variações anormais.

6.3.4 Cumprimento das Obrigações Fiscais

De acordo a Portaria n. ° 51/2018 de 16 de fevereiro, a revisão do cumprimento das obrigações fiscais, faz parte da verificação de todos os documentos pertencentes ao dossiê fiscal. Validando assim a sua existência e a conformidade, sendo eles, relatório de gestão, modelo 22, comprovativo das retenções e pagamentos por conta. É ainda essencial recolher documentação fiscal relativamente aos mapas, de modelos oficiais, sobre mais-valias e menos valias, depreciações e amortizações, perdas por imparidade. Faz parte integrante do dossiê fiscal, a lista e os comprovativos dos créditos incobráveis, caso na entidade seja aplicado algum regime especial, é necessário comprovativo do mesmo.

A verificação do cumprimento das obrigações fiscais tem de ser efetuada na primeira auditoria intercalar, e caso seja necessário rever no final do ano. Estas contemplam a entrega e pagamento de vários impostos, com datas limite, como a declaração mensal de rendimentos, retenções na fonte, pagamento especial por conta, pagamento por conta, declaração periódica do IVA, comunicação das faturas, envio da IES, modelo 22.

O auditor não tem a obrigação de comunicar aos seus clientes, legislações que entraram em vigor ou sofreram alterações. No entanto, pode alertar o cumprimento de certas obrigações nos devidos prazos, sendo este ato uma preocupação e um apoio prestado ao cliente.

6.3.5 A Prova de Auditoria

Numa vertente mais prática, após a conclusão da AEF, e avaliação das áreas do balanço e demonstração dos resultados, de modo a analisar e validar as contas de uma empresa. Numa segunda fase, o *Standard Audit File for Tax Purposes* (SAFT) é importado e trabalhado, no programa informático, com o intuito de tirar conclusões idóneas.

Para início do trabalho de auditoria é importante verificar se existem diferenças entre o SAFT e o balancete da empresa, caso haja necessidade reportar à entidade, para que possam regularizar a situação.

Com o avanço tecnológico é possível identificar certas anomalias que possam ter ocorrido na contabilidade de um ano numa empresa. Sendo as seguintes, anotações sem lançamento, diferenças por lançamento, diferenças por número de documentos, anotações com data incorreta ao período em análise, anotações sem conta, contas com saldo contrário ao da sua natureza, anotações com e sem valor no débito e no crédito. Um dos passos importantes após a importação do SAFT é a criação dos papéis de trabalho, estes recriam um balanço e demonstração dos resultados por naturezas. De modo a extrair mapas de trabalho (em *excel*) por contas, por subcontas, por meses, ou seja, avaliar cada rúbrica ao maior detalhe. Também é possível neste procedimento a indexação de documentos em cada lançamento.

Cada empresa tem o seu objeto social, o seu volume de negócios, o seu ativo total, daí a sua materialidade ser sempre diferente de empresa para empresa, e são analisadas de forma diferente. Para uma melhor perceção deste valor o XPTO tem uma fórmula que calcula esta materialidade, tendo como parâmetro as Vendas e Prestações de Serviços e o

total do ativo, e é a partir destes valores que são identificadas todas as distorções relevantes.

O sistema informático possibilita ainda o cálculo das diferenças nos saldos de abertura, ou seja, caso haja o ano anterior, o XPTO compara esse ano com o de abertura do ano corrente. A ISA 510 indica que é essencial efetuar prova suficiente e apropriada sobre se os saldos de abertura contêm erros que possam afetar as DF do período corrente e verificar se as políticas contabilísticas estão refletidas nos saldos de abertura e se foram aplicadas consistentemente nas DF do período corrente. Este ponto é importante no início de qualquer auditoria em qualquer exercício, visto que os saldos de abertura se baseiam nos saldos finais do ano anterior e refletem as políticas contabilísticas e os acontecimentos do período anterior.

A ISA 540 indica que cabe ao órgão de gestão a responsabilidade pela realização das estimativas contabilísticas, e cabe ao auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Para fazer prova deve-se rever e testar o processo usado para estimar e comparar uma estimativa independente e comparar com a efetivamente usada, e rever os acontecimentos subsequentes que confirmem ou não a estimativa efetuada.

A ISA ainda menciona que o auditor deve obter do órgão de gestão uma declaração escrita sobre os pressupostos usados no cálculo das estimativas contabilísticas são consideradas razoáveis.

A ISA 550 aborda as responsabilidades do auditor acerca das relações entre a entidade auditada e as suas partes relacionadas. De referir que o órgão de gestão é responsável por identificar e divulgar as partes relacionadas, não esperando que seja o auditor a detetar todos os casos. No entanto, o técnico de auditoria deve ter um nível de conhecimento do negócio e o setor de atividade da empresa, para que mais facilmente consiga identificar práticas ocorridas com partes relacionadas. Durante a auditoria, é importante e relevante a atenção para transações que possam indicar a existência de partes relacionadas não identificadas previamente.

A ISA 570, esta norma é o pressuposto de que a empresa continuará a operar no futuro possível, ou seja, assume-se que a empresa não tem intenção nem a necessidade de reduzir o nível das suas operações, caso haja intenção as DF devem ser preparadas nessa base, devendo haver menção. O auditor relativamente a este assunto não consegue prever acontecimentos futuros, daí salientar que o artigo 44.º n.º 5 do EOROC, refere que não

existe uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada quando é efetuada a revisão legal de contas, assim como não garante a eficiência e a eficácia com que o órgão de gestão conduz as suas atividades.

Aquando do SAFT bem importado e pronto a ser trabalhado, conclusão de todos os processos acima referidos, verifica-se se o comunicado no RR no ano anterior foi tido em conta e corrigido, em primeiro lugar.

Em segundo lugar, inicia-se os procedimentos de auditoria rúbrica a rúbrica, elaborando os testes necessários, de acordo o programa de auditoria, planeamento dos procedimentos de auditoria, para que se possa dar como validada essas áreas de trabalho. À medida que os procedimentos são realizados colocar no programa a indicação de que o mesmo foi elaborado, caso contrário justificar o motivo, e se aplicável referir as observações mais pertinentes.

6.4 Relatório de Auditoria / Certificação Legal de Contas

No decorrer do trabalho de auditoria para as variadas empresas tem-se em consideração todos os aspetos e procedimentos abordados neste trabalho. Ao longo da elaboração do trabalho é necessário a compilação das conclusões obtidas no relatório de auditoria, para que depois sejam sucintas e objetivas as conclusões da auditoria feita. De modo a que o ROC responsável, possa imediatamente perceber quais os pontos a ter em consideração para emitir no RR, CLC e caso necessário fazer menções especiais na DOG, declaração escrita prevista na ISA 580.

No entanto, a GAT n.º 13 – DOG – menciona que a menção que a responsabilidade da elaboração da DOG é do órgão de gestão, e o auditor deve solicitar para a sua análise. A ISA 580 estabelece os requisitos que o auditor deve cumprir quando necessita que o órgão de gestão confirme por escrito determinada matéria. Ao auditor compete avaliar e decidir as matérias mais relevantes no contexto da auditoria a incluir na DOG, e conformidade com os requisitos da ISA 580.

Nos procedimentos de auditoria está explícito o que deve constar no relatório, contudo não deve conter as áreas não aplicáveis, no título de cada área colocar o saldo à data do relatório, efetuar uma descrição da composição de cada uma das áreas. As situações relevantes corretamente tratadas devem estar assinaladas a verde, as situações relevantes que não estão devidamente tratadas, ou omissas, ou que se tenha dúvidas quanto ao seu

tratamento devem estar sublinhadas a amarelo. Nos casos em que se trata de situações materialmente relevantes que não estão devidamente tratadas, ou dúvidas que possam pôr em causa a CLC assinaladas a vermelho. Caso seja apenas casos que se quer chamar atenção, assinalado a azul, e se necessário fazer referência às situações que se considera importante colocar no RR ou na CLC.

Após a conclusão do relatório de auditoria, o ROC responsável deve rever a AEF, a avaliação de cada área, reler o relatório e efetuar os seus comentários, assinalando a cinzento, e ainda precisa de verificar, se dos cumprimentos do programa de auditoria está tudo elaborado, e assinalar aquando concluídos.

Segundo o artigo 65.º n.º 1 do CSC, indica que a elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício, assim como documentos de prestação de contas previstos na lei devem ser da responsabilidade dos membros da administração. Aquando das contas assinadas, procede-se à revisão de todo o relatório, comparando até com as DF que consta AEF que elaborámos.

No Anexo é importante ter particular atenção nos casos que se trata de entidades relacionadas, verificar se os documentos estão devidamente emitidos e assinados, analisar a DOG, emitir a CLC, o Relatório e Parecer do Fiscal Único e o RR, caso seja aplicável.

A CLC, como dito anteriormente, deve seguir as orientações e utilizar os modelos previstos a GAT n.º 1 (revisto).

Como considerações finais, cabe ressaltar que o objetivo de qualquer trabalho de auditoria, consiste na emissão de uma opinião, sobre as DF, se refletem veracidade e se é apropriada à entidade. A esta opinião é chamada de CLC, sendo que irá ser utilizada na tomada de decisões, daí ser importante haver segurança na conclusão emitida da informação financeira.

Neste estágio foi possível a realização de todos os procedimentos de auditoria, assim como da elaboração do relatório de auditoria, preenchimento de papéis de trabalho, sendo estes, no início, revistos pelos seniores. Esta fase foi imprescindível para tomar conhecimento do que estava errado e o que poderia ser melhorado, deste modo o agradecimento a ser feito é para todos os colegas encontrados neste caminho profissional, que foram incansáveis e pacientes, na forma como ajudaram a evoluir.

O trabalho realizado em auditoria, abrange várias áreas, para além da contabilidade, a parte fiscal é muito importante, como o direito do trabalho, o direito das sociedades. Neste sentido, tem sido uma aprendizagem excelente, para colocar em prática o que foi aprendido ao longo do percurso académico. No entanto, houve oportunidade para enriquecer, tanto a nível contabilístico como a nível fiscal.

As maiores advertências constatadas são aquelas que ninguém nos prepara e só são ultrapassadas, quando estamos perante elas, sendo a gestão de tempo, organização do trabalho, a sensibilidade para estabelecer prioridades e a especificidade de cada entidade que nos possa aparecer.

Com isto, relativamente ao trabalho em auditoria foi possível identificar que há fatores que têm grande impacto no modo de o realizar. Em primeiro lugar a comunicação, visto que se trata de um trabalho em equipa, daí ser importante manter o contacto com os colegas, para distribuir trabalho e obter melhores conclusões sobre o que se está a analisar.

Em segundo lugar, a organização, tanto a nível pessoal, como a organização do trabalho em causa. Esta temática é importante, pois trata-se de um trabalho extenso, demorado e minucioso, sendo importante saber definir os assuntos prioritários, assim como manter organizado o trabalho de campo de cada empresa auditada.

E por último, mas não menos importante, empatia, porque é necessário que haja uma boa relação com os trabalhadores das empresas que auditamos, visto que ao longo do trabalho

precisamos de pedir documentos. E, por vezes suscitam dúvidas que necessitam de ser esclarecidas com a empresa auditada.

Como conclusão, de referir que este estágio permitiu conhecer o exato trabalho que é desenvolvido em auditoria, e constatar que é nesta área que pretendo continuar profissionalmente.

No entanto, finalizo com a intervenção da Dr. ^a Gabriela Figueiredo Dias, Presidente da CMVM, na sessão de apresentação do Relatório Anual de Controlo de Qualidade 2017 da OROC, mencionou que,

“O principal desafio da auditoria é, e será nos próximos tempos, a demonstração da sua utilidade e da sua capacidade de criação de valor para as empresas e para a economia em geral. A sustentabilidade e a evolução da profissão apenas poderão construir-se sobre níveis muito elevados de capacidade técnica, de adaptabilidade, de independência e de integridade. A idoneidade dos auditores, enquanto critério de qualificação para o exercício da profissão, constituirá crescentemente um elemento crítico, seguramente do ponto de vista da supervisão, mas sobretudo, da seleção que progressivamente o mercado fará. A adesão voluntária a critérios éticos muito exigentes no exercício da profissão constitui, inelutavelmente, o pressuposto fundamental de crescimento e da própria sustentabilidade da auditoria como profissão.

A confiança dos vários agentes económicos no mercado e nas empresas depende criticamente do fator “confiança”; e a confiança depende, por sua vez, criticamente do desempenho dos auditores.”

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

8.1 Artigos

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

CMVM, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (atualizado). “Apresentação – O que é a CMVM?”. Acedido em: 19 de junho de 2019, no website oficial.

Dias, Dr.^a Gabriela Figueiredo, Presidente da CMVM. (04 de junho de 2018). Intervenção na sessão pública de apresentação do Relatório Anual de Controlo de Qualidade 2017 da OROC.

Figueiredo, Óscar (outubro a dezembro de 2015). Artigo intitulado “A nova ISA 701- Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente e o novo conteúdo do relatório de auditoria”, na revista da OROC, “Revisores & Auditores”.

Freire, Mário (2016), Artigo intitulado “O Reporte do Auditor”, publicado nos Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários. Acedido a: 22 de junho de 2019.

Heliodoro, Paula Alexandra Godinho Pires, Assistente, Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais. Artigo intitulado “Expectation Gap Em Auditoria”.

Silva, Susana Pereira, candidata a Revisora Oficial de Contas. (julho a setembro 2017). Artigo intitulado “Matérias Relevantes de Auditoria – Leitura de relatórios”, na revista da OROC, “Revisores & Auditores”.

8.2 Legislação

Código das Sociedades Comerciais. Decreto-Lei n.º 262/86. Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02. Ministério da Justiça. Lisboa.

Decreto regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro. Diário da República n.º 178/2009, Série I de 2009-09-14. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07. Assembleia da República. Lisboa.

GAT n.º 1 (Revisto) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas / Relatório De Auditoria. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Manual do Revisor Oficial de Contas.

GAT n.º 13 – Declaração do Órgão de Gestão. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Manual do Revisor Oficial de Contas.

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

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

ISA 260 – Communication With Those Charged With Governance (Comunicação com os encarregados da Governação). Manual do Revisor Oficial de Contas.

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

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

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

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

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

ISA 501 – Audit Evidence—Specific Considerations For Selected Items (Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Seleccionados). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 510 – Initial Audit Engagements – Opening Balances (Trabalhos de Auditoria – Saldos de Abertura). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 540 – Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures (Auditar Estimativas Contabilísticas Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 550 – Related Parties (Partes Relacionadas). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 570 – Going Concern (Continuidade). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 580 – Written Representations (Declarações Escritas). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 701 – Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor’s Report (Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 705 – Modifications To The Opinion In The Independent Auditor’s Report (Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 710 – Comparative Information – Corresponding Figures And Comparative Financial Statements (Informação Comparativa - Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 720 – The Auditor’s Responsibilities Relating T Other Information In Documents Containing Audited Financial Statements (As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra). Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISQC 1 – Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements (Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados) de 15 de dezembro de 2009. IFAC.

Portaria n.º 51/2018 de 16 de fevereiro. Diário da República, 1.ª série — N.º 34 — 16 de fevereiro de 2018. Nos termos do artigo 129.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

8.3 Livros

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

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

Cook, J. e Winkle, G. (1983), “Auditoria: Filosofia e Técnica”, São Paulo.

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

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

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

Marques, Madeira (1997), “Auditoria e Gestão”, 1.ª Edição, Lisboa, Editorial Presença.

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

Paço, I. (1997). “O Papel do Auditor Interno no Apoio à Gestão de Topo”, CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Pinheiro, J. Leite (2010) “Auditoria Interna”, 2ª edição, letras e conceitos, Lda.

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

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

9.1 Anexo I – CLC Limpa³

Certificação Legal de Contas

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da **XXXX** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de XXXX (que evidencia um total de XXXX euros e um total de capital próprio de XXXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo (ou caso adotem as IFRS: as notas anexas às demonstrações financeiras) que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da **XXXX** em 31 de dezembro de XXXX e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística” (alterar conforme referencial contabilístico aplicável)

Bases para a opinião

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

³ Conforme a Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (Revista)

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Incerteza material relacionada com a continuidade

(Esta secção apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, número 2, alínea f) do Estatuto da OROC, existir “...qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades.”)

Nota: apenas utilizar este ponto caso a incerteza fundamental esteja devidamente divulgada no Anexo ou no Relatório de Gestão e fazer referência às respetivas notas. O relatório e parecer do Fiscal Único deve fazer referência a estas questões.

Caso contrário deverá ser considerada uma reserva.

Matérias relevantes de auditoria

Nota: esta secção é obrigatória nas EIP, nas restantes é opcional.

(Esta secção apenas é utilizada quando o ROC entender, no seu julgamento profissional, que deve comunicar no relatório as matérias que tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Se o fizer, deve ter em conta os requisitos e demais orientações que estão previstos na ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente)

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com as “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística”; (alterar conforme referencial contabilístico aplicável)
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;

- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

O órgão de fiscalização é responsável pela supervisão do processo de preparação e divulgação da informação financeira da Entidade.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;
- obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas

circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade;

- avaliamos a adequação das políticas contábilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contábilísticas e respectivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades;
- avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada;
- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controle interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

Sobre o relatório de gestão

Em nossa opinião, o relatório de gestão foi preparado de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis em vigor e a informação nele constante é coerente com as demonstrações financeiras auditadas, não tendo sido identificadas incorreções materiais. (No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, ao texto indicado deve ser adicionada uma descrição das incorreções identificadas).

Porto, XX de XXXX de XXXX

Anjos & Associados – SROC, Lda
Representada por: Dr. Xxx xxx xxxx xxxxx xxxx
ROC nº xxxx, inscrito na CMVM sob o nº xxxxxxxx

9.2 Anexo II – CLC Com Reservas⁴

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião com reservas

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da **XXXX** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de XXXX (que evidencia um total de XXXX euros e um total de capital próprio de XXXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo (ou caso adotem as IFRS: as notas anexas às demonstrações financeiras) que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos e/ou possíveis efeitos da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para opinião com reservas”, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da **XXXX** em 31 de dezembro de XXXX e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística” (alterar conforme referencial contabilístico aplicável)

Bases para a opinião com reservas

(...descrição das Reservas... CASO SEJAM MAIS QUE UMA RESERVA COLOCAR NUMERAÇÃO APENAS NAS RESERVAS E NO PONTO ANTERIOR INDICAR O NUMERO DESSAS RESERVAS. CASO SEJAM RESERVAS POR DESACORDO COLOCAR LOGO A SEGUIR À EXPRESSÃO “QUANTO AOS EFEITOS”, SE FOREM RESERVAS POR LIMITAÇÃO COLOCAR LOGO A SEGUIR À EXPRESSÃO “QUANTO AOS POSSIVEIS EFEITOS”)

⁴ Conforme a Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (Revista)

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

(...)

Nota:

O restante é igual ao [Anexo I – CLC Limpa](#).

9.3 Anexo III – CLC Com Ênfases⁵

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da **XXXX** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de XXXX (que evidencia um total de XXXX euros e um total de capital próprio de XXXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo (ou caso adotem as IFRS: as notas anexas às demonstrações financeiras) incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da **XXXX** em 31 de dezembro de XXXX e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística” (alterar conforme referencial contabilístico aplicável)

Bases para a opinião

Nota: O restante é igual ao [Anexo I – CLC Limpa](#), e depois do parágrafo “Incerteza material relacionada com a continuidade”, caso haja segue a parte das ênfases.

Ênfase(s)

(...descrição das Ênfases...)

Nota: O restante é igual ao [Anexo I – CLC Limpa](#).

⁵ Conforme a Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (Revista)

9.4 Anexo IV – Opinião Adversa⁶

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião adversa

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da **XXXX** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de XXXX (que evidencia um total de XXXX euros e um total de capital próprio de XXXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo (ou caso adotem as IFRS: as notas anexas às demonstrações financeiras) que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, devido à relevância da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para opinião adversa”, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da **XXXX** em 31 de dezembro de XXXX e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística” (alterar conforme referencial contabilístico aplicável)

Bases para a opinião adversa

(...descrição das Reservas... CASO SEJAM MAIS QUE UMA RESERVA COLOCAR NUMERAÇÃO APENAS NAS RESERVAS E NO PONTO ANTERIOR INDICAR O NUMERO DESSAS RESERVAS. CASO SEJAM RESERVAS POR DESACORDO COLOCAR LOGO A SEGUIR À EXPRESSÃO “QUANTO AOS EFEITOS”, SE FOREM RESERVAS POR LIMITAÇÃO COLOCAR LOGO A SEGUIR À EXPRESSÃO “QUANTO AOS POSSIVEIS EFEITOS”)

⁶ Conforme a Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (Revista)

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

Nota:

O restante é igual ao [Anexo I – CLC Limpa](#).

9.5 Anexo V – Escusa de Opinião⁷

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Escusa de opinião

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras anexas da **XXXX** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de XXXX (que evidencia um total de XXXX euros e um total de capital próprio de XXXX euros, incluindo um resultado líquido negativo de XXXX euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo (ou caso adotem as IFRS: as notas anexas às demonstrações financeiras) que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Não emitimos uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Devido à relevância da(s) matéria(s) na secção “Bases para a escusa de opinião”, não obtivemos prova de auditoria suficiente e apropriada que nos proporcionasse uma base para emitirmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas.

Bases para a escusa de opinião

(...descrição das situações que motivam a escusa de opinião ...)

Nota:

O restante é igual ao [Anexo I – CLC Limpa](#).

⁷ Conforme a Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (Revista)

9.6 Anexo VI – Índice do Arquivo Permanente

EMPRESA:	Exemplo	ANO:	2019
AP	ARQUIVO PERMANENTE		
AP 01	DADOS GERAIS DO CLIENTE		
AP 01.01	DADOS DO CLIENTE		
AP 01.02	DADOS HISTÓRICOS		
AP 01.03	ATIVIDADES PRINCIPAIS		
AP 01.04	RELAÇÕES COM O ESTADO		
AP 01.05	CONHECIMENTO DO CLIENTE, NEGÓCIO E SETOR		
AP 02	AUDITORIA/INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA		
AP 02.01	CONTRATO DE AUDITORIA		
AP 02.02	RELATÓRIOS DE AUDITORIA/CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS		
AP 02.03	NOMEAÇÃO DE AUDITORES		
AP 02.04	PLANO DE CONTAS		
AP 02.05	CONTAS ANUAIS		
AP 02.06	DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO		
AP 02.07	NORMAS CONTABILIDADE APLICÁVEL		
AP 03	DOCUMENTOS LEGAIS		
AP 03.01	ESCRITURA DE CONSTITUIÇÃO		
AP 03.02	ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO		
AP 03.03	ESCRITURAS DE TOMADA DE POSSE		
AP 03.04	ESCRITURAS DE MODIFICAÇÃO DE CAPITAL		
AP 03.05	ESCRITURAS DE MODIFICAÇÃO DE ESTATUTOS		
AP 03.06	ATAS DA ASSEMBLEIA GERAL		
AP 03.07	COMPOSIÇÃO ACIONISTAS		
AP 03.08	REGISTO DE AÇÕES		
AP 03.09	ATAS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO		
AP 03.10	CERTIDÕES/NOTAS DO REGISTO COMERCIAL		
AP 03.11	CERTIDÕES DO REGISTO DE PROPRIEDADE/CONSERVATÓRIA REGISTO PREDIAL		
AP 03.12	ASSUNTOS JURÍDICOS IMPORTANTES		
AP 03.13	LITÍGIOS E SANÇÕES		
AP 03.14	MARCAS E PATENTES		
AP 03.15	OUTROS		
AP 04	ORGANIZAÇÃO/ORGANIGRAMAS/FLUXOGRAMAS		
AP 04.01	ORGANIGRAMA DA EMPRESA. ESTRUTURA DA ORGANIZAÇÃO		
AP 04.02	MANUAL DE CONTROLO DE QUALIDADE		
AP 04.03	MANUAL DE CONTROLO INTERNO		
AP 05	INVESTIMENTOS		
AP 05.01	CONTRATOS COMPRA DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS		
AP 05.02	ENCARGOS E HIPOTECAS SOBRE O IMOBILIZADO		
AP 05.03	CONTRATOS ARRENDAMENTO		
AP 05.04	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO		
AP 05.05	LEASING: CONTRATOS E EVOLUÇÃO DO ARRENDAMENTO FINANCEIRO		
AP 05.06	APÓLICES DE SEGUROS		
AP 05.07	CONCESSÕES		
AP 05.08	PROJETOS DE INVESTIMENTOS		
AP 05.09	EMPRESAS PARTICIPADAS OU PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS		
AP 06	CAPITAL		
AP 06.01	EVOLUÇÃO CAPITAL		
AP 06.02	PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES		
AP 07	FINANCIAMENTOS E INVESTIMENTOS FINANCEIROS		
AP 07.01	ASSINATURAS AUTORIZADAS		
AP 07.02	RELAÇÃO DE BANCOS		
AP 07.03	CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS E CRÉDITOS A LONGO PRAZO		
AP 07.04	CONTRATOS PARA DESCONTO DE TÍTULOS (LETRAS, ETC...)		
AP 07.05	AVALES E GARANTIAS		
AP 08	PESSOAL		
AP 08.01	PESSOAL, ACORDO COLETIVO		
AP 08.02	RELATÓRIO ÚNICO		
AP 09	FISCAL		
AP 09.01	BENEFÍCIOS FISCAIS		
AP 09.02	DECLARAÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO		
AP 09.03	DECLARAÇÕES DE I.E.S. DOS ÚLTIMOS ANOS		
AP 09.04	DECLARAÇÕES DE OUTROS IMPOSTOS		
AP 09.05	PROCESSOS FISCAIS		

9.7 Anexo VII – Índice do Arquivo Corrente

EMPRESA:	Exemplo	ANO:	2019
A	ATIVO		
A1	ATIVO NÃO CORRENTE		
A1A	Ativos Fixos Tangíveis		
A1B	Propriedades de Investimento		
A1C	Goodwill		
A1D	Ativos Intangíveis		
A1E	Ativos Biológicos		
A1F	Participações Financeiras - Método da Equivalência Patrimonial		
A1G	Participações Financeiras - Outros Métodos		
A1H	Acionistas / Sócios		
A1I	Outros Ativos Financeiros		
A1J	Ativos por Impostos Diferidos		
A2	ATIVO CORRENTE		
A2A	Inventários		
A2B	Ativos Biológicos		
A2C	Clientes		
A2D	Adiantamentos a Fornecedores		
A2E	Estado e Outros Entes Públicos		
A2F	Acionistas / Sócios		
A2G	Outras Contas a Receber		
A2H	Diferimentos		
A2I	Ativos Financeiros Detidos para Negociação		
A2J	Outros Ativos Financeiros		
A2K	Ativos Não Correntes Detidos para Venda		
A2L	Caixa e Depósitos Bancários		
P	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		
P1	CAPITAL PRÓPRIO		
P1A	Capital Realizado		
P1B	Ações (Quotas) Próprias		
P1C	Outros Instrumentos de Capital Próprio		
P1D	Prêmios de Emissão		
P1E	Reservas Legais		
P1F	Outras Reservas		
P1G	Resultados Transitados		
P1H	Ajustamentos em Ativos Financeiros		
P1I	Excedentes de Revalorização		
P1J	Outras Variações no Capital Próprio		
P1K	Resultado Líquido do Período		
P1L	Interesses Minoritários		
P2	PASSIVO NÃO CORRENTE		
P2A	Provisões		
P2B	Financiamentos Obtidos		
P2C	Responsabilidades por Benefícios Pós-Emprego		
P2D	Passivos por Impostos Diferidos		
P2E	Outras Contas a Pagar		
P3	PASSIVO CORRENTE		
P3A	Fornecedores		
P3B	Adiantamentos de Clientes		
P3C	Estado e Outros Entes Públicos		
P3D	Acionistas / Sócios		
P3E	Financiamentos Obtidos		
P3F	Outras Contas a Pagar		
P3G	Diferimentos		
P3H	Passivos Financeiros Detidos para Negociação		
P3I	Outros Passivos Financeiros		
P3J	Passivos Não Correntes Detidos para Venda		
R	RENDIMENTOS E GASTOS		
RA	Vendas e Serviços Prestados		
RB	Subsídios à Exploração		
RC	Ganhos/Perdas Imputados de Subsidiárias, Associadas e Empreendimentos Conjuntos		
RD	Variação nos Inventários da Produção		
RE	Trabalhos para a Própria Entidade		
RF	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas		
RG	Fornecimentos e Serviços Externos		
RH	Gastos com o Pessoal		
RI	Imparidades de Inventários (perdas / reversões)		
RJ	Imparidades de Dívidas a Receber (perdas / reversões)		
RK	Provisões (aumentos / reduções)		
RL	Imparidade de Investimentos Não Depreciáveis/Amortizáveis (perdas / reversões)		
RM	Aumentos / Reduções de Justo Valor		
RN	Outros Rendimentos e Ganhos		
RO	Outros Gastos e Perdas		
RP	Gastos / Reversões de Depreciação e de Amortização		
RQ	Imparidade de Investimentos Não Depreciáveis/Amortizáveis (perdas / reversões)		
RR	Juros e Rendimentos Similares Obtidos		
RS	Juros e Rendimentos Similares Suportados		
RT	Imposto sobre o Rendimento do Período		