



Universidade de Aveiro  
Ano 2021

**João Nuno  
Oliveira Ferreira**

**Testes substantivos e o julgamento do auditor**



Universidade de Aveiro  
Ano 2021

**João Nuno  
Oliveira Ferreira**

## **Testes substantivos e o julgamento do auditor**

Relatório de Estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizado sob a orientação científica de Alberto Jorge Daniel Resende Costa, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho aos meus pais, avós e namorada pelo incentivo e apoio ao longo deste percurso!

## **o júri**

presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho  
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

orientador

Professor Doutor Alberto Jorge Daniel Resende Costa  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutora Sara Alexandra da Eira Serra  
Professora Adjunta, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

## **Agradecimentos**

A realização deste relatório não teria sido possível sem o apoio e incentivo por parte de muitas pessoas as quais sinto ser importante nomear.

Agradeço ao Dr. Avelino Antão, Dr. Armando Tavares e, em especial, ao meu orientador na empresa acolhedora o Dr. João Paulo Marques pela oportunidade concedida de viver a experiência enriquecedora e gratificante da realização do meu estágio na CFA.

Agradeço às pessoas que me acompanharam dentro da empresa, nomeadamente o Nuno Fernandes, Paulo Ferreira e Adriana Nunes pelo tempo despendido e pelos ensinamentos valiosos que levo para a vida, além do Miguel Pinho e da Patrícia Martins que me apoiaram nos primeiros meses.

Agradeço também ao meu orientador, Dr. Alberto Costa, pelo tempo despendido e conselhos na orientação do relatório.

Agradeço à minha namorada por nunca me ter deixado desistir e me ter incentivado e ajudado nos piores momentos.

Por último, e mais importante, agradeço às pessoas que ao longo da minha vida me formaram, educaram e apoiaram incondicionalmente em todos os momentos e de quem tenho muito orgulho, permitindo que fosse possível a realização do meu percurso académico e pessoal: os meus pais e avós, em especial ao meu avô, a título póstumo, por todas as experiências e momentos irrepetíveis vividos durante a minha vida.

**palavras-chave**

Auditoria, testes substantivos, materialidade, risco de auditoria, julgamento profissional

**resumo**

O presente relatório de estágio vem no seguimento da realização do estágio curricular na empresa CFA – Cravo, Fortes e Antão & Associados SROC, Lda., por um período de seis meses.

Sendo assim, este relatório tem como objetivo demonstrar o trabalho realizado do longo deste estágio, abarcando grande parte do processo de auditoria e, de forma mais aprofundada, quanto aos testes substantivos e diversos outros testes que requerem o julgamento do auditor.

Para tal, foram analisados artigos científicos relevantes para o tema em questão assim como livros e normas. Neste sentido, inicialmente o tema é abordado através de uma vertente teórica de carácter conceptual e normativa acerca do tema do relatório. Posteriormente são abordadas e descritas todas as atividades realizadas durante o estágio curricular.

Através da realização deste relatório, foi possível compreender os testes de auditoria realizados e abordados em termos práticos no estágio curricular, estabelecendo ligações entre a vertente teórica e prática, assim como perceber a extensão dos procedimentos de auditoria e testes que o auditor julga serem necessário recorrer nas suas auditorias.

Concluiu-se assim que o julgamento aplicado pelo auditor é de extrema importância no momento em que este estima a quantidade e profundidade dos testes a aplicar em uma auditoria. Além disso, os testes substantivos podem ser divididos em testes de detalhe, os quais procuram dar resposta a uma análise mais direta por parte do auditor às rubricas mais relevantes das Demonstrações Financeiras, assim como quanto aos procedimentos analíticos, os quais são efetuados com o intuito de comparar a informação financeira entre períodos.

**keywords**

Auditing, substantive tests, materiality, audit risk, professional judgement.

**abstract**

This report follows the completion of the internship at the company CFA – Cravo, Fortes e Antão & Associados SROC, Lda. for a period of six months.

Therefore, this report aims to demonstrate the work done during this internship, covering a large part of the audit process and, in a deeper way, regarding the substantive tests and several other audit tests that require the auditor's judgement.

To this end, relevant scientific papers were analysed, as well as books and standards. Therefore, the topic was initially approached in a theoretical and conceptual standard as well as a normative approach to the theme of the report. Subsequently, all the activities carried out during the curricular internship are covered and described.

Through the completion of this report, it was possible to understand in a better way the audit tests carried out and approached in a practical way in the curricular internship, creating links between the theoretical and practical stand, as well as understanding the extension of its procedures and tests that the auditor considers fundamental in his work.





# Índice

<b>Índice de Figuras</b> .....	II
<b>Lista de Siglas</b> .....	III
1. Introdução.....	1
2. Enquadramento Teórico .....	4
2.1. Metodologia.....	5
2.2. A Auditoria Financeira .....	6
2.3. Tipos de Auditoria.....	<b>Erro! Marcador não definido.</b>
2.4. O papel do auditor .....	10
2.5. Etapas de uma auditoria.....	12
2.6. Importância do julgamento do auditor nos testes substantivos .....	16
2.6.1 Risco e materialidade.....	16
2.6.2 Julgamento na aplicação de testes de auditoria.....	21
2.7. Análise de estudos empíricos realizados na área .....	29
3. Relatório de Estágio .....	37
I. Caracterização da Entidade.....	38
II. O Estágio curricular – calendarização e atividades propostas.....	38
III. Atividades realizadas.....	40
1.1 Área da Consultoria Financeira .....	41
1.1.1 Adaptação à área .....	41
1.1.2 Dossier de Preços de Transferência.....	41
1.2 Área da Auditoria.....	43
1.2.1 Conhecimento da empresa.....	44
1.2.2 Trabalho de campo de auditoria .....	45
1.2.3 Testes e trabalhos de auditoria.....	47
a) Testes aos Gastos e Rendimentos .....	47
b) Testes aos Terceiros .....	49
c) Testes aos Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis .....	53
d) Testes aos inventários.....	56

e) Testes ao 'Estado' .....	61
f) Testes aos meios financeiros líquidos e financiamentos obtidos .....	64
g) Testes ao 'Pessoal' .....	67
h) Trabalhos finais do processo de auditoria.....	68
IV. Reflexão crítica sobre as atividades desenvolvidas.....	71
V. Sugestões de melhoria.....	71
VI. Contributo do estágio para a entidade e para o estudante.....	72
4. Conclusão.....	74
5. Referências bibliográficas.....	77

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Etapas do processo de auditoria.....	12
Figura 2 - Relação inversa entre risco e materialidade .....	18
Figura 3 - Auditoria vs. Contabilidade .....	24

## Lista de Siglas

AFT	Ativo Fixo Tangível
AI	Ativo Intangível
ASD	Audit Software Distributor
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CLC	Certificação Legas das Contas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DOG	Declaração do Órgão de Gestão
DPT	Dossier de Preços de Transferência
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
ISA	International Standards on Auditing
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ROC	Revisor Oficial de Contas
RPFU	Relatório e Parecer do Fiscal Único
SAFT	Standard Audit File for Tax Purposes
SS	Segurança Social

# **1. Introdução**

O estágio curricular foi desenvolvido na empresa CFA – Cravo Fortes e Antão & Associados SROC, Lda., com início no dia 9 de setembro de 2019 e término no dia 6 de março de 2020.

No decurso destes seis meses de estágio tive a possibilidade de integrar equipas de trabalho, tanto no setor da consultoria financeira, como de auditoria, que me acolheram da melhor forma possível e com quem tive a oportunidade de aprender e consolidar muitos conhecimentos que, até então, tinha abordado numa vertente totalmente teórica.

Com base no trabalho realizado ao longo do estágio, surgiu a possibilidade de abordar o tema dos testes substantivos, os quais foram bastante utilizados e sobre os quais recaíram muitos dos procedimentos de auditoria que realizei, relacionando-os com o julgamento profissional aplicado pelos auditores aquando da realização de uma auditoria.

A literatura pesquisada acerca do tema deste relatório é vasta no que diz respeito às normas e conceitos, ainda que, de maior dificuldade aquando da obtenção de conclusões e abordagem científicas a partir de artigos científicos e de opinião que considere relevantes e atualizados.

Com este relatório tencionei obter um maior e mais profundo conhecimento acerca dos testes realizados durante o processo de auditoria, principalmente os testes substantivos, percebendo a influência que o julgamento profissional do auditor tem sobre estes, assim como obter uma maior perceção e compreensão dos trabalhos realizados no estágio.

A principal motivação para a realização deste estágio passou pela possibilidade de obter experiência profissional na área da auditoria, sendo assim possível desenvolver-me a nível pessoal e profissional. Considerei de extrema importância os conhecimentos obtidos ao longo do estágio curricular, visto que, até ao momento do início do mesmo, apenas tinha abordado a auditoria de forma mais conceptual e teórica, podendo assim, alargar os horizontes no que diz respeito aos conhecimentos na área.

Assim sendo, o objetivo deste relatório passa por relatar todos os procedimentos e atividades por mim realizadas ao longo deste estágio, relacionando-os ao tema teórico por mim abordado.

Neste relatório é feita uma cobertura dos conceitos e normas de auditoria como forma de enquadrar teoricamente o tema do trabalho, relacionando-o com o relato dos procedimentos realizados durante o estágio. Assim, o relatório encontra-se dividido em dois

principais capítulos: - no primeiro é feita uma abordagem teórica acerca da auditoria financeira, sendo posteriormente afunilada a abordagem no que diz respeito ao tema do relatório; no segundo é abordado o tema deste trabalho, ou seja, ao relato e descrição dos procedimentos e testes realizados ao longo de todo o estágio curricular, assim como a apreciação crítica a este e uma reflexão acerca dos pontos positivos e negativos desse processo.

## **2. Enquadramento Teórico**

## 2.1. Metodologia

A metodologia utilizada neste relatório assenta essencialmente na recolha de informação normativa, conceptual e de opinião de diversos autores relacionados com o tema, com o objetivo de expor a importância dos testes substantivos de auditoria e do julgamento do auditor em todo o processo de auditoria.

Para a realização da pesquisa foram utilizadas as bases de dados *SCOPUS* e *Web of Science* para recolha de artigos científicos e de opinião, assim como a utilização da plataforma do Repositório Institucional da Universidade de Aveiro para recolha de teses e estudos realizados relativos ao tema em questão. De modo a aprofundar o estudo das temáticas, foi possível ainda o acesso a diversos livros e revistas científicas como suporte e ajuda na descrição e análise dos temas abordados.

Como critérios de pesquisa no Repositório Institucional da Universidade de Aveiro, foram pesquisados tanto relatórios de estágio como dissertações de mestrado através da pesquisa das palavras-chave “julgamento do auditor”, “testes substantivos”, “risco de auditoria”, “materialidade” e “testes de auditoria”. Para esta recolha de informações teve-se em conta os trabalhos efetuados entre os anos de 2010 e 2020.

Já em relação à pesquisa nas bases de dados *Scopus* e *Web of Science*, foram utilizadas as palavras-chave “*substantive tests*” (“testes substantivos”), “*control tests*” (“testes de controlo”), “*audit*” (“auditoria”), “*professional judgement*” (“julgamento profissional”) e “*materiality*” (“materialidade”). Além disso, foram utilizados os critérios de artigos aproximadamente entre os anos 2000 e 2020, levando em conta que grande parte dos documentos encontrados entre os anos de 2010 a 2020 não se evidenciaram como relevantes para a pesquisa, sendo que, por esta razão, esta foi alargada para anos anteriores.

Os resultados foram ordenados tendo em conta o número de citações, possibilitando uma visão mais global acerca de quais poderiam ser os artigos mais relevantes para este relatório.

Para realizar o tratamento dos dados dos artigos selecionados, procedeu-se à sua leitura e posterior anotação das informações consideradas mais relevantes tais como o objetivo do estudo, a metodologia adotada, a análise das premissas e razoabilidade das questões no caso de questionários e entrevistas e ainda os resultados obtidos e as respetivas conclusões dos estudos, transpondo as ideias dos mesmos para o relatório.



## **2.2. A Auditoria Financeira**

Tomando como ponto de partida o enunciado por Alves (2015), as entidades são obrigadas a fornecer informação financeira a diversos destinatários interessados nessa informação, sejam eles acionistas, Estado, clientes ou outros terceiros. Como tal, essa informação tem necessariamente de ser credível aos olhos desses interessados, de modo a que seja possível obterem o conhecimento real e verdadeiro da posição financeira da entidade, no sentido de poderem decidir, da forma mais informada e apropriada, sobre futuros investimentos e potenciais relações com a entidade. Neste sentido, é necessário recorrer a entidades terceiras de modo a confirmar a veracidade das informações prestadas por estas, tanto do ponto de vista contabilístico como jurídico, fiscal e financeiro.

Costa (2017) afirma que a auditoria tem como destino a verificação da conformidade e cumprimento dos procedimentos adotados dentro das entidades organizacionais através de regulamentos, critérios e leis que se encontram estabelecidos e aprovados.

No cômputo geral, existem diversas áreas específicas de auditoria, sejam elas financeira, forense, de gestão, de sistemas de informação, entre outras, dependendo do tipo de trabalho e informações que estejam a ser analisadas.

No decorrer do meu estágio, apliquei essencialmente os princípios da auditoria financeira, pelo que esta será a abordada daqui por diante.

Para Alves, Pereira e Silva (2016) a Auditoria Financeira é uma verificação efetuada por um auditor aos documentos de prestação de contas com o objetivo de este se encontrar apto a expressar a sua opinião acerca desses documentos e de modo a proporcionar-lhes uma maior credibilidade.

Já Almeida (2014) define Auditoria Financeira como

Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira. (p. 3)

São consideradas como asserções todas as afirmações de gestão, implícitas ou explícitas, inscritas nas Demonstrações Financeiras apresentadas pelo órgão de gestão, sendo utilizadas para determinar a fiabilidade das últimas. As asserções são, segundo afirma Costa (2017), afirmações categóricas através de uma “proposição, positiva ou negativa, enunciada como verdadeira, ou seja, é uma afirmação categórica” (p. 53). Segundo o §11 da ISA 315 do IAASB (2018), as asserções compreendem as expressões:

- a) **existência** de um ativo ou passivo;
- b) **direitos e obrigações** sobre ativos ou passivos respeitantes a uma entidade;
- c) **ocorrência** de uma determinada transação ou acontecimento;
- d) **integralidade** de todos os ativos e passivos, transações e acontecimentos;
- e) **valorização** apropriada de ativos e passivos;
- f) **mensuração** correta de transações e acontecimentos e pela quantia devida;
- g) **apresentação e divulgação** corretas dos ativos, passivos, acontecimentos e transações segundo a estrutura conceptual e normas de relato financeiro aplicáveis.

De acordo com a ISA 200 do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, 2018):

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das Demonstrações Financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as Demonstrações Financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. (§3)

Assim, a auditoria financeira pode ser caracterizada, de forma sucinta, por um processo corrente ao longo de um ano económico, efetuado por pessoas independentes às empresas auditadas, que obtêm prova da veracidade das asserções descritas nas Demonstrações Financeiras, com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se estas apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da entidade,

aumentando a confiança e credibilidade dessas Demonstrações Financeiras para com os seus *stakeholders*<sup>1</sup>.

De modo a que a informação financeira seja considerada como verdadeira e apropriada, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) indica que esta deve apresentar quatro características qualitativas indispensáveis:

- **Compreensibilidade** – A informação financeira constante nas Demonstrações Financeiras deve apresentar-se como de fácil compreensão para os interessados, partindo do princípio de que estes têm um ‘conhecimento razoável’ da vertente empresarial e contabilística;
- **Relevância** – A informação contida nas Demonstrações Financeiras deve ser relevante no sentido de ajudar os interessados da mesma na tomada de decisões económicas, ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros da entidade;
- **Fiabilidade** – As Demonstrações Financeiras devem representar de forma verdadeira as operações e acontecimentos contabilísticos ocorridos ao longo do período económico, isentas de erros materiais e de preconceitos. Como referido por Costa (2017), as incertezas associadas à informação financeira devem respeitar o princípio da prudência, no sentido de realizar estimativas, tendo em conta um certo grau de precaução.
- **Comparabilidade** – De modo a que a informação financeira seja utilizada da melhor forma possível, esta deve ser passível de comparação com a informação apresentada ao longo do tempo, assim como com outras entidades. Neste sentido, com o cumprimento desta característica, é possível aos utilizadores da informação, avaliarem o desempenho da entidade e alterações na posição financeira das entidades. Para tal, é necessário que os critérios de mensuração e relato dos factos patrimoniais sejam apresentados de forma consistente e uniforme ao longo do tempo.

---

<sup>1</sup> *Stakeholders* – São todos os interessados na entidade e na sua informação financeira e não financeira, sejam pessoas ou entidades, e que possam ser afetadas pelos resultados e objetivos desta, como por exemplo sócios ou acionistas, clientes, fornecedores e entidades bancárias.

### **2.3. Auditoria Interna e Externa**

A auditoria, por si só, apresenta várias variantes possíveis de serem enumeradas, como referido anteriormente, devido aos mais diversos aspetos a auditar.

Primeiramente, a auditoria pode ser subdividida em auditoria interna e auditoria externa. Tais variantes da auditoria têm vindo a obter um estatuto e um papel cada vez mais importante no universo empresarial (Inácio et. al, 2013). Por consequência, os dois tipos de auditoria contribuem, em grande medida, para a melhoria da fiabilidade da informação, apesar de apresentarem objetivos e processos distintos. Esta opinião é suportada por Attie (1992), o qual enuncia que apesar de ambas as variantes da auditoria englobarem algumas atividades e objetivos idênticos, a ênfase de cada uma, assim como a forma como estas são abordadas e orientadas dentro e fora das entidades varia.

Segundo a definição apresentada pelo Institute of Internal Auditors (IIA, 2020), a auditoria interna é uma atividade independente, apesar de praticada dentro da entidade, de consultoria e de garantia objetiva, com o propósito de adicionar valor e impulsionar positivamente as operações de uma organização. Com a aplicação de uma adequada auditoria interna, a entidade consegue atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, de modo a que possa ser melhorada a eficácia da gestão do risco, do controlo e dos processos de governação.

O objetivo primordial da auditoria interna prende-se com o auxílio à gestão de um melhor aproveitamento dos recursos, através de processos sistemáticos de análise, apreciações e outras técnicas e metodologias apropriadas de modo a perceber os pontos fracos dentro das entidades, com o objetivo de encontrar causas e possíveis soluções para fazer os responsáveis agir (Martins e Morais, 1999).

Por sua vez, a auditoria externa surgiu pela necessidade de as empresas proporcionarem maior credibilidade e confiança às Demonstrações Financeiras, as quais, como referido anteriormente, vão ser analisadas pelos interessados nessa informação. Esta auditoria é realizada por auditores externos, que são independentes dos quadros da empresa, facto que contrasta com a auditoria interna.

Para Marques (1997) a auditoria externa visa “verificar se as Demonstrações Financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam” (p. 34).

Nesta linha de pensamento, podemos ver a auditoria externa como um exame de verificação independente, objetivo e verdadeiro das Demonstrações Financeiras de uma entidade, cujo objetivo passa por aferir a veracidade das asserções nelas contidas, de forma totalmente independente da entidade.

A auditoria ainda pode ser dividida por outros aspetos, nomeadamente quanto à sua amplitude, periodicidade e profundidade (Tribunal de Contas, 1999).

Em relação à amplitude, esta pode dividir-se em auditorias:

- *Gerais*, as quais têm por fim obter uma visão global da entidade auditada;
- *Parciais*, que examinam vários setores ou áreas de uma entidade.

Já no que à periodicidade diz respeito, as auditorias podem assumir os tipos:

- *Permanentes*, as quais são realizadas várias vezes ao longo do período;
- *Ocasionais*, ou seja, as que são efetuadas quando ocorre algum acontecimento imprevisto como uma avaliação única da veracidade de algum acontecimento;
- *De fim de exercício*, as que têm por principal função e objetivo averiguar a veracidade das Demonstrações Financeiras de final do período.

Por fim, no que toca à profundidade, estas podem ser:

- *Completas*, nas quais é realizado um exame a todas as operações efetuadas ao longo do período económico. Esta pode ser realizada no âmbito quer de uma auditoria parcial quer numa auditoria geral.
- *Por prova ou sondagens*, a qual apenas obtém prova da exatidão de alguns lançamentos ou registos, escolhidos através de uma seleção aleatória de entre um conjunto a examinar.

## **2.4. O papel do auditor**

O papel do auditor é reconhecido de grande importância tanto por contribuir para a credibilização da veracidade das Demonstrações Financeiras de uma entidade como, por

consequência, diminui o risco de investimento dos *stakeholders* ou de possíveis *stakeholders* nas suas decisões de investimento.

Segundo a ISA 200 do IAASB (2018), o termo ‘auditor’ é utilizado para identificar uma pessoa ou pessoas responsáveis pela realização de uma auditoria, sendo geralmente associado ao sócio responsável pelo trabalho assim como a outros membros da equipa de trabalho nomeada.

De acordo com a mesma norma, o auditor “tem a responsabilidade de assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares ou profissionais relevantes” (§2). Além disso, o auditor tem como objetivo e finalidade emitir uma opinião sobre a correção, veracidade e fiabilidade acerca das Demonstrações Financeiras auditadas, em todos os seus aspetos materiais.

Como referido anteriormente, a auditoria pode ser dividida em auditoria externa e auditoria interna. Por consequência, as funções do auditor de cada tipo de auditoria variam.

Segundo Costa (2017), o auditor interno deve realizar o seu trabalho de forma independente aos serviços realizados pela organização para a qual trabalha, realizando as suas tarefas de forma livre e objetiva, sendo, no entanto, considerado como elemento do órgão de gestão ou da comissão de auditoria. Segundo o mesmo autor, os auditores internos têm um papel importante em diversos objetivos de controlo interno, tais como:

- Examinar se os sistemas de informação contêm informação adequada, segura, oportuna, completa e útil;
- Verificar se foram estabelecidos padrões económicos de modo a economizar os recursos da empresa, mantendo o nível de eficácia e, no caso, comunicar os desvios em relação a esses padrões;
- Rever os meios utilizados para salvaguarda de ativos e respetiva inspeção;
- Revisão dos sistemas de cumprimento de políticas e leis, de modo a perceber se tais cumprem com os requisitos apropriados.

Por outro lado, o auditor, na qualidade de auditor externo, papel que é o mais associado à profissão de auditoria, desempenha uma função ligeiramente diferente. Este, mantendo a total independência sobre a empresa auditada, tem como principal função assegurar a veracidade das Demonstrações Financeiras assim como dos registos contabilísticos

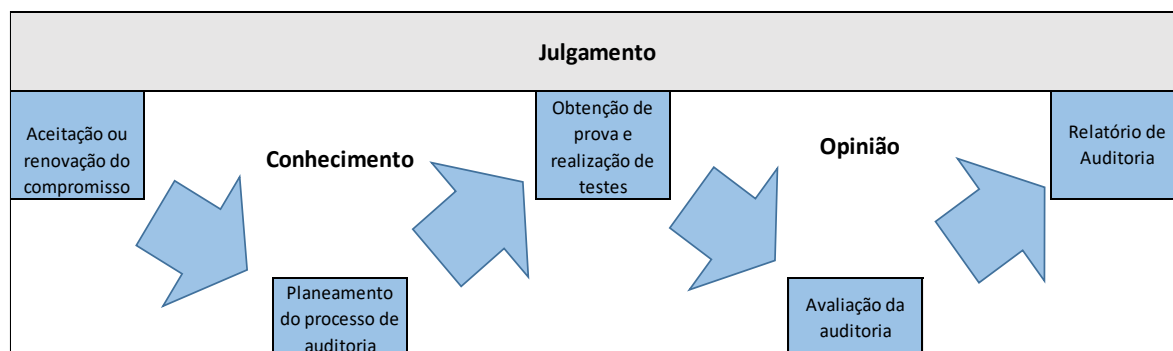
disponibilizados pelo cliente e, após efetuar esses trabalhos, emitir um parecer (opinião) sobre as Demonstrações Financeiras auditadas.

De modo a chegar a uma conclusão acerca da veracidade da informação contida nas Demonstrações Financeiras, o auditor deve realizar todos os exames que julgue serem necessários, de modo a justificar os diversos saldos apresentados, além de realizar o exame aos documentos e registos contabilísticos que este considere como relevantes, e de proceder a inspeções e confirmações externas para obtenção de prova de auditoria.

## 2.5. Etapas de uma auditoria

As etapas de um processo de auditoria são baseadas em duas premissas: a obtenção inicial do conhecimento da entidade cliente, de modo a que o auditor esteja o mais informado possível acerca da entidade cliente, estabelecendo os mecanismos que considera essenciais utilizar no decorrer da auditoria para combater os riscos associados a esta e numa fase posterior, a formulação da opinião, após recolha de toda a prova que este achar necessária, acerca das Demonstrações Financeiras, produzindo, como meio de materialização da sua opinião, os relatórios e certificações de auditoria. Todas estas fases têm por base o julgamento profissional do auditor, o qual atua ao longo de toda a auditoria.

Figura 1 - Etapas do processo de auditoria



Fonte: Elaboração própria

A **primeira etapa** refere-se à aceitação ou renovação do compromisso. Nesta etapa, é fundamental que, como refere Costa (2017):

- O auditor reveja se cumpre com os requisitos éticos perante o seu futuro cliente, ou se os continua a cumprir no caso de renovação do compromisso. Como tal, a Diretiva

2006/43/CE estabelece que todo o trabalho do auditor deve ser assente sobre princípios de deontologia, independência, objetividade, confidencialidade e sigilo profissional. A partir desta reflexão, o auditor deve ser capaz de concluir acerca da sua capacidade de realizar a auditoria do cliente e, caso este conclua que não detém capacidade suficiente, não deve aceitar o cliente ou não renovar o seu compromisso, visto que deixou de ser capaz de realizar a auditoria da forma correta à luz dos princípios supracitados.

- Avaliar o cliente no sentido de perceber as razões que o levam a solicitar a auditoria, procurando perceber a sua integridade através da identificação da natureza das suas operações, da reputação empresarial, tanto dos seus principais sócios como das entidades que têm relações empresariais com este, assim como a identificação de outras situações em que o cliente se encontra envolvido.

- Entrar em contacto com o auditor anterior, de modo a perceber se foram, para com ele, cumpridos todos os deveres da sociedade e as razões para esta abdicar da sua nomeação;

- Elaborar um contrato sob a forma de carta de compromisso, na qual deve ser referido o cumprimento de condições estabelecidas à priori, tais como o acesso a toda a informação necessária para conduzir a auditoria bem como a informações adicionais que o auditor necessite;

- Selecionar os membros da equipa de auditoria que este considere mais competentes e adequados para a realização da tarefa. Tais membros devem, também eles, cumprir com os requisitos éticos de auditoria, tais como a independência total relativamente à entidade a auditar.

De modo a que o auditor atue e opine tendo por base a decisão que considera mais correta, é fundamental que este obtenha um grande conhecimento acerca do cliente. Deste modo, e de acordo com a ISA 315, o conhecimento do negócio do cliente da auditoria é relevante para ajudar o auditor a estimar, com base no seu julgamento profissional, os riscos da auditoria e a identificar problemas de modo a prestar um melhor serviço de auditoria.

Para tal, a utilização de testes de controlo e procedimentos analíticos é essencial para o cálculo do risco de aceitação (Trompeter e Wright, 2010) em concordância com o exposto por Hirst e Koonce (1996), pois possibilitam ao auditor perceber a razoabilidade dos resultados presentes nas Demonstrações Financeiras, comparativamente às expectativas



quanto a estes. Além disso, as matérias alvo de julgamento por parte do auditor, durante o seu processo de auditoria, requerem o conhecimento suficiente, por parte deste, acerca do cliente da auditoria.

Segue-se a **segunda fase**, uma das mais importantes do processo de auditoria. Esta abrange todo o processo de planeamento de uma auditoria. Nesta fase, já após ter aceite/renovado o compromisso, o auditor vai desenvolver e estabelecer uma estratégia global de auditoria sobre os trabalhos a desenvolver ao longo desta, formulando um 'plano de auditoria' tal como enunciado na ISA 300 do IAASB (2018) . Este planeamento, quando adequado, apresenta vários pontos positivos para a realização de uma melhor auditoria das demonstrações financeira, nomeadamente:

- Ajuda na identificação das principais áreas da entidade e às quais o auditor deve prestar tanta atenção quanto ele acha mais relevante segundo o seu julgamento profissional;
- Ajuda na identificação dos principais problemas da entidade;
- Ajuda o auditor a calendarizar os trabalhos que considera relevantes serem realizados durante a auditoria;
- Ajuda na definição da equipa de trabalho mais competente para a realização de determinadas tarefas dessa auditoria, além da sua orientação e supervisão;

De modo a que o auditor formule um planeamento adequado, é necessário ter em atenção diversas questões como: a realização de uma avaliação inicial do modelo de governação do cliente; obter conhecimento do meio económico em que o cliente se insere e do tipo de legislação que lhe aplicável; obter conhecimento suficiente sobre os sistemas de controlo interno e determinar a materialidade a partir dos riscos e distorções nas Demonstrações Financeiras, referindo a sua posição sobre tais riscos.

A partir da **terceira fase** da auditoria, entramos numa etapa de início da formulação da opinião do auditor acerca das informações financeiras que lhe são apresentadas. Como tal, nesta fase, o auditor recolhe todas as provas através de documentação que lhe seja mais apropriada como meio de suporte para aferir a veracidade das asserções nas Demonstrações Financeiras.

Neste sentido, de modo a obter prova, o auditor necessita de realizar diversos testes de controlos e testes substantivos (Almeida, 2014), através dos quais obtém conclusões sobre

eventuais distorções materiais ao nível das asserções. Além disso, como enuncia Costa (2017), é de extrema importância nesta fase, obter informações externas à empresa, nomeadamente através de advogados, clientes e fornecedores e entidades ligadas ao Estado, no sentido de perceber a possibilidade de eventuais imparidades e dívidas por pagar do cliente.

Por outro lado, segundo Costa (2017), é fundamental obter junto do órgão de gestão do cliente e em cumprimento com o estipulado na ISA 580 do IAASB (2018), a denominada 'Declaração do Órgão de Gestão'. Esta declaração confirma, de forma escrita e assinada por parte dos responsáveis pela gestão da empresa cliente, o conhecimento do órgão de gestão acerca de determinados assuntos suscetíveis de opinião adversa por parte do auditor, assim como do facto de os gestores assumirem a responsabilidade de que todas as informações acerca das Demonstrações Financeiras foram devidamente proporcionadas ao auditor. No caso de a gestão recusar assinar a referida Declaração, segundo Costa (2017), o auditor deve expressar, na sua CLC (Certificação Legal das Contas), uma opinião com reserva por limitação do âmbito da auditoria ou uma escusa de opinião.

A **quarta fase**, nomeadamente em relação à conclusão e avaliação da auditoria, é a fase final do processo de auditoria antes da expressão da opinião por parte do auditor.

Para Costa (2017), esta fase passa, primeiramente, pela identificação dos acontecimentos do período subsequente à data das Demonstrações Financeiras. De acordo com a ISA 560 do IAASB (2018), estes são todos os acontecimentos decorrentes entre a data das Demonstrações Financeiras e a data da CLC, assim como quanto aos factos de que o auditor toma conhecimento após a data desta.

Segundo Costa (2017), o objetivo da análise destes acontecimentos subsequentes, passa por verificar se os mesmos ocorreram entre a data do Balanço e a data limite da CLC, visto que os acontecimentos ocorridos entre essas datas devem ser identificados e analisados, de modo a perceber se os correspondentes ajustamentos, reclassificações e/ou divulgações, no caso de serem considerados materialmente relevantes, foram identificados nas Demonstrações Financeiras.

Para Costa (2017), um ajustamento é um lançamento que “afeta, positiva ou negativamente, uma conta de resultados ou de capital próprio ou que tendo sido omitido pela empresa o auditor detete tal facto” (p. 703). Por outro lado, um lançamento de

reclassificação, é aquele que é necessário realizar para que as Demonstrações Financeiras exponham da forma mais correta a situação económica e financeira da entidade.

O auditor deve ainda verificar, através de procedimentos analíticos, se as Demonstrações Financeiras estão apresentadas de forma apropriada, assim como reunir-se com o responsável supervisor do trabalho de modo a aferir a qualidade do trabalho efetuado.

Por fim, na **quinta fase**, como fase final do trabalho de auditoria, após toda a obtenção de prova necessária para, no entender do auditor, diminuir o risco de auditoria a um nível aceitável, este apresenta a sua opinião acerca das Demonstrações Financeiras, através da emissão de relatórios, nomeadamente a Certificação Legal das Contas, o Relatório de Auditoria, ou outros certificados.

## **2.6. Importância do julgamento do auditor nos testes substantivos**

### **2.6.1 Risco e materialidade**

De acordo com o enunciado na ISA 320 do IAASB (2018), a materialidade não é suscetível de uma definição matemática, visto que envolve aspetos qualitativos e quantitativos, julgados pelas circunstâncias particulares da realidade de cada empresa. No entanto, esta Diretriz afirma que um assunto é material quando, no entender do auditor, a partir de um determinado patamar da distorção, for suscetível de influenciar as decisões económicas dos *stakeholders* em relação às Demonstrações Financeiras.

A determinação da materialidade é um conceito subjetivo resultante da aplicação prática do julgamento do auditor, sendo esta influenciada e adaptada tendo em conta as necessidades de informação económica por parte dos interessados nas Demonstrações Financeiras.

Para Ancuta et. al (2010), no seu estudo acerca dos fatores qualitativos e quantitativos para determinação da materialidade, a determinação desta é um fator fundamental na missão e trabalho da auditoria visto que esta influencia todo o processo da mesma. Desta forma, a ocorrência de um erro na identificação e valorização da materialidade por parte do auditor pode colocar em causa todo o trabalho de auditoria assim como ter ainda repercussões negativas ao nível da entidade auditada.

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor nas etapas de planeamento e de execução, observado na ISA 320 do IAASB (2018), e na avaliação do efeito de distorções identificadas e distorções não corrigidas, em consonância com a ISA 450 do IAASB (2018), sendo que esta tem um papel fundamental em dois momentos do trabalho de auditoria:

- Na determinação da natureza, oportunidade e profundidade dos procedimentos de auditoria, em consonância com a ISA 320 do IAASB (2018), quer quanto a testes a realizar em determinadas áreas, quer quando à análise e indagação ao órgão de gestão do cliente;
- Na avaliação dos efeitos reais e potenciais que podem decorrer das distorções na opinião dos interessados na informação financeira.

No estudo realizado por Pereira (2014) relativo à identificação de fatores influenciadores do julgamento profissional na definição do nível de materialidade da auditoria, foram evidenciados vários estudos que apontavam diversos fatores, qualitativos e quantitativos, que influenciam a determinação da materialidade. De entre estes, conclui-se dos estudos que os principais fatores são os seguintes:

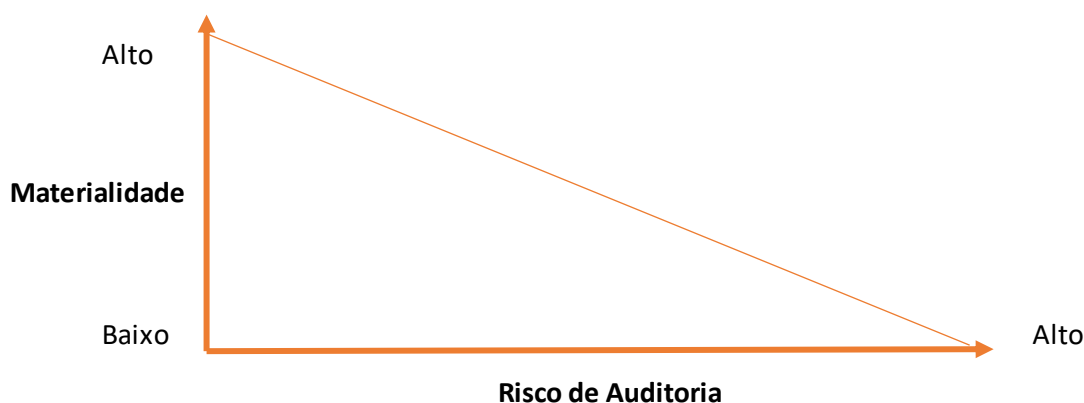
- Qualitativos
  - Tamanho da empresa (quanto maior a empresa, menor será a percentagem da materialidade);
  - Setor em que a empresa se encontra inserida;
  - Situação financeira da empresa;
  - A estrutura da empresa de auditoria, assim como a experiência dos seus profissionais;
- Quantitativos
  - 'Resultado Antes de Impostos';
  - 'Total do Ativo';
  - 'Volume de Negócios'.

Uma distorção, à luz do exposto pela ISA 200 do IAASB (2018), é uma inconformidade entre a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação de uma rubrica relatada nas Demonstrações Financeiras e a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Estas distorções podem decorrer de erro ou fraude, sendo que uma distorção proporcionada pela última tem uma menor probabilidade de ser detetada pelo auditor.

Neste sentido, uma distorção resulta em ajustamentos de quantias ou divulgações que, no julgamento do auditor, sejam necessário regularizar e contabilizar para que as Demonstrações Financeiras sejam apresentadas de forma mais apropriada, em todos os aspetos materiais e de modo a que seja demonstrada uma imagem mais verdadeira e apropriada aos interessados.

O risco de auditoria e a materialidade são dois pontos que se encontram intimamente interligados, apresentando entre si uma relação inversa. Isto acontece, pois, tal como se pode observar no gráfico seguinte, quanto menor for o risco de o auditor opinar, de maneira inapropriada, acerca de uma possível distorção das Demonstrações Financeiras, maior será a materialidade que pode ser aplicada na execução e avaliação da auditoria e, por consequência, menor é a extensão dos testes e dos procedimentos de auditoria a executar.

*Figura 2 - Relação inversa entre risco e materialidade*



*Fonte: "Auditoria Financeira – Teoria & Prática" de Costa, 2017, Rei dos Livros, p. 242*

Tal como referido anteriormente, e segundo a ISA 200 do IAASB (2018), o risco de auditoria refere-se ao “risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as Demonstrações Financeiras estão materialmente distorcidas.” (§13). É importante referir que, no processo integral de uma auditoria, e mesmo no caso de esta apresentar um nível de segurança elevado, o risco encontra-se sempre presente, sendo impossível alcançar

uma segurança absoluta quanto à opinião emitida pelo auditor. O risco de auditoria encontra-se presente nas Demonstrações Financeiras, no sentido em que nestas se encontram inscritas estimativas, às quais não é garantida a sua realização e exatidão em eventos futuros.

O risco de auditoria é determinado e avaliado a partir da análise, por parte do auditor, de diversas informações acerca da entidade a auditar, nomeadamente informações sobre o negócio, transações significativas, a apresentação adequada das Demonstrações Financeiras, assim como aos processos e eficácia destes no sistema de controlo interno.

Em consonância com os normativos aplicados na auditoria, nomeadamente na ISA 200 do IAASB (2018), o risco geral de auditoria pode ser dividido em três componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

Segundo Costa (2017), em concordância com a ISA 200 do IAASB (2018), o risco de auditoria é resultado da função do risco de distorção material (risco de as Demonstrações Financeiras apresentarem distorções materialmente relevantes antes da auditoria, o qual é resultado da relação entre o risco inerente e de controlo) e do risco de deteção.

Para Costa (2017), **risco inerente** é, antes de ter em conta qualquer política ou procedimento de controlo interno, a probabilidade de uma ou mais asserções, interligadas ou não, presentes nas Demonstrações Financeiras se encontrar materialmente distorcida. Para fazer face a este risco, o auditor apenas o pode quantificar, através da análise do saldo das contas de classes e transações materialmente relevantes, visto não ter controlo sobre este risco.

Por sua vez, o **risco de controlo** é a suscetibilidade de uma distorção material, em uma ou mais asserções, interligadas ou não, não ser detetada ou evitada e prontamente corrigida pelo sistema de controlo interno da entidade a auditar. De modo a quantificar o risco, o auditor deve realizar uma avaliação preliminar através da obtenção da compreensão do controlo interno da empresa a nível da asserção.

Conceição (2018) realizou um estudo de caso numa entidade, através de um questionário para levantamento do controlo interno, relativo a diversas áreas da entidade em estudo, como 'Meios Financeiros Líquidos', 'Vendas' ou 'Compras', assim como a partir da análise de documentos. O objetivo do estudo consistiu na realização de uma análise da influência do controlo interno no risco de auditoria e nos procedimentos a efetuar por parte do auditor.

Conceição (2018) concluiu que a entidade apresentava riscos baixos no que diz respeito às áreas em análise, o que significa que a empresa em estudo aplica controlos internos relevantes, que fazem com que o auditor tenha confiança no sistema de controlo interno da entidade.

Além disso, a autora procedeu a testes aos controlos nos processos de compras e de vendas, a partir da análise dos procedimentos dos processos de compra e venda, incluindo a existência de documentos comprovativos de encomenda, entradas e saídas de armazém e ainda a conformidade entre a fatura e a nota de encomenda.

Como conclusões gerais, Conceição (2018) considera que o sistema de controlo interno da entidade auditada tem uma influência acentuada no risco de auditoria na fase de planeamento pelo que, dessa forma, vai influenciar a decisão do auditor na aplicação de mais ou menos testes e procedimentos de auditoria.

O conjunto destas duas vertentes do risco de auditoria forma o risco de distorção material, o qual deve ser identificado e quantificado pelo auditor. Este paradigma do risco de auditoria não pode ser evitado pelo auditor, visto que as ações deste não alteram a probabilidade da existência de distorções materiais ao nível das Demonstrações Financeiras e do controlo interno.

A outra vertente do risco da auditoria passa pelo **risco de deteção**, o qual é representativo dos procedimentos de auditoria a realizar. Este é caracterizado pela suscetibilidade de, apesar da existência de procedimentos de controlo interno por parte da entidade, o auditor não detetar uma distorção material, aquando da realização dos procedimentos de auditoria executados com o objetivo de minimizar a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria. Neste caso, o auditor tem influência direta na determinação do risco de deteção, no sentido em que faz parte do trabalho do auditor a deteção das distorções presentes nas Demonstrações Financeiras.

O risco de deteção é estimado atendendo a uma relação inversa entre este e os riscos inerentes e os riscos de controlo, que, no seu conjunto, formam o risco de distorção material.

Para que o risco de auditoria seja minimizado é preciso atender à relação entre o risco de deteção e o risco de distorção material: no caso de o último ser elevado, o risco de deteção

terá de ser diminuído ao máximo por parte do auditor, o que acarreta uma maior procura de prova para justificar a sua opinião.

Partindo destas definições e analisando o estudado por Glover, Jiambalvo e Kennedy (2000), o risco de distorção material é maior no momento em que forem detetadas flutuações significativas entre os dados financeiros do ano e os dados esperados, sendo que, para combater esse incremento no risco de distorção material, o auditor deve concentrar o planeamento dos seus testes nas áreas onde esse risco se estima mais elevado.

O risco de auditoria, obtido a partir da relação dos riscos anteriormente referidos, apresenta uma relação inversa com a prova de auditoria. Tal afirmação é corroborada pelo facto de que, quanto menor for o risco de auditoria avaliado e estimado pelo auditor, maior terá de ser o volume de prova por este obtido, no sentido de suportar a sua opinião da melhor maneira possível, realizando, nesse sentido, um maior número de procedimentos e testes de auditoria.

Além disso, Bedard e Graham (2002) afirmam que a gestão e identificação do risco pressupõem a identificação de problemas e características das empresas clientes que têm a possibilidade de afetar o risco de auditoria, sendo necessário, para o combate a essa possibilidade, realizar um planeamento e estratégias de recolha de prova devidamente capazes.

### **2.6.2 Julgamento na aplicação de testes de auditoria**

Como foi anteriormente referido, a quantidade de testes que o auditor julga serem necessários aplicar depende do nível de risco que este considere que a entidade cliente apresente para a realização da auditoria. Partindo dessa premissa, podemos estabelecer uma ligação inequívoca entre o risco da auditoria e conseqüente nível de materialidade apropriado na opinião do auditor, os testes realizados pela auditoria e o julgamento deste face aos resultados desses mesmos testes.

A ISA 200 do IAASB (2018), define o julgamento profissional como “A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria” (§13).



A mesma norma identifica o julgamento profissional como um elemento essencial no processo e condução da auditoria. Esta expõe que “A interpretação dos requisitos éticos relevantes, das ISA e as decisões fundamentadas exigidas durante a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias” (IAASB, 2018, §A25).

O julgamento é essencial no que toca à aplicação e cálculo da materialidade e do risco de auditoria e conseqüente oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Este é fundamental na obtenção de prova suficiente e apropriada, na aplicação correta, por parte do órgão de gestão, do referencial financeiro aplicável e, por fim, na elaboração de conclusões assentes na respetiva prova obtida.

O julgamento profissional pode ser aplicado nas diversas fases da auditoria. Este, quando aplicado na fase de planeamento dos testes e procedimentos a realizar. Deve ser revisto ao longo da auditoria havendo a possibilidade, inclusive, de este sofrer alterações se as circunstâncias económicas, societárias ou ambientais se alterarem ou no caso de o auditor obter informações adicionais e que considere pertinentes de alterar o seu planeamento (Pereira, 2014).

Para Clikeman, Lathan e Schwartz (2001), as falhas e erros no trabalho de auditoria são atribuídos à falta de identidade profissional no que toca ao profissionalismo do auditor, além da insuficiente dedicação aos ideais profissionais e éticos por parte destes.

Num estudo realizado por Saiewitz e Wang (2019), é concluído que o julgamento dos auditores é afetado pela mentalidade e realidade cultural em que cada auditor se encontra inserido, resultando na diferença do julgamento que se faz sentir entre países, e até entre culturas diferentes dentro do mesmo país.

O julgamento do auditor pode ser influenciado pelo nível de confiança que este tem para com o contabilista responsável das empresas que o primeiro audita, analisando conseqüentemente o seu trabalho. Esta linha de pensamento é completada pelo estudo dos autores Covaleski, Dirsmith e Samuel (2009), os quais afirmam que a confiança no trabalho do contabilista depende do grau de confiança que é atribuído à sua pessoa.

Para Covaleski, Dirsmith e Samuel (2009), a principal engrenagem dessa confiança é o profissionalismo na sua conduta na realização do seu trabalho, no sentido de adotarem uma postura em que estes são movidos por valores éticos e profissionais com o objetivo

de servir as pretensões dos interessados nas suas informações financeiras. Além disso afirmam que é em tempo de maior crise que é tomada em consideração de forma mais acentuada a credibilidade do profissionalismo da parte dos contabilistas e dos auditores como fator que define o nível de confiança no trabalho desenvolvido por estes.

O julgamento preliminar, resultante da fase de planeamento, pode ser revisto ao longo da auditoria podendo sofrer alterações se as circunstâncias se alterarem, ou se o auditor obtiver informações adicionais sobre a entidade a auditar.

O julgamento do auditor é, portanto, alicerçado em comportamentos éticos e baseado no conhecimento que este tem, segundo o qual o auditor terá de julgar e ter em conta aquando da recolha de prova que este considere ser necessária para justificar as determinadas asserções das Demonstrações Financeiras.

Neste sentido, a ISA 500 do IAASB (2018) define prova como o conjunto das informações utilizadas pelo auditor, quer estas sejam obtidas a partir dos registos contabilísticos, quer a partir de fontes externas, de modo a justificar a sua opinião.

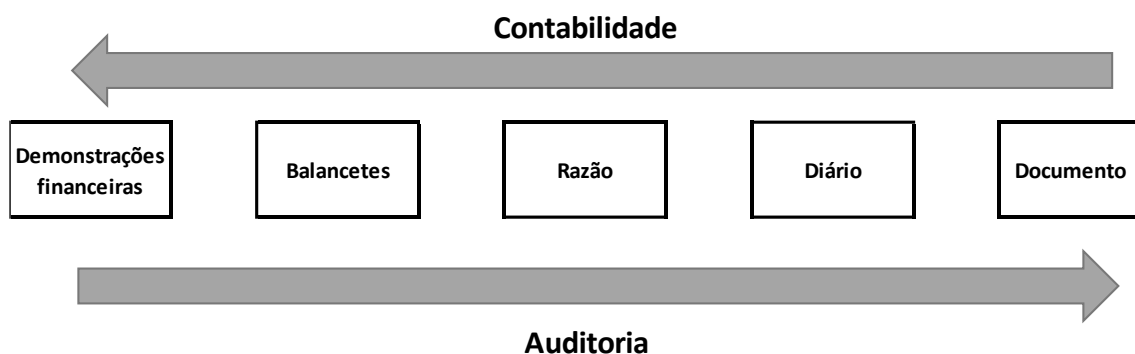
Para Costa (2017) a prova de auditoria pode ser recolhida a partir de procedimentos de avaliação do risco, obtendo um conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, para definir o nível dos riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, assim como a partir de procedimentos de auditoria adicionais, como é o caso de testes aos controlos e procedimentos substantivos.

Neste sentido, podemos colocar a prova na terceira fase do processo de auditoria, no sentido de que a recolha das informações necessárias para justificar as asserções presentes nas Demonstrações Financeiras é um procedimento fundamental da prova e respetiva recolha da mesma.

É também nesta fase, como referido anteriormente, que são realizados os testes substantivos para formular uma avaliação e opinião sustentadas nestes testes e prova recolhida. Para tal, o auditor tem de passar pelas primeiras duas fases de obtenção de conhecimento acerca da empresa a auditar e de modo a definir o seu melhor julgamento profissional tendo em conta as características da empresa.

Costa (2017) afirma que a auditoria “percorre um caminho inverso daquele que é seguido pela Contabilidade” (p. 315). Para o autor, a auditoria tem como ponto de partida as Demonstrações Financeiras de uma entidade, passando para a análise e tentativa de obtenção de prova através de documentos que justifiquem as asserções presentes nestas. Este é precisamente o percurso a ter em conta na realização de testes substantivos.

Figura 3 - Auditoria vs. Contabilidade



Fonte: “Auditoria Financeira – Teoria & Prática” de Costa, 2017, Rei dos Livros, p. 315

Para Costa (2017), testes de controlo são aqueles que avaliam a eficácia prática dos controlos internos no sentido de detetar, evitar e corrigir distorções materiais nas asserções. Por outro lado, os procedimentos substantivos são procedimentos de auditoria com o objetivo de detetarem distorções materiais nessas mesmas asserções.

Completando o seu raciocínio, Costa (2017) entende que procedimentos substantivos incluem testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos. No caso dos primeiros, estes recaem sobre a análise dos movimentos e saldos presentes nos registos contabilísticos, de modo a validar a credibilidade da informação constante nas Demonstrações Financeiras. Quanto aos segundos, estes são baseados em avaliações da informação financeira realizadas a partir de interligações entre dados financeiros e não financeiros, compreendendo investigações às flutuações inadequadas com os valores esperados.

Segundo o enunciado por Zerbino, Aloini, Dulmin e Mininno (2018), os testes aos controlos têm como objetivo verificar a violação dos controlos internos estipulados, assim como a adequação destes, enquanto que os testes substantivos são utilizados e realizados no sentido de detetar erros nas asserções produzidas nas Demonstrações Financeiras.

A ISA 500 do IAASB (2018), no seu parágrafo 8, identifica como fundamental para obter prova acerca dos controlos internos dentro de uma entidade, cujo objetivo passa por constatar que estes de facto existem e que foram implementados, identificar a sua adequação quanto à realidade da mesma, devendo visar a prevenção, deteção e correção de possíveis distorções materialmente relevantes e ainda perceber se o funcionamento destes controlos é eficaz e se estes são corretamente aplicados durante o período da auditoria.

Segundo a ISA 330 do IAASB (2018) a execução de testes de controlo é fundamental no processo de auditoria se o auditor esperar, *a priori*, que o controlo interno opera com eficiência e eficácia, confiando nessa eficácia dos controlos internos no momento da determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos. Além disso, é importante obter a prova da eficácia dos controlos internos quando o auditor, através do seu julgamento profissional e conhecimento no negócio, concluir que os procedimentos substantivos, por si só, não proporcionariam uma prova suficiente e apropriada na justificação das asserções.

Analisando a mesma ISA 330 do IAASB (2018), no seu parágrafo 18, afirma que devem ser realizados testes substantivos independentemente do nível de risco de distorção material avaliado.

De modo a definir o nível da prova a obter através de testes substantivos, o auditor deve ter em conta, aplicando para tal o seu julgamento, se a prova obtida através dos testes de controlo é apropriada e suficiente para justificar as asserções presentes nas Demonstrações Financeiras. Neste sentido, a avaliação do risco de distorção material por parte do auditor influencia a natureza e extensão dos procedimentos substantivos que este considere necessários realizar de modo a obter a melhor prova possível.

Para o Tribunal de Contas (1999), “consideram-se testes substantivos os que procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas”(p. 32). O objetivo destes testes prende-se com a obtenção de prova acerca da exatidão dos saldos das Demonstrações Financeiras, envolvendo um cuidado mais acentuado nos saldos e transações mais elevados, assim como quanto às rubricas mais sensíveis no que toca a erros e irregularidades.

Analisando novamente as Diretrizes de Revisão/Auditoria, a ISA 500 do IAASB (2018) identifica testes ou procedimentos substantivos como aqueles sobre os quais os auditores recaem para obter prova acerca das distorções materialmente relevantes presentes nas Demonstrações Financeiras. Segundo a mesma norma, estes podem ser de dois tipos: testes às transações, aos saldos e divulgações, ou chamados de testes de detalhe, e procedimentos analíticos.

Segundo Hayes, Gortemaker e Wallage (2014), os testes de detalhe estão mais conectados à obtenção de prova para dar resposta à justificação de asserções específicas, sendo que, por outro lado, os procedimentos analíticos são mais utilizados quando o objetivo é a obtenção de prova relativamente a elevados volumes de transações.

Para Costa (2017) os testes de detalhe são realizados no momento em que o auditor quer averiguar a veracidade da informação divulgada nas Demonstrações Financeiras, recorrendo para isso à análise direta dos movimentos dos extratos contabilísticos e dos saldos constantes nos balancetes e em outros registos contabilísticos. Com a sua utilização, o auditor visa detetar a existência de distorções materiais ao nível das asserções presentes nas rubricas das Demonstrações Financeiras.

Em termos práticos, os testes de detalhe aplicam-se no caso de o auditor pedir informações externas, seja a partir de entidades bancárias, clientes ou fornecedores. Com esta informação, o auditor pretende averiguar o saldo da empresa auditada de modo confrontar a informação contida nos registos contabilísticos com as respostas obtidas pelos terceiros.

De acordo com a ISA 520 do IAASB (2018), procedimentos analíticos substantivos são avaliações realizadas às informações financeiras através do estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras. Estes são realizados também quando se verificarem variações ou relações que o auditor identifica e que considere que sejam inconsistentes com informações relevantes e previstas anteriormente.

Para tal, Costa (2017) afirma que os procedimentos analíticos são realizados no momento em que a sua utilização seja mais eficiente do que a realização de testes de detalhe, de modo a reduzir o risco de auditoria a um nível o mais aceitável possível.

Partindo do referido pelo Tribunal de Contas (1999), as validações substantivas e de detalhe, obtidas a partir de uma seleção de operações contabilísticas que representam um total contabilizado, são realizadas através de diversos procedimentos, como é o caso de

obtenção de informações bancárias diretamente das instituições, obtenção de confirmações externas de clientes e fornecedores, contagens e verificações físicas realizadas aos inventários e aos ativos fixos tangíveis e testes de mensuração e de exatidão aritmética.

Além disso, tais verificações e procedimentos substantivos são realizados com base em documentos, externos e internos das empresas, que servem de suporte às asserções presentes nas Demonstrações Financeiras. Para tal, é essencial a confirmação da veracidade e autenticidade desses mesmos documentos, assim como se estes foram objeto de conferência, se foram tratados e arquivados consoante o estipulado no controlo interno e ainda se de facto se referem à operação em causa para validação.

Muitos dos procedimentos analíticos substantivos recaem sobre testes de revisão analítica, nos quais se averiguam as possíveis razões de alterações, identificadas pelos procedimentos analíticos substantivos.

No caso em que essas alterações levem a diferenças acentuadas entre períodos homólogos, através da análise de rácios relevantes e da razoabilidade das alterações verificadas nas rubricas das Demonstrações Financeiras e atendendo às relações esperadas entre todas as contas, assim como tendo em conta informações financeiras e não financeiras obtidas, é recolhida prova por indagação ou a partir de documentos recolhidos. Essa prova é utilizada para suportar e justificar essas diferenças.

No caso de a prova recolhida não ser suficiente é analisada a necessidade da realização de procedimentos adicionais. Neste caso, o julgamento do auditor, assim como o seu conhecimento da entidade auditada, assumem um papel fundamental para a realização deste tipo de procedimentos analíticos substantivos.

Como suporte ao referido, o estudo realizado por Glover et al. (2000), aborda a aplicação do julgamento do auditor na revisão do planeamento preliminar após a deteção de flutuações relevantes entre a informação financeira através de procedimentos analíticos.

Este estudo sugere que, no momento em que a colaboração por parte da administração da entidade cliente, aquando do processo de indagação, for reduzida e no caso de ser detetado um incentivo para a distorção dos resultados, o julgamento dos auditores levava a que estes planeassem o aumento da realização de testes substantivos como forma de obtenção de mais prova justificativa de tais flutuações.

Segundo o estipulado na ISA 330 do IAASB (2018), quando o auditor decide utilizar testes substantivos nos seus procedimentos de auditoria, este pode determinar, segundo o seu julgamento, que apenas procedimentos analíticos substantivos serão suficientes para dar resposta aos riscos apresentados pela auditoria, que apenas é apropriada a realização de testes de detalhe ou se uma combinação dos dois tipos de testes substantivos será a mais correta de modo a reduzir o risco de auditoria o mais possível.

Para Houck (2003) grande parte dos procedimentos de auditoria realizados por auditores são inadequados e antiquados, uma vez que envolvem uma grande quantidade de testes de detalhe, nomeadamente de confirmação e *vouching*<sup>2</sup>, o que, para o autor, evoluem para rotinas mecânicas sobre as quais o auditor não irá aplicar o julgamento profissional da maneira mais correta e cuja aplicação será tão exigida.

Houck (2003) conclui que uma auditoria tem de aplicar mais e melhores procedimentos analíticos de modo a obter uma melhoria considerável na sua qualidade, visto que estes são mais eficazes e eficientes por comparação com testes de detalhe.

Em termos conclusivos consegue perceber-se que a profissão de auditor exige bastante do seu espírito crítico e conhecimento adquirido, tanto a nível da entidade auditada como de normas e procedimentos de auditoria, de modo a poder dar resposta, da maneira a que este considere mais pertinente e verdadeira, aos diversos níveis de risco de auditoria que este considere associado a cada auditoria realizada. Estas respostas passam pela realização de testes de auditoria, sejam testes aos controlos e/ou testes substantivos, com particular evidência nos procedimentos analíticos comparativamente aos testes de detalhe.

Esta conclusão é suportada por Bedard e Graham (2002), os quais afirmam que uma melhor identificação dos fatores de risco de uma auditoria está diretamente ligada ao planeamento e execução de um maior número de testes substantivos.

Com a aplicação do seu julgamento profissional, o auditor, enquanto entidade e pessoa independente da entidade auditada, estabelece objetivos e procedimentos que considere necessários e essenciais, de modo a obter a prova de auditoria mais apropriada para minimizar o risco de auditoria e, assim, validar e opinar acerca das informações contidas

---

<sup>2</sup> Teste de detalhe que consiste na obtenção de prova de todo o processo contabilístico, a partir do movimento contabilístico que originou determinada operação até ao documento que deu origem a esta.

nas Demonstrações Financeiras, opinião essa que será tida em conta no momento do estabelecimento de relações e investimentos nas entidades por parte dos interessados.

## **2.7. Análise de estudos empíricos realizados na área**

No sentido de perceber de uma forma mais aprofundada e através de diversas opiniões as temáticas dos testes de auditoria e do julgamento do auditor, principalmente aplicado no âmbito da estimativa da materialidade no processo de auditoria, foi realizada uma análise mais detalhada e aprofundada de diversos estudos empíricos e trabalhos de carácter científico em Portugal, Estados Unidos da América e Roménia.

A escolha de Portugal assentou no facto de ser o nosso país e sobre o qual interessava obter maior conhecimento. Quando aos Estados Unidos da América, a escolha recaiu sobre o facto de ser considerado uma das potências mundiais no que toca à auditoria. Já quanto à Roménia, a escolha deveu-se ao facto de ser um país de menor expressão na Europa, podendo assim perceber o panorama da auditoria nesse país.

Para Hirst e Koonce (1996) a importância dos procedimentos analíticos tem vindo a ser cada vez mais uma parte importante do trabalho de auditoria. Apesar deste aumento de importância e uso dos procedimentos analíticos, os conhecimentos relativos a estes no panorama prático não são aprofundados.

Assim sendo, Hirst e Koonce (1996) elaboraram um estudo com o propósito de expor em que medida os auditores recorriam a procedimentos analíticos na fase de planeamento, enquanto testes substantivos e nas restantes fases de revisão da auditoria.

Para tal, foram conduzidas entrevistas com perguntas pré-preparadas a um total de 36 auditores com diversos níveis de experiência profissional e responsabilidade (entre seniores, managers e partners) pertencentes aos quadros técnicos das empresas do *Large Six*<sup>3</sup> nos Estados Unidos. Para a realização do questionário, os autores dividiram os procedimentos analíticos em cinco componentes: desenvolvimento de expectativas, formulação de explicações, pesquisa e avaliação das explicações, tomadas de decisão e a documentação.

---

<sup>3</sup> É chamado *Large Six* o conjunto das seis maiores empresas de auditoria do mundo. Entre estas são destacadas as empresas *Deloitte*, *Price*, *KPMG* e *Ernst*, constituindo as *Big Four*, às quais se juntam as empresas *Grant Thornton* e *BDO* formando assim o *Large Six*.



Como conclusões relativas aos três métodos de utilização de procedimentos analíticos os autores retêm o seguinte:

- Utilização de procedimentos analíticos na fase de planeamento:
  - Para todos os auditores entrevistados, os procedimentos analíticos devem ser utilizados na fase de planeamento de auditoria, sendo que 28 de 29 auditores afirmam que os procedimentos analíticos têm como objetivo obter uma melhor compreensão do negócio da empresa auditada, no sentido de estimar um risco inerente mais apropriado e definir um plano de auditoria atual e que considere mais eficaz;
  - Foi também observado que os procedimentos analíticos eram realizados por seniores sendo que os managers tinham uma posição apenas de revisão;
  - Foi ainda concluído que 26 de 30 auditores entrevistados enumeraram a análise de flutuações entre os saldos das contas do ano a auditar e os saldos do ano anterior como procedimentos analíticos mais comuns nesta fase. Quando eram observadas diferenças não expectáveis, estas eram indagadas aos clientes de modo a obter as devidas explicações.
- Procedimentos analíticos na fase de realização de testes substantivos:
  - Para 17 de 19 auditores entrevistados, eram utilizados para validar a correção de uma conta das Demonstrações Financeiras;
  - Para 22 de 23 auditores entrevistados, o sistema de controlo interno era o principal fator que determinava a utilização de procedimentos analíticos;
  - De acordo com as respostas de 20 auditores, a realização de procedimentos substantivos tinha de ser mais frequente nos casos em que o risco inerente é baixo. Além disso, 19 auditores afirmaram que o tamanho das empresas auditadas influencia na extensão e profundidade dos procedimentos analíticos.
- Procedimentos analíticos nas restantes fases da auditoria:
  - Para 21 de 25 auditores entrevistados, os procedimentos analíticos utilizados nas restantes fases da auditoria têm como objetivo perceber se os ajustamentos realizados estão de acordo com a prova recolhida durante o processo de auditoria.

Trompeter e Wright (2010) realizaram um estudo que consistia em entrevistar auditores de diferentes níveis hierárquicos de grandes escritórios de auditoria nos Estados Unidos da América pertencentes a empresas do chamado *Big 4*<sup>4</sup>, ou seja, as quatro maiores empresas especializadas nos ramos de auditoria do mundo.

O objetivo do estudo consistiu em perceber se e em que medida a prática de procedimentos analíticos sofreu alterações nos anos recentes e quais os fatores influenciadores, à luz do desenvolvimento que ocorreu ao nível da auditoria, que proporcionaram e facilitaram essas alterações.

Os autores começam por descrever os procedimentos analíticos como testes que dão a possibilidade ao auditor de analisar a razoabilidade dos resultados apresentados pelas Demonstrações Financeiras com base em expectativas do que se deveria obter, considerando como tal os procedimentos substantivos como valiosos no processo de auditoria.

Para os autores, os procedimentos analíticos apresentam uma visão mais ampla do que é apresentado nas Demonstrações Financeiras comparativamente à utilização de testes substantivos de detalhe.

O método de realização do estudo consistiu em formular uma entrevista focada nas experiências de cada inquirido e na qual eram desenvolvidas uma série de questões acerca do uso e da confiança que os auditores detinham sobre a utilização de procedimentos analíticos, bem como as mudanças sentidas no desempenho por parte dos procedimentos analíticos. Para tal, os autores formularam uma amostra constituída por 36 auditores escolhida com base na disponibilidade de cada indivíduo. A amostra incluía 12 *partners* das entidades, 13 managers e 11 seniores.

Dos auditores envolvidos nas entrevistas e cujas respostas foram destacadas por parte de Trompeter e Wright (2010), podem destacar-se as seguintes conclusões:

- Cerca de 61% dos entrevistados afirmam que têm vindo a intensificar a utilização de procedimentos analíticos comparativamente a anos anteriores,

---

<sup>4</sup> Conjunto formado pelas empresas de auditoria *Deloitte*, *Price*, *KPMG* e *Ernst*.

sendo que cerca de 40% destes identificam os escândalos contabilísticos como um fator importante para a verificação deste aumento.

- Cerca de 33% dos entrevistados indicam que a Lei de Sarbanes-Oxley<sup>5</sup> teve influência nas alterações do uso de procedimentos analíticos, ainda que na generalidade os auditores acreditem que, a longo prazo, o aprimoramento dos controlos internos baseados nessa mesma lei resultem numa maior confiança nos procedimentos substantivos.
- Os entrevistados estimam que cerca de 25% do tempo total da auditoria é alocado à realização de procedimentos analíticos sendo que, segundo os mesmos, o tempo total de auditoria despendido em procedimentos analíticos nos dois a dez anos anteriores ao estudo era inferior a 21% relativamente aos. Estas respostas encontram-se em concordância com o que que Trompeter e Wright (2010) haviam testado, os quais afirmaram que com o decorrer do tempo, foi possível verificar um aumento do tempo despendido na realização de procedimentos analíticos nas diversas fases de uma auditoria.
- As alterações e permanente desenvolvimento da tecnologia afetaram a utilização de procedimentos analíticos por parte dos auditores. Maior segurança, acesso mais fácil a bases de dados e a utilização e implementação de softwares cada vez mais atualizados e poderosos são considerados como fatores facilitadores para um maior e mais confiável uso de procedimentos analíticos.
- Na sua generalidade, os entrevistados são da opinião que a utilização de apenas procedimentos substantivos como meio de fundamentar saldos das Demonstrações Financeiras é insuficiente visto que, para estes, a eficácia dos procedimentos substantivos está relacionada com cada situação em específico e influenciada por diversos fatores como o aumento do risco inerente, a importância da rubrica e o nível de precisão desejado para a realização do teste.

---

<sup>5</sup> Lei aprovada nos Estados Unidos da América em julho de 2002, com o objetivo de “Definir os métodos contabilísticos e as formas de apresentação dos relatórios periódicos obrigatórios para as empresas abertas”. (Fernandes, 2010). Além disso, tem ainda o intuito de assegurar os interesses dos investidores no acesso a informação para tomada de decisão.

Danescu e Chira (2014) elaboraram um estudo no qual realizaram um questionário a 100 auditores da Roménia, empregados em empresas de auditoria, com o objetivo de estudar quais os fatores que influenciavam o julgamento profissional do auditor. Para esta amostra, foram selecionados auditores com 5 a 10 anos de experiência no ramo da auditoria e com idades médias de 33 anos.

O questionário consistia em compreender a classificação dada pelos inquiridos a um conjunto de fatores que influenciavam o seu julgamento profissional. A opinião destes era formulada numa escala de 1 a 5, sendo 5 a avaliação de maior valor, além de enviarem os argumentos que faziam com que qualificassem os 3 principais fatores. Os fatores selecionados para avaliação no questionário foram:

- Precisão e confiança do auditor;
- Experiência profissional;
- Competência e capacidade do auditor na utilização da tecnologia;
- Comportamento ético do auditor;
- Conhecimentos profissionais e teóricos do auditor;
- Nível de independência;
- Objetividade;
- Capacidades técnicas.

Na opinião de Danescu e Chira (2014), para que o auditor desempenhe as suas funções tendo em conta parâmetros elevados de qualidade, é essencial que tenha conhecimentos em tecnologias de informação e capacidades técnicas nessa área. Segundo os autores, o auditor deve sempre recorrer ao seu julgamento profissional em todos os momentos da auditoria de modo a proporcionar uma garantia razoável sobre as Demonstrações Financeiras.

Como conclusões do questionário apresentado, Danescu e Chira (2014) afirmam que os auditores consideram a que os fatores que mais influenciam no julgamento profissional são os conhecimentos profissionais no ramo de auditoria, a experiência profissional de trabalho e ainda as capacidades técnicas ao nível das tecnologias de informação. Por outro lado,

para os inquiridos, o fator que menos influencia o julgamento profissional do auditor é a precisão e confiança.

Pereira (2014) procedeu uma investigação no âmbito da problemática da materialidade e do julgamento que tinha como principal questão de investigação os fatores, sejam quantitativos ou qualitativos, que poderiam influenciar o julgamento profissional do auditor no processo de determinação da materialidade na fase de planeamento.

A investigação consistia num procedimento de indagação por via de um questionário, seguido de três entrevistas a Revisores Oficiais de Contas (ROC). A população alvo para envio do questionário foi constituída por 124 ROC, tendo sido possível obter apenas 20 respostas.

O questionário era dividido em duas partes, sendo a primeira com o objetivo de recolher dados gerais dos inquiridos de modo a poder caracterizar a amostra e a segunda para obtenção de respostas acerca dos principais indicadores quantitativos e qualitativos possíveis de influenciar a determinação da materialidade por parte do auditor. Esta segunda parte tinha como base três grandes fatores: empresa auditada, empresa de auditoria e características do auditor. Com base nas respostas obtidas do questionário, foram realizadas três entrevistas com o objetivo de recolher a opinião dos ROC sobre a validade dos resultados obtidos.

Em relação aos fatores quantitativos identificados pelos inquiridos, e posteriormente concordantes com os apresentados pelos entrevistados, os três principais indicadores mais utilizados para a determinação da materialidade são o 'Total do Ativo', o 'Volume de Negócios' e o 'Total do Capital Próprio'. Além disso, indicadores como 'Resultado Antes de Impostos', 'Resultado Líquido do Período' e 'Resultado Operacional' foram considerados indicadores de referência, ainda que não tenham sido os mais apontados por parte dos inquiridos da amostra.

Quanto aos fatores qualitativos, estes eram divididos em três grandes grupos:

- Características da empresa auditada;
- Características da empresa de auditoria;
- Características do auditor.

No que toca às características da empresa auditada, o inquirido tinha como pressuposto a resposta numa escala de 1 (Insignificante) a 5 (Muito importante). Pela análise dos resultados, 45% dos inquiridos eram da opinião de que o conhecimento do ambiente e da entidade a auditar assim como das necessidades dos utilizadores das Demonstrações Financeiras eram os fatores qualitativos mais importantes no cálculo da materialidade. Além disso, os inquiridos no geral consideram 'Muito Importante' a qualidade do sistema de controlo interno, o setor de atividade inserido, a situação financeira da empresa e a competência e integridade dos administradores/gestores.

Já no que diz respeito às características da empresa de auditoria, os inquiridos foram da opinião que a sua dimensão e estrutura são fatores pouco importantes na definição da materialidade no processo de planeamento.

Por último, em relação às características individuais dos auditores, a totalidade dos inquiridos manifestou a opinião de que a experiência profissional dos auditores tem influência na definição da materialidade pois, para os ROC, a maior experiência obtida por parte dos auditores possibilita que estes tenham uma melhor perceção e juízo prévio acerca das matérias que vai auditar. Além disso, 75% dos auditores considerou que a expectativa do risco de fraude da empresa auditada influencia o julgamento do auditor na determinação da materialidade pois, se os auditores tiverem a expectativa de que existe a ocorrência de fraude, existe a tendência de definir um nível de materialidade mais baixo.

Por fim, das entrevistas realizadas, poderem-se obter as seguintes conclusões:

- Os entrevistados, em concordância com resultados apresentados pelos inquiridos, são da opinião que o tamanho da entidade a auditar não é um fator importante na determinação da materialidade;
- Os entrevistados, assim como os inquiridos, consideram que a situação financeira influencia a determinação da materialidade pois no caso de uma empresa se encontrar em uma situação difícil, o nível de materialidade deve ser mínimo;
- Foi considerado, por parte dos inquiridos e posteriormente por parte dos entrevistados, que a eficácia do sistema de controlo interno é importante na medida em que, quando o sistema de controlo interno é mais eficaz, os auditores tendem a aumentar a confiança na empresa.

- Os entrevistados concordam com os resultados obtidos nos inquéritos afirmando que o setor em que a empresa se encontra inserida é um fator muito importante na determinação do nível de materialidade. No entanto, os entrevistados consideram que, no caso de uma empresa se inserir num setor em dificuldades financeiras, poderá relacionar-se com o fator 'situação financeira' sendo que, devido a esse fator, existe um aumento do risco e conseqüente diminuição do nível de materialidade.
- Em relação ao modo como a empresa é financiada, os auditores entrevistados são da opinião de que este afeta o risco da auditoria, sendo que, assim, afeta indiretamente o nível de materialidade a aplicar. A sua opinião é concordante com a dos inquiridos os quais afirmam que o modo de financiamento é um fator importante no cálculo da materialidade, mas que quando a entidade é financiada através de Capitais Próprios este financiamento não afeta a determinação da materialidade.

Os resultados apresentados por Pereira (2014) encontram-se em consonância com certa revisão da literatura realizado por Emil et al. (2010), visto que os autores concluem que as características da empresa auditada como 'situação financeira' e o 'setor' são fatores importantes na determinação do nível de materialidade, sendo que, de maneira oposta às conclusões apresentadas por Pereira (2014) quanto à característica 'tamanho da empresa', a opinião destes é contrária pois mostram vários estudos afirmando e incluindo o 'tamanho da empresa' como uma característica importante na estimativa da materialidade. Além disso, Emil et al (2010) afirmam que as características profissionais, assim como a experiência profissional são fatores importantes no julgamento da materialidade em concordância com as respostas obtidas por Pereira (2014).

Por outro lado, Emil et al (2010) apontam o tamanho e estrutura da empresa de auditoria assim como a sua cultura e relação com o cliente como fatores importantes para a determinação da materialidade, fatores que, através das entrevistas realizadas por Pereira (2014) não foram considerados importantes por parte dos auditores.

### **3. Relatório de Estágio**



## **I. Caracterização da Entidade**

O estágio curricular foi desenvolvido na empresa CFA - Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda., com sigla CFA e doravante denominada de CFA.

É uma empresa sediada em Aveiro e, enquanto Sociedade de Revisores Oficiais de Contas foi constituída através de escritura pública a 18 de dezembro de 1990, por Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão. Encontra-se, desde então, inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) sob o número 87.

Hierarquicamente a empresa é constituída por quatro sócios, responsáveis pela supervisão dos trabalhos realizados e gestão dos clientes com quem a sociedade tem relações, quatro managers, responsáveis por várias equipas de trabalho formadas por um sénior, juniores e estagiários nas diversas áreas da empresa, tanto ao nível da fiscalidade como da consultoria e auditoria.

Ao longo do seu tempo de existência, a CFA tem prestado serviços nos mais diversos ramos das áreas de auditoria, e serviços decorrentes do âmbito das funções de Revisor Oficial de Contas, além dos serviços na área fiscal e *corporate finance* assim como de reestruturação empresarial.

## **II. O Estágio curricular – calendarização e atividades propostas**

O estágio curricular iniciou-se no dia 9 de setembro de 2019 e teve como término o dia 6 de março de 2020. Pelo facto de o trabalho desenvolvido ter decorrido dentro deste período, foi-me possível acompanhar as várias vertentes do trabalho do auditor, à exceção da fase de planeamento da auditoria, a qual foi realizada antes da minha alocação para a área da auditoria.

Em relação às propostas de atividades a realizar durante o meu estágio, estas consistiram e subdividiram-se em diversas fases:

### ➤ Fase 1 – Testes de conformidade

Nesta primeira fase, as tarefas consistiram em elaborar análises documentais, testes de conformidade e relatórios de acompanhamento periódicos das informações financeiras das entidades clientes;

➤ Fase 2 – Acompanhamento dos testes às contagens dos inventários

Durante esta fase, realizaram-se as primeiras saídas a entidades clientes de modo a acompanhar e perceber o modo como as contagens físicas dos inventários eram realizadas. Além disso, foi ainda a fase de realizar os testes característicos a esses tipos de ativos;

➤ Fase 3 – Confirmação de saldos através da circularização

Esta foi uma fase de confirmação da informação financeira. Para tal, foi necessário realizar uma seleção de terceiros de modo a que a entidade cliente enviasse cartas aos selecionados com o objetivo de confirmar o seu saldo com a mesma. Posteriormente, após a receção das respostas, foi necessário o tratamento característico a cada caso.

➤ Fase 4 – Realização de revisão analítica

Neste momento do estágio, fui capaz de, através da análise aos balancetes do ano das empresas clientes, realizar comparações entre os seus valores e rácios e proceder à investigação no caso de estes apresentarem situações anómalas e passíveis de ser analisadas.

➤ Fase 5 – Realização de testes substantivos

Após a análise dos balancetes e possíveis indagações sobre os valores, realizaram-se testes substantivos de modo a proceder à confirmação de saldos e das transações presentes nos mesmos balancetes e demais informações financeiras. No final de cada teste, foi necessário proceder ao resumo destes e apresentar as conclusões e possíveis recomendações das diferentes áreas.

➤ Fase 6 – Certificações e relatórios de auditoria

Após todos os testes e procedimentos realizados, foi necessário proceder à redação das CLC e RPFU (Relatório e Parecer do Fiscal Único) como trabalhos finais de auditoria, que validavam toda a informação financeira testada até então.

➤ Fase 7 – Declaração modelo 22

Como trabalhos de fim de período de auditoria, foram analisadas e verificadas as declarações modelo 22 das empresas clientes, com base na estimativa de imposto sobre o rendimento.

Ao longo deste relatório, descrevi todos os trabalhos realizados por mim, inclusive as áreas a que tais trabalhos se referem, e que foi possível realizar, incluindo todos os testes substantivos que tive oportunidade de formular.

### **III. Atividades realizadas**

Inicialmente estagiei na área de consultoria financeira da CFA, constituída por duas pessoas experientes na área, o que me permitiu abordar temas e executar trabalhos, ainda que de forma superficial, relacionados com a área da consultoria. Posteriormente, fui recrutado para uma equipa da área da auditoria, constituída por um manager, um sénior e um júnior.

Durante o estágio, através dos diversos trabalhos realizados nas mais diversas áreas da auditoria e algumas da consultoria, tive acesso a informação confidencial e privilegiada, pelo que me foi requerido que assinasse uma declaração de confidencialidade, aquando da entrada na CFA.

Na realização deste estágio curricular as minhas funções consistiram, principalmente, em acompanhar e auxiliar o trabalho dos auditores e consultores, na realização das tarefas de auditoria e consultoria que foram realizadas ao longo do estágio, assim como outras tarefas essenciais no trabalho de auditoria, resumindo-se, grande parte das vezes, ao preenchimento dos papéis de trabalho das mais diversas áreas. Acompanhei também os trabalhos de campo realizados nas empresas clientes da CFA, o que me permitiu ter uma visão mais ampla da realidade do dia a dia do trabalho de auditoria e dos procedimentos realizados durante uma visita a clientes.

Devido ao facto de o estágio ter sido iniciado em setembro não foi possível acompanhar as duas primeiras fases da auditoria, nomeadamente a aceitação ou renovação do compromisso e a fase de planeamento, tendo sido possível acompanhar, no entanto, todos os restantes trabalhos do processo de auditoria, nomeadamente a obtenção de prova de auditoria, avaliação da auditoria e realização dos relatórios de auditoria.

## **1.1 Área da Consultoria Financeira**

Como mencionado anteriormente, a fase inicial do meu estágio, foi na área da consultoria financeira. Ainda que estando muito no início, e de maneira superficial, foi possível abordar alguns temas e procedimentos realizados nesta área de trabalho da CFA. Os dois membros da equipa de consultoria foram um supervisor sénior com experiência na área e um júnior que realizava os trabalhos mais rotineiros e com o qual tive oportunidade de trabalhar, lado a lado e que me auxiliou nas tarefas iniciais.

### **1.1.1 Adaptação à área**

Inicialmente e pelo facto de que nunca tinha realizado nenhuns estudos focados nas áreas diretamente associadas à consultoria, foi-me dada uma formação pelos colegas da área, de modo a que me pudesse adaptar o mais rapidamente possível.

Inicialmente as minhas tarefas consistiam em atualizar a informação financeira que a CFA tinha das empresas clientes, através da realização de Balanços e Demonstrações dos Resultados adaptados, realizadas através dos valores dos balancetes enviados pelos clientes desta. Através desta informação, era possível analisar toda a situação financeira das entidades assim como as variações ocorridas de um ano para o outro.

Além disso, também foi possível realizar alguns trabalhos de carácter rotineiro, como criação de mapas para análise de indicadores financeiros de modo a agilizar algum trabalho e prestar auxílio aos meus colegas de equipa da área.

### **1.1.2 Dossier de Preços de Transferência**

No que toca a um dos trabalhos mais importantes no âmbito da consultoria, tive oportunidade de analisar e ajudar na realização de alguns DPT (Dossier de Preços de Transferência).

Os preços de transferência, em consonância com o que é referido no artigo 63.º do CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), são os preços e

condições pelos quais uma empresa transfere bens, direitos ou presta serviços a outra entidade, com a qual tem relações especiais.

Segundo o mesmo artigo, consideram-se relações especiais, aquelas existentes entre duas entidades, quando uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente sobre a outra, uma influência significativa nas decisões de gestão. Tais situações acontecem quando, nos casos mais comuns, uma entidade e titulares do respetivo capital ou mesmo entidades em que os mesmos titulares, ou cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, detenham uma percentagem não inferior a 20%, direta ou indiretamente, do capital ou direitos de voto, e no caso de entidades em que a maioria dos membros dos órgãos de administração, direção, gerência, ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas, ou, no caso de pessoas diferentes, estas estejam ligadas entre si por casamento, união de facto ou grau de parentesco de linha reta.

Além disso, as operações realizadas por uma empresa e respetivas entidades relacionadas devem respeitar o princípio da plena concorrência, estipulado no artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Este artigo refere que os lucros que seriam obtidos por uma empresa em caso de transações entre entidades relacionadas, que não seriam obtidos no caso de essas entidades serem independentes uma da outra, poderá ser incluído nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade. Isto significa que os preços e condições praticados entre duas entidades relacionadas, devem ser idênticos aos praticados por entidades independentes, para o mesmo tipo de transações.

De acordo com Nave (2007) a legislação relativa aos preços de transferência teve origem na tentativa de impedimento das empresas multinacionais de procederem à manipulação das suas bases tributáveis, através do aumento ou diminuição dos preços das operações entre si, independentemente da localização da entidade relacionada.

Neste sentido, foi-me facultado algum conhecimento sobre os preços de transferência e do respetivo DPT, o qual é necessário realizar para dar a conhecer todas as operações de uma determinada empresa cliente, para com entidades relacionadas com esta. Tive assim a possibilidade de perceber como este é estruturado desde a identificação e caracterização completa da entidade que comunica os preços de transferência, às empresas com as quais a entidade apresenta relações especiais, aos riscos da atividade, à própria evolução da atividade da empresa, com respetivos indicadores e informação financeira e às operações

realizadas com as entidades relacionadas de modo a dar a conhecer e a perceber que tais operações respeitaram o princípio da plena concorrência.

## **1.2 Área da Auditoria**

Após a fase de adaptação à CFA na área da consultoria, foram-me solicitadas várias tarefas pelas equipas de auditoria, de modo a poder agilizar o trabalho. Assim sendo e após uma primeira fase onde realizei trabalhos para as duas áreas, concentrei-me, por solicitação, apenas em auditoria, fazendo parte de uma equipa de trabalho com um manager, um sénior e um júnior competentes e com os quais obtive e consolidei bastantes conhecimentos da área de auditoria.

A descrição dos trabalhos e testes designados nos pontos seguintes estão organizados de modo cronológico no que diz respeito às fases de auditoria, referindo-se a trabalhos e tarefas desempenhados por mim, durante este estágio curricular.

Em termos de nota introdutória, não posso deixar de referir que algumas destas áreas introduzidas nos pontos seguintes, envolvem mais trabalhos e testes além dos que irei fazer referência. A omissão de referência desses testes e trabalhos tem a ver com a sua enorme complexidade e exigência de conhecimento aprofundado, em questões de auditoria e de conhecimento da entidade cliente, pelo que eram efetuados por auditores com mais experiência.

Em termos de ferramentas informáticas utilizadas na realização dos trabalhos, foi de extrema importância o recurso ao Microsoft Excel, ferramenta sobre a qual estavam assentes todos os modelos de papéis de trabalhos e testes realizados das mais diversas áreas de análise.

Não posso deixar de referir ainda, que todas as provas recolhidas e testes realizados eram trabalhados e armazenados através de anexo, no software de auditoria ASD Auditor, o qual se apresentava como uma ferramenta de extrema utilidade, com diversos recursos tais como: a realização de todo o tipo de cálculos e análises como o cálculo e análise da materialidade e da amostragem estatística, a possibilidade de importar e exportar documentos e todo o tipo de informação contabilística como balancetes, extratos e SAFTs (Standard Audit File for Tax Purposes) com os quais se poderia analisar a informação financeira na sua totalidade, assim como a estruturação dos papéis de trabalho pelas mais

diversas áreas da auditoria, organizadas em pastas do exercício possibilitando uma melhor organização dos trabalhos.

### **1.2.1 Conhecimento da empresa**

No que toca ao processo de uma auditoria, é fundamental, principalmente para a fase de aceitação do trabalho, ter em atenção vários fatores, nomeadamente:

- Ter um conhecimento suficientemente aprofundado acerca do cliente, ou possível futuro cliente, assegurando que o trabalho de auditoria seja realizado da forma mais adequada;

- A equipa de trabalho designada tenha capacidade e competência necessárias para a realização da auditoria ao cliente assim como os recursos necessários;

Tais fatores devem cumprir com o estipulado pelo IAASB nas Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC 1) no seu parágrafo A18, relacionados com os conhecimentos e experiência do pessoal da firma, a existência de peritos e indivíduos que se considerem elegíveis para realizar o controlo de qualidade do trabalho e ainda se a firma tem condições para concluir o trabalho no prazo legal de relato.

Apesar de o meu estágio curricular ter sido iniciado numa fase em que o processo de planeamento já havia sido realizado, tive a possibilidade de conhecer os métodos de assegurar o conhecimento das entidades clientes e os procedimentos iniciais ao processo de auditoria.

Assim e cumprindo com os pressupostos referidos anteriormente, foi realizado um questionário de conhecimento da empresa de modo a estudar as condições atuais da entidade, assim como foi efetuada a análise dos rácios e dos principais riscos que o cliente apresenta.

Neste questionário, apresenta-se a atividade do cliente, assim como as áreas de negócio nas quais atua e a comparação com os rácios e situação da empresa no que toca ao setor de atividade em que esta se encontra inserida. Posteriormente, analisa-se a natureza da entidade, nomeadamente, se aplicável, quanto às operações do negócio como as fontes de rendimento para o cliente, os investimentos e atividades de investimento, as transações com partes relacionadas com o cliente, as políticas contabilísticas da empresa e todas as

informações financeiras e políticas pertinentes e necessárias para que seja possível perceber as condições de atuação, para com esse cliente ou possível cliente.

### **1.2.2 Trabalho de campo de auditoria**

Durante o meu estágio tive a oportunidade de acompanhar, perceber os procedimentos e participar nas visitas realizadas a clientes da CFA, situados em diversos pontos do país.

Anteriormente à realização deste estágio curricular, era para mim desconhecido o tipo de trabalhos que os auditores realizavam aquando das suas auditorias de forma pessoal. Assim sendo, foi possível compreender todos os processos de trabalho realizados aquando de uma visita a clientes, através do acompanhamento presencial desses mesmos trabalhos, assim como todos os processos práticos realizados no escritório, tanto ao nível de testes, como ao nível de procedimentos para a realização das certificações.

Antes da realização das visitas a clientes é fundamental, como não podia deixar de ser, a comunicação com o cliente das melhores datas para a realização dessas visitas de forma a que formassem o mais de acordo possível com a disponibilidade das duas partes. Além disso, é fundamental o planeamento dos principais pontos a discutir com o cliente e principais elementos a recolher para essa visita com o objetivo de o cliente ter tudo o que era necessário e preparado para o auditor realizar o seu processo de inspeção.

As primeiras visitas consistiram principalmente na realização de acompanhamentos de contagens ou recontagens físicas dos inventários dos clientes, um procedimento de extrema importância no processo de auditoria. Tais contagens ao inventário do cliente foram, por norma, realizadas no final do ano económico de modo a que fossem acompanhadas as contagens dos bens o mais perto possível da data de fecho. Visto esta ser uma área centrada nos inventários e este ser um ponto sobre o qual me irei debruçar mais profundamente neste relatório, passarei agora a caracterizar as visitas no âmbito da recolha de elementos, deixando o relato e caracterização mais detalhado acerca das visitas de inventários mais para a frente, encontrando-se presente no ponto d) do capítulo 1.2.3 do relatório.

Posteriormente às visitas iniciais, foi-me possível acompanhar os auditores mais experientes nas visitas aos clientes com o objetivo de recolher diversos elementos da contabilidade, entre os quais faturas, recibos, documentos do Estado, movimentos



contabilísticos e vários outros elementos considerados indispensáveis para a inspeção e realização de testes de auditoria.

Deste modo, antes de iniciar as visitas, realizou-se uma seleção dos principais elementos e movimentos contabilísticos considerados mais relevantes para a recolha, de modo a perceber a origem de tais movimentos e documentos que comprovavam determinadas asserções nas Demonstrações Financeiras. A seleção foi realizada através de extratos dos movimentos contabilísticos e tinha em conta as principais movimentações e variações observadas ao longo do ano, por parte de diversas rubricas das Demonstrações Financeiras, os montantes mais relevantes que os auditores julgaram ser fundamental para perceber a origem desses valores, assim como a seleção e recolha sistemática de elementos de impostos ao Estado, casos da Segurança Social dos trabalhadores, declarações de IVA, etc.

Deste modo, é possível focar o trabalho de forma mais eficiente, aplicando os esforços e o tempo nas áreas que realmente são mais necessárias através de procedimentos de revisão analítica.

Assim, e tendo em atenção a complexidade das visitas e o conhecimento prévio do cliente, foi nomeada uma equipa formada por dois a quatro elementos, para cada uma das visitas, as quais tive oportunidade de acompanhar.

Durante a visita propriamente dita, o objetivo do meu trabalho consistiu em recolher os elementos previamente selecionados, fosse por mim ou por outro colega de trabalho, utilizando para isso os documentos das empresas guardados nos seus dossiers de contabilidade. Em todas as empresas, esses documentos foram prontamente disponibilizados, e estavam devidamente identificados com toda a informação disponível aquando do processo de seleção.

Posteriormente à realização das visitas, foi necessário efetuar uma nota de visita, como procedimento de controlo e de arquivo da CFA, na qual era escrito e provado tudo o que foi realizado durante a visita, assim como foram referenciados os principais objetivos desta e todos os auditores que tinham participado dessa visita ao cliente.

Seguidamente à realização das notas de visitas, foram utilizados os elementos recolhidos para a realização de testes substantivos de revisão analítica, principalmente os testes aos

gastos e rendimentos e de análise de movimentos, relativos às mais diversas rubricas das Demonstrações Financeiras, como meio de prova para as asserções contidas nestas.

Nestes testes, foram realizadas avaliações da informação financeira, a partir dados financeiros e não financeiros, compreendendo investigações às flutuações inadequadas com os valores esperados com base na recolha de documentos que provam essas mesmas variações. Estes testes vão ser abordados mais profundamente nos pontos seguintes, relativamente aos quais vão ser relatados e identificados os procedimentos substantivos que tive oportunidade de realizar nos determinados tipos de testes.

### **1.2.3 Testes e trabalhos de auditoria**

#### **a) Testes aos Gastos e Rendimentos**

Nesta área de análise de auditoria, foi utilizado o método de inspeção documental dos elementos e documentos recolhidos aquando das visitas realizadas ao cliente. O objetivo foi analisar esses documentos como suporte às asserções das Demonstrações Financeiras, através de testes de revisão analítica.

Como tal, e em consonância com o referido no enquadramento teórico, foi necessário realizar uma observação das principais variações das rubricas das Demonstrações Financeiras de um período económico para o outro através de procedimentos analíticos, selecionando aquelas às quais seria necessário proceder à recolha de documentos de suporte, para dar resposta das transações que originaram tais variações. Assim, estes testes foram realizados nas áreas de 'Fornecimentos e Serviços Externos', 'Outros Gastos' e 'Outros Rendimentos', assim como aos juros de financiamentos quando aplicável.

Para a realização dos testes acima referidos (testes de revisão analítica), os papéis de trabalho associados consistiram inicialmente na valorização do montante que cada subconta apresentava, de acordo com o balancete enviado pelo cliente, na data em que seriam realizados os procedimentos de revisão analítica, nomeadamente dezembro, sendo posteriormente justificada, essa valorização, por alguns documentos recolhidos.

Neste sentido, foram recolhidas diversas faturas e outros elementos que forneceram o suporte às asserções das Demonstrações Financeiras, selecionadas principalmente através dos extratos, tendo o auditor de recorrer ao seu julgamento para escolha dos

movimentos mais relevantes para justificar essas asserções através de testes de detalhe. Como tal, foi necessário proceder-se à verificação de vários aspetos relativamente a esses documentos, nomeadamente:

- O valor presente nos documentos, de modo a verificar se este era referente tanto ao valor da transação como quanto ao valor contabilizado como gasto/rendimento, assim como o tratamento correto ao nível do IVA;
- Todos os processos formais das faturas, tanto ao nível dos números de contribuinte dos clientes/fornecedores, como ao nível das datas do documento respeitarem ao período em análise;
- Confirmar a adequada apresentação e divulgação nas Demonstrações Financeiras;

Além destes procedimentos, o auditor devia ainda recorrer ao seu julgamento profissional de modo a tentar perceber se as diversas variações constantes das Demonstrações Financeiras e balancetes faziam sentido tendo em conta todos os pressupostos e variações de outras contas com estas relacionadas.

A título de exemplo, o auditor analisava se, no caso de o valor das vendas apresentar um aumento ou uma diminuição de um período para outro, o montante tanto de 'Comissões', como de 'Transporte de Mercadorias' ou de 'Custo das Vendas' variavam proporcionalmente e no mesmo sentido. No caso de tal não acontecer, o auditor devia indagar o órgão de gestão da empresa cliente, de modo a tentar obter uma justificação para tal acontecimento.

Além destas transações, o auditor tinha em atenção as rubricas de 'Seguros', como a cobertura dos mais diversos ativos da empresa, tanto ao nível do montante coberto por estes, como ao nível da sua periodicidade, de modo a que uma parte dos seguros fosse contabilizada em gastos e outra em 'Diferimentos'. Assim, foi indispensável a realização de um teste apenas no que toca aos seguros, tendo em conta o período para o qual estes foram contratados, assim como o seu valor e o tipo de ativos que estes cobriam.

Já em relação a testes aos 'Gastos Com Pessoal', 'Depreciações/Amortizações' e 'Vendas', serão abordados mais profundamente à frente no relatório nas suas áreas específicas de análise.

## **b) Testes aos Terceiros**

Os terceiros de uma empresa são entidades, sejam elas pessoas singulares ou coletivas, com as quais a empresa se relaciona e realiza transações, tanto de venda e prestação de serviços, como do ponto de vista de compras, adquirindo bens ou serviços a entidades independentes a esta.

Esta foi uma área sobre a qual se debruçavam muitos dos movimentos contabilísticos e monetários anuais na maioria das empresas, encontrando-se intimamente ligada a várias outras áreas, sejam elas 'Inventários', 'Fornecimentos e Serviços Externos', 'Vendas', 'Meios Financeiros Líquidos', etc., por contrapartida de 'Clientes', 'Fornecedores' ou 'Outros Devedores e credores'.

Devido a toda esta conexão com diversas áreas das empresas clientes, foi vital que o auditor obtivesse a melhor e mais fiável prova de auditoria possível, aplicando para tal o seu julgamento na recolha da prova que ajudasse na justificação das diversas rubricas das áreas. Sendo assim, foram realizados diversos testes de modo a verificar os saldos e transações realizadas pelas empresas clientes com os seus terceiros, sobre os quais tive oportunidade de trabalhar e perceber o modo como eram confirmados tais saldos.

Deste modo, os testes substantivos com os quais tive oportunidade de trabalhar debruçaram-se sobre as seguintes vertentes:

- Circularização dos saldos de terceiros

A circularização de terceiros é um processo de formulação de prova externa de auditoria a partir de testes de detalhe, através da obtenção de uma resposta diretamente escrita ao auditor, por um terceiro de uma empresa cliente, dando resposta a um pedido de obtenção de prova, de modo a confrontar a veracidade de asserções presentes nas Demonstrações Financeiras da empresa cliente, tal como se encontra exposto no parágrafo 6 da ISA 505 do IAASB (2018), norma que rege este tipo de obtenção de prova, relativa aos terceiros das empresas cliente.

O propósito deste procedimento substantivo de confirmação é o de verificar a veracidade dos saldos apresentados pela empresa cliente, relativamente aos seus terceiros, sejam eles clientes, fornecedores ou outros devedores ou credores. É um teste de extrema

importância, sobre o qual é importante obter prova de auditoria, devido ao facto de esta ser uma confirmação externa à empresa cliente, pelo que, por ter de se dar prevalência a prova externa, aumenta-se a fiabilidade da confirmação da prova de auditoria seguindo o enunciado na ISA supracitada no seu parágrafo 2.

Relativamente a este teste, é importante obter os saldos circularizados à data do Balanço podendo, por consequência, agilizar o tempo disponível por parte do auditor e, devido ao facto de este ser um processo demorado, deve ser realizado tendo por base um ou dois meses antes da data do Balanço, nos casos em que o auditor tem confiança nos controlos internos da empresa cliente e nos quais a área de terceiros não é considerada uma área de risco.

Deste modo, foi prática da CFA proceder à circularização de terceiros, através da análise dos clientes e fornecedores que apresentam saldos mais significativos, assim como os que apresentam os movimentos acumulados mais elevados, tendo em conta um valor de referência para cada empresa cliente, valor esse que é estipulado tendo em atenção o risco associado a cada área de terceiros, assim como ao julgamento do auditor.

Foram também seleccionados os saldos com empresas relacionadas, ou seja, com empresas do mesmo grupo empresarial de modo a possibilitar a realização de outros testes, além da circularização por si só.

Além disso, foram ainda seleccionados, de forma aleatória, um número de vários terceiros, de modo a abranger a seleção a todos os tipos de saldos e colocar a amostra o mais aleatória possível. A seleção aleatória foi realizada através de um software de auditoria, o ASD Auditor, utilizado pela CFA, sendo a prova dessa seleção aleatória arquivada num papel de trabalho dinâmico de seleção aleatória.

Após a realização do processo de seleção, o auditor enviava para a entidade cliente o resumo dos terceiros seleccionados, de modo a que esta pudesse enviar as cartas de circularização a estes. Deste modo iniciava-se o processo de confirmação externa, através do envio da carta aos terceiros, contendo, no caso de clientes, os extratos de conta segundo a contabilidade da empresa cliente. No caso dos fornecedores, foram pedidos apenas os saldos em aberto disponíveis nas suas contabilidades, assim como minutas para resposta, que posteriormente eram remetidas para o auditor.

Foi importante que a entidade cliente provasse ao auditor o envio dessas mesmas cartas aos terceiros, seja por meios eletrônicos ou por carta registada, de modo a que fosse possível ficar com a prova registada do envio dessas cartas.

Para obtenção dessas respostas, os terceiros informavam e enviavam as mesmas diretamente à CFA, devidamente assinadas, para que se pudesse confrontar com os saldos apresentados na contabilidade da entidade cliente. Caso as respostas apresentassem divergências com os saldos apresentados na contabilidade, a CFA contactava o cliente acerca destas matérias.

No caso de as respostas serem concordantes, o auditor verificava as assinaturas e os saldos, registando-os no papel de trabalho, confirmando a concordância das respostas e arquivando-as. Já no caso de as respostas não serem concordantes e caso fosse impossível ao auditor chegar à conciliação do saldo, este contactava a entidade cliente, de modo a que esta procedesse à respetiva reconciliação dos saldos, enviando posteriormente ao auditor, que a analisava.

Já na eventualidade de não se obter resposta por parte de entidades terceiras à entidade cliente, foi necessário realizar um reenvio da confirmação dos saldos. Se, mesmo assim não fosse possível alcançar uma resposta, o auditor observava os movimentos contabilísticos relativamente a faturas, notas de crédito e pagamentos realizados relativos não só ao período da auditoria, como ao período subsequente ao da circularização de modo a perceber se os saldos foram efetivamente corretos na contabilidade e se esses saldos estavam a ser recebidos/pagos no período seguinte, alcançando a prova dos saldos selecionados por meio de métodos alternativos. Este foi um método sobre o qual não se alcançou uma prova tão fiável comparativamente a respostas externas, mas com o qual se conseguiu perceber a existência real desses saldos.

- Saldos parados e saldos contranatura

Outros testes aos terceiros com relativa importância, foram os testes aos saldos parados e saldos contranatura a clientes, fornecedores e, no caso dos primeiros testes, apenas referentes a rubricas de outros devedores e credores.

Relativamente ao teste aos saldos parados, este tinha como objetivo identificar os saldos a receber de clientes ou a pagar de fornecedores e ainda de outros devedores e credores,

de modo a perceber a existência de saldos com problemas de realização, ou pagamento e perdas por imparidade que foram necessárias reconhecer ou que já se encontravam reconhecidas.

Para o tratamento desta informação de terceiros foi necessário obter, através de pedido de elementos à entidade cliente, um balancete de saldos terceiros, com referência da antiguidade de cada um deles para, após discussão com a direção financeira dos casos identificados, apreciar a razoabilidade das imparidades registadas ou que seriam necessárias registar.

Já em relação ao teste aos saldos contranatura, foi diretamente dirigido aos fornecedores e clientes. Para tal, foi necessário o recurso ao mesmo balancete de terceiros da entidade cliente e proceder à seleção dos valores que apresentavam saldo inverso em relação àquele a que normalmente são associados, como é o caso de um saldo de clientes apresentar-se a crédito.

A partir desta seleção foi necessário proceder à análise da origem de tal saldo, sendo importante, inclusivé, a apreciação do saldo do período subsequente relativamente ao período da auditoria, de maneira a perceber se tal saldo foi regularizado.

- Saldos e transações intragrupo

Visto que a CFA tinha uma vasta gama de clientes e que muitos desses clientes eram empresas pertencentes a um mesmo grupo de entidades relacionadas, foi imprescindível que se realizassem testes e controlos de modo a perceber se os saldos entre essas entidades do grupo e a entidade cliente se apresentavam coerentes nas duas.

Para tal, foi realizado um controlo no qual foram colocados os saldos de todas as empresas relacionadas, recorrendo ao processo de circularização e ao pedido de elementos, como o caso de balancetes, de modo a cruzar as informações dos saldos entre elas. No caso de uma entidade relacionada não ser cliente da CFA, foi necessário pedir a essa terceira o seu balancete e extratos contabilísticos do período em análise, permitindo assim realizar o controlo dos saldos e das transações dessa empresa terceira com todas as empresas do grupo.

No caso de os saldos não se encontrarem coerentes, tornou-se necessário comunicar às empresas com as quais a CFA trabalhava, de modo a que fossem analisadas as origens dessas diferenças e posteriormente regularizar a situação. Este foi um dos casos em que, devido à minha natural falta de experiência, os auditores mais experientes realizaram comunicação com as empresas, para posterior correção dos saldos.

Além disso, foi importante que se realizasse o pedido dos extratos do período em análise, não só para estes testes com terceiros, mas também para a revisão dos relatórios e contas consolidados, os quais apresentavam uma secção específica para o caso.

A apresentação das partes relacionadas nas Demonstrações Financeiras está descrita na NCRF 5 – Divulgações de Partes Relacionadas, a qual enuncia que devem ser incluídas as divulgações necessárias da possibilidade de o resultado de uma determinada empresa estar a ser afetado pela existência de transações com partes relacionadas, isto acontece pois o conhecimento destas transações pode afetar a avaliação das operações de uma entidade, por parte dos utilizadores das Demonstrações Financeiras, quer ao nível dos riscos, quer das oportunidades de investimento destes.

Deste modo, após a receção dos elementos pedidos, foi possível analisar todas as transações entre empresas do grupo, no sentido de perceber a parte dos resultados obtidos do período que foi resultante de transações com empresas do grupo, assim como a possibilidade de análise do cumprimento do princípio da plena concorrência, anteriormente referido no capítulo 1.1.2, relativo aos preços de transferência entre empresas relacionadas.

### **c) Testes aos Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis**

Estas duas rubricas do Ativo, estão descritas e caracterizadas nas NCRF 6 e 7 do SNC.

No que concerne aos ‘Ativos Fixos Tangíveis’, são ativos detidos para uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços assim como para arrendamento e outros ou fins administrativos, os quais se espera que sejam usados durante mais de um ano, como afirma o §6 da NCRF 7. O custo destes itens do Ativo compreende o seu preço de compra, os custos para colocar o ativo na localização e condições de uso e eventuais custos de desmantelamento estimados (§17). Devem ser reconhecidos como ativos se, e apenas se for provável que estes proporcionem benefícios económicos futuros para a entidade que o detém e cujo valor de custo possa ser fiavelmente mensurado (§7). Posteriormente, o ativo



pode ser mensurado subsequentemente pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, escolha que deve ser seguida para toda a mesma classe de ativos (§29).

Já em relação aos 'Ativos Intangíveis', estes são ativos não monetários identificáveis, sem substância física, controlados por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e sobre os quais se espera que fluam benefícios económicos futuros, tendo em conta o enunciado no §8 da NCRF 6 – Ativos Intangíveis.

Este deve ser reconhecido quando o seu custo possa ser fiavelmente mensurado e for provável que fluam benefícios económicos futuros para a entidade que o detém (§21). O seu custo compreende o valor de compra assim como quaisquer custos diretamente atribuíveis na preparação do ativo para o seu uso específico (§27). Subsequentemente, o ativo pode ser mensurado, assim como no caso dos AFT (Ativos Fixos Tangíveis), pelo Modelo do custo ou pelo Modelo de revalorização, igual para toda a classe destes ativos (§70).

O trabalho de auditoria efetuado sobre ao que a estes dois tópicos diz respeito, consistiu na realização de vários testes substantivos, como testes de revisão analítica e recálculo.

- Testes de revisão analítica

Os trabalhos iniciais em relação a esta área consistiram na formulação de procedimentos analíticos de revisão analítica, nos quais os montantes das rubricas de AFT e de AI foram comparados com os valores relativos ao período anterior ao dos trabalhos de auditoria, com o objetivo de identificar variações entre os dois períodos, quer ao nível de aquisições quer ao nível de abates e vendas, que devessem estar devidamente suportadas e valorizadas. Para tal, foi necessário realizar uma seleção e recolha das principais faturas de compra ou faturas de venda e respetivos documentos de movimentos contabilísticos, tendo em conta possíveis mais ou menos valias, assim como o desreconhecimento de algum AFT ou AI.

No preenchimento do papel de trabalho relativo a cada área, foi necessário analisar o tipo de documento que serve de prova da variação, tendo em atenção o seu número, a data de emissão, assim como o fornecedor, no caso de aquisição, e o bem adquirido que tal documento suporta.

- Testes de recálculo

O tópico das depreciações dos diversos ativos da empresa foi uma área sobre a qual os testes de auditoria se focavam com relativa atenção.

Sobre esta área, os testes consistiram em analisar os principais ativos que foram depreciados no período da realização do teste e inseridos nos mapas de depreciação modelo das Finanças, no caso, os mapas Modelo 31 de mais-valias e Modelo 32 de depreciações, preenchidos e enviados pela entidade cliente, sobre os quais foram aplicados os procedimentos de análise do papel de trabalho.

Na posse desses mapas, foi preenchido o papel de trabalho relativo a estas temáticas, o qual replicava os parâmetros dos mapas de depreciações, com o objetivo primordial de perceber se os ativos foram depreciados de acordo com as taxas de depreciação previstas pelas normas para cada tipo de ativo.

Para tal, foi analisado o Código Fiscal relativo a cada ativo do mapa de depreciações, o ano e mês de aquisição dos ativos, o seu Valor de Aquisição/Reavaliação e as depreciações acumuladas e do exercício constantes dos mapas de depreciações enviados pelas empresas clientes. Além disso, o papel de trabalho foi previamente preparado para, através da inserção dos códigos respetivos do Código Fiscal, do ano e do respetivo valor de aquisição do ativo, proporcionar uma estimativa da taxa de depreciação e depreciações anuais e acumuladas, sobre as quais foram realizadas as respetivas comparações com os valores apresentados nos mapas de depreciação.

Após a realização da análise dos valores e diferenças apresentadas, caso houvesse, e no caso de estas serem materialmente relevantes, o auditor relatava-as no seu relatório, tendo por base o papel de trabalho realizado.

Além desta análise, foi importante a realização de outros testes relativos aos AFT e aos AI:

- Foi efetuada uma comparação dos valores dos ativos e das depreciações acumuladas e do período, refletidos nos mapas de depreciações, com os valores constantes na contabilidade da empresa cliente, através de cálculos aritméticos, de modo a perceber se ocorreram alterações de políticas contabilísticas, assim como, se os mapas fiscais estavam concordantes com os registos contabilísticos.

- Foi produzido um controlo dos bens móveis e imóveis que as empresas clientes possuíam, tendo em conta os ativos apresentados como pertencentes à entidade no Portal das Finanças, podendo assim proceder-se à verificação da existência e do registo contabilístico desses bens por meio de entidades externas. De realçar que, no caso do controlo aos bens imóveis, foi comparado o valor por m<sup>2</sup> da área do terreno e da construção dos AFT, obtido no papel de trabalho através de cálculos aritméticos, com um valor médio de outros ativos similares ao analisado, obtido através de pesquisa e julgamento do auditor em regiões geográficas próximas do analisado. Com esta comparação, foi possível realizar uma estimativa da possibilidade de o ativo em análise poder encontrar-se em imparidade. Já em relação aos bens móveis foram apenas controlados a data de aquisição, o custo e a presença destes, nos mapas de depreciações e no Portal das Finanças.

#### **d) Testes aos inventários**

Relativamente aos inventários, estes encontram-se descritos e explicados na NCRF 18. Segundo o §6 desta norma, inventários são todos os ativos de uma empresa que se encontram detidos para venda através das atividades normais e típicas da atividade empresarial dos seus proprietários, ou que se encontram no processo de produção para tal venda ou na forma de materiais ou consumíveis que são aplicados no processo de produção ou prestação de serviços. Além disso, e tendo em conta o enunciado no §9, os inventários devem ser mensurados pelo seu custo ou pelo seu valor realizável líquido, dos dois o que for mais baixo, sendo que o seu valor de custo deve incluir os custos de compra, custos de conversão e ainda outros custos necessários para colocar os inventários no local e condições para venda.

Neste sentido, e visto que contabilisticamente a área do inventário é umas das de maior risco no que toca à existência de imparidade, é necessário realizar vários testes para obter prova de auditoria, testes esses que tive oportunidade de realizar e perceber a sua importância. Assim, os procedimentos realizados em relação a esta área foram os seguintes:

- Contagens físicas

Como referido anteriormente no ponto “1.2.2 - Trabalho de campo de Auditoria”, um dos primeiros procedimentos que tive oportunidade de acompanhar, e um dos essenciais para este capítulo, foi relativo ao acompanhamento das contagens ou recontagens físicas.

Este tratou-se de um procedimento de auditoria de observação e acompanhamento das respetivas contagens realizadas pelos trabalhadores das entidades clientes, nomeados para a realização da tarefa. Para tal, foi importante o auditor perceber o modo como foram realizadas as contagens e se tais artigos contados se encontravam efetivamente no inventário, assim como se estavam corretamente contabilizados.

No entanto, quando não foi possível acompanhar as contagens, foi necessário pedir uma recontagem dos bens, procedendo-se da mesma forma. Os procedimentos de contagem e recontagem foram, como referido no capítulo 1.2.2, realizados o mais próximo possível da data de fecho de exercício de modo a que as discrepâncias em relação às quantidades fossem as menores possíveis e de modo a acompanhar as contagens de final de ano.

No sentido de ser possível realizar o acompanhamento das contagens e recontagens, a entidade cliente forneceu as suas folhas de contagem ou mapas de artigos, os quais continham todos os artigos e respetivas quantidades presentes nos inventários e sobre as quais o auditor se debruçou para selecionar, a partir do seu julgamento profissional, diversos artigos que considerou mais adequados para serem recontados.

Para o acompanhamento e para a realização de futuros testes de contagem, o auditor fazia-se acompanhar de folhas de contagem nas quais registou informações relativas a cada produto contado, tais como as quantidades contadas e o código do produto, de modo a que fosse possível identificar os artigos contados com os existentes nos inventários enviados pela entidade cliente, nos papéis de trabalho relativos aos testes às contagens físicas. No caso de existirem divergências na contagem dos artigos comparativamente com o identificado nas folhas de contagem do cliente, foi necessário informar os responsáveis do armazém.

Posteriormente, aquando da receção dos inventários de final do período da entidade cliente, foram realizados testes às contagens físicas, os quais se debruçavam sobre os artigos inseridos nas folhas de contagem do auditor, que continham as informações de quantidades e código de produto recolhidas, procedendo à sua comparação com o presente nos inventários finais. Deste modo, foi possível perceber se estes estavam em

conformidade com as quantidades presentes no inventário, para proceder, caso seja necessário, à tentativa de obtenção de justificação quanto a essas diferenças.

- Teste de comparação e teste aritmético

Os testes de comparação e aritmético tinham como principal objetivo analisar os inventários compilados, enviados pelas empresas clientes, no seu todo e de forma mais abrangente, através da inserção das informações dos inventários nos papéis de trabalho.

O teste de comparação tinha como principal funcionalidade a confirmação da existência de incoerências entre o valor total dos inventários enviados, divididos pela natureza dos artigos, como matérias-primas, produtos, etc., com o valor dos inventários presente nos balancetes e Demonstrações Financeiras dos clientes. No caso de existirem diferenças, estas deviam ser averiguadas e justificadas.

Já em relação ao teste aritmético ao inventário, este passava precisamente pela verificação aritmética do mesmo enviado pelas entidades clientes. Para tal, foi verificado nos inventários recebidos, se o valor total do inventário por artigo correspondia à multiplicação do preço unitário de cada artigo pela quantidade e se não existiam artigos cuja quantidade ou preço unitário eram nulos ou negativos.

- Corte de operações de venda e de compra

Os testes ao corte de operações são de extrema importância para o auditor obter uma segurança razoável da correta contabilização na compra e venda de artigos do inventário e de modo a auditar uma possível subavaliação do inventário das entidades clientes. Este teste é ainda de maior importância quando realizado na data de fecho das empresas, visto ser possível verificar se os artigos contabilizados na compra ou na venda se encontravam mensurados no inventário pelo valor da respetiva transação e se de facto se encontravam no inventário.

No que toca ao teste ao corte de operações de compra, para a sua realização foi necessário recolher ou pedir à empresa cliente, as últimas dez faturas de compra do ano contabilístico, visto serem as mais próximas do final do mesmo.

O objetivo primordial deste teste passou por analisar se os artigos adquiridos no final do ano se encontravam efetivamente no inventário final da empresa. Para tal, no papel de trabalho foi possível estabelecer uma comparação com a eventual diferença, não só da quantidade de um determinado artigo que se encontrava no inventário, mas também entre o preço de custo unitário contabilizado no inventário e o valor unitário presente na respetiva fatura de compra, o que possibilitou a análise de uma estimativa do valor de inventário que estaria em excesso ou em falta, resultante da diferença apurada.

No caso de o valor em inventário ser diferente do adquirido, especialmente quando essa diferença era para menos, ou quando determinado artigo não se encontrava no inventário, foi necessário obter, junto da empresa, o extrato do produto em questão com as respetivas saídas e entradas do produto em armazém, de modo a perceber se o artigo foi entretanto vendido ainda no mesmo ano ou se as quantidades foram mal inseridas no inventário.

Já no que toca ao teste ao corte de operações de venda, o objetivo é semelhante ao do teste ao corte de operações de compra: analisar se os artigos vendidos e expedidos se encontravam efetivamente no inventário e com quantidades suficientes para justificar determinada venda.

Para tal, foi necessário recolher ou pedir à entidade cliente as primeiras dez faturas de venda do ano subsequente ao auditado. Com as faturas em posse, e à semelhança do corte de operações de compra, foram analisadas as quantidades vendidas presentes nas faturas, junto com a informação do lucro correspondente a cada mercadoria, através da comparação do preço de compra unitário contabilizado no inventário com o preço de venda unitário.

No caso de as quantidades presentes no inventário não serem suficientes para cobrirem as quantidades constantes das faturas de venda, foi também necessário pedir o extrato dos artigos que apresentasse essa diferença, junto com a respetiva prova de uma eventual entrada em armazém que possibilitou e justificou a posterior venda. Com essa informação, foi necessário proceder à sua análise e, no caso de tudo estar de acordo, justificar a diferença no papel de trabalho com a prova obtida.

- Teste à mensuração dos inventários

O teste à mensuração dos inventários, tem como principal função e objetivo perceber se os inventários se encontravam mensurados de acordo com o normativo contabilístico, isto é, pelo seu custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Para tal, este teste apresentou duas variantes: a primeira consistiu na análise a partir de faturas de compra dos principais artigos com maior valor no inventário da entidade cliente, recolhidas ou pedidas, sobre as quais foi analisado o preço unitário líquido de aquisição de um artigo, estabelecendo uma comparação com o seu preço unitário contabilizado no inventário; já a segunda tratou-se da comparação do preço unitário de um determinado artigo do inventário, com o preço unitário constante no mapa de compras da entidade cliente, o qual foi mais um elemento pedido à empresa, assim como o mapa de vendas.

No final do papel de trabalho, encontrou-se uma projeção do desvio no inventário total da entidade, partindo do total da amostra sobre o total do inventário e da percentagem de desvio resultante desse teste.

Foi ainda realizado o teste ao valor realizável líquido de cada artigo constante no mapa de vendas da entidade, estabelecendo a sua comparação com o valor unitário do artigo contabilizado no inventário, de modo a perceber se este se encontrava em situação de possível imparidade.

- Stocks sem rotação

O principal objetivo deste teste é analisar o possível reconhecimento de imparidades dos artigos do inventário, através da impossibilidade de serem vendidos e estarem parados nos armazéns das empresas clientes. Essas possíveis perdas por imparidade podem não ser necessárias de contabilizar, dependendo do tipo e área de negócio de cada empresa cliente. Como tal, o auditor deve recorrer ao seu julgamento profissional e conhecimento da empresa de modo a efetuar as respetivas conclusões.

O teste aos stocks sem rotação consistiu essencialmente em confrontar os artigos em inventário e seu respetivo valor e quantidade, com o mesmo artigo presente nos inventários dos dois anos anteriores, de forma a apurar artigos que tenham exatamente as mesmas quantidades e em relação aos quais não existiram vendas durante o ano em análise. Para tal foi essencial fazer uso do mapa de vendas obtido da entidade. Além disso, no papel de

trabalho foi ainda possível perceber a variação dos custos unitários de cada artigo, para analisar se essas eventuais variações tinham justificação.

#### **e) Testes ao ‘Estado’**

Em relação às rubricas de ‘Estado e Outros Entes Públicos’, foram vários os testes realizados na CFA. Os principais foram os testes ao controlo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), às retenções de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e ainda às contribuições para a Segurança Social.

Os testes realizados a esta área das empresas clientes foram testes substantivos que, para a sua realização, foi indispensável a recolha de elementos, que fizessem com que fosse possível obter uma prova suficiente e apropriada, acerca dos processamentos contabilísticos e operações realizadas.

Essa prova foi recolhida através de vários métodos, dos quais se destacam o Portal das Finanças de cada cliente, o pedido de elementos que provasse a veracidade dos saldos apresentados nas Demonstrações Financeiras por parte do cliente, assim como a recolha de documentos financeiros, contabilísticos e fiscais através de visitas às empresas clientes, quando não foi possível obter essa informação pelo Portal das Finanças.

- **Teste ao controlo do IVA**

O principal objetivo deste teste passou pela verificação e cruzamento dos apuramentos contabilísticos relativos ao IVA com as declarações periódicas e os movimentos financeiros de regularização do imposto.

Para a realização deste teste, foi necessário a recolha das declarações periódicas de IVA, quer a partir do Portal das Finanças quando disponível, quer pela recolha documental acima descrita. Os movimentos financeiros de pagamento foram recolhidos da mesma maneira justificando os saldos e movimentos nos balancetes mensais relativos aos valores do IVA apurados mensalmente e dos extratos contabilísticos ou SAFT, a partir dos quais se poderiam obter as informações financeiras dos clientes, necessárias para a prossecução deste teste.



Na elaboração do papel de trabalho foram colocados os valores apurados do IVA em cada mês, os quais se comparavam com o valor apurado na declaração periódica do IVA. Foi ainda possível colocar no papel de trabalho o valor dos movimentos financeiros, de pagamento ou recebimento, relativos ao IVA, por comparação com o valor efetivamente apurado no mês, além de ser possível apurar se os pagamentos das contribuições retidas foram todos efetuados dentro dos prazos legalmente estabelecidos assim como possíveis diferenças entre os valores contabilizados e os efetivamente pagos ou recebidos.

Por fim, foi necessário realizar a comparação do valor em dívida ou a receber relativo a este imposto, obtido a partir do teste, com o valor presente na contabilidade, registado na conta 243 de IVA a pagar ou a receber.

O teste ao controlo do IVA apresentou como principal limitação à sua realização a existência de uma grande dependência da receção dos balancetes mensais e/ou o SAFT atualizado, o que poderia não acontecer de maneira muito célere.

- Teste às retenções de IRS e Segurança Social

O objetivo principal destes dois testes, cujo procedimento é bastante semelhante, passou por analisar os movimentos ocorridos nas rubricas de 'Contribuições para a Segurança Social' (conta 245) e de 'Retenção de Impostos sobre o Rendimento' (conta 242), tendo em conta os valores apresentados nas declarações respetivas de modo a perceber se tais valores foram efetivamente pagos.

Para proceder ao teste às retenções do IRS, foi necessário recolher, através da visita à entidade cliente ou através do Portal das Finanças, se devidamente disponível pelo cliente, os documentos relativos às declarações de IRS, além dos documentos bancários de pagamentos efetuados, com a respetiva data. Por outro lado, no que toca às declarações relativas à Segurança Social, estas apenas foram recolhidas nas empresas clientes ou solicitadas às mesmas.

Após a recolha dos elementos supramencionados, os valores referentes a estes foram inseridos nos papéis de trabalho respetivos, de modo a estabelecer uma comparação entre estes e os valores apresentados pelos balancetes mensais, ou, no caso da falta destes, pelo SAFT da empresa cliente, através dos extratos adaptados nas rubricas respetivas a cada teste.

Essas rubricas referiam-se à conta de 'Retenção de Impostos sobre Rendimentos' no caso do IRS e de 'Contribuições para a Segurança Social' quanto à Segurança Social, juntamente com as contas 'Remunerações dos órgãos sociais' e 'Remunerações do pessoal' de gastos com o pessoal, além dos respetivos 'Acréscimos' e 'Diferimentos' de remunerações do ano, para perceber se os valores referentes aos gastos com o pessoal, e cujos montantes deveriam ser retidos no que toca a Segurança Social e IRS, foram corretamente retidos no seu conjunto.

Foi ainda possível obter uma comparação do valor processado e declarado com o efetivamente pago, de modo a obter possíveis diferenças. No caso de relevantes, estas deviam ser questionadas junto da entidade cliente.

- Testes ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

Os testes ao IRC (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas) focavam-se principalmente na confirmação da correta contabilização e pagamento dos saldos, relativos ao imposto no que toca aos Pagamentos por Conta.

Os Pagamentos por Conta são aqueles que a empresa tem de efetuar, normalmente nas datas de julho e setembro, além de um possível terceiro pagamento em dezembro, no caso de os dois primeiros não serem suficientes.

Os pagamentos do imposto têm por base os lucros obtidos no período anterior e são calculados a partir do IRC apurado no ano anterior, subtraído das retenções na fonte efetuadas e multiplicado de uma percentagem de 80% ou 95% caso a empresa tenha ultrapassado ou não os 500 000 euros de Volume de Negócios no período anterior.

Sendo assim, foi importante a realização destes testes de modo a verificar o seu correto pagamento por parte da empresa cliente. A partir destes, foi possível obter o valor dos Pagamentos por Conta que seria necessário a empresa cliente realizar ao longo do ano, através do seu cálculo no papel de trabalho, tendo em conta o volume de negócios do período anterior e os pagamentos por conta e retenções efetuadas no mesmo período.

Em outro teste, foi ainda possível observar a correta contabilização das contas relativas ao Imposto sobre o Rendimento das empresas clientes, através do preenchimento do papel

de trabalho com os saldos espelhados na rubrica de 'Imposto sobre o Rendimento', segundo o balancete da empresa.

Como tal, foi demonstrado o saldo de abertura desta rubrica correspondente aos valores finais do período anterior do imposto estimado, comparando-o com o valor efetivamente pago ou recuperado e, se fosse o caso, da insuficiência ou excesso de imposto estimado no período anterior. Além disso foram ainda registados os valores dos Pagamentos por Conta efetuados no exercício, assim como as retenções na fonte efetuadas. Através dos cálculos destas diversas rubricas, foi possível obter a estimativa do auditor quanto ao imposto a pagar ou a recuperar, comparando-o com o que foi efetivamente obtido no saldo contabilístico da conta de 'Imposto sobre o Rendimento'.

#### **f) Testes aos meios financeiros líquidos e financiamentos obtidos**

De modo a agilizar o processo de descrição dos trabalhos realizados, tomei a decisão de juntar estas duas áreas da auditoria em apenas um tópico, visto que os testes realizados se encontravam intimamente relacionados.

No que toca ao seu tratamento contabilístico, a área dos meios financeiros líquidos deve ser tratada tendo em conta a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Estas áreas são de extrema importância e consideradas das mais vulneráveis no que toca aos testes e controlos efetuados durante o período da auditoria, visto que é uma área suscetível de um uso não apropriada por parte dos responsáveis autorizados da sua utilização, originando a não veracidade nos saldos de fim de ano destas rubricas, através da ocultação de movimentos bancários.

- Meios financeiros líquidos

No que diz respeito aos meios financeiros líquidos, é necessário analisar duas vertentes: a vertente de 'Caixa' e a vertente dos 'Bancos'.

Em relação à conta de caixa, foi necessário solicitar à entidade cliente a folha de caixa com a sua respetiva decomposição, tendo esta de estar assinada pelo órgão de gestão. Com

estes elementos foram verificados e validados os valores inscritos na mesma, em relação ao que foi apresentado nos registos contabilísticos da entidade.

Relativamente aos bancos, os testes realizados foram de maior complexidade e mais profundos. Como procedimento anterior à realização dos testes, foi necessário circularizar todos os bancos com que a entidade mantinha relações.

Neste sentido, enviaram-se cartas para esses bancos com o pedido de várias informações relativamente à empresa cliente tais como: os saldos e movimentos das contas de que a entidade era titular, todos os tipos de títulos detidos pela empresa em cada entidade bancária, informação sobre todas as pessoas autorizadas a realizar movimentos nas contas da entidade e respetivas condições em que as suas assinaturas foram consideradas válidas para a realização de um determinado movimento, além de outras informações descritas no ponto seguinte relativo aos financiamentos obtidos.

Este pedido de informações sobre as contas relativas às entidades clientes, tinha como principal objetivo, a confirmação da informação contabilística com a prova externa obtida pela circularização, que, neste caso, assumia um papel preponderante na confirmação da informação contabilística.

Após a obtenção da informação relativa aos bancos, esta foi espelhada no papel de trabalho correspondente ao teste aos bancos, efetuando as devidas comparações com a informação contabilística.

No caso de as informações não corresponderem e fossem coerentes, foi necessário analisar as reconciliações bancárias da empresa, de modo a identificar as diferenças encontradas. Muitas das vezes, essas diferenças foram relativas a cheques e outros movimentos financeiros depositados ou emitidos e cujo momento do movimento no banco não coincidia com a contabilização do mesmo na contabilidade, pelo que no final do ano havia diferenças nos saldos das contas bancárias e contabilísticas. Foi então necessário o auditor analisar e perceber o porquê de os movimentos constarem da contabilidade e não dos extratos bancários enviados pela resposta do banco ou vice-versa.

- Financiamentos obtidos

No que se refere a este tipo de informação contabilística, esta deve cumprir com o estipulado nas NCRF 9 – Locações e NCRF 10 – Custo dos empréstimos obtidos, encontrando-se ligadas à NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Esta área encontra-se intimamente conectada com a área dos meios financeiros líquidos, visto que muita informação é retirada também da circularização realizada às entidades bancárias, como referido anteriormente.

Prova disso foi o facto de os testes realizados aos financiamentos obtidos serem realizados no mesmo papel de trabalho dos meios financeiros líquidos. Aquando do envio das cartas de circularização, foi pedido aos bancos que, além das informações anteriormente enunciadas para a análise dos saldos bancários e contabilísticos, enviassem a informação disponível quanto a empréstimos, de qualquer natureza, realizados à entidade cliente. Além disso, foram pedidas ainda informações sobre contas caucionadas e possíveis locações bancárias. Neste sentido, verificou-se a informação financeira contida nas peças contabilísticas das Demonstrações Financeiras relativamente aos financiamentos (rubrica de 'Financiamentos obtidos').

Como procedimento adicional, foi recolhido o mapa de responsabilidades do Banco de Portugal, o qual continha toda a informação relativamente a financiamentos dos mais diversos tipos por parte da entidade cliente, assim como relativamente a garantias prestadas e a créditos concedidos a esta. Deste modo, caso se verificasse ausência de respostas aquando da circularização aos bancos, o auditor pôde identificar eventuais divergências, entre as informações fornecidas pelo Banco de Portugal com as informações da contabilidade.

Além destes procedimentos, foi pedida à entidade cliente informação sobre a periodização dos empréstimos e das locações financeiras, ou leasing, as quais foram analisadas dentro do mesmo papel de trabalho, no qual se procedia à identificação da parte corrente e não corrente dos empréstimos obtidos pela empresa. Posteriormente, esta informação foi comparada com a contabilidade e com a informação disponível pelos bancos circularizados, de modo a validar a periodização dos financiamentos obtidos, que poderia, em caso de erro, alterar a interpretação dos rácios financeiros.

### **g) Testes ao 'Pessoal'**

Os testes substantivos realizados a esta área, foram efetuados tendo por base os montantes contabilizados referentes aos gastos com o pessoal, tais como remunerações e respetivos encargos, indemnizações, subsídios de natal e férias, gratificações e outros encargos com o pessoal.

Para a realização destes mesmos testes foi necessário pedir elementos de suporte à entidade cliente. Assim, esta disponibilizou os recibos de vencimento de um mês de alguns dos empregados selecionados de forma aleatória, assim como um mapa que continha todos os abonos e descontos (desde salários ilíquidos, retenções, prémios, horas extraordinárias e subsídios de alimentação) durante o ano, de todos os funcionários da empresa.

O primeiro teste efetuado aos gastos com o pessoal, resultou da análise ao processamento de salários efetuado aos funcionários selecionados, conforme descrito acima. Deste modo, foi necessário pedir à empresa cliente as informações sobre esses trabalhadores quanto ao seu estado civil e o número de titulares e dependentes que constavam do agregado familiar.

Com esta informação obtida, foi possível perceber quais as taxas de IRS que deviam estar a ser aplicadas. É importante referir que essas informações acerca dos trabalhadores obtidas junto da empresa cliente, não colocaram em causa o anonimato dos mesmos, de modo a cumprir com o estipulado no Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados.

Na realização do teste ao processamento de salários foram colocados no papel de trabalho os valores constantes dos recibos de vencimentos (desde ordenado ilíquido, valor do subsídio de alimentação, e outras remunerações) de modo a obter uma base tributável, quer para o cálculo das contribuições para a Segurança Social quer para o cálculo do imposto (IRS) a reter. Assim, foi possível analisar a coerência das taxas aplicadas pela empresa, de acordo com os regimes tributários em vigor, assim como com a situação familiar de cada funcionário. Como tal, foi necessário ainda verificar os limites de subsídio de refeição (4,77€/dia no caso de pagamento em dinheiro e 7,63€/dia no caso de o subsídio ser pago através de vales de refeição ou cartão).

Obtendo o valor da SS e IRS retidos, estes foram descontados ao valor base bruto de modo a obter o valor líquido que efetivamente deveria ser pago ao funcionário. Assim, foi

possível efetuar o cruzamento do valor obtido pelo teste com o valor processado no recibo de vencimento de cada funcionário selecionado.

Por fim, a variação dos gastos com o pessoal de um ano para o outro foi um tema também utilizado como objeto de teste de auditoria. Deste modo, com a utilização do mapa anual de abonos e descontos, foi possível estabelecer uma comparação com os valores do mapa relativo ao período anterior, obtendo-se assim a variação de um ano para o outro relativamente a essas rubricas.

Dentro do papel de trabalho relativo a este teste, foi ainda possível inserir os valores pertencentes à conta de 'Gastos com o Pessoal', presentes na contabilidade da entidade cliente no período em análise e do anterior, de modo a comparar os valores contabilizados nos dois períodos. A partir da obtenção destes, foi possível confrontar a variação dos valores de cada rubrica de gastos com pessoal conforme os mapas de vencimentos e conforme o que se encontrava contabilizado, de modo a verificar a coerência nos valores.

#### **h) Trabalhos finais do processo de auditoria**

Como objetivo final e meta de qualquer trabalho de auditoria, é necessário apresentar uma opinião fundamentada sobre determinadas matérias sujeitas a serem revistas pelo auditor e sobre as quais este obteve a prova que considera ser necessária para expressar essa mesma opinião. Como tal, no final dos testes e trabalhos anteriormente descritos, é indispensável proceder à realização da verificação dos documentos de prestação de contas, assim como formular as certificações que validavam a opinião do auditor.

Assim, apesar de já me encontrar no final do estágio curricular, foi possível ter contacto mais prático e presencial com este tipo de documentos, essencialmente através da verificação da informação neles contida, tais como o Relatórios e Contas de entidades clientes, os quais eram alvo de análise e opinião, assim como à Certificação Legal das Contas (CLC), Declaração do Órgão de Gestão (DOG) e outros documentos essenciais no trabalho de auditoria.

Em relação ao Relatório e Contas foi essencial verificar se, na estrutura e conteúdo deste, o Relatório de Gestão cumpria com o estipulado nos artigos 65.º e 66.º do CSC, os quais enunciam todos os pontos-chave e essenciais que devem ser apresentados no mesmo, como por exemplo: a existência de sucursais, as autorizações de negociações entre

administradores e as sociedades, uma proposta de aplicação de resultados fundamentada, entre outros.

Já em relação às Demonstrações Financeiras, foi imprescindível verificar a veracidade e correção dos saldos apresentados em todas as rubricas contidas nestas, assim como as notas acessórias de ligação para a respetiva explicação no Anexo às Demonstrações Financeiras.

Relativamente ao Anexo, foi de vital importância verificar se todas as divulgações relativas às informações financeiras estavam incluídas e se estas eram verdadeiras, corretas e coincidentes com o que é apresentado nas Demonstrações Financeiras, assim como quanto às políticas contabilísticas adotadas pelas empresas clientes.

Após ser efetuada a análise da veracidade do enunciado no Relatório e Contas, este foi enviado ao cliente com as possíveis propostas de alteração, de modo a torná-lo o mais correto possível à luz das normas contabilísticas e fiscais.

Como passo seguinte à verificação das contas da entidade cliente, entrou-se em contacto com o mesmo de maneira a que este procedesse à elaboração da DOG. Através deste documento, a CFA passava a responsabilidade para o Órgão de Gestão da entidade cliente sobre o facto de a informação financeira ter sido apresentada à CFA de forma completa, verdadeira e apropriada e que foi dado conhecimento à mesma de todas as matérias de extrema importância sobre a informação financeira, tais como quanto à informação relativa às partes relacionadas e respetivas transações e saldos entre elas, documentação para a preparação das Demonstrações Financeiras, imparidades, entre outros. A DOG tem necessariamente de enunciar, por palavras iguais, a possível ênfase ou reserva que é emitida na CLC.

Finalmente, e como último objetivo da auditoria, foi preparada a CLC, a qual expressava a opinião do auditor sobre a veracidade da informação transmitida pelas Demonstrações Financeiras e respetivo Relatório e Contas, assim como quanto aos factos importantes de relatar sobre matérias que pudessem comprometer a opinião do auditor.

Neste sentido, as CLC podem apresentar: “Opinião sem reservas”, na qual o auditor certifica que a informação contida no Relatório e Contas é verdadeira e apropriada, tendo em conta a prova obtida; “Opinião com reservas”, a qual pode englobar “Opinião com reservas por desacordo” segundo a qual o auditor enumera diversos factos que são



suscetíveis de ultrapassar a materialidade inicialmente estipulada e, assim, comprometer a veracidade da informação e "Opinião por limitação de âmbito" segundo a qual o auditor afirma que não conseguiu obter prova suficiente e apropriada sobre determinada asserção; "Opinião com Ênfase" na qual o auditor assume a veracidade da informação contabilística, não deixando de ressaltar um ou outro ponto que este ache ser relevante para dar conhecimento aos acionistas da empresa cliente.

No presente ano, como política da CFA e de modo a cumprir com o princípio da prudência, todas as Certificações Legais das Contas contiveram obrigatoriamente uma ênfase que fazia referência à recente pandemia do COVID-19 e aos possíveis impactos negativos que esta poderia acarretar para a empresa cliente. Além disso, foi necessário verificar outros pontos importantes de serem incluídos na CLC, como descrito no artigo 45.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas aprovado pela Lei n.º 140/2015 de 07 de Setembro.

Juntamente com a realização da CLC, foi necessário formular o Relatório e Parecer do Fiscal Único (RPFU). Este documento tinha como principal objetivo dar o parecer da CFA nos casos em que esta foi nomeada como Fiscal Único das Sociedades Anónimas, aos requisitos referidos no artigo 413.º do CSC.

À CFA, enquanto Fiscal Único, competia acompanhar e controlar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, assim como dar parecer sobre determinados assuntos da entidade cliente, como é o caso do Relatório de Gestão e das contas, de modo a identificar se estariam reunidas as condições para que fosse possível proceder à aprovação destes documentos, através da formulação do RPFU.

Por fim, na posse de todos os documentos, foi imprescindível verificar as datas destes, as quais eram informadas aos Órgãos de Gestão/Administração das empresas clientes. Neste sentido, a data da assinatura do Relatório e Contas e respetivas Demonstrações Financeiras tinha de ser a data mais antiga, visto que foi sobre esse relatório que a CFA e respetivo auditor se ia pronunciar e realizar a certificação. Após esta, e numa data mais recente, a data da DOG tinha de ser igual à data da CLC, assim como esta tinha de coincidir com a data do RPFU. No entanto, esta data tinha de ser anterior à data da última Assembleia Geral e respetiva ata de aprovação das contas.

Neste momento da Assembleia Geral, os Gerentes/Administradores da empresa cliente tinham em sua posse a Certificação Legal das Contas e o Relatório e Parecer do Fiscal

Único (no caso das sociedades anónimas) juntamente com o Relatório de Gestão, de modo a apresentar tais documentos aos acionistas/sócios, no sentido de estes procederem à votação de aprovação de contas do período, dando por terminado o período da auditoria.

#### **IV. Reflexão crítica sobre as atividades desenvolvidas**

Como tive a oportunidade de mencionar anteriormente ao longo do relatório, neste estágio tive oportunidade de realizar muitas das atividades propostas, desde a possibilidade de estar presencialmente com as pessoas responsáveis pelas empresas clientes, assim como a realização dos mais diversos testes de auditoria. Neste sentido, considero que foi possível aplicar todo o conhecimento académico adquirido ao longo do meu período de estudos.

Os mais diversos clientes com quem tive oportunidade de trabalhar, apresentavam uma panóplia de objetivos de gestão e negócio, os quais me permitiram ter contacto com diversas realidades do mundo empresarial, facto que considero de extrema importância para a aquisição e consolidação de conhecimentos apreendidos ao longo do meu percurso letivo. Assim, foi-me possível perceber melhor o funcionamento da contabilidade dentro das entidades clientes, visto que precisava desse conhecimento para realizar os diversos testes de auditoria de uma forma mais correta e o melhor possível, para cada realidade de negócio auditada.

#### **V. Sugestões de melhoria**

No geral, em termos de retrospectiva em relação ao meu estágio curricular, não podia estar mais satisfeito com a oportunidade de poder trabalhar e consolidar os conhecimentos adquiridos aquando do meu ciclo de estudos numa sociedade como a CFA.

Todo o estágio curricular levou-me ao encontro das minhas expectativas iniciais, permitindo-me caminhar por uma prática que me levará à entrada no meu mundo laboral.

Os pontos onde senti um pouco de necessidade de melhoria, prendem-se com a realização de determinados testes e procedimentos da auditoria, que, compreensivelmente, dada à minha falta de experiência e celeridade da realização destes, não pude realizar, no entanto, teria sido benéfico para mim, enquanto estagiário, observar a atuação e passos a realizar aquando desses testes. Além disso, sinto que poderia ter sido fornecida uma maior formação no que toca à utilização do programa de auditoria, de modo a que fosse mais fácil a adaptação a este, visto que, a realização de determinados processos no programa não era uniforme entre todas as equipas.

Por fim, considero importante que seja dado um apoio e acompanhamento inicial aquando da contagem e recontagem de inventários visto que, nas poucas visitas com este objetivo, não tive oportunidade de perceber os métodos utilizados em termos práticos, encontrando-me sozinho nesse procedimento.

## **VI. Contributo do estágio para a entidade e para o estudante**

O estágio curricular, quando este é bem orientado, bem estruturado e de fácil adaptação, como foi o meu caso, torna-se um processo de grande importância para o estagiário que pretende ingressar no mundo de trabalho, através da passagem da componente teórica para a prática, que possibilita a realização dos primeiros passos e funções relativas à profissão para a qual estudou. Este foi o sentimento por mim vivido ao longo destes cerca de seis meses de componente prática, a qual me permitirá prosseguir no ramo de trabalho da auditoria.

A nível pessoal, este estágio contribuiu de uma forma absolutamente decisiva, no enriquecimento ao nível do conhecimento na área da auditoria, proporcionando-me a experiência, por mim muito aguardada e necessária, quanto a esta área de estudos. Como tal, tenho plena consciência que esta oportunidade me proporcionou uma visão mais ampla sobre a possibilidade de uma futura carreira no ramo da auditoria, prosseguindo, não só com os ensinamentos obtidos no mestrado de auditoria, mas também com aqueles que obtive durante este estágio, através de pessoas que me apoiaram e me ensinaram da melhor e mais correta maneira, todos os passos para a realização das tarefas, no sentido de me tornar um trabalhador empreendedor para a CFA.

Nesse sentido, como benefícios para a entidade acolhedora, sinto que fui um elemento proativo dentro da estrutura da sociedade, através do meu melhor e mais atento contributo para todas as matérias relacionadas com os processos dentro da sociedade. Além disso, sinto que fui um elemento com o qual era possível contar, ao nível da realização dessas tarefas da melhor e mais correta maneira possível.

## **4. Conclusão**

A elaboração do presente relatório de estágio pretendeu expor, de forma sucinta e o mais detalhada possível, todos os trabalhos, práticas e conhecimentos adquiridos ao longo dos seis meses do estágio curricular na sociedade de auditoria CFA – Cravo, Fortes e Antão & Associados SROC, Lda.

Além disso, foi ainda possível compreender a importância dos testes substantivos realizados durante o processo de auditoria tal como podem ser divididos em testes de detalhe, os quais procuram dar resposta a uma análise mais direta por parte do auditor às rubricas mais relevantes das Demonstrações Financeiras, assim como quanto aos procedimentos analíticos, os quais são efetuados com o intuito de comparar a informação financeira entre períodos. Foi ainda possível compreender os momentos mais importantes em que o auditor deve aplicar da melhor maneira o seu Julgamento Profissional de modo a que possa proceder da maneira mais correta à luz das normas e da ética aplicada à auditoria.

Com a conclusão do estágio curricular, encerro também mais uma etapa da minha vida académica, finalizando o Mestrado em Contabilidade no Ramo de Auditoria. Esta foi para mim a etapa mais gratificante na medida em que foram consolidados os conhecimentos respeitantes à parte teórica, completando o ciclo de estudos com a tão ansiada aplicação prática destes.

Em termos pessoais, considero que este estágio me proporcionou uma oportunidade e experiência únicas no que toca ao trabalho prático de auditoria após a obtenção anterior de conhecimentos teóricos, os quais, sem dúvida, foram consolidados e aprofundados. Tive a oportunidade ainda de tomar conhecimento e trabalhar com empresas dos mais diversos universos empresariais, alargando assim os meus horizontes no que concerne ao método de trabalhar de cada empresa e cada setor de atividade.

Neste estágio foi possível abranger grande parte do trabalho de auditoria, exceção feita ao planeamento dos trabalhos, altura essa em que me encontrava a estagiar na área da consultoria financeira. Foi então possível perceber o funcionamento das contagens físicas por parte das empresas clientes, assim como a forma como essas contagens eram testadas e trabalhadas em contexto de auditoria na CFA. Foi ainda possível compreender o modo como as diversas rúbricas das Demonstrações Financeiras eram testadas e os papéis de trabalhos utilizados nesses procedimentos, assim como a forma como os auditores aplicavam, em termos práticos, o seu julgamento nas mais diversas temáticas relacionadas com o trabalho diário de auditoria.

Terminado o relatório de estágio, posso concluir que o julgamento do auditor se apresenta como uma peça fundamental no trabalho da auditoria, na medida em que, com o auxílio deste na materialização e aplicação dos conhecimentos adquiridos acerca das normas de auditoria e da empresa cliente, o auditor deve ser capaz de apresentar uma opinião suportada na prova de auditoria que este considere suficiente e apropriada acerca da veracidade das Demonstrações Financeiras a auditar.

Visto que esta é uma área sobre a qual existe muita legislação e normalização, mas cuja conexão entre a vertente dos testes substantivos e do julgamento do auditor não é muito atualizada, este é um tema sobre o qual seria interessante, no futuro, a realização de mais estudos científicos e uma abordagem mais aprofundada e prática ao nível das empresas aquando da realização dos testes.

## **5. Referências bibliográficas**



- Almeida, B. J. M. (2014). *Manual de Auditoria Financeira - Uma Análise integrada baseada no risco*. Escolar Editora.
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas (1ª Edição)*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Alves, N. S., Pereira, A. A., & Silva, E. S. e. (2016). O recurso a procedimentos de auditoria financeira no combate à fraude e evasão fiscais. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 124.
- Ancuta, Ș. G., Emil, P. I., & Timea, F. M. (2010). Qualitative Factors Of Materiality - A Review Of Empirical Research. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(12), 274–280. <https://doi.org/10.29302/oeconomica.2010.12.1.27>
- Attie, W. (1992). *Auditoria – Conceitos e Aplicações*. Brasil: Editora Atlas.
- Bedard, J. C., & Graham, L. E. (2002). The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 39–56. <https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.2.39>
- Clikeman, P. M., Schwartz, B. N., & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, Ethical orientation, and Professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627–645. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0456>
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, (2020). [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx)
- Conceição, I. T. (2018). *Relatório de estágio: a relação entre o sistema de controlo interno e o risco de auditoria* [Master's thesis, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <http://hdl.handle.net/10773/26777>
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática (11ª Edição)*. Rei dos Livros.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (2009). On the Eclipse of Professionalism in Accounting: An Essay. In *Accounting, Organizations, and Institutions* (pp. 367–395). Oxford University Press.
- Danescu, T., & Chira, A. (2014). Professional Judgment and Reticence to Apply Sampling Techniques. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1253–1258. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(14\)00585-1](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(14)00585-1)
- Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio. (2006). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>
- Fernandes, L. M. de O. (2010). *Alterações Normativas na Auditoria Após SOX: Efeitos na Opinião do Auditor* [Master's thesis, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro]. <https://ria.ua.pt/handle/10773/3540>
- Glover, S. M., Jambalvo, J., & Kennedy, J. (2000). Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 27–45. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.2.27>
- Hayes, R. S., Gortemaker, H., & Wallage, P. (2014). *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. Pearson Higher Ed.
- Hirst, D. E., & Koonce, L. (1996). Audit analytical procedures: A field investigation.

- Contemporary Accounting Research*, 13(2), 457–486. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00511.x>
- Houck, T. P. (2003). *Why and how audits must change: practical guidance to improve your audits*. John Wiley & Sons.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e serviços Relacionados*.
- Lei n.º 140/2015 da Assembleia da República. (2015). Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07. <https://dre.pt/application/file/a/70202882>
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*, Editorial Presença, Lisboa.
- Martins, I., & Morais, G. (1999). *Auditoria Financeira - Função e Processo*. Millenium.
- Nave, J. M. (2007). A legislação Portuguesa de preços de transferência. *Jornal de Negócios*.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2011). *Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal*. <http://www.oecd.org/>
- Pereira, N. de J. (2014). *A avaliação da materialidade em auditoria - Problemática do julgamento profissional* [Master's thesis, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <https://ria.ua.pt/handle/10773/14324>
- Saiewitz, A., & Wang, E. Y. (2020). Using Cultural Mindsets to Reduce Cross-National Auditor Judgment Differences. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1854–1881. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12566>
- Sistema de Normalização Contabilística*. (2009). Porto Editora.
- Teixeira, V., Inácio, H., & Sousa, J. (2013, outubro, 10-11). *Impacto da auditoria interna na externa - Ótica do auditor externo*. [paper apresentado]. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/trabalhos.html>
- The Institute of Internal Auditors. (2020). *Definition of Internal Auditing*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Volume I). [https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_vol1.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf)
- Trompeter, G., & Wright, A. (2010). The World Has Changed-Have Analytical Procedure Practices? *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 669–700.
- Zerbino, P., Aloini, D., Dulmin, R., & Mininno, V. (2018). Process-mining-enabled audit of information systems: Methodology and an application. *Expert Systems with Applications*, 110, 80–92.