



Determinação da Materialidade em Auditoria Estudo de um Caso Prático de um Município

Ricardo Ferreira Alves Ribeiro

**Relatório de Estágio
Mestrado em Auditoria**

Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Determinação da Materialidade em Auditoria Estudo de um Caso Prático de um Município

Ricardo Ferreira Alves Ribeiro

**Relatório de Estágio apresentado ao Instituto de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria,
sob a orientação do Revisor Oficial de Contas Hélder Pereira**

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Auditoria, no qual se procura apresentar a realização de um estágio como assistente/júnior de auditoria, na empresa PALM, SROC, Lda., pelo período de seis meses.

O estágio teve como intuito aplicar os conhecimentos adquiridos, durante toda a formação académica, na área da auditoria financeira. A abrangência multidisciplinar desta área permitiu-me aplicar e aprofundar conhecimentos de contabilidade financeira, de fiscalidade, de gestão financeira, entre outras. Os objetivos do plano de estágio integram a aplicação teórica, sendo absorvidos conceitos e técnicas que só a prática consegue transpor.

Para além dos objetivos elencados no plano de estágio, revelou-se a oportunidade de esclarecer como é que o trabalho de auditoria é realizado, mais concretamente como é que o auditor determina o que analisar e, por último, como decide o que é material ou não. O objetivo deste estudo é perceber se num caso prático de um município a literatura e as normas de auditoria são aplicadas em cada uma das fases do processo de cálculo da materialidade.

Este trabalho está dividido em quatro capítulos, onde os dois primeiros capítulos correspondem a um enquadramento teórico do tema, realizado através de revisão de literatura. No terceiro capítulo é apresentada a metodologia aplicada, a empresa acolhedora, os objetivos, as atividades desenvolvidas e o balanço crítico do estágio, bem como a apresentação e discussão dos resultados obtidos. Por fim, no último capítulo será apresentado uma conclusão sobre os resultados obtidos na realização deste relatório.

A limitação principal deste estudo traduz-se no facto de as matérias a tratar serem todas com carácter sigiloso, inviabilizando a divulgação de certos dados relevantes.

Palavras chave: Materialidade, Auditoria Financeira, Revisor Oficial de Contas, Estágio Curricular

Abstract:

This report is part of the final phase of the Master in Audit, in which it seeks to present the completion of an internship as assistant / junior audit, the company PALM, SROC, Lda., for six months.

The stage was intended to apply the knowledge acquired throughout the academic training in the field of financial audit. The multidisciplinary approach of this area allowed me to apply and deepen their knowledge of financial accounting, taxation, financial management, among others. The objectives of the training plan integrates the theoretical application, being absorbed concepts and techniques that only practice can overcome.

In addition to the listed objectives in the internship plan, proved to be an opportunity to clarify how the audit work is carried out, specifically how the auditor determines what to analyze and, finally, how do you decide what material or do not. The aim of this study is to realize in a practical case of a municipality literature and auditing standards are applied at each stage of the calculation of materiality process.

This work is divided into four chapters, where the first two chapters correspond to a theoretical framework theme, conducted through literature review. The third chapter is the applied methodology presented, the cozy company, the objectives, the activities and the critical assessment of the stage, and the presentation and discussion of results. Finally, in the last chapter will be presented a conclusion on the results obtained in carrying out this report.

The main limitation of this study is reflected in the fact that the matters to be dealt with are all confidential, preventing the disclosure of certain relevant data.

Key words: Materiality, Financial Audit, Chartered accountat, Curricular internship

Agradecimentos

A conclusão deste relatório de estágio representa um ciclo de 2 anos de mestrado, no entanto este só foi possível devido ao apoio incondicional de várias pessoas, a quem quero expressar o meu profundo agradecimento.

À minha família, por todo o apoio, paciência e compreensão ao longo de todas as fases da minha vida.

Ao meu orientador Dr. Hélder Pereira, pela sua disponibilidade e pelos conhecimentos transmitidos ao longo deste relatório.

A todos os colaboradores da empresa PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC Lda., pela oportunidade da realização deste estágio bem como, por todos os conhecimentos que me transmitiram.

A todos, o meu muito obrigado!

Lista de Abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CI – Controlo Interno

CLC – Certificação Legal das Contas

CROC – Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

DR – Demonstração dos Resultados

DRA – Diretriz de Revisão / Auditoria

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IAS – International Accounting Standard

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IASB – International Accounting Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standard on Auditing

IT – Interpretações Técnicas

IVA – Imposto Valor Acrescentado

ME – Materialidade de Execução

MP – Materialidade Planeada

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NTR/A – Normas Técnicas de Revisão/ Auditoria

NTRLC – Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controlo

RD – Risco de Deteção

RDM – Risco de Distorção Material

RI – Risco Inerente

ROC – Revisor Oficial de Contas

SEC – Securities and Exchange Commission

SCI – Sistemas de Controlo Interno

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC - AP – Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

Índice

Introdução	1
Capítulo I – Auditoria	3
1.1. Origem Auditoria	4
1.2. Definição de Auditoria	4
1.3. Limitações da Auditoria	5
1.4. O Papel dos Revisores Oficiais de Contas/Audidores.....	6
1.5. Princípios, Normas e Regulamentos de Auditoria	6
1.6. Classificações de Auditoria	7
1.7. Fases de Auditoria	8
1.7.1. O Planeamento	9
1.7.1.1. O Controlo Interno.....	10
1.7.1.2. Risco de Auditoria e Materialidade	11
1.7.2. Fases de Execução	14
1.7.3. Relatório de Auditoria	16
Capítulo II – Materialidade.....	18
2.1. Conceito de Materialidade.....	19
2.2. Características Quantitativas	20
2.3. Características Qualitativas.....	22
2.4. O Problema da Materialidade	23
2.5. Aplicação do Conceito de Materialidade no Trabalho de Auditoria	24
2.5.1. Julgamento Preliminar Acerca da Materialidade.....	24
2.5.2. A Materialidade de Execução.....	25
2.5.3. Materialidade na Fase de Avaliação	27
Capítulo III – Metodologia.....	29
3.1. A Opção Metodológica: estudo de caso.....	30
3.2. Abordagem Metodológica	31
3.3. Recolha de Informação	32
3.4. Modelo de Análise.....	34

3.5. Caso Prático	38
3.5.1. Apresentação da Empresa Acolhedora	38
3.5.2. Objetivos, Atividades desenvolvidas e Balanço Crítico de Estágio	40
3.5.2.1. Objetivos do Estágio	40
3.5.2.2. Principais Atividades Desenvolvidas Durante o Estágio	41
3.5.2.2.1. Adaptação e Formação	41
3.5.2.2.2. Auditoria aos Inventários	42
3.5.2.2.3. Confirmações Externas de Saldos de Terceiros	42
3.5.2.2.4. Depósitos à Ordem e Financiamentos Obtidos	43
3.5.2.2.5. Ativos Fixos Tangíveis	44
3.5.2.2.6. Procedimentos Analíticos	45
3.5.2.2.7. Participação nas Discussões da Equipa de Trabalho.....	46
3.5.2.3. Balanço Critico das Atividades Desenvolvidas.....	46
3.6 Apresentação e Discussão de Resultados	47
Capítulo IV – Conclusão.....	53
Limitações de Estudo	55
Pistas para investigação futura	55
Referências Bibliográficas	56
Anexo I – Entrevista.....	60
Anexo II – Avaliação do Estágio Curricular	62

Índice de quadros

Quadro 1 – Relação entre as componentes do risco de auditoria.....	14
Quadro 2 – Parâmetros Quantitativos segundo Hayes (apud Costa (2010))	21
Quadro 3 – Parâmetros Quantitativos segundo Arens [et al.]	22
Quadro 4 – Recolha de Dados.....	33
Quadro 5 – Documentação e Entrevistas: Pontos Fortes e Pontos Fracos	33
Quadro 6 – Identificação das asserções.....	35
Quadro 7 – Relação das questões da entrevista com as asserções.....	36
Quadro 8 - Cálculo da Materialidade Planeada do Município.....	51

Índice de figuras

Figura 1 – Fases do processo de auditoria	9
Figura 2 – Risco de Auditoria	12
Figura 3 – Relação entre as componentes do Risco de Auditoria.....	13
Figura 4 – Modelo de Análise.....	37
Figura 5 – Empresa Acolhedora.....	38

Introdução

O presente relatório de estágio em Auditoria Financeira representa a etapa final do percurso acadêmico para a obtenção do grau de mestre em auditoria.

A opção pela realização de um estágio curricular, em detrimento das opções de realização de tese ou projeto, deveu-se ao facto de considerar que o estágio seria a melhor forma de iniciar a minha carreira profissional. Deste modo, pude aprofundar e aplicar os meus conhecimentos teóricos, bem como observar e participar na atividade de auditoria.

O estágio desenrolou-se na sociedade PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda, com a duração de 6 meses. A empresa labora essencialmente na área da auditoria e revisão legal de contas, o que levou à escolha das matérias para desenvolvimento do relatório.

Na literatura é possível constatar a existências de vários estudos sobre a importância da auditoria (e.g. Jensen e Meckling, 1976; Jensen e Payne, 2005), sobre a forma como a informação do relatório do auditor tem impacto nas decisões dos utilizadores (Mirshekary e Saudagaran, 2005), ou até mesmo, os motivos que levam à contratação de auditoria (Collis *et al*, 2004).

Observando a forma como o trabalho de auditoria é realizado, deteta-se que um dos principais conceitos implícitos à auditoria é a materialidade, que assume um papel fundamental ao longo de todo o exame realizado. Apesar da materialidade se tratar de um conceito-chave, encontra-se sujeito ao julgamento profissional de cada auditor, dado ser necessário analisar cada situação no seu contexto específico, conforme referido pela International Standards of Auditing (ISA) 320.

Existem vários autores que têm procurado identificar como é que a materialidade é definida pelos auditores, no entanto, apesar de existirem conceitos gerais aceites, surgiu a necessidade de perceber como na prática tais conceitos e parâmetros são ou não aplicados pelos auditores.

O presente relatório tem como objetivo perceber se num caso prático de um município a literatura e as normas de auditoria são aplicadas em cada uma das fases do processo do cálculo da materialidade.

Após a presente introdução, este relatório está dividido em quatro capítulos. Os dois primeiros capítulos correspondem enquadramento teórico do tema, realizado através de revisão de literatura. No terceiro capítulo é apresentada a metodologia aplicada, a empresa acolhedora, os objetivos, as atividades desenvolvidas e o balanço crítico do estágio, bem como a apresentação e discussão dos resultados obtidos. Por fim, no último capítulo será apresentado uma conclusão sobre os resultados obtidos na realização deste relatório.

Capítulo I – Auditoria

1.1. Origem auditoria

Os primórdios da auditoria remontam ao Egito e à Babilónia, onde a auditoria baseava-se em apurar a exatidão dos registos, efetuados separadamente e depois comparando-os. Mais tarde na Roma antiga, já as contas públicas eram supervisionadas por altos funcionários do Estado, em que estes tinham de prestar contas verbalmente ao imperador (Taborda, 2006).

Com a Revolução Industrial a auditoria conheceu um importante desenvolvimento em que houve um aumento das dimensões das empresas, o que eventualmente levou à necessidade de capital, havendo uma procura de capital externo, por via de capital próprio, bem como por capital alheio (Quick *et al.* 2008). Neste contexto, surgem então diferentes interessados nas atividades da empresa com incentivos e motivações diferentes entre si. Desponta assim, a necessidade da implantação de um sistema contabilístico e de um controlo interno organizado, de forma a obter informações credíveis.

Até à década 30 a deteção da fraude era o principal objetivo da auditoria, no entanto foi a partir da crise de 1929 que a auditoria definiu o seu principal objetivo, isto porque após esta crise impôs-se a obrigatoriedade das sociedades cotadas em Bolsa serem auditadas, o que levou a uma necessidade de informações exatas sobre as demonstrações financeiras.

Após a 2ª Guerra Mundial, a auditoria começou a evoluir principalmente devido ao aparecimento de empresas multinacionais norte americanas que começaram a abranger os seus serviços, que até agora exclusivamente em auditoria, para outras áreas de negócio como o planeamento fiscal, a consultoria de gestão, entre outras. A partir desta diversificação da área de atuação e geográfica (exportação dos seus serviços para países latinos), a auditoria assumiu uma abrangência e uma complexidade que até aos dias de hoje ainda se é incapaz limitar (Taborda, 2006).

1.2. Definição de Auditoria

A definição de auditoria é uma tarefa difícil de ser unânime face às diferentes áreas da sua aplicação. Existem várias definições dadas por organismos profissionais como a International Federation of Accountants (IFAC), o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), a nível das Instituições Superiores de Controlo, pela Internacional Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), e por autores, contudo apesar de não existir uma unanimidade total estas recorrem a expressões ou termos semelhantes.

Segundo a ISA 200 Clarificada – Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, uma auditoria é um trabalho de garantia de fiabilidade e tem como objetivo habilitar o auditor a expressar a opinião

de que as demonstrações financeiras (DF) estão preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

O Tribunal de Contas (1999, p.23) define a Auditoria como:

“um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

Para Carlos Batista da Costa (2010, pp. 49) a auditoria financeira “...tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.”

Para o AICPA, a Auditoria é o processo sistemático que permite obter e avaliar evidências a respeito de asserções contidas nas demonstrações financeiras, acerca de situações e transações económicas da entidade, visando certificar o grau de correspondência entre essas asserções e as normas de referência.

1.3. Limitações da Auditoria

Apesar do objetivo primordial da auditoria estar associado ao relato da conformidade ou não das DF, a probabilidade do auditor incluir na Certificação Legal de Contas (CLC) as inconformidades, dependerá das suas competências técnicas e da independência do órgão de gestão. Independentemente de a auditoria acrescentar credibilidade às contas, esta não garante a absoluta inexistência de erros, pois poderão ocorrer vários acontecimentos dos quais se destacam:

- Utilização de técnicas de amostragem;
- Ocorrência de estimativas no processo de encerramento de contas;
- Análise custo - benefício, em que se pondera o valor que a entidade auditada está disposta a pagar pelo serviço prestado, o qual influenciará a profundidade do trabalho de auditoria;
- Juízos de materialidade na deteção de valor do erro a detetar e a relatar;
- Possível falta de honestidade dos gestores ou existência de situações de conluio.

1.4. O papel dos Revisores Oficiais de Contas/ Auditores

As competências dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) encontram-se definidas no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), publicado na Lei nº 140/2015 de 07 de setembro. O referido diploma estabelece que os Revisores Oficiais de Contas desenvolvem funções de interesse público, nomeadamente a revisão oficial de contas, em entidades públicas e privadas e outros serviços relacionados.

Compete ao ROC ainda funções que sejam exigidas por lei, a intervenção própria e autónoma como pareceres sobre fusões, cisões, transformações, avaliações, recuperações do Imposto sobre o valor Acrescentado (IVA), entre outras. Segundo o art. 48º desta Lei, constituem também funções dos ROC, fora do âmbito das funções anteriormente referidas, a atividade de consultoria, serem membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades, docente, administrador ou gerente de sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) e administradores de insolvências.

Meckling & Jensen (1976) argumentam que o auditor desempenha um papel importante na monitorização nas empresas modernas caracterizadas pela separação entre a posse e o controlo das mesmas. Para além do objetivo de contribuir para a credibilização da informação financeira poderão existir outras motivações que levam as empresas à contratação de uma auditoria às suas demonstrações financeiras. No entanto, conforme mencionado por Eilifsen *et al.* (2010) uma das razões, mais facilmente identificável, que conduz as empresas a contratarem auditoria será por ser obrigatória por lei.

De acordo com o disposto no artigo 413º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), as sociedades anónimas estão sujeitas a fiscalização por um ROC ou uma SROC, enquanto as sociedades por quotas, de acordo com o artigo 262º do mesmo código apenas estão sujeitas a fiscalização por um ROC ou SROC, no caso de terem optado por ter um Conselho Fiscal (regendo-se deste modo pelo disposto para as Sociedades Anónimas) ou não tendo Conselho Fiscal têm o dever de nomear um ROC, caso ultrapassem em dois anos consecutivos, dois dos seguintes limites: Total do balanço: 1.500.000€; Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000€; Número médio de trabalhadores empregados durante o exercício: 50.

1.5. Princípios, Normas e Regulamentos de Auditoria

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), então designada por Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), em 17 de maio de 1983, aprovou as primeiras Normas

Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLC). Tais normas foram publicadas no Diário da República, III Série, nº 204, de 5 de setembro de 1983.

A partir de dezembro de 1991, a Comissão Técnica das Normas de Revisão/Auditoria, da OROC, começou a divulgar Interpretações Técnicas (IT) resultantes de consultas de carácter técnico que lhe foram orientadas. Em 1997, foram aprovadas pela OROC as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A), que revogaram as NTRLC, e que decorreram do desenvolvimento das normas internacionais de auditoria publicadas em 1994 pela IFAC. Ainda no mesmo ano, a Comissão Técnica da OROC elaborou a Codificação (indicativa) das Diretrizes Técnicas de Revisão/Auditoria (DTR/A), a qual seguia de perto a codificação adotada pela IFAC.

Atualmente, desde 1 de janeiro de 2016 entrou em vigor a Lei nº 140/2015, de 7 de setembro que aprova o novo EOROC. Nos novos termos deste estatuto, a auditoria é efetuada de acordo com as ISA (enquanto não existirem as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão Europeia) e demais normas e orientações técnicas e éticas da OROC, tendo sido revogadas as NTR/A bem como várias DRA.

1.6. Classificações de Auditoria

Apesar do tipo de Auditoria que será abordado neste Relatório ser a Auditoria Externa, ou também denominada Auditoria Financeira, é relevante fazer a distinção desta, com o tipo de Auditoria Interna. Atualmente assiste-se também, a um constante aparecimento de diferentes tipos de auditoria externa nas áreas da gestão, como por exemplo auditorias de recursos humanos ou auditorias de qualidade, e auditorias ambientais ou sociais.

- Auditoria Externa

Também designado por auditoria financeira, a auditoria externa é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, sendo conduzido com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa.

Os pareceres emitidos pela auditoria externa visam dar credibilidade à informação financeira, por uma entidade idónea e independente, para satisfazer as necessidades de quem possa ter interesse nas entidades, como Bancos ou outras instituições financeiras, sócios, fornecedores, entre outros utentes.

- Auditoria Interna

Segundo Taborda (2006) pode-se definir auditoria interna como uma técnica de controlo de gestão que, mediante a análise, verificação e avaliação independente das atividades da empresa, e da eficácia e conformidade do funcionamento das demais técnicas do controlo, tendo em vista auxiliar os gestores e os demais serviços no desempenho das suas funções e responsabilidades.

Inicialmente, a Auditoria Interna tinha como funções essenciais a ressalva dos ativos das empresas e a verificação do cumprimento das regras e procedimentos estabelecidos pelos administradores.

A implementação de um adequado sistema de Controlo Interno é uma das principais funções da gestão. Este sistema tem como principais objetivos assegurar:

- o cumprimento das políticas e da legislação aplicável;
- a integridade da informação;
- a realização dos objetivos fixados;
- a utilização eficiente dos recursos.

Assim, cabe ao Auditor Interno assegurar o cumprimento destes objetivos da Administração pelo que, neste contexto, deve exercer as suas funções de forma independente.

Este tem como principais funções evidenciar os desvios face aos procedimentos definidos, como também proporem as medidas corretivas, que acharem convenientes, contribuindo assim para uma melhoria das operações, da rentabilidade e da produtividade da empresa. Este tipo de auditoria ainda é pouco valorizado e de reduzida expressão em Portugal.

1.7. Fases de Auditoria

No presente ponto esclarecer-se-á brevemente em que consiste cada uma das fases do trabalho de auditoria, incluindo o conceito de materialidade sempre que necessário, aprofundando este tópico no próximo capítulo.

O objetivo do auditor, tal como anteriormente foi referido, é expressar uma opinião sobre as DF em análise, onde este terá que de acordo com as normas técnicas proceder a diferentes fases de modo a atingir a sua finalidade.

Conforme se pode observar pela figura 1 existem três fases de auditoria, sendo de seguida descritas brevemente.

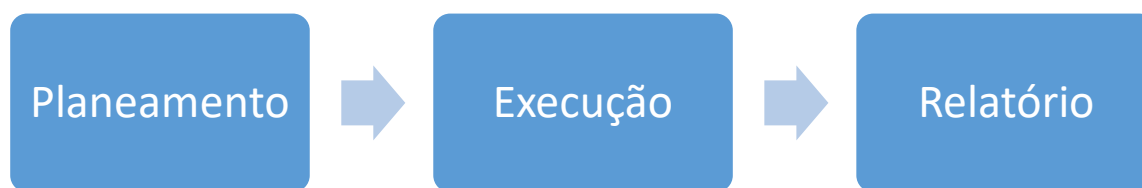


Figura 1: Fases do processo de auditoria

Fonte: Elaboração própria do autor

1.7.1. O Planejamento

O planejamento de um trabalho de auditoria define a estratégia geral dos trabalhos a serem executados na entidade auditada, que pressupõe um adequado nível de conhecimento sobre as atividades, legislação aplicável e fatores económicos, além do nível geral de competência da sua administração.

A ISA 300 “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras” refere que “Planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.”.

Segundo Nabais (1993), a execução do trabalho de auditoria exige do auditor a elaboração de um plano. Este autor destaca que o planejamento permite a identificação dos potenciais problemas da empresa auditada e que é fundamental que seja feito um bom planejamento antes de dar início a uma auditoria, para garantir que cada área vai ser adequadamente tratada, que os problemas potenciais serão identificados e resolvidos e que o trabalho se realize de forma eficaz e eficiente.

Segundo a ISA 300 um plano de auditoria deve contemplar entre outros os seguintes assuntos:

- **Conhecimento do Negócio:** O auditor deve obter um profundo conhecimento da atividade da empresa.
- **Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno (CI):** é fundamental que o auditor conheça e identifique os procedimentos e normas contabilísticas adotadas pela entidade auditada. Através de testes aos controlos, o auditor deve avaliar a eficiência do Sistema de Controlo Interno, de modo a que seja feito uma avaliação do risco de controlo.

· **Risco e Materialidade:** a determinação dos níveis de materialidade e a identificação dos riscos de auditoria são duas fases fundamentais em que o auditor identifica as áreas com potencial ocorrência de distorções materialmente relevantes ou fraudes.

· **Natureza, Tempestividade e Extensão dos Procedimentos:** determinação prévia da seleção da equipa de auditoria, a calendarização do trabalho, identificação das áreas a testar e dos respetivos procedimentos a executar e a definição dos objetivos a cumprir para as áreas a auditar.

1.7.1.1. O controlo interno

A ISA 315 – “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente” define o CI:

“Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis”.

Desde logo se conclui, que se trata de objetivos definidos ao mais alto nível e que devem ser transpostos em toda a organização para que todos trabalhem para o mesmo fim. O CI contempla todas as políticas e procedimentos adotados pelo órgão de gestão de uma entidade que o auxiliam a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto praticável (Costa, 2010):

- a conduta do seu negócio;
- a aderência às políticas estabelecidas pelo órgão de gestão;
- a salvaguarda de ativos;
- a prevenção e deteção de fraudes e erros;
- a precisão e plenitude dos registos contabilísticos;
- o cumprimento das leis e regulamentos;
- a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Após obter uma compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar a conceção desses controlos e determinar se foram apropriadamente implementados. A ISA 315 menciona ainda cinco componentes do controlo interno:

- O ambiente de controlo: é a base para todos os outros componentes e consiste, entre outros, no cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura organizacional, definição de autoridade e de responsabilidade;
- O processo de avaliação do risco pela entidade: a identificação e análise dos riscos relevantes para atingir os objetivos, servindo de base para determinar como os riscos deverão ser tratados;
- O sistema de informação e comunicação: a informação pertinente é identificada, compreendida e comunicada num período de tempo adequado, para permitir aos responsáveis efetuarem em tempo útil todas as suas responsabilidades;
- Os procedimentos de controlo: procedimentos que asseguram que as diretivas da Gestão são efetuadas como autorizações, revisões de desempenho e aprovações de forma a minimizar os riscos;
- Monitorização dos controlos: avaliação dos controlos, se estes estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações das condições.

1.7.1.2. Risco de Auditoria e Materialidade

O auditor desenvolve o seu trabalho com base em amostras de documentos e transações que representem com uma segurança razoável a população, de forma a poder emitir uma opinião sobre se as DF se encontram livres de erros e distorções materialmente relevantes.

Uma informação é materialmente relevante se na ótica dos utilizadores das DF a sua omissão ou distorção puder influenciar as suas decisões (ISA 320).

Neste sentido, e sabendo que o auditor trabalha com amostras é fundamental no planeamento de uma auditoria a definição da materialidade, para com base nela estabelecer os procedimentos a adotar, que lhe proporcione a recolha de informação suficiente e apropriada para a emissão da sua opinião.

Desta forma pode acontecer que o auditor não detete erros, distorções ou omissões durante o seu trabalho de auditoria, pelo que se torna necessário considerar o risco de auditoria.

O risco de auditoria (RA) é definido, na ISA 200 Clarificada, como “o risco de expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”.

Segundo a ISA 200 Clarificada, o RA é obtido através da função do risco de distorção material (RDM) e o risco de deteção (RD).

$$RA = f (RDM; RD)$$

Figura 2 – Risco de Auditoria

Fonte: Elaboração própria do autor

O modelo tradicional de risco de auditoria ($RA = RI \times RC \times RD$) sugeria a independência do risco inerente (RI) e do risco de controlo (RC), definindo-os individualmente e combinando-os de forma multiplicativa. No entanto, vários investigadores consideram que o RI e o RC são dependentes ou pelo menos condicionais, na medida em que se a avaliação de um componente produz influência sobre outro componente não pode ser isolada nem hipotética nem substantivamente. De forma a averiguar a existência da não ou dependência, Barros (2006) concluiu através da resposta de uma amostra substancial de ROC existir uma dependência entre o RI e o RC no modelo de risco de auditoria adotado pelos ROC.

No entanto, a ISA 200 Clarificada indica explicitamente que “o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas de risco inerente e controlo dependendo de técnicas das auditorias preferidas ou metodologias e considerações práticas”.

Pode então decompor o RDM em dois componentes: o risco inerente e o risco de controlo. O RI, é um risco que não pode ser controlado pelo auditor, pois está dependente de fatores externos à entidade (macroeconómicos, tipo de indústria, ...), e das características das DF da entidade que são providas de julgamento profissional, estimativas, etc. e o RC representa a probabilidade de existirem num saldo de conta ou numa classe de transações distorções e erros materialmente relevantes que o sistema de controlo interno não foi capaz de prevenir, detetar e corrigir a tempo.

Para determinar o risco de controlo o auditor terá de avaliar o sistema de controlo interno adotado pela entidade, sendo efetuados testes aos controlos, que permitem concluir sobre a eficácia do sistema de controlo interno. Quanto melhor for o resultado da avaliação do controlo interno, menor será a prova que o auditor terá de recolher e vice-versa.

Por fim o RD, sendo o único risco que o auditor pode controlar, é a probabilidade de os testes substantivos realizados pelo auditor não detetarem distorções ou erros materialmente relevantes, existentes nas transações.

Assim, adotando procedimentos de auditoria mais amplos, mais profundos e de maior alcance o auditor irá conseguir baixar este risco.

Costa (2010) refere a existência de uma relação inversa entre o RD e o nível combinado do RI e do RC. Estes riscos relacionam-se esquematicamente, tal como se representa na Figura 3:



Figura 3 – Relação entre as componentes do Risco de Auditoria

Fonte: Costa, p.210 (2010)

Na imagem apresentada o risco inerente é representado pela água que sai da torneira e transporta as distorções e os erros que podem influenciar as DF. Tal água é sujeita a um filtro, que representa os controlos adotados pela empresa para prevenir, detetar e corrigir os erros e distorções das DF. Portanto quanto mais eficaz for o filtro aplicado na água vinda da torneira, menor será o risco de controlo.

Contudo, existem sempre distorções e erros capazes de ultrapassar o primeiro filtro (filtro do controlo) e por isso passam para o filtro da detecção. Cabe assim ao auditor identificar os erros e distorções que contornam os procedimentos de controlo adotados pela empresa e ainda identificar aqueles que, mesmo passando pelo filtro de controlo podem ser considerados materiais. Contudo, o filtro da detecção também é incapaz de detetar todas as distorções e erros, por isso permite que por ele passem erros e distorções que representam o risco de auditoria.

Em resumo, o risco de detecção é o único em que o auditor tem intervenção direta, e tendo em conta que o risco de auditoria deve ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, conclui-se que quanto menor for o RDM, maior terá de ser o risco de detecção, e vice-versa.

O quadro seguinte que ilustra o nível de risco de deteção a adotar tendo em conta a avaliação dos riscos inerente e de controlo.

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

Quadro 1 – Relação entre as componentes do risco de auditoria

Fonte: Apêndice II da DRA 400

O quadro acima diz-nos que quando o risco inerente e de controlo são avaliados como baixos, o auditor deve fazer com que o risco de deteção se torne elevado, adotando por isso procedimentos de auditoria mais amplos, mais profundos e de maior alcance, e vice-versa.

Em relação à materialidade a ISA 320 afirma a existência de uma relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria, isto é, quanto maior o risco de auditoria menor será a materialidade e vice-versa. Por exemplo, se o auditor detetar que o sistema de controlo interno da entidade não apresenta elevados riscos de controlo, então existirá um baixo risco de auditoria. Neste cenário, o auditor deverá aumentar o nível de erros/distorções toleráveis, ou seja, o nível de materialidade. Neste cenário, um risco de auditoria baixo conduz a um nível de materialidade maior, que se traduz na recolha de um menor volume de prova, o que permite ao auditor menores custos de auditoria mas ao mesmo tempo segurança na emissão da sua opinião.

1.7.2. Fase de Execução

Após a fase de planeamento, o auditor vai recolhendo uma série de informação indispensável para a formação da sua opinião, materializada na CLC. Segundo Costa (2010), a prova deve ser obtida, preferencialmente, de forma escrita, para que possa ser alvo de avaliação por parte de tribunais e controlo de qualidade da OROC. O auditor obtém informação da empresa de várias formas, muitas vezes, através de conversas informais, contudo essa informação não constitui prova de auditoria.

A ISA 500 – Prova de Auditoria, define prova de auditoria como sendo a “informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também outras informações”. Esta introduz ainda os procedimentos de avaliação do risco e os procedimentos analíticos substantivos como relevantes para a obtenção da prova.

Os procedimentos substantivos são os procedimentos de auditoria concebidos para detetarem distorções materiais a nível das asserções. Os procedimentos de avaliação do risco são, de acordo com a ISA 315, os procedimentos de auditoria efetuados com o fim de se obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o controlo interno da mesma, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou erro, quer a nível das demonstrações financeiras e das asserções.

Segundo a ISA 500 os procedimentos de auditoria que permitem a recolha de *prova* suficiente e apropriada, são os seguintes:

- **Inspeção** - consiste no exame dos registos, como é o caso da verificação dos lançamentos e no exame de documentos, tais como faturas e extratos bancários que tenham servido como base para os lançamentos;
- **Observação** - consiste em assistir à execução por terceiros de um processo ou procedimento (por exemplo, assistência à contagem física das existências);
- **Indagação** - consiste em procurar obter informações, formais (escritas) ou informais (orais), de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade;
- **Confirmação externa** - consiste no processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação;
- **Recálculo** - consiste na verificação da exatidão dos cálculos dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos;
- **Procedimentos analíticos** - consistem na comparação de rácios e tendências significativos, quer em termos absolutos quer em termos relativos, e a análise das possíveis flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação ou que se desviem das quantias que tenham sido previstas.

A ISA 500 estabelece que o auditor deve recolher prova de auditoria apropriada e suficiente. Segundo Costa (2010), prova suficiente tem a ver com a quantidade de prova recolhida, por sua vez, a prova apropriada:

“tem a ver com a medida da qualidade da mesma, ou seja, com a sua relevância e a sua credibilidade em proporcionar apoio para a confirmar as asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período, a saldos de contas no final do período e à apresentação e divulgação ou para detetar distorções nas mesmas.”

Segundo o mesmo, a prova obtida externamente é mais credível do que a prova obtida internamente, e a prova obtida documentalmente é mais credível do que a obtida oralmente. Naturalmente quanto maior a credibilidade da prova maior é a segurança transmitida ao auditor para a emissão da sua opinião.

1.7.3. Relatório de Auditoria

Apesar do trabalho de revisão consistir na maioria das vezes na elaboração da CLC, o ROC exerce funções de interesse público como por exemplo a emissão do relatório de entradas em espécie para realização de capital nas sociedades. Participa também, em algumas tarefas de avaliações no projeto de fusão que os órgãos de gestão são obrigados a executar, para posterior aprovação da assembleias-gerais das sociedades intervenientes. Nos casos de transformação de sociedades, poderá ainda apreciar a CLC anexa ao relatório da proposta dos órgãos de gestão, a ser aprovado em assembleia-geral, ou caso a CLC não exista, proceder ao exame simplificado do balanço em anexo ao relatório. (Taborda, 2006).

O objetivo do trabalho de revisão/auditoria é dar uma opinião sobre a qualidade da informação constante nas demonstrações financeiras aos utentes da informação financeira, e essa opinião é traduzida na CLC.

Para que o auditor possa formar uma opinião, deverá ter como referência a ISA 700 – Formar uma opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, que é a normas de auditoria que regula a emissão da opinião do auditor. Desta forma a opinião do auditor deve ser emitida de acordo com as disposições desta norma.

De salientar ainda que a opinião pode ser expressa de uma forma positiva, quando se trata de um trabalho de auditoria, declarando-se que “as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...”; e no caso dos trabalhos de exame simplificado, a opinião é expressa de forma negativa, declarando-se que “nada chegou ao conhecimento que leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam...”.

Neste capítulo abordaram-se todos os aspetos relevantes para a compreensão da origem, a definição e o enquadramento da auditoria. Procurou-se dar um enquadramento teórico do papel do ROC bem como das principais normas e princípios este se rege.

Na segunda parte deste capítulo, foram descritas as três fases do processo de auditoria: o planeamento, a prova de auditoria e o relatório final. Verificou-se que a determinação da materialidade é uma fase fundamental para todo o processo de auditoria, pelo que no próximo capítulo se irá aprofundar este conceito.

Capitulo II – Materialidade

2.1. Conceito de Materialidade

A nível da harmonização contabilística e conseqüente comparabilidade da informação financeira, a principal entidade responsável é a International Accounting Standards Board (IASB). Esta emite as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)/ International Financial Reporting Standards (IFRS). Segundo o Framework do IASB e da International Accounting Standard (IAS), em consonância com a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) consideram que:

“A informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas DF. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro, ajuizado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.”

Em relação aos normativos de auditoria a International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) emite as ISA com o objetivo de emitir normas de qualidade que permitam a comparabilidade e o desenvolvimento da atividade de auditoria a nível internacional através de um normativo mais homogéneo.

O principal objetivo do aparecimento das IFRS e das ISA´s é a harmonização da informação financeira, no entanto continuam a existir certas lacunas no seu conteúdo, e uma delas é a definição da materialidade. Esta falta de harmonização para o seu cálculo tem contribuído para que cada auditor a determine, utilizando critérios apropriados ao seu próprio juízo profissional.

No sentido da harmonização dos normativos de auditoria entre 2006 e 2009, o IAASB procedeu a uma revisão e clarificação aprofundada das ISA´s, no âmbito do denominado “Clarity Project”. As ISA´s Clarificadas foram aplicadas pela primeira vez nas auditorias às contas de 2010, tendo tornando-se mais sólidas em diversas áreas do que as ISA utilizadas para as auditorias até ao exercício financeiro de 2009, incluindo também uma resposta mais adequada na definição da materialidade. Contribuíram assim, para a disponibilização de auditorias mais harmonizadas e de maior qualidade que, por sua vez, provocam maior credibilidade na utilização das DF pelos seus utilizadores.

Na ISA 200 Clarificada é referido que uma auditoria tem como objetivo possibilitar que o auditor expresse uma opinião sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura de relato financeiro aplicável. Por este motivo, o conceito de materialidade estabelece-se como um elemento chave para a execução de uma

auditoria, tendo merecido ao longo dos anos uma atenção especial, sendo desenvolvidos vários estudos sobre a forma de cálculo.

Abordando este conceito a nível nacional o SNC, também define o conceito de materialidade, do seguinte modo:

“Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais quando podem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.”

De acordo com a ISA 320 clarificada, o conceito de materialidade refere-se ao significado e importância relativos que um assunto pode ter agregada ou individualmente na globalidade das DF em análise.

Quanto ao conceito de materialidade este refere-se ao significado e importância relativos que um assunto pode ter agregado ou individualmente. Tal como é salientado pela ISA 320, uma distorção é material, atendendo ao contexto específico em que se enquadra, aos aspetos quantitativos e qualitativos que a envolvem, não sendo, portanto, passível de uma definição geral de matemática.

2.2. Características Quantitativas

Sendo a materialidade um conceito subjetivo o auditor, pelas necessidades práticas do trabalho, precisa de a conseguir traduzir para um valor concreto. São na maioria dos casos utilizados determinados indicadores como por exemplo:

- Resultado antes de Impostos
- Volume de Negócios
- Resultado Operacional
- Resultado Líquido
- Total das Vendas e Prestações de Serviços
- Ativo Líquido
- Ativo Corrente

Nas grandes sociedades de auditoria são prestados guias de trabalho com parâmetros determinados aos seus colaboradores sobre os critérios e níveis aceitáveis de materialidade, para que dentro da sociedade exista um consenso (Rittenberg [et al.],2008).

Estes parâmetros consistem na aplicação de percentagens a determinados indicadores como os referenciados acima. A escolha de determinado indicador em detrimento dos restantes depende da análise feita pelo auditor das condições específicas, como por exemplo o negócio da entidade, a estabilidade ao longo do tempo de cada um dos possíveis indicadores na entidade em causa, entre outros.

Esta situação ocorre porque tal como foi dito anteriormente estes guias são orientativos, cabendo depois ao auditor a análise do caso concreto, usando o seu julgamento profissional, e a escolha do indicador, de entre as várias que considere retratar melhor a entidade e o trabalho de auditoria em causa.

Na literatura existem autores com diferentes abordagens em relação a esta matéria. Assim, Hayes [et al.] (2005) apud Costa (2010)¹ sugerem os parâmetros quantitativos que se observam no Quadro 2:

Indicador	Fórmula ou Percentagem a Aplicar
Vol. Negócios	0,5-2%
Resultado Antes de Imposto	5-10%
Total do Ativo	0,5-2%
Total do Ativo Corrente	5-10%
Total do Capital Próprio	1-5%
Total do Passivo Corrente	5-10%

Quadro 2 – Parâmetros Quantitativos segundo Hayes (apud Costa (2010))

Fonte: Adaptado de Costa (2010:211)

1-Hayes [et al] (2005), Principles of Auditing - An Introduction to International Standards on Auditing. 2ª Edição. Pearson Education Limited.

Arens [et al.] (2006) sugerem indicadores menos conservadores, como principal exemplo o indicador “Total do Ativo”, expostos no Quadro 3:

Indicador	Fórmula ou Percentagem a Aplicar
Resultado Operacional	5-10%
Total do Ativo	3-6%
Ativo Corrente	5-10%
Passivo Corrente	5-10%

Quadro 3 – Parâmetros Quantitativos segundo Arens [et al.]

Fonte: Adaptado de Arens [et al.] (2006:235)

Neste caso concreto de uma auditoria a uma entidade do setor público, a ISA 320 Clarificada, refere que o custo total ou o custo líquido podem ser indicadores de referência apropriados para o cálculo da materialidade. Esta refere também que quando esta tem a custódia de ativos públicos, a rubrica de Ativos pode ser um indicador de referência apropriado

De realçar que estes indicadores definem a componente quantitativa da materialidade, no entanto a componente qualitativa não deve nunca ser esquecida. Assim, tal como referido na ISA 450 Clarificada e explicitado por Costa (2010:211) “uma distorção deve ser sempre considerada material se, entre outras situações, tiver por base uma fraude ou irregularidade ou quando resultar do incumprimento das leis ou dos regulamentos aplicáveis.”

2.3. Características Qualitativas

Conforme referido na ISA 320 e segundo Costa (2010), para além de fatores quantitativos, devem também ser considerados os aspetos qualitativos das distorções detetadas que podem ser consideradas materiais. Este autor elucida ainda que a questão quantitativa tem reflexo, por norma, no Balanço e na Demonstração dos Resultados sendo que em termos qualitativos se repercute, geralmente, através de inadequadas divulgações.

Arens et al. (2006) menciona alguns exemplos deste tipo de situações, tais como: distorções que podem ser materiais se puderem vir a ter consequências ao nível de obrigações contratuais e montantes que apesar de imateriais, poderão influenciar os ganhos futuros.

O princípio da materialidade, considerado um dos atributos da característica qualitativa da relevância da informação no SNC, requer que toda a informação financeira que seja suscetível de influenciar a decisão dos utentes deverá ser sempre avaliada considerando a relação custo-benefício quanto à produção de tais informações. Ou seja, é material o procedimento ou valor

que, evidenciado, omitido ou distorcido, possa alterar o fundamento do juízo que o utente faça sobre o valor da sociedade e suas tendências, considerando os montantes envolvidos tendo por base as próprias demonstrações financeiras, portanto que afete a qualidade da informação, e logo as decisões dos diferentes utentes.

A publicação do Securities and Exchange Commission (SEC) *Staff Accounting Bulletin no.99* (1999) realça que é importante que os auditores considerem se uma distorção quantitativamente imaterial, pode dar origem a uma reação significativa do mercado e que deste modo deixa de ser imaterial o seu impacto. De modo a evitar que diferentes erros com impacto significativo possam ser compensados, a SEC adverte a importância de avaliar individualmente, bem como de forma agregada cada distorção.

O estudo efetuado por Braun (2001), veio reforçar as preocupações já mencionadas pela SEC. Neste estudo, verificou-se que os auditores estão mais propensos a abdicar de exigir ao cliente que sejam efetuados os ajustamentos imateriais que analisados agregadamente são materiais, do que um único ajustamento material. Sendo também mais provável que os auditores exijam ajustamentos objetivos do que aqueles mais subjetivos, como o caso de estimativas.

2.4. O problema da aplicação da Materialidade

Conforme salientado pela ISA 320, o auditor deve oferecer um relatório com uma opinião independente e credível sobre as DF e ponderar quais os seus utilizadores, de forma a procurar ir de encontro aos interesses destes. No entanto, o problema é satisfazer os interesses de todos os utentes, uma vez que o auditor poderá não conhecer todos os utilizadores das DF nem as decisões que estes irão realizar (Arens et al.,2006),

Os utentes das DF, no caso de uma entidade do setor público, são os legisladores e os reguladores, entre outros. Isto implica que a determinação da materialidade para as DF numa entidade do setor público seja por isso influenciada por lei, regulamento ou outra autoridade, e pelas necessidades de informação financeira de legisladores e do público em relação a programas do setor público (ISA 320).

Sendo a materialidade um conceito transversal na execução de uma auditoria, esta ganha especial importância na fase do planeamento e na fase de avaliação do efeito das distorções identificadas nas DF. A assunção que o auditor se pronuncia apenas sobre os aspetos materialmente relevantes, permite que as DF possam conter algumas pequenas distorções.

Em relação a este tópico a ISA 700 diz-nos que o auditor deve referir no relatório de auditoria, mais concretamente no parágrafo do Âmbito, para além de outros aspetos, que a revisão/auditoria foi “planeada com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes”. Com este parágrafo o auditor alerta os destinatários do relatório auditoria que o seu trabalho visa proporcionar uma segurança aceitável ao invés de garantir a exatidão das DF, incluindo assim

a noção do risco das demonstrações financeiras não apresentarem de forma verdadeira o desempenho e posição da empresa. Segundo Arens et al. (2006) o trabalho de auditoria é realizado com base na materialidade das distorções, apoiando a ideia de que seria inexequível para o auditor dar conforto sobre montantes imateriais.

Tal como foi evidenciado anteriormente, a materialidade deverá ser medida e avaliada em termos quantitativos e qualitativos. No entanto, esta avaliação depende do julgamento profissional, que influenciará a análise do Anexo, do Balanço e a Demonstração de Resultados (DR). O comportamento do auditor por sua vez depende de determinadas características que poderão influenciar na escolha dos parâmetros a utilizar como a experiência profissional, a aversão individual ao risco e o tipo de sociedade a que este pertence.

2.5. Aplicação do conceito de Materialidade em auditoria

De acordo com Arens [et al.] (2006), existem duas fases de trabalho de auditoria em que a aplicação do conceito de materialidade se torna crucial: planeamento e avaliação de resultados.

Neste subcapítulo irar-se-á analisar cada uma destas fases e os fatores a ser considerados pelo auditor.

2.5.1. Julgamento preliminar acerca da materialidade

De acordo com Arens [et al.] (2006), o auditor na fase de planeamento da auditoria, decide o montante total de distorções que está disposto a aceitar sem considerar que as DF estejam materialmente distorcidas.

A materialidade planeada (MP) representa, o montante máximo pelo qual o auditor considera que as DF possam estar distorcidas sem que isso seja materialmente relevante para os utilizadores financeiros das mesmas.

Esta fase da auditoria é de extrema importância para o trabalho do auditor, pois determinará a extensão e a natureza dos procedimentos de auditoria. Requer-se então muito cuidado com a definição deste montante, recorrendo-se ao julgamento profissional do auditor.

Nesta primeira fase, o auditor adquire o conhecimento essencial sobre a entidade a auditar para que possa depois efetuar o seu julgamento preliminar da materialidade e planear o trabalho a desenvolver.

Contudo, pelo facto de a materialidade ser um conceito relativo e não absoluto, vários fatores influenciam a materialidade planeada, pois uma distorção de montante insignificante pode ser imaterial em determinada situação mas noutra perspetiva pode ser materialmente relevante. Portanto, é sempre necessário analisar o caso concreto pois fatores como a dimensão da

empresa ou a natureza do negócio, entre outros, podem condicionar significativamente a decisão sobre o que é ou não material.

Tal como explicitado no capítulo anterior na ISA 315 Clarificada, a compreensão estabelece um quadro de referência dentro do qual o auditor planeia a auditoria e exerce julgamento profissional durante toda a auditoria, por exemplo, quando:

- Avaliar a seleção de políticas contabilísticas e adequação das divulgações das mesmas;
- Avaliar os riscos de distorção material das DF;
- Identificar áreas em que possa ser necessária consideração especial de auditoria, por exemplo, transações com partes relacionadas;
- Desenvolver expectativas para usar quando efetuar procedimentos analíticos;
- Avaliar a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida, tal como a adequação dos pressupostos e das declarações verbais e escritas do órgão de gestão.

A ISA 315 Clarificada, § 5 refere, que “o auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco para proporcionar uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção”. Os procedimentos de avaliação do risco são todas as ações efetuadas pelo auditor na obtenção de conhecimento sobre a entidade, que irá ser necessário na identificação de riscos de distorção material e no planeamento do trabalho de auditoria.

Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir, de acordo com a ISA 315 Clarificada:

- Indagações ao órgão de gestão e a outros dentro da entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informação que seja provável que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro;
- Procedimentos analíticos - quantias, rácios e tendências que podem indiciar assuntos com implicações na auditoria;
- Observação e inspeção;

Outra ferramenta bastante importante é a consulta de auditorias anteriores, obtendo evidências relevantes para a fase de planeamento como o controlo interno da entidade e as correções das distorções detetadas.

2.5.2. A materialidade de execução

A determinação da materialidade de execução (ME) surge do facto que na determinação da MP, esse valor definido não tem em conta que um conjunto de distorções individualmente imateriais possam originar que as DF estejam materialmente distorcidas. A ME é então determinada para que o nível da probabilidade desse conjunto de distorções individualmente

imateriais distorça as DF seja reduzido e não exceda a MP definida anteriormente. Este valor tem de ser inferior ao da MP para que cumpra o seu objetivo, acima referido.

Segundo Arens [et al.] (2006:236), se o auditor tiver um julgamento preliminar acerca da materialidade para cada área, isso ajudá-lo-á a decidir a prova de auditoria que será adequada recolher.

A materialidade de execução pode também ser determinada como a quantia ou quantias estabelecida(s) pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade por classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

Segundo Arens [et al.] (2006) e a ISA 320 Clarificada, muitos profissionais de auditoria optam por determinar a materialidade de execução ao nível das demonstrações financeiras como um todo, correspondendo a um valor em função de raciais como: o risco global da entidade ser alto ou baixo, os ajustamentos em anos anteriores não terem existido ou terem sido frequentes e o risco de fraude ser alto ou baixo, resultando num limite a considerar de acordo com o julgamento profissional entre 75% e 50% da MP. Em simultâneo, determina uma materialidade específica por classes particulares, caso este preveja que distorções de quantias inferiores à materialidade planeada para as DF como um todo influenciem as decisões económicas dos utentes das DF. Estas situações podem ter como origem a lei ou regulamentos, ou a própria natureza das transações e saldos, como por exemplo o caso das transações com partes relacionadas.

De acordo com Arens [et al.] (2006:236), existem três grandes dificuldades em determinar materialidade por vários segmentos: espera-se que algumas áreas tenham mais erros do que outras, existem tanto sobreavaliações como subavaliações e, além disso, os custos da auditoria têm também que ser tidos em consideração. No entanto, o custo do trabalho a desenvolver tem de ser tido em conta não se sobrepondo ao objetivo principal da auditoria, o interesse dos utilizadores nas DF (Boynton e Johnson, 2006).

Neste processo, refere a ISA 320 Clarificada, § A12 que o conhecimento obtido da entidade e do seu ambiente feita numa fase anterior, é bastante útil ao auditor. Este conhecimento adquirido e principalmente a identificação e avaliação dos RDM vai permitir identificar quais as áreas das DF onde existe maior RDM e, conseqüentemente, proporcionar orientação ao auditor na determinação da ME.

Nesta fase o auditor segundo a ISA 450 pode designar uma quantia abaixo da ME, em que considera que as distorções abaixo dessa quantia são pouco significantes e não necessitam de ser acumuladas pois não têm um efeito material nas DF.

Independentemente da forma que efetua a determinação da ME, na fase de conclusão da auditoria o auditor terá que estar confiante de que as distorções combinadas em todas as contas são inferiores ao nível de materialidade aceite. Caso contrário, terá que efetuar

procedimentos adicionais. Realça-se assim e de acordo com a ISA 320 Clarificada, §§ 12 e 13, a importância da revisão da MP e da suficiência e adequação da prova obtida à luz das novas circunstâncias no decorrer do trabalho de auditoria.

2.5.3. Materialidade na fase de Avaliação

Na fase da avaliação dos resultados o auditor terá que estimar a distorção por área, a distorção total combinada e comparar com a materialidade planeada.

Na prática, após todos os procedimentos de auditoria, em cada área contêm várias distorções detetadas pelo auditor, que irão permitir estimar a distorção total da área.

De seguida, os erros projetados nas diferentes áreas são agregados de forma a calcular a distorção total combinada e esta é depois comparada com a materialidade planeada ou final.

Após todos estes passos, é provável que a materialidade final seja diferente da planeada dado que esta se baseia em estimativas de determinados indicadores que podem, e devem ser revistos no final do trabalho de auditoria. A ISA 320 refere que normalmente não é possível para o revisor/auditor, quando faz o planeamento dos seus trabalhos, antecipar todas as circunstâncias que possam influenciar o seu juízo profissional sobre a materialidade, as quais só virão a ser do seu conhecimento aquando da avaliação.

A materialidade no planeamento da auditoria difere muitas vezes da materialidade na avaliação da conclusão da auditoria. Se a materialidade é significativamente diminuta na conclusão da auditoria, ou seja, se o seu impacto é reduzido na conclusão, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria que fez baseado no plano da materialidade para assegurar que foram de facto suficientes para detetar qualquer erro de relato material.

Relativamente a esta fase do trabalho, a ISA 450 Clarificada – Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria, oferece orientação sobre a avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. Esta obriga o auditor a rever a estratégia global e o plano de auditoria quando existam indícios de que possam existir outras distorções não identificadas que, acrescendo às distorções já identificadas, se tornem materiais ou quando o valor da distorção total combinada - ou agregado das distorções acumuladas - se aproxime bastante da materialidade. O § A5 da norma acima refere a este respeito:

“Se o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a ISA 320, pode existir um risco maior que aceitavelmente baixo de que possíveis distorções não detetadas, quando tomadas com o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria, possam exceder a materialidade.”

Relativamente ao possível efeito líquido imaterial de distorções individualmente materiais, o auditor deve, como referido anteriormente, analisar o caso concreto e aferir o efeito que tal informação terá nos utilizadores. A ISA 450 Clarificada indica, no seu § A14:

“Se uma distorção individual for julgada ser material, não é provável que possa ser compensada por outras distorções. (...) Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo de conta ou classe de transações; porém, é considerado o risco de que possam existir distorções por detetar adicionais antes de concluir que é apropriado compensar distorções mesmo imateriais.”

Mais uma vez, o julgamento profissional torna-se crucial a decisão sobre se uma distorção é ou não material na avaliação de resultados, A ISA 450 Clarificada refere, no § A15 que “pode haver circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é material no contexto das DF como um todo, mesmo que possa exceder o nível ou níveis de materialidade aplicados na avaliação de outras distorções.”.

Neste capítulo analisou-se a definição de Materialidade nos diferentes organismos e autores. De seguida expôs-se o problema de não existirem critérios quantitativos obrigatórios ao determinar o nível de materialidade, só apenas indicações.

Determinou-se que as possíveis distorções existentes na informação financeira são igualmente importantes, quer quantitativas quer qualitativas. No caso dos aspetos qualitativos, estes mesmo que apresentem valores reduzidos, poderão ser materialmente relevantes pela sua natureza.

Por fim, esclareceu-se os aspetos relacionados com cada uma das etapas de aplicação da materialidade. Concluiu-se que a determinação final do nível de materialidade é condicionada maioritariamente pelo juízo profissional do auditor e expôs-se a problemática da relevância da materialidade para o auditor.

Capitulo III – Metodologia

Carmo e Ferreira (1998) transmitem a ideia de que o conhecimento necessário para a evolução da ciência é obtido através do método científico, sendo a componente empírica de extrema importância nesse processo de obtenção de conhecimento.

Após a definição do objeto de estudo passou-se à fase de investigação e de recolha de informação na literatura de interesse.

Após esta recolha e análise, procedeu-se à elaboração dos principais conceitos teóricos que baseiam a compreensão do objeto de estudo, neste caso o tema da materialidade.

De seguida, definir-se-á a estratégia adotada para se atingir os objetivos deste estudo de caso e informação sobre a entidade acolhedora e o município em questão.

3.1 A opção metodológica: estudo de caso

O estudo de caso trata-se de uma abordagem metodológica de investigação especialmente adequada quando procuramos compreender, descrever ou explorar contextos complexos e acontecimentos, nos quais estão simultaneamente envolvidos diversos fatores. Yin (2003) afirma que esta abordagem se adapta quando o investigador procura respostas para o “como?” e o “porquê?”, quando o objetivo é descrever ou analisar o fenómeno e quando o investigador pretende capturar a dinâmica do fenómeno, do programa ou do processo.

Para Fidel (1992) o método de estudo de caso é um método específico de pesquisa de campo, são investigações de fenómenos à medida que ocorrem, sem qualquer interferência significativa do pesquisador. O seu objetivo é compreender o evento em estudo e ao mesmo tempo desenvolver teorias mais genéricas a respeito dos aspetos característicos do fenómeno observado.

Para Benbasat et al (1987) um estudo de caso deve possuir as seguintes características:

- Fenómeno observado no seu ambiente natural;
- Dados recolhidos utilizando diversos meios (Observações diretas e indiretas, entrevistas, questionários, registos de áudio e vídeo, diários, cartas, entre outros);
- A complexidade da unidade é estudada aprofundadamente;
- Pesquisa dirigida aos estágios de exploração, classificação e desenvolvimento de hipóteses do processo de construção do conhecimento;
- Não são utilizadas formas experimentais de controlo ou manipulação;
- O investigador não precisa especificar antecipadamente o conjunto de variáveis dependentes e independentes;

- Os resultados dependem fortemente do poder de integração do investigador;
- Podem ser feitas mudanças na seleção do caso ou dos métodos de recolha de dados à medida que o investigador desenvolve novas hipóteses;
- Pesquisa envolvida com questões "como?" e "porquê?" ao contrário de "o quê?" e "quantos?"

Segundo Brewer e Hunter (1989, citados em Punch 1998) existem seis categorias de "caso" suscetíveis de serem estudados na investigação nas ciências sociais e humanas: indivíduos; atributos dos indivíduos; ações e interações; atos de comportamento; ambientes, incidentes e acontecimentos; e ainda coletividades (Coutinho & Chaves, 2002).

O benefício da utilização de um estudo de caso numa investigação é a capacidade de se poder observar uma vasta variedade de evidências, como: documentos, artefactos, entrevistas e observações (Yin, 2001).

3.2 Abordagem Metodológica

Em investigação existem dois métodos que orientam o desenvolvimento do conhecimento científico, sendo eles o método qualitativo e o método quantitativo.

Numa investigação quantitativa, previamente são definidos as variáveis, as hipóteses e o projeto de investigação, baseando-se a certificação dos resultados no controlo conceptual e técnico das diferentes variáveis de estudo. Do ponto de vista conceptual a investigação centra-se na análise de factos e fenómenos observáveis e na mediação e avaliação de variáveis comportamentais e sócio afetivas passíveis de serem medidas, comparadas e/ou relacionadas no desenvolvimento da investigação (Coutinho, 2012).

O objetivo do estudo nesta metodologia é desenvolver generalizações que contribuam para o aumento do conhecimento e permitam prever, explicar e controlar fenómenos. Resumindo uma metodologia quantitativa pode caracterizar-se por:

- a formulação de hipóteses que experimentem relações entre variáveis;
- dar ênfase aos factos, comparações, relações, causas, produtos e resultados do estudo;
- a investigação ser baseada na teoria, consistindo muitas vezes em testar, verificar, comprovar teorias e hipóteses;
- a realização de uma seleção probabilística de uma amostra a partir de uma população rigorosamente definida;

- a generalização dos resultados a partir da amostra.

No entanto considerando os objetivos do estudo optou-se por desenvolver a investigação utilizando uma metodologia qualitativa.

O motivo que originou esta opção vai de encontro ao que defende Fraser e Gondim (2004) quando expressam que:

“as ciências sociais têm como objetivo central a compreensão da realidade humana vivida socialmente. O essencial não é quantificar e mensurar e sim captar os significados. O que se busca não é a relação antecedente e conseqüente (nexos causais) e sim compreender uma realidade particular na sua complexidade (influência mútua dos atores sociais na construção da sua realidade”.

Esta opinião é partilhada por Da Matta (1991, p. 21):

“nas ciências sociais, em geral, diferentemente das ciências naturais, os fenómenos são complexos, não sendo fácil separar causas e motivações isoladas e exclusivas. Os dados não podem ser reproduzidos em laboratório e submetidos a controlo. As reconstruções são sempre parciais, dependendo de documentos, observações, sensibilidades e perspetivas”.

3.3 Recolha de informação

Conforme referido anteriormente, optou-se por desenvolver este estudo baseado na metodologia de investigação qualitativa, nomeadamente com recurso ao estudo de caso sendo que, para a recolha de dados existem três princípios para a recolha de dados segundo Yin (2001):

- a) Uso de múltiplas fontes de evidências - o uso de múltiplas fontes de evidência permite o desenvolvimento da investigação em vários sentidos – investigar vários aspetos em relação ao mesmo fenómeno. As conclusões e descobertas são assim mais convincentes e apuradas já que advêm de um conjunto de confirmações;
- b) Construir, ao longo do estudo, uma base de dados;

c) Formar uma cadeia de evidências – ligações entre as questões feitas e as conclusões finais, de modo a que o leitor possa perceber a sequência do estudo.

Na realização de um estudo de caso existem quatro métodos de recolha de informação: observação, entrevistas, análise documental e gravação de vídeo e áudio (Yin; 2003). O quadro seguinte resume as características e os objetivos que melhor se adaptam a cada um dos métodos.

Método	Características	Adequação
Observação	Períodos de contacto alargados	Compreensão das subculturas
Entrevistas	Pouco estruturadas e abertas	Compreensão de experiências
Textos e Documentos	Atenção para a organização e para o uso desse material	Compreensão de linguagem e de outros sistemas de sinais
Vídeo e Áudio	Transcrições precisas de interações ocorridas	Compreensão de como se organiza a interação

Quadro 4 – Recolha de Dados

Fonte: Silverman (2000, p.90)

Yin (2003), enumera um conjunto de pontos fortes e fracos relativos a cada uma das fontes de dados, dos quais enumera-se apenas as relativas às entrevistas e à documentação.

Metodologia	Pontos Fortes	Pontos Fracos
Documentação	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Exatidão ✓ Cobertura abrangente ✓ Pode ser revista várias vezes 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Informação pode estar adulterada ✓ Pode ser insuficiente e tendenciosa
Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fornecem conclusões Perspicazes ✓ Orientadas diretamente para o objetivo da investigação 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Pouca estruturação pode levar a tópicos irrelevantes ✓ Respostas tendenciosas e dadas para agradar o entrevistador

Quadro 5 – Documentação e Entrevistas: Pontos Fortes e Pontos Fracos

Fonte: Adaptado Yin (2003, p.86)

Para Yin (2003), as entrevistas representam uma fonte fundamental de evidências para estudos de caso, visto que a maioria delas trata de questões humanas, onde um entrevistado bem informado pode dar uma interpretação relevante para determinada situação. O autor sugere que haja uma triangulação das informações de forma a atestar a entrevista com informações de outras fontes.

A observação direta dá ao pesquisador a oportunidade de registrar os acontecimentos em tempo real e de retratar o contexto de um evento. Os procedimentos podem ser informais ou formais. Os procedimentos informais referem-se a observações diretas ao longo da visita de campo, incluindo aquelas ocasiões durante as quais estão sendo coletadas outras evidências, como aquelas provenientes de entrevistas. Do ponto de vista formal, pode-se desenvolver protocolos de observação para avaliar a incidência de certos tipos de comportamentos durante determinados períodos de tempo no campo. Incluem-se aqui observações de reuniões, trabalhos substantivos e outras atividades semelhantes.

As evidências observacionais são, em geral, úteis para fornecer informações adicionais sobre o tópico que está sendo estudado (YIN, 2003).

No trabalho em questão, face à disponibilização documental da entidade a ser estudada procedeu-se à observação direta do auditor na fase de definição da materialidade nas várias fases de auditoria ao município.

Durante este processo foi realizado uma entrevista ao auditor responsável de forma a compreender melhor as decisões tomadas relativamente à definição da materialidade do município e as suas especificidades.

3.4 Modelo de Análise

Tal como foi referido anteriormente, procedeu-se à observação direta do auditor na fase de definição da materialidade do município. Previamente, foi realizada uma revisão da literatura sobre o tema em questão, de modo a que no final de cada fase da determinação da materialidade fossem realizadas questões para uma melhor compreensão da decisão tomada pelo auditor e se de facto estas correspondiam às práticas descritas na literatura.

Na sequência das perguntas de investigação surgidas após a revisão da literatura, foram elaboradas as seguintes asserções, conforme se constata no quadro seguinte:

Perguntas de Investigação	Asserções
O grande desafio do auditor é identificar todos os interesses dos utilizadores das Demonstrações Financeiras e satisfazer as suas necessidades?	A1 – O grande desafio do auditor é identificar e satisfazer todos os interesses dos utilizadores das Demonstrações Financeiras.
A avaliação dos riscos é determinante para a definição da materialidade planeada?	A2 – No planeamento, para determinar a materialidade planeada é fundamental o auditor deter conhecimento das condições específicas da atividade da entidade, devendo, para isso, executar procedimentos de avaliação do risco.
Todos os municípios com a custódia de ativos devem ter a rubrica de Ativos como indicador na determinação da materialidade?	A3 – A rubrica de Ativos é um indicador de referência apropriado para a determinação da materialidade dos municípios.
A componente qualitativa na materialidade é considerada na determinação da materialidade?	A4 – Na determinação da materialidade é importante considerar a componente qualitativa na materialidade.
Sempre que o auditor preveja distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras, este deve determinar uma materialidade específica para essa classe?	A5 – Caso o auditor antecipe distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras o auditor deve determinar uma materialidade específica para essa classe.
Por não ser possível antecipar todas as circunstâncias o auditor deve sempre rever a materialidade planeada?	A6 – O auditor deve rever a Materialidade Planeada na fase da Avaliação.

Quadro 6 – Identificação das asserções

Fonte: Elaboração própria do autor

Na tabela seguinte, consta a relação entre as asserções e as questões a colocar na entrevista com o ROC do município em análise. Importa salientar que foram realizadas ao auditor duas perguntas, uma de modo a comprovar o modelo e outra (caso aplicável) em que se questiona o auditor sobre a especificidade do município.

Asserção	Questões a colocar na entrevista
<p>A1 – O grande desafio do auditor é identificar e satisfazer todos os interesses dos utilizadores das Demonstrações Financeiras.</p>	<p>Q1 – Considera que o grande desafio do auditor é identificar e satisfazer todos os interesses desses utilizadores? Considera que existe uma maior dificuldade no caso de um município?</p>
<p>A2 – No planeamento, para determinar a materialidade planeada é fundamental o auditor deter conhecimento das condições específicas da atividade da entidade, devendo, para isso, executar procedimentos de avaliação do risco.</p>	<p>Q2 – No planeamento, para determinar a materialidade planeada é fundamental o auditor deter conhecimento das condições específicas da atividade da entidade, devendo, para isso, executar procedimentos de avaliação do risco para identificar e avaliar os riscos de distorção material? Há riscos específicos dos Municípios?</p>
<p>A3 – A rubrica de Ativos é um indicador de referência apropriado para a determinação da materialidade dos municípios.</p>	<p>Q3 – Considera que no caso dos municípios, a rubrica de Ativos pode ser um indicador de referência apropriado para a determinação da materialidade?</p>
<p>A4 – Na determinação da materialidade é importante considerar a componente qualitativa na materialidade.</p>	<p>Q4 – Na determinação da materialidade considera a componente qualitativa da materialidade? Existem componentes qualitativas específicas para municípios?</p>
<p>A5 – Caso o auditor antecipe distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras o auditor deve determinar uma materialidade específica para essa classe.</p>	<p>Q5 – Considera que caso o auditor antecipe distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras o auditor deve determinar uma materialidade específica para essa classe? No caso do município existe alguma classe que o auditor deva definir especificamente a materialidade?</p>
<p>A6 – O auditor deve rever a Materialidade Planeada na fase da Avaliação.</p>	<p>Q6 – Considera indispensável a revisão da Materialidade Planeada na fase de Avaliação? Esta revisão tem especificidades nos Municípios?</p>

Quadro 7 – Relação das questões da entrevista com as asserções

Fonte: Elaboração própria do autor

Uma vez definidas as asserções e as respetivas questões a realizar ao ROC importa definir o modelo de análise. O modelo da análise explica de que modo se vão articular as asserções no sentido de dar resposta, às perguntas em estudo. Assim, uma vez que elas representam as fases do processo da determinação da materialidade, as asserções A1, A2, A3, A4, A5 e A6 estão articuladas graficamente da seguinte forma:



Figura 4 – Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria do autor

Relativamente à ponderação das asserções, ela é equitativa, representando cada uma 16,66% do total. Assim, a conclusão final (C), resultará da seguinte equação:

$$C = 0,16(16)A1 + 0,16(16)A2 + 0,16(16)A3 + 0,16(16)A4 + 0,16(16)A5 + 0,16(16)A6$$

Assim, cada asserção tem uma ponderação de 16,66% do total, mediante as respostas obtidas na entrevista para cada uma delas, iremos em fase posterior averiguar se num caso prático se aplicam as conclusões retiradas da revisão da literatura.

3.5 Caso Prático

3.5.1 Apresentação da Empresa Acolhedora



Figura 5- Empresa Acolhedora

Fonte: <http://www.palm.pt>, consultado a 22 de janeiro de 2016

De acordo com art.º15º do regulamento geral dos mestrados do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o trabalho de estágio tem como objetivo, através do contacto com os contextos de exercício da profissão, proporcionar a aplicação dos conhecimentos e o desenvolvimento das competências adquiridas nas unidades curriculares lecionadas ao longo do Curso.

A entidade acolhedora é a PALM – Pereira, Almeida, Linhares, Monteiro & Associados, SROC, Lda, uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, constituída em 2008, inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o número 219, com sede na Rua de Júlio Dinis 247, 4050-324 Porto.

A constituição da sociedade foi resultado da vontade de um grupo de profissionais, com vários anos de experiência na prestação de serviços de auditoria, criarem uma empresa, cujo objetivo principal é proporcionar aos nossos clientes um serviço de elevada qualidade e a maximização do seu sucesso.

No exercício de funções atribuídas legalmente aos revisores oficiais de contas, a sociedade PALM, SROC tem desenvolvido essencialmente as atividades para as quais tem competência específica e que não se revelem incompatíveis com as exigências de independência necessárias ao exercício da auditoria/revisão. Fazem parte do quadro das suas atividades:

a) Auditoria/Revisão de Contas

A sociedade PALM, SROC presta serviços de Auditoria/Revisão de contas, de acordo com as normas técnicas e os princípios de ética que regem a profissão, conferindo um nível acrescido de confiança às contas incrementando-lhes credibilidade e valor.

Esta intervenção engloba designadamente:

- Revisão legal das contas (contas individuais e contas consolidadas);
- Auditoria às contas estatutária ou contratual;
- Auditorias específicas (incentivos, *due diligence*, peritagens, compilações de informação);
- Auditoria interna e de gestão;
- Análise de controlo interno e gestão de risco;
- Exame da informação financeira prospetiva;
- Fiscalização de projetos de cisão/fusão/transformação de entidades;
- Verificação de pedidos de pagamento de incentivos no âmbito de projetos de investimento subsidiados;
- Certificação de créditos incobráveis para efeito de recuperação de IVA;
- Outros serviços relacionados.

b) Assessoria Fiscal

A fiscalidade é uma das áreas de maior relevância na vida das entidades. A sociedade PALM, SROC apoia e acompanha os seus clientes, através de serviços especializados e inovadores, no adequado cumprimento das obrigações fiscais e parafiscais e na revisão das estratégias fiscais.

A intervenção da PALM, SROC engloba designadamente:

- Aconselhamento fiscal permanente;
- Diagnóstico de situações fiscais
- Estudos de enquadramento e prevenção fiscal;
- Revisão de declarações fiscais;
- Elaboração e revisão de dossiers de preços de transferência;
- Due-diligence fiscal;

c) Consultoria Financeira

Com o objetivo de permitir aos seus clientes maximizar a sua missão, a sociedade PALM, SROC disponibiliza uma equipa multidisciplinar para os seus clientes nos processos de tomada de decisão e implementação das melhores práticas de gestão em termos de eficiência e eficácia.

Incluem-se serviços como designadamente:

- Avaliação de empresas e negócios;
- Reestruturações empresariais, incluindo fusões, cisões e aquisições;
- Estudos de viabilidade económico-financeira;
- Análise de controlo interno e gestão de risco (*risk management*);
- Mudança organizacional, racionalização e otimização de processos;
- Sistemas de informação e reporte, de acordo com o normativo nacional e internacional, em alemão, inglês, espanhol e francês;
- Preparação de contas consolidadas, de acordo com o normativo nacional e internacional;
- Peritagens e arbitragens judiciais e extrajudiciais;
- Assessoria na transição de normativo contabilístico e na conversão das demonstrações financeiras.

3.5.2 Objetivos, atividades desenvolvidas e balanço crítico do estágio

3.5.2.1 Objetivos do estágio

A realização de um estágio, após a obtenção de conceitos durante o mestrado, prende-se com o facto da necessidade da experiência da aplicação dos temas lecionados.

O estágio na sociedade PALM, SROC sob orientação do Dr. Hélder Pereira, sócio e ROC, teve a duração de sensivelmente seis meses, entre janeiro e junho de 2016, tempo que se considerou necessário para que os objetivos estabelecidos pudessem ser alcançados e os conhecimentos adquiridos pelo estagiário ficassem consolidados.

Na origem da realização deste estágio na sociedade PALM, SROC, estão essencialmente definidos os seguintes objetivos:

- 1) Permitir ao estagiário o primeiro contacto na realização de trabalho de auditoria financeira, procurando utilizar na realização das mesmas, técnicas, métodos e conhecimentos adquiridos durante o mestrado de auditoria;
- 2) Tomar de consciência das normas de conduta ética e deontologia praticadas na entidade pelo estagiário;
- 3) Conhecimento do funcionamento das ferramentas informáticas de apoio à auditoria;
- 4) Identificação dos objetivos dos programas de trabalho de auditoria e progressiva autonomia na realização total ou parcial dos mesmos.

Tendo inicialmente definidos os objetivos da realização do estágio, no ponto seguinte serão detalhadas algumas das atividades desenvolvidas, para posteriormente se poder aferir, se foram ou não, de encontro aos objetivos previamente estabelecidos.

3.5.2.2 Principais atividades desenvolvidas durante o estágio

3.5.2.2.1 Adaptação e Formação

Nos primeiros dias de estágio, o estagiário, após uma breve formação inicial, teve como função a revisão dos manuais e códigos inerentes à sua função, bem como ao manual interno de controlo de qualidade da sociedade PALM, SROC. Esta fase revelou-se deveras importante a nível da ambientação à profissão e ao trabalho a desenvolver, bem como para a assimilação das responsabilidades, normas e regras a cumprir.

O sistema informático utilizado pela entidade acolhedora é o *Caseware Working Papers*, um *software* bastante útil e flexível de apoio ao trabalho de auditoria, em ambiente colaborativo que permite o trabalho em simultâneo de toda a equipa. Neste sistema, é possível planear, executar e rever os aspetos essenciais para o auditor, entre os quais a determinação da materialidade, onde esta é apresentada em todos os papéis de trabalho.

Nesta primeira fase, o estagiário aprendeu a manusear e trabalhar todas as funcionalidades do *Caseware*. Assim, a criação de novos ficheiros, a importação de diários e de balancetes foi a primeira tarefa desenvolvida no estágio, que teve como objetivo capacitar o estagiário à realização destes procedimentos nos restantes clientes da empresa. De referir, que a indexação de documentos e organização de cada cliente também fez parte das responsabilidades do estagiário.

O trabalho de auditoria realizado durante o estágio divergiu de cliente para cliente, tendo sido observado e realizado várias tarefas para realidades distintas. No entanto, de seguida são descritas algumas das várias tarefas realizadas ao longo do estágio.

3.5.2.2 Auditoria aos inventários

Devido ao período em que o estágio decorreu, o estagiário teve a oportunidade de acompanhar as contagens físicas de inventários nas diversas áreas, desde a contagem de produtos alimentares, material elétrico a material de construção.

O objetivo do auditor em relação aos inventários é a de verificar a exatidão dos saldos identificados nas DF, o que implica que o auditor realize testes às contagens e o seu acompanhamento, procedimentos analíticos, identificação de *stocks* com baixa rotação e terceiros, identificação de artigos obsoletos e testes de valorização do inventário.

Durante o estágio, o estagiário realizou todos estes procedimentos essenciais para esta área de análise. Nos testes às contagens, é fornecido ao estagiário um relatório de acompanhamento, onde em conjunto com a equipa de trabalho, são preenchidas várias informações necessárias como a data, os responsáveis, a possível existência de artigos obsoletos, os procedimentos de contagem da empresa, e uma lista da seleção da amostra de artigos previamente realizada, entre outros. De referir, que a lista dos inventários é nos fornecida sem as quantidades, de forma a não viciar este procedimento. No fim é comparado ambas as contagens e apuradas as possíveis diferenças, e conseqüentemente a possível existência de diferenças materialmente relevantes.

3.5.2.3 Confirmação externa de saldos de terceiros

Na análise às áreas das dívidas a receber e a pagar o procedimento mais utilizado são as confirmações externas de saldos de terceiros (circularização). Este procedimento é imprescindível para validar este conjunto de contas, sendo uma fonte de informação externa à empresa a ser auditada de uma amostra representativa da população destas áreas. Importa referir que para além destas classes, os bancos, as seguradoras, as locadoras, os acionistas e as empresas do grupo, são sempre circularizados

Tendo por base o balancete, o estagiário seleciona as entidades a circularizar de modo a que o somatório dos saldos a circularizar seja material em relação aos saldos totais dessas contas, bem como entidades que apresentem saldos contra natura, duas entidades escolhidas de

forma aleatória, saldos acumulados elevados e entidades relacionadas como foi mencionado anteriormente. Após a seleção, elaborada pelo método definido pelo orientador, este utiliza o seu julgamento profissional e revê antes de enviar por correio eletrónico para a entidade auditada com os respetivos modelos predefinidos.

Posteriormente, ao receber as respetivas respostas, procede-se à elaboração e ao preenchimento da respetiva folha de controlo. Ao analisar as respostas, depara-se com duas situações distintas: obter uma resposta concordante ou uma resposta discordante. No caso de ser discordante, o estagiário em conjunto com a entidade auditada realiza uma conciliação de saldos de forma a julgar se existe de facto erros ou apenas por exemplo pagamentos em trânsito. Um procedimento imprescindível que o auditor deve sempre efetuar é a análise das dívidas a receber guiando-se pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 27, de modo a analisar a existência de saldos de cobrança duvidosa ou perdas por imparidade de dívidas a receber, devendo analisar os balancetes por antiguidade de saldos e compará-los com informações obtidas nos anos anteriores.

Caso não seja obtida nenhuma resposta por parte das entidades circularizadas, o estagiário efetuou procedimentos alternativos tais como a análise através do Portal das Finanças da plenitude das faturas emitidas ou a obtenção dos principais movimentos anteriores e posteriores à data de circularização.

Este processo revela-se de tamanha importância, que no caso de que o auditor não a possa realizar este deve incluir no seu relatório.

3.5.2.2.4 Depósitos à Ordem e Financiamento Obtidos

Tal como referido no ponto anterior, é necessário nos procedimentos de confirmação externa solicitar a resposta de todas as Instituições Financeiras relacionadas com o cliente, em que indiquem os saldos bancários com essa instituição á data das DF, bem como as demais responsabilidades e o nome das pessoas cujas assinaturas obrigam o cliente perante essa instituição. Para além da confirmação, com o objetivo de comparar os valores da contabilidade com os valores do extrato bancário, o auditor tem também de obter da empresa as reconciliações bancárias.

Na posse das reconciliações bancárias e das respostas dos bancos, o estagiário procedeu à respetiva análise, verificando se estavam corretas aritmeticamente, e se os valores do extrato bancário e da contabilidade coincidem com a resposta do banco. Neste procedimento, cabe ao estagiário também verificar se os cheques e depósitos em trânsito foram contabilizados, e no caso dos cheques, há quanto tempo permanecem nesta situação e se no extrato do mês seguinte esses foram ou não creditados.

Pela resposta da instituição financeira, o auditor também observa, caso existam, os saldos e os detalhes de financiamentos obtidos. Para este procedimento, após a autorização da empresa, o estagiário através do Banco de Portugal retira o respetivo Mapa de Responsabilidades de forma a complementar a informação obtida junto das instituições financeiras que foi obtida resposta, e de forma a obter confirmação dos saldos das que não foi obtida resposta. No caso de o auditor não obter resposta por parte destas instituições, mesmo que obtenha o Mapa de Responsabilidades e confirme que os valores coincidem com a contabilidade, este deve reportar tal situação.

Para a análise desta rúbrica, em conjunto com o orientador, o estagiário realizou um quadro resumo dos financiamentos obtidos, com os respetivos contratos e planos de amortização, em que comparava os saldos da contabilidade com a resposta das instituições financeiras e com o Mapa de Responsabilidades. Através deste procedimento, o estagiário para além de validar as rúbricas, verificou a correta divulgação e distinção entre financiamentos obtidos a curto-prazo ou médio e longo prazo.

3.5.2.2.5 Ativos Fixos Tangíveis

Na análise desta conta do Balanço, para adaptar os procedimentos e a extensão dos mesmos, o estagiário determinava com base nas DF e no *Dossier* Permanente do cliente, as políticas utilizadas para os Ativos Fixos Tangíveis (AFT) pela empresa e se estão em conformidade com a NCRF 7. Nas situações em que foi realizado uma auditoria à empresa pela primeira vez, o estagiário e o auditor efetuaram uma análise histórica dos AFT, uma conciliação com os valores do ano anterior e revistas as eventuais menções em relação a esta rúbrica por parte do antigo ROC, caso aplicável.

No entanto, tal situação apenas se verificou excecionalmente, visto que no caso da entidade acolhedora, os procedimentos efetuados pelo estagiário incidiram maioritariamente em clientes que entidade já prestava serviços de auditoria aquando do início do estágio, pelo que os procedimentos efetuados apenas incidiram sobre os movimentos do período.

Inicialmente o estagiário de forma a verificar que os AFT sujeitos a registo que constam na contabilidade pertencem de facto á empresa, retira do Portal das Finanças a listagem com as viaturas e imóveis registadas em nome da sociedade, bem como as respetivas certidões de registo da Conservatória do Registo Predial e Automóvel de forma a averiguar a existência de ónus ou encargos associados.

Tal como referido anteriormente, as seguradoras são sempre entidade que são circularizadas, de modo a que o auditor conclua se os AFT estão cobertos ou não pelo seguro. A partir das

respostas e das apólices fornecidas pela empresa, o auditor realiza um papel de trabalho com o resumo das apólices e dos AFT cobertos de forma a emitir uma opinião

De seguida, o estagiário analisou as aquisições e alienações materialmente relevantes do exercício, através da solicitação dos documentos de suporte de forma a verificar se estes movimentos foram contabilizados corretamente e se tiveram a respetiva autorização de compra. Após esta análise, o estagiário procede à análise do mapa de depreciações e verifica se as taxas de depreciação aplicadas foram as adequadas de acordo com o Decreto-lei 25/2009, se existe consistência das políticas contabilísticas em relação à vida útil dos AFT e se as depreciações do período estão a ser corretamente contabilizadas. Caso se verifique que o cliente está a utilizar taxas de depreciação superiores às aceites fiscalmente é efetuada uma recomendação, no sentido de adotar as taxas aceites, promovendo desta forma a conformidade fiscal.

Nos casos de AFT em curso, o estagiário preparou um mapa resumo da movimentação em que contenha o saldo inicial do período, os aumentos, as transferências e reclassificações e possíveis imparidades. Neste mapa, deve ser possível que o auditor possa acompanhar a evolução dos AFT em curso e concluir a razoabilidade de estes se manterem em curso, das transferências e reclassificações efetuadas no período e se a empresa efetuou no exercício testes de imparidade e se estes foram corretamente registados.

Por último, na análise às DF o estagiário, com base nos papéis de trabalho anteriormente realizados, deve assegurar que as DF contêm todas as divulgações relevantes requeridas pelo NCRF 7 em relação ao AFT como por exemplo as vidas úteis e taxas de depreciação, a reconciliação das quantias escrituradas no início e no fim do período.

3.5.2.2.6 Procedimentos analíticos

Os procedimentos analíticos são procedimentos substantivos utilizados pelo ROC, que revelam importância na fase de planeamento e na revisão final da auditoria. Segundo a ISA 520 – Procedimentos Analíticos, estes procedimentos “são as avaliações de informação financeira feitas por meio do estudo de relacionamentos plausíveis não só entre dados financeiros como entre dados não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação de flutuações e relacionamentos identificados que sejam consistentes com outra informação relevante ou que se desviem significativamente das quantias previstas”.

O estagiário teve como função ao longo do estágio, a realização de várias análises em termos analíticos nas diversas áreas. Estes procedimentos revelaram-se bastantes importantes nas diversas áreas como a análise da flutuação de vendas ou nas amortizações do período.

Estes procedimentos também foram cruciais para a realização de relatórios intercalares e na revisão final de contas, que o estagiário em conjunto com o auditor realizou.

3.5.2.2.7 Participação nas discussões da equipa de trabalho

Durante o estágio foi frequente o estagiário participar nas discussões da equipa de trabalho. Estas revelavam-se de extrema importância em todas as fases da auditoria, pois permitiam uma melhor comunicação da situação atual de cada cliente. Nestas discussões o ROC enquadrava os testes em função dos objetivos de cada área, bem como os riscos que pretendia identificar ou mitigar com tal procedimento.

O estagiário comunicava com o ROC as situações pendentes, matérias a acompanhar para o próximo ano, as irregularidades que pudesse ter encontrado e as respetivas conclusões a reportar para a CLC ou para o Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria.

3.5.2.3 Balanço crítico das atividades desenvolvidas

Em termos de balanço final, pode-se dizer que as atividades desenvolvidas no estágio estiveram alinhadas com os objetivos do mesmo, os quais foram todos alcançados.

Foram atividades relevantes que contribuíram para complementar a formação do estagiário. Permitiram que o estagiário tivesse o seu primeiro contacto com a vertente prática de auditoria, através da realização de várias vertentes da auditoria a uma entidade. Estas atividades para além da consolidação dos conhecimentos adquiridos durante o mestrado, também permitiram adquirir novos conhecimentos e diferentes realidades na área da auditoria.

Conclui-se então que no final do estágio, que as atividades desenvolvidas permitiram que atualmente o estagiário identifique com mais clareza os objetivos dos programas de trabalho e os execute com maior autonomia, justificando a realização do estágio.

Tendo por base o trabalho realizado durante o estágio, no que respeita aos resultados obtidos no caso prático, iremos no ponto seguinte deste relatório, acrescentar, apresentando e discutindo, os resultados qualitativos obtidos na entrevista e dos documentos recolhidos e analisados pelo estagiário, sempre que relevantes, de modo a que seja perceptível todas as fases e especificidades da determinação da materialidade de um município.

3.6 Apresentação e Discussão de resultados

Por se tratar de uma entidade pública e de informações de carácter sigiloso, que ao abrigo do manual interno de controlo de qualidade da sociedade PALM, SROC o estagiário se comprometeu, não é possível identificar qual o município em questão, pelo que daqui em diante será designado apenas por município. Esta limitação implica que não se possa descrever melhor o município em questão e a sua realidade.

Os municípios são uma das categorias de autarquias locais, que estão consagradas na Constituição da República Portuguesa (CRP) e na Carta Europeia da Autonomia Local. O princípio da autonomia do poder local está consagrado no art.º 6.º da CRP e na Carta Europeia de Autonomia Local no seu art.º 3.º como a “capacidade efetiva de as autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, e sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”. As autarquias locais são pessoas coletivas de população e território dotadas de órgão representativos que visam a prossecução dos interesses das respetivas populações.

Este município, que se encontra classificado como de média dimensão nos anuários dos municípios portugueses, tem como missão a implementação de estratégias de desenvolvimento com vista ao crescimento da qualidade de vida, de forma a corresponder às aspirações dos cidadãos do município, e a implementação de políticas públicas inovadoras, apostando na aplicação sustentável dos recursos disponíveis e na qualidade da prestação dos serviços.

Os municípios têm, desde janeiro de 2002, como referencial contabilístico o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) aprovado pelo Decreto - Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro. No entanto, e apesar de que para este relatório este referencial ainda esteja implementado no município em questão, importa referir que em 2015 foi publicado pelo Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro um novo sistema contabilístico para o setor público, o Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública (SNC-AP). Este tem como objetivo a harmonização das contas públicas e o aumento da qualidade do relato orçamental e financeiro apresentado pelas entidades públicas de acordo com parâmetros internacionais. Este normativo tem como data de aplicação 1 de janeiro de 2017, exceto as entidades piloto que iniciaram em 2016.

Após a obtenção dos resultados qualitativos através da entrevista (ver Anexo I) e da recolha de informação, compete-nos agora a análise e respetivas conclusões sobre as mesmas.

À primeira pergunta o ROC respondeu afirmativamente, especificando que no caso do município existe um número superior de utilizadores das DF e respetivos interesses, validando assim a asserção 1.

No caso dos municípios, e não apenas neste município, podem ser identificados os seguintes utilizadores das DF e os respetivos interesses:

- a) Membros da Assembleia Municipal – devido a fatores de natureza político partidária;
- b) Tribunal de Contas - cumprimento de prazos e correta divulgação de contas e aspetos legais na realização de despesa pública;
- c) Direção-Geral das Autarquias Locais - cumprimento das orientações emitidas e receção tempestiva da informação solicitada;
- d) Direção-Geral do Orçamento - controlo da execução orçamental através da informação periódica recebida;
- e) Municípios em geral - participação informada nas reuniões da Câmara Municipal e da Assembleia Municipal.

Este complementa sublinhado que não sendo possível estimar o efeito das distorções por cada utilizador, é necessário encontrar um mínimo comum aos vários utilizadores e de modo a satisfazer as necessidades particulares destes, utilizar materialidades específicas.

Em resposta à segunda questão o ROC utiliza o termo “fundamental”, o que denota a importância deste procedimento na auditoria, validando a asserção 2.

No caso do município, este refere que existe riscos particulares dos municípios para os quais o auditor necessita de realizar uma avaliação em primeira instância aos sistemas de controlo interno (SCI).

O SCI consiste no plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, para proporcionarem uma segurança razoável à organização de forma a atingir os seus objetivos em três áreas essenciais:

- Eficácia e eficiência das operações, incluindo a salvaguarda dos ativos (objetivo operacional)
- Fiabilidade do relato financeiro (objetivo de relato)
- Conformidade com leis e regulamentos, incluindo a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro (objetivo de conformidade)

A ISA 315 menciona que o SCI estende-se para além das matérias que se relacionam diretamente com as funções do Sistema Contabilístico, compreendendo 5 componentes que necessitam de estar em funcionamento simultâneo para que o SCI seja efetivo.

a) Ambiente de controlo

O ambiente de controlo define o nível de influência de uma organização na consciência dos seus colaboradores, que se traduz na existência de integridade, valores éticos, competência, forma de atribuição de autoridade e responsabilidade, sendo a base para as restantes componentes. Nesta componente, o auditor não detetou pontos fracos que possam afetar de forma significativa o controlo interno, tendo identificado por exemplo que existe uma clara organização do município em termos de linhas de autoridade e responsabilidade e um manual de organização de tarefas.

b) Avaliação do risco

Nesta componente pretende-se identificar e analisar os riscos relevantes para atingir os objetivos, servindo de base para determinar como esses riscos deverão ser tratados.

Cabe ao auditor identificar as áreas chave no desenrolar da atividade da entidade, que podem afetar significativamente as DF, caso algum erro seja processado ou alguma transação seja mal delineada. A identificação destas áreas depende do julgamento profissional do revisor/auditor, bem como do nível de materialidade planeada.

Neste caso, o auditor tendo em consideração o limite de materialidade planeada para as DF, identificou para este município como ciclos significativos de auditoria:

- Ciclo Disponibilidades
- Ciclo Despesa
- Ciclo Receita
- Ciclo Património
- Ciclo Pessoal
- Ciclo Existências

Após a realização dos vários procedimentos, o auditor considerou que existe um bom ambiente de controlo interno, ao nível dos procedimentos de todos estes ciclos, bem como um nível adequado de segregação de funções. Foi considerado então que o risco de distorção material quer a nível das asserções, quer a nível das DF como médio/baixo exceto ao nível do ciclo de Património, mais concretamente de imobilizado, onde perante as limitações detetadas em termos de integração de informação entre as diferentes unidades e aplicações informáticas, pelo que foi considerado o risco de controlo como médio.

c) Procedimentos de controlo

Foi comprovado que as políticas e procedimentos que asseguram que as diretivas do órgão Executivo são efetuadas, e que consistem em, aprovações, autorizações, verificações, recomendações, revisões de desempenho, segurança dos bens e segregação de funções para minimizar os riscos.

d) Informação e comunicação

A informação pertinente é identificada, compreendida e comunicada num período de tempo adequado, para permitir às pessoas efetuar em tempo útil todas as suas responsabilidades. São elaborados memorandos periódicos de acompanhamento das atividades pelos responsáveis dos departamentos, nomeadamente nas áreas comercial e financeira.

O responsável pelo departamento administrativo e da contabilidade elabora informação periódica de gestão para a gerência.

e) Monitorização

A monitorização e as avaliações sobre o SCI realizadas ao longo do tempo permitem garantir a eficácia e adequação do seu sistema, nomeadamente através da identificação de deficiências no sistema, quer na conceção, implementação e ou utilização.

O Município não possui departamento de auditoria interna a quem por norma estão atribuídas estas funções, que em alternativa estão atribuídas aos responsáveis dos vários departamentos de acordo com a Norma de Controlo Interno, que as comunicam diretamente ao Presidente da Câmara Municipal.

Quanto à questão 3 o ROC respondeu que não considera a rubrica de Ativos como um indicador apropriado para o cálculo da materialidade, não validando a asserção 3. Este refere que apesar de a ISA 320 considerar que esta rubrica é apropriada para entidades públicas que têm custódia de ativos, como o município em análise, esta rubrica pela sua natureza e pelo facto de a contabilidade pública ter historicamente negligenciado a valorização patrimonial, não é um indicador para a determinação da materialidade. Por estas razões, o auditor revela que em regra esta situação se traduz numa limitação de âmbito na CLC aos principais ativos em valor, que são os Bens de Domínio Público e o Imobilizado Corpóreo.

Como se pode observar no quadro seguinte o ROC optou pela rubrica do total dos proveitos para o cálculo da materialidade planeada. Na ponderação da decisão do indicador apropriado, o ROC ponderou a utilização de outros indicadores ou de um “mix” de indicadores,

nomeadamente, o montante total das Receitas cobradas. No entanto, dado as características da entidade o ROC optou pela rubrica do total dos proveitos principalmente por ser menos sujeita a flutuações.

Base de Cálculo	Período Corrente	Período Anterior	% Aplicada	Materialidade Planeada
Total de Proveitos	21.696.879 €	20.292.668 €	0,75%	162.727 €

Quadro 8 – Cálculo da Materialidade Planeada do Município

Fonte: Elaboração Própria

Foi determinado então que a materialidade planeada seria de 162.727 €, e a materialidade de execução de 122.045 € (75% da Materialidade planeada dadas as características da entidade). Foi ainda definido o montante limite das distorções pouco significativas, no valor de 5.000 € (3% da Materialidade Planeada).

Na quarta questão, o ROC não deixou dúvidas quanto à consideração da componente qualitativa da materialidade, validando assim a asserção 4. Este considera que no caso do município existe um conjunto de componentes qualitativos da materialidade específica como as obrigações legais e regulamentares que o município é obrigado, como o cumprimento das regras orçamentais, da Lei das Finanças Locais, da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso e das normas de contratação pública.

Em relação à quinta questão, o ROC confirmou e validou a asserção 5, em que caso o autor preveja distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras o auditor deve determinar uma materialidade específica para essa classe. Este refere ainda que no caso do município, a classe do endividamento é uma classe em que este define especificamente a materialidade, dada a existência de limites legais ao endividamento segundo a Lei nº 73/2013 de 3 de setembro. O cumprimento dos limites legais ao endividamento são relevantes para os reguladores e para a apreciação dos decisores políticos, pelo que foi calculado um nível de materialidade específica para esta classe. Este nível de materialidade foi fixado em 48.818 € (30 % da materialidade planeada), pelo julgamento profissional do ROC.

Por último, o ROC considerou que a revisão da materialidade planeada na fase de avaliação é um procedimento indispensável, validando a asserção 6. Este refere que, no caso do município, este é caracterizado por documentos previsionais como o Orçamento Anual, pelo que por experiência própria reduz a probabilidade de revisão da materialidade, dada a

estabilidade das bases de determinação da materialidade planeada. Esta situação verificou-se no município, pois após a análise do ROC, este não alterou o nível de materialidade determinado no montante de 162.727 €.

No entanto, o ROC refere ainda que a revisão da Materialidade Planeada na fase de avaliação do município, tem especial importância dado que o diferencial aceitável entre as distorções identificadas e o nível de materialidade planeada ser menor, pelo que, caso este tenha de diminuir o nível de materialidade final, é muito provável que, por consequência, tenha de alargar os testes de auditoria a realizar.

Uma vez que apenas temos uma asserção não validada, mais concretamente a A3, temos então na equação do nosso modelo de análise:

$$C = 0,16(16)A1 + 0,16(16)A2 + 0,00(0)A3 + 0,16(16)A4 + 0,16(16)A5 + 0,16(16)A6$$

$$C = 0,8334$$

Temos portanto 0,8334 da unidade, ou seja, 83,34% das asserções validadas no nosso modelo, bem como a descrição da determinação da materialidade através da análise e observação documental e das respostas referentes ao município por parte do ROC.

Pode concluir que os resultados obtidos do modelo de análise estão em linha com os resultados obtidos na análise do caso prático, onde foi constatado a preocupação por parte do ROC na aplicação das normas de auditoria aplicáveis.

Capitulo IV – Conclusão

Este relatório tem como objetivo descrever as atividades realizadas durante o estágio efetuado na sociedade PALM SROC, e através da análise de um estudo de caso, acompanhar e descrever todo o processo de determinação da materialidade de modo a verificar se as informações retiradas da literatura se aplicavam num caso prático.

Através da realização de uma entrevista ao auditor responsável pelo município em análise, da observação direta de todas as fases da determinação da materialidade e da análise documental foi possível constatar que de facto as normas e orientações que constam na literatura são aplicadas num caso prático.

O estudo de caso simples com recurso a entrevista, numa perspetiva qualitativa, possibilitou compreender melhor algumas questões, e adquirir dados com maior profundidade o que permitiu responder a algumas perguntas de investigação mais complexas a que a análise documental não conseguia corresponder.

Termina-se esta conclusão referindo que, foi gratificante ter podido realizar o estágio na sociedade PALM SROC, onde pude adquirir em ambiente de trabalho novos conhecimentos, novas competências, bem como pude ainda realizar auditorias aplicando na prática os conhecimentos teóricos aprendidos no mestrado, como referido no Anexo II. Considera-se pois, que quer os objetivos do estágio quer deste relatório e estudo de investigação foram inteiramente atingidos.

Limitações do estudo

Existiram algumas limitações que condicionaram a realização deste estudo, desde logo, a sensibilidade das matérias tratadas que por se tratar de um estágio realizado em ambiente de auditoria, estas apresentam um carácter sigiloso, não tendo sido autorizada a divulgação de alguns dados que teriam valorizado e enriquecido este estudo certamente.

Outra limitação prendeu-se com a realização de uma única entrevista para a recolha de dados qualitativos. Apesar de a entrevista ser dirigida ao revisor responsável pela auditoria externa deste município, o elemento mais qualificado e responsável pela determinação da materialidade nesta matéria, conforme pretendido, porém, continua a ser a opinião de uma pessoa, com as limitações que daí possam advir. Contudo, esta limitação foi minimizada com a realização do caso prático, ou seja, o estágio.

Pistas para investigação futura

Como pista para investigação futura a quem tenha interesse sobre a determinação da materialidade em auditoria, poderá ser a comparação deste processo entre uma entidade do setor público e outra do setor privado, de forma a concluir sobre as possíveis diferenças entre ambas.

Referências Bibliográfica

- Arens, A. Alvin, Randall. Elder e Mark S. Beasley (2006), *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 11ª Edição, New Jersey: Pearson Prentice Hall. ISBN:0-13-186712-1
- Barros, Carlos (2006). Dependência entre risco inerente e risco de controlo - A incidência de fatores de risco inerente na avaliação do risco de controlo, Revista “Revisores & Empresas”
- Benbasat, I., Goldstein, D.K. and Mead, M. (1987). *The Case Research Strategy in Studies of Information Systems*, MIS Quarterly, pp. 369-386
- Boyton, William; Johnson, Raymond - *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting* (8ª edição). New York: John Wiley & Sons, Inc., 2006. ISBN: 978-0-471-23011-3
- Braun, Karen Wilken, (2001), *The Disposition of Audit-detected Misstatements: An Examination of Risk and Reward Factors and Aggregation Effects*, Contemporary Accounting Research, Vol.18, nº1, spring, pp.71-99.
- Carmo, Hermano e Ferreira, Manuela (1998), *Metodologia de Investigação – Guia para autoaprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Costa, Carlos Baptista (2010). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros;
- Collis, Jill, Robin Jarvis e Len Skerratt (2004), *The Demand for the Audit in Small Companies in the UK*, Accounting and Business Research, Vol. 34, nº2, pp. 87-100.
- Coutinho, C. (2012). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teórica e Prática*. Coimbra: Edição Almedina.
- Coutinho, C. & Chaves, J. (2002). *O estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal*. Revista Portuguesa de Educação, 2002, 15 (1), p. 221-243. Universidade do Minho, Portugal – Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/retrieve/940/ClaraCoutinho.pdf>
- Da Matta, R. (1991). *A casa e a rua*. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan.
- Eilifsen, Aasmund, William F. Messier Jr, Steven M. Glover e Douglas F. Prawitt (2010). *Auditing & Assurance Services – Second International Edition*, Londres: McGraw-Hill Education.

Fidel, Raya. The case study method: a case study. In: Glazier, Jack D. & Powell, Ronald R. Qualitative research in information management. Englewood, CO: Libraries Unlimited, 1992. 238p. p.37-50

Fraser, M. & Gondim, S. (2004). *Da fala do outro ao texto negociado: discussões sobre a entrevista na pesquisa qualitativa*. Ribeirão Preto: Universidade Federal da Bahia. http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-863X2004000200004&script=sci_arttext.

Jensen, Kevan J. e Jeff L. Payne (2005), *Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.24, nº2, Novembro, pp. 27-48.

Jensen, Michael C. e William H. Meckling (1976), *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, 3, Journal Financial Economics, pp. 305-360

Mirshakary, Soheila e Sadudagaran, Shahrockh M. (2005), *Perception and Characteristics of Financial Statement Users in Developing Countries: Evidence from Iran*, Journal of International Accounting and Taxation, 14, pp. 33-54.

Nabais, C. (1993). *Noções práticas de auditoria*. Lisboa: Editorial Presença.

Quick, Reiner, Stuart Turley e Marleen Willekens (2008), *Auditing, Trust and Governance – Developing Regulation in Europe*. New York: Routledge.

Punch, K. (1998). *Introduction to Social Research: Quantitative & Qualitative Approaches*. London: SAGE Publications.

Rittenberg, Larry; Schwieger, Bradley; Johnstone, Karla - Auditing – A Business Risk Approach (6ª edição), Mason (OH): Thomson South-Western, 2008. ISBN: 978-0-324-64509-5

Securities and Exchange Commission (SEC) (1999). *Materiality*. SEC Staff Accounting Bulletin No. 99. agosto, 12. Washington, D.C.: SEC. Disponível em <http://www.sec.gov/interps/account/sab99.htm>.

Silverman, D. (2000). *Doing qualitative research: A practical handbook*. London. Sage Publications.

Taborda, Daniel Martins Geraldo (2006) *Auditoria - Revisão Legal das Contas e outras funções do Revisor Oficial de Contas*, Lisboa, Edições Sílabo. ISBN: 972-618-433-9

Tribunal de Contas (1999) *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Lisboa: Tribunal de Contas, V.1, pág. 30.

Yin, R.K. (2001). *Estudo de caso – planeamento e métodos*. (2ªEd.). Porto Alegre. Disponível em: https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yinmetodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf

Yin, R.K. (2003). Case study research: Design and methods – Third Edition. London. Sage Publications.

International Standard on Auditing (ISA) /Diretrizes de Revisão de Auditoria (DRA)

No decurso do trabalho desenvolvido na área de revisão, com vista à emissão da Certificação Legal das Contas, tive sempre presentes as normas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, especialmente as que a seguir se indicam:

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 200 Clarificada – Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 300 Clarificada – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 315 Clarificada – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 320 Clarificada – Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 450 Clarificada – Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2004) - ISA 500 – Prova de Auditoria.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009) - ISA 520 – Procedimentos Alternativos.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2006) - ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (OROC) (2000) - DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão / Auditoria.

Legislação:

Código das Sociedades Comerciais

Constituição da República Portuguesa, VII revisão constitucional (2005).

Decreto - Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro. Diário da República, 1ª Série A – Nº 44. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Lisboa.

Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro. Diário da República, 1ª Série – Nº 178. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro. Diário da República, 1.ª Série - N.º 226. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei nº 487/1999 de 16 de novembro. Diário da República, 1ª Série A - Nº 267. Ministério das Finanças. Lisboa.

Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. Diário da República, 1.ª Série - N.º 174. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro. Diário da República, 1.ª Série - N.º 169. Assembleia da República. Lisboa.

Páginas eletrónicas

AICPA – American Institute of Certified Public Accounts: <http://www.aicpa.org>

<HTTP://www.palm.pt>, consultado a 22 de janeiro de 2016

Entrevista com o Exmo. Sr. Hélder Pereira, auditor externo do município em análise.

Questões (Q):

Q1 – Tendo como objetivo emitir uma opinião independente e credível sobre as Demonstrações Financeiras, de forma a satisfazer os interesses de todos os utilizadores destas, considera que o grande desafio do auditor é identificar e satisfazer todos os interesses desses utilizadores? Considera que existe uma maior dificuldade no caso de um município?

R: Sim. Existe devido ao número de grupos de utilizadores e respetivos interesses ser superior à maioria das entidades e, não sendo possível nem admissível estimar o efeito de distorções sobre utentes individuais específicos, é necessário, para além de encontrar um mínimo comum aos vários grupos, utilizar materialidades específicas, para fazer face a necessidades específicas de utilizadores específicos como o Tribunal de Contas, a Direção – Geral do Orçamento, a Direção Geral das Autarquias Locais e a Inspeção Geral das Finanças.

Q2 – No planeamento, para determinar a materialidade preliminar é fundamental o auditor deter conhecimento das condições específicas da atividade da entidade, devendo, para isso, executar procedimentos de avaliação do risco para identificar e avaliar os riscos de distorção material? Existem riscos específicos dos Municípios?

R: Sim é um procedimento fundamental para o auditor. Numa auditoria a um Município há riscos para os quais o auditor deve dedicar especial atenção, exemplos, ao nível dos riscos perversivos: (i) Riscos inerentes - influência dos ciclos políticos e bens do domínio público; (ii) Risco de Negócio – concessões de serviços públicos e parcerias público-privadas; (iii) Risco de Fraude – proximidade geográfica das contrapartes e funcionários pode levar a conflito de interesses e pressão de preferências locais; e (iv) Risco de Controlo – é frequente não existir monitorização da norma de controlo interna.

Q3 – Na determinação da materialidade, a escolha de determinado indicador em detrimento dos restantes depende da análise feita pelo auditor das condições específicas. Considera que no caso dos municípios, a rubrica de Ativos pode ser um indicador de referência apropriado para a determinação da materialidade?

R: Não. Apesar de ser esse o indicador referido pela ISA 320 para as entidades públicas que têm a custódia de ativos, que é uma das principais vertentes dos Municípios, a natureza dos ativos e o facto da contabilidade pública ter historicamente negligenciado a valorização patrimonial, associado à natureza dos próprios ativos (que vão desde infraestruturas, como estradas e respetiva sinalização ou redes de distribuição de água e respetivos contadores, até

património cultural como arte rupestre), traduz-se, em regra, numa limitação de âmbito, o que desclassifica o ativo como indicador para a determinação da materialidade.

Q4 – Na determinação da materialidade considera a componente qualitativa da materialidade? Existem componentes qualitativas específicas para municípios?

R: Sim, tem de ser sempre considerada. Há um conjunto de componentes qualitativos da materialidade específicos e comuns a todos os municípios, com destaque para as obrigações legais e regulamentares de que são melhores exemplos o cumprimento da Lei das Finanças Locais, das regras orçamentais, da normas de contratação pública e da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.

Q5 – Considera que caso o auditor antecipe distorções de quantias inferiores à materialidade planeada, que irão influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras o auditor deve determinar uma materialidade específica para essa classe? No caso do município existe alguma classe que o auditor deva definir especificamente a materialidade?

R: Sim, nesses casos o auditor deve determinar uma materialidade específica. O exemplo mais demonstrativo é a do endividamento, dada a existência de limites legais ao endividamento, sendo o cumprimento dos limites relevantes, quer para os reguladores na decisão de determinar sanções, quer a apreciação dos decisores políticos, o nível de materialidade é muito inferior ao da materialidade global, se a materialidade global fosse nivelada por este valor implicaria mais horas de execução ou seja mais custos.

Q6 – Considera indispensável a revisão da Materialidade Planeada na fase de Avaliação? Esta revisão tem especificidades nos Municípios?

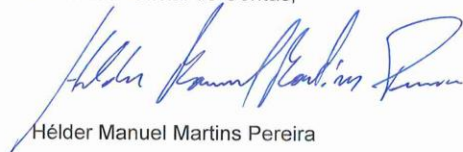
R: Sim. Principalmente em dois aspetos: (i) a atividade dos Municípios é caracterizada por os documentos previsionais, nomeadamente o Orçamento anual e o Plano Plurianual de Investimentos, serem, especialmente, descortinados em sede de discussão política, resultando, por experiência de auditorias passadas, na estabilidade das bases de determinação da materialidade, reduzindo as situações de revisão da materialidade; e (ii) tratando-se de entidades públicas, o diferencial aceitável entre as distorções identificadas e o nível de materialidade é menor, logo é mais provável que uma revisão em baixo da materialidade acarretar a extensão dos testes de auditoria.

**Declaração****Avaliação do estágio curricular**

Para os devidos efeitos se declara que o Licenciado **Ricardo Ferreira Alves Ribeiro** cumpriu o seu plano de estágio curricular com competência, brio e assiduidade, pelo que nos é grato registar o seu bom desempenho e aproveitamento profissional no âmbito do referido estágio, tendo colaborado ainda no desenvolvimento e execução de outros trabalhos não incluídos no plano de estágio, sendo por isso nossa intenção passar a integrar este candidato no nosso quadro de pessoal como assistente de auditoria.

Porto, 30 de junho de 2016

O Revisor Oficial de Contas,



Hélder Manuel Martins Pereira

