

MESTRADO
CONTABILIDADE FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
RELATÓRIO DE ESTÁGIO

AUDITORIA FINANCEIRA EM PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS: ASPETOS PRIMORDIAIS

VERA SOLANGE VIEIRA MATOCA PRATA

OUTUBRO-2017

MESTRADO EM
CONTABILIDADE FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
RELATÓRIO DE ESTÁGIO

AUDITORIA FINANCEIRA EM PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS: ASPETOS PRIMORDIAIS

VERA SOLANGE VIEIRA MATOCA PRATA

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

OUTUBRO-2017

AGRADECIMENTOS

Quero primeiramente agradecer a Deus, o doador da vida e de todos bons frutos que dela advém; agradeço ao meu filho Hernani Prata que aceitou estar longe de mim para que pudesse estudar; agradeço aos meus pais por todo o amor, apoio e investimentos feitos em mim; agradeço ao meu cunhado Hernani Calunga que se disponibilizou a pagar o meu curso.

Agradeço ao meu orientador Dr. João Cipriano, por abrir as portas da sua empresa e por toda a dedicação; agradeço à Dra. Andreia Barreira pela paciência e por tantos ensinamentos; ao Dr. António Chaves pela sua disponibilidade total. E agradeço também ao Doutor Tiago Gonçalves por todo o apoio.

Sou grata também pelo ISEG ter aceite a minha candidatura e dar-me a oportunidade de concluir um passo tão importante para a minha vida académica.

RESUMO

Este trabalho foi desenvolvido no âmbito do mestrado em contabilidade, fiscalidade e finanças empresariais, pelo ISEG (Instituto Superior de Economia e Gestão) da Universidade Lisboa, na forma de relatório de estágio, na empresa “João Cipriano e Associados, SROC, Lda”. Tem como tema “Auditoria Financeira em PME: Aspectos Primordiais”. A componente teórica aborda a normalização e o encaminhamento duma auditoria, efetuando depois uma incursão comparativa pelas particularidades duma auditoria a PME e a grandes entidades. Na componente prática, relata-se sobre as tarefas realizadas, os conhecimentos adquiridos e sobre a participação numa auditoria feita a uma firma do escritório onde estagiei. Por fim concluo sobre os desafios e limitações do tema, e sobre possíveis matérias de investigação futura.

Palavras-chave: Auditoria, Auditor, PME, relatório.

ABSTRAT

This work was developed in the scope of the master's degree in accounting, taxation and business finance, by ISEG (Superior Institute of Economics and Management) of the University of Lisbon, in the form of a traineeship report, in the company "João Cipriano e Associados, SROC, Lda". Its theme is "Financial Audit in SME - Primary Aspects". The theoretical component addresses the audit rules and trail, comparing large entities with SME, highlighting the particularities of audit to SME. In the practical component, report on the tasks performed, the knowledge acquired and report participation in an audit done to client of the firm where I trained. Finally I conclude on the challenges of the subject and possible future research topics.

Key words: Audit, Auditor, SMEs, report.

LISTA DE SIGLAS

AFT - Ativos Fixos Tangíveis

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AT – Autoridade Tributária

CA – Conselho de Administração

CGA – Caixa Geral de Aposentações e Segurança Social

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

DR – Demonstração dos Resultados

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA – *International Standards on Auditing*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

N-1 – Período económico anterior

N – Período económico atual

N+1 – Período económico posterior

NIB – Número de Identificação Bancária

NIF – Número de Identificação Fiscal

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PGT – Plano Geral de Trabalho

PME – Pequenas e Médias Entidades

RAI – Resultado Antes de Impostos

ROC – Revisor Oficial de Contas TOC – Técnico oficial de contas

SA – Sociedade Anónima

SAFT – *Standard Audit File for Tax Purposes* (resumo de toda a faturação)

TOC – Técnico Oficial de Contas

ÍNDICE:

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 1 |
| 2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO..... | 2 |
| 2.1. Auditoria Financeira em Geral..... | 2 |
| 2.1.1. Auditoria: Conceito, Enquadramento e Finalidade..... | 2 |
| 2.1.2. Normas de Auditoria Financeira..... | 3 |
| 2.1.3. Responsabilidade e Função do Auditor..... | 4 |
| 2.1.4. Limitações do Trabalho do Auditor..... | 6 |
| 2.2. Metodologias de Auditoria..... | 6 |
| 2.2.1. Planeamento e Enquadramento Geral..... | 6 |
| 2.2.2. Asserções em Auditoria..... | 7 |
| 2.2.3. Materialidade e Risco em Auditoria..... | 7 |
| 2.2.4. Controlo Interno: Conceito, Objetivos e Limitações | 9 |
| 2.2.5. Recolha e Avaliação de Evidência..... | 10 |
| 2.2.6. Julgamento Profissional..... | 12 |
| 2.2.7. Conclusão da Auditoria..... | 13 |
| 2.2.8. O Relatório e Parecer de Auditoria..... | 13 |
| 2.3. Especificidades das Pequenas e Médias Entidades..... | 14 |
| 2.3.1. Aspectos Gerais..... | 14 |
| 2.3.2. Aspectos Técnicos de Auditoria..... | 16 |
| 2.3.2.1. No Planeamento..... | 16 |
| 2.3.2.2. No Controlo Interno..... | 17 |
| 2.3.2.3. Na Avaliação da Materialidade e do Risco de Distorção..... | 18 |
| 2.3.2.4. Na Comunicação e na Documentação de Auditoria..... | 19 |
| 2.3.2.5. Na Avaliação da Continuidade..... | 19 |

| | |
|---|----|
| 3. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ONDE DECORREU O ESTÁGIO..... | 20 |
| 3.1. Dados de Base..... | 20 |
| 3.2. Breve Caraterização da Empresa de Auditoria..... | 20 |
| 4. COMPONENTE PRÁTICA..... | 21 |
| 4.1. Análise dos Arquivos, do Manual Interno de Auditoria e Fase Preliminar.. | 21 |
| 4.2. Testes ao Controlo Interno..... | 22 |
| 4.3. Testes Substantivos..... | 22 |
| 4.3.1. Testes aos Ativos Fixos Tangíveis..... | 22 |
| 4.3.2. Testes às Participações Financeiras..... | 23 |
| 4.3.3. Testes aos Inventários..... | 23 |
| 4.3.4. Testes aos Clientes..... | 24 |
| 4.3.5. Testes aos Fornecedores..... | 24 |
| 4.3.6. Testes aos Financiamentos Obtidos..... | 25 |
| 4.3.7. Testes ao Pessoal..... | 25 |
| 4.3.8. Testes aos Impostos e Segurança Social..... | 25 |
| 4.3.9. Testes ao Caixa e Equivalentes de Caixa..... | 26 |
| 4.3.10. Testes aos Resultados do Período..... | 26 |
| 4.3.11. Testes ao Capital, Reservas e Resultados Transitados..... | 26 |
| 4.3.12. Conclusão e Relato..... | 27 |
| 4.3.13. Organização Final do Arquivo Corrente e Atualização do Permanente.. | 27 |
| 5. CASO “RC, SA”..... | 28 |
| 5.1. Apresentação da Empresa..... | 28 |
| 5.2. Participação no Trabalho de Auditoria às DF de 2015..... | 28 |
| 5.2.1. Conhecer a Empresa e o seu Negócio..... | 28 |
| 5.2.2. Fase1 – Planeamento Geral do Trabalho..... | 29 |
| 5.2.3. Fase 2 – Avaliação do Controlo Interno e Testes Intercalares..... | 31 |

| | |
|--|----|
| 5.2.4. Fase 3 – Testes Substantivos aos Saldos do Fim do Período..... | 31 |
| 5.2.5. Fase 4 - Conclusão e Relato..... | 33 |
| 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E MATÉRIA PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA..... | 34 |
| 6.1. Considerações Finais..... | 34 |
| 6.2. Limitações..... | 34 |
| 6.3. Matéria para Investigação Futura..... | 35 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 36 |

1. INTRODUÇÃO

Com o aparecimento das grandes empresas, emergiu no séc.XX a função auditoria, a qual em Portugal se desenvolveu com a criação da figura do Revisor Oficial de Contas (ROC), bem assim como através dos preceitos legais de fiscalização das sociedades comerciais e, nos últimos anos, com a importância do auditor externo nas empresas cotadas, bem assim como a extensão ao sector público das exigências de certificação legal das contas (CLC).

A função essencial do auditor é desenvolver um trabalho visando emitir uma opinião que credibilize as DF das entidades junto dos interessados, obedecendo a conceitos e normas, que desde 2015 passaram a ser as *International Standards on Auditing* (ISA), emitidas pela IFAC. Essas normas regulam todas as metodologias e fases da auditoria, desde o planeamento, avaliação dos riscos, testes de controlo e testes substantivos, até a conclusão do trabalho e emissão do relatório.

As exigências de uma auditoria completa, nem sempre são fáceis de aplicar a PME, para as quais as próprias ISA admitem procedimentos mais simples, atenta a circunstância de as características destas empresas e a sua relevância, diminuírem as implicações para os interessados nas suas contas, mais restritos do que numa grande empresa. Há inclusivamente literatura que aborda quer as simplificações de auditoria, quer a possibilidade de se adotar para as PME o modelo de revisão simplificada.

Por sua vez apresento o resumo, quer dos procedimentos aplicados no estágio, quer numa abordagem de auditoria a uma PME, cliente concreto da firma de auditoria onde estagiei.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. Auditoria Financeira em Geral

2.1.1 Auditoria: Conceito, Enquadramento e Finalidade

Com o surgimento das grandes empresas, surge a necessidade de confirmação da veracidade dos registos contabilísticos contidos nas demonstrações financeiras. Surge então a auditoria, para credibilizar esses registos contabilísticos (Figueiredo, 2002 p.1).

A profissão de auditor financeiro em Portugal corresponde legalmente à figura do ROC. A profissão de ROC, foi institucionalizada através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, e a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) foi criada pela Portaria n.º 87/74, de 6 de fevereiro. Atualmente, a profissão de ROC obedece ao regime jurídico da OROC (Lei nº 140/2015 de 7 de setembro) e ao regime jurídico da supervisão de auditoria (Lei nº 148/2015, de 9 de setembro).

A legislação comercial e em especial o Código das Sociedades Comerciais (CSC), consagraram ao longo dos anos o ROC como auditor legal das contas das empresas. Noutros domínios, como o das entidades públicas que adotam a contabilidade patrimonial, tem sido criada também a exigência legal de certificação das contas por um ROC.

O Código do Mercado dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro, criou a figura do auditor externo, registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM). Atualmente a figura do auditor externo

corresponde a um ROC ou SROC, sendo que a profissão está atualmente sujeita, quer à tutela da respetiva ordem, quer à supervisão da própria CMVM.

O objetivo máximo de uma auditoria, é o de permitir ao auditor expressar uma opinião verdadeira e clara sobre a veracidade e correta apresentação das asserções das DF face ao referencial de relato financeiro aplicável, possibilitando o reporte destas às partes interessadas (investidores, acionistas, fornecedores, clientes, parceiros, Estado entre outros), permitindo assim por parte destes confiança nos documentos financeiros, e segurança nas decisões a tomar, tal como define a própria ISA 200 (IAASB, 2015; Costa, 2010; Mendes, 2013). A auditoria também contribui para a eficiência e eficácia dos processos e valida a consistência do controlo interno (Figueiredo, 2002). Tem também grande influência sobre a imagem que cada país transmite ao mundo, porque um país é tanto mais ético e transparente, quanto mais auditado for.

2.1.2. Normas de Auditoria Financeira

As normas de auditoria são obrigatórias para os auditores, devendo ser seguidas em todos os trabalhos de auditoria (Cunha, 1995). Passo a referir algumas normas de base para o exercício da função, e que a partir de 2015 passaram a ser as ISA, ou normas internacionais de auditoria, emitidas pelo IAASB da IFAC.

ISA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria. Esta norma aborda as responsabilidades gerais e os objetivos gerais do auditor e os caminhos a percorrer para que tais objetivos sejam atingidos (IAASB, 2015).

ISA 300 – Planear uma auditoria de DF. Esta norma refere-se aos caminhos a percorrer no planeamento de uma auditoria, estabelecendo as diferenças entre planeamento de auditorias recorrentes e de auditorias iniciais (IAASB, 2015).

ISA 320 – A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria. Estabelece o conceito de materialidade, e as condições para a sua determinação (IAASB, 2015).

ISA 330 – Respostas do auditor a riscos avaliados. Rege a responsabilidade do auditor na resposta aos riscos de distorção material identificados e avaliados (IAASB, 2015).

ISA 500 – Prova de auditoria. Esta norma esclarece o conceito de prova de auditoria, e estabelece as condições necessárias para se obter prova de auditoria suficiente e apropriada pela qual se possa basear a opinião do auditor (IAASB, 2015).

2.1.3. Responsabilidade e Função do Auditor

A norma nº 1 da AICPA prevê que o auditor, além de competências técnicas, deve estar dotado de independência e consciência profissional (Cunha, 1995). Nas tendências regulatórias recentes, acredita-se cada vez mais que a mudança periódica de auditor favorece a independência do trabalho (Art. 54º da Lei nº 140/2015, de 7 de setembro).

A ISA 240, nos §§ 4 e 5, bem como a ISA 250, §§ 4 e 13, estabelecem que primeiramente cabe à gerência da empresa a prevenção e deteção de fraudes e incumprimentos (IAASB, 2015). Mas o auditor deve obter garantias de fiabilidade razoável de que as DF não apresentam distorções devido a fraude ou erro. No caso de identificação ou suspeita de fraude ou de incumprimento de leis e regulamentos, o auditor deve comunicar em tempo oportuno aos responsáveis de direito que são

normalmente os encarregados da governação da entidade e analisar se há incumprimento por parte da gerência, ou se há necessidade de comunicar a alguma autoridade exterior, ou ao órgão fiscalizador da entidade, pois, em alguns casos prevalecem as responsabilidades legais em detrimento da confidencialidade, já que a responsabilidade legal do auditor varia de país para país, e deve ter em conta não só as normas internacionais (as ISA), mas também a lei de cada jurisdição, tal como referido pelas IAS's 200, 240, 250 e 450 (IAASB, 2015). A lei pode exigir que o auditor dê opinião sobre matérias específicas. Nesses casos, dispõe a ISA 200 que o auditor deverá efetuar trabalho adicional, para responder a essas responsabilidades (IAASB, 2015).

O auditor, nos termos dos §§ 14, 15, 16 e 17 da ISA 200, deve cumprir os seguintes requisitos éticos (IAASB, 2015):

“- Ceticismo profissional – O auditor deve planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que as DF estejam materialmente distorcidas;

- Julgamento profissional – O auditor deve exercer julgamento profissional ao planear e executar uma auditoria de DF;

- Prova de auditoria suficiente e apropriada e risco de auditoria – Para obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião.”

A ISA 200 prevê outros princípios a respeitar: integridade, objetividade, competência, zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional (IAASB, 2015).

Cada auditoria deve ter presente quais as ISA mais relevantes a serem cumpridas, bem como seus objetivos. Os objetivos expostos nas ISA servem de base para os objetivos gerais do auditor. Prevê a ISA 200 que a não obtenção dos objetivos de certa ISA deve ser confrontada com os objetivos gerais, para não prejudicar a auditoria. O auditor focar-se-á mais nas áreas em que o nível de risco de distorção é maior (IAASB, 2015).

2.1.4. Limitações do Trabalho do Auditor

O trabalho do auditor tem algumas limitações, como reconhece a ISA 200: o tempo e o custo; correta execução dos procedimentos e natureza ou complexidade do relato financeiro; analisar áreas exigindo conhecimentos específicos, não necessariamente financeiros, o que leva ao recurso a peritos; casos em que a gestão da empresa não toma a posição correta face a uma fraude; alto indício de risco de distorção material; o auditor não está seguro quanto à integridade da gerência; alguns casos em que a gerência não disponibiliza toda informação; a sofisticação na falsificação de documentos, pois o auditor não é um perito nesta área; e o facto de ele não ter o poder legal de busca, pois a auditoria não se trata de uma investigação oficial (IAASB, 2015).

2.2. Metodologias de Auditoria

2.2.1. Planeamento e Enquadramento Geral

O planeamento é um processo contínuo, desde o final da auditoria anterior até à conclusão da corrente, e depende da dimensão e setor da entidade, experiência anterior do auditor com a entidade, e de alterações orgânicas ou de negócio nesta, gerando ajustamentos na estratégia da auditoria. Ao envolver a gerência no planeamento, o auditor, nos termos da ISA 300, não perde responsabilidade pela estratégia e plano de

auditoria (IAASB, 2015; Ramalho & Pais, 2014). A estratégia e o plano de auditoria devem ser documentados, bem como as alterações relevantes e suas razões, que induzem mudanças da materialidade e da apropriação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais, nos termos das ISA's 300 e 320 (IAASB, 2015).

Embora uma auditoria financeira decorra em várias fases (planeamento, testes aos controlos e testes substantivos e de finalização), é desejável que a revisão não seja feita apenas no final, assegurando a oportunidade dos procedimentos (Bastos, 2017).

2.2.2. Asserções em Auditoria

Segundo o § 4 da ISA 315, “asserções são declarações prestadas pela gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas DF e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer”. As asserções subdividem-se em três classes: “Asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período em causa; Asserções relativas a saldos de contas no final do período; Asserções relativas à apresentação e divulgação” (Albuquerque, et al, 2008).

2.2.3. Materialidade e Risco em Auditoria

As distorções são materialmente relevantes quando de forma individual ou agregada podem influenciar as decisões económicas dos utentes. O julgamento sobre a materialidade é feito com base na dimensão e natureza da distorção; nas circunstâncias, e de acordo com o discernimento do auditor. Este, nos termos das ISA's 200 e 320, pode ser alterado pelo surgimento de novas informações e considerações do auditor, resultantes de testes adicionais ou do decurso da auditoria (IAASB, 2015). A

materialidade é julgada a nível qualitativo e quantitativo, sendo necessário ter atenção às duas dimensões (Ramalho & Pais, 2014; Almeida, 2011; Medeiros et al, 2017).

Existe uma relação inversa entre a materialidade e o risco. Quanto maior for o valor que determina a materialidade, menor tende a ser a possibilidade de se encontrar uma distorção com um valor igual ou superior a este valor (Ramalho & Pais, 2014).

O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião incorreta sobre as DF. É avaliado por mensuração precisa e resulta do julgamento profissional tal como refere a ISA 200 (IAASB, 2015; Andrade, 2013). O risco de auditoria, tal como referido pelas ISA compreende o risco de deteção e o risco de distorção material. O risco de deteção é o risco de as distorções materiais não serem identificadas pelo auditor (IAASB, 2015; Ramalho & Pais, 2014). O risco de distorção material, tal como referem as ISA's 200 e 315, é o risco de existirem distorções materiais nas DF, antes da execução da auditoria, desdobrando-se em: risco inerente, resultante da atividade económica; risco de controlo, se o controlo interno não detetar as distorções (IAASB, 2015).

A ISA 315 aponta alguns fatores de risco que podem ser: alterações no ambiente operacional, novo pessoal, sistemas de informação novos; crescimento rápido; nova tecnologia; novos modelos de negócio, novos produtos ou atividades; reestruturações empresariais; expansão de operações no estrangeiro; novas diretrizes contabilísticas; mudanças na organização, ou nas suas políticas (IAASB, 2015). Se mais fatores de risco existirem, mais extensa e qualitativa tende a ser a auditoria (Ramalho & Pais, 2014).

Cabe ao auditor ter noção de que o risco de distorção provocado por erros e, principalmente, por fraude, poderá ser superior, e dependendo da natureza do negócio e

da entidade, devem-se executar procedimentos tais como: indagações à gerência e a outras pessoas de entidade que o auditor achar necessário; procedimentos analíticos; observação e inspeção. Por sua vez, a avaliação dos riscos identificados servirá de base à conceção e execução dos procedimentos adicionais. Porém, devem ser sempre feitos procedimentos adicionais/substantivos para todas classes de transações, saldos de contas e divulgações materiais, tal como determinam as ISA's 240, 315 e 330 (IAASB, 2015).

O auditor não reduz a zero o nível de risco de auditoria, pois o nível de segurança não é absoluto pelas limitações do seu trabalho. Ele implementa respostas aos riscos. Normalmente, tal como reconhecido pelas ISA's 200, 240 e 330, a combinação entre os testes aos controlos e os procedimentos substantivos, proporcionam resposta aos riscos (IAASB, 2015; Figueiredo, 2010). Além dos procedimentos, a ISA 315 prevê que o auditor deve dotar-se de bastante conhecimento sobre a organização e em geral sobre o setor de atividade, a natureza da entidade, as suas políticas contabilísticas, os objetivos e estratégias, o controlo interno, e obter prova de auditoria suficiente e apropriada para mitigar o risco (IAASB, 2015; Ramalho & Pais, 2014; Andrade, 2013). Pelas situações contraditórias, a ISA 315 admite que o auditor pode alterar a sua avaliação de risco ao longo da auditoria (IAASB, 2015).

2.2.4. Controlo Interno: Conceito, Objetivos e Limitações

Nos termos do COSO, o controlo interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgações e conformidade.

O controlo interno, também se baseia na comparação entre o que foi estabelecido e o que se executa, e na aplicação das devidas correções. A auditoria, por sua vez, valida a consistência do controlo interno e contribui para a eficiência e eficácia dos processos (Figueiredo, 2002). Porém, como reconhece a ISA 330, alguns fatores causam desvios nos controlos, tais como: variações no volume de transações, mudança do pessoal, erro humano e estrutura de governança fraca, causando conluio (IAASB, 2015). Para a sua deteção, os controlos são alvo de testes. Alguns procedimentos de avaliação do risco e procedimentos substantivos também servem para avaliar a eficácia dos controlos. Por exemplo, se o auditor deteta uma distorção material, fica logo com a indicação da existência de debilidades no controlo interno, influenciando assim o planeamento e extensão dos procedimentos a executar. Porém, ainda nos termos da ISA 330, ao avaliar a eficácia operacional do controlo interno, o auditor verificará se as distorções revelam ineficiência dos controlos; e ter a noção de que a ausência de distorções não é garantia de eficiência dos controlos (IAASB, 2015; Cunha, 1995).

Pela ISA 610, o auditor externo pode basear-se no auditor interno (IAASB, 2015).

2.2.5. Recolha e Avaliação de Evidência

Prova de auditoria é toda a informação obtida dos procedimentos de auditoria, com carácter cumulativo, a partir dos registos contabilísticos, que são importante fonte de prova, ou obtida de outras fontes internas e externas à entidade, que confirmam ou não as asserções da gerência, e que servem de base para o relatório do auditor. Refere a ISA 500 que a falta de informação em alguns casos também serve de prova (IAASB, 2015).

A prova deve ser dotada de suficiência/quantidade e apropriação/qualidade. Contudo, nem sempre a suficiência está em consonância com a apropriação. A quantidade de prova a ser obtida está diretamente associada ao nível de risco de distorção avaliado e à qualidade da mesma prova. Necessário é que a elevada quantidade de provas seja ainda dotada de elevada qualidade, e esta é afetada pela fonte, natureza, circunstâncias, sendo mais fiável quando obtida de fontes externas à entidade. E que exista em algum formato de documento que possa ser verificado. É com base no julgamento profissional que o auditor acredita ter prova suficiente e apropriada, nos termos das ISA's 200, 330, 500 e 505 (IAASB, 2015; Figueiredo, 2010).

Noa termos da ISA 500, os procedimentos gerais de obtenção de prova de auditoria são: inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação (IAASB, 2015).

A documentação de auditoria pode ser em vários suportes, tais como papel e meios eletrónicos, e deve ser arrumada em pastas de auditoria, facilitando a sua consulta e análise posterior, tal como previsto na ISA 230 (IAASB, 2015; Figueiredo, 2010; Andrade, 2013).

Nos procedimentos de recolha de prova, dependendo da dimensão do universo a ser analisado, o auditor socorre-se da amostragem. O § 5 da ISA 530 define “Amostragem de auditoria – Aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100 % dos itens de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, com o objetivo de proporcionar ao

auditor uma base razoável para extrair conclusões acerca de toda a população” (IAASB, 2015).

A ISA 240 dá orientações sobre a prova. Em termos de avaliação de provas de distorções nas contas, é mais difícil detetar uma distorção resultante de fraude, do que de erro. Porque as fraudes normalmente são elaboradas de forma cuidadosa e resultam do conluio. As implicações de uma fraude dependem do pessoal e circunstâncias envolvidas. A relevância de uma fraude oriunda de um funcionário é diferente da oriunda de um gerente, e é maior o risco de não ser detetada a fraude da gerência, devido ao poder que esta detém. Reconhecendo um caso de fraude, deve o auditor aprofundar as suas investigações considerando que é difícil um caso de fraude ser isolado (IAASB, 2015).

2.2.6. Julgamento Profissional

Nos termos do § A23 da ISA 200, “O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre: a materialidade e o risco de auditoria; a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolher prova de auditoria; a verificação de que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objetivos das ISA e, assim, os objetivos gerais do auditor; a avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável; a elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, como, por exemplo, a avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela gerência na preparação das demonstrações financeiras.” (IAASB, 2015). O julgamento profissional

está presente em toda a auditoria, devendo estar documentado, permitindo que outro auditor experiente perceba a sua lógica, como prevê a ISA 200 (IAASB, 2015).

2.2.7. Conclusão da Auditoria

Na fase final de uma auditoria às DF, nos termos das ISA's 200 e 570, o auditor deve completar a prova sobre a verificação do pressuposto da continuidade, recolhida da gerência e dos encarregados da governação (IAASB, 2015; Andrade, 2013).

Na conclusão da auditoria inclui-se a análise de acontecimentos subsequentes, que são os que ocorrem entre a data da emissão das DF e a data do relatório de auditoria, tal como refere a ISA 560, a qual também alude aos procedimentos necessários para a obtenção de prova sobre as transações que ocorram entre essas datas (IAASB, 2015).

Quanto às situações contingentes, cabe ao órgão de gestão o relato de todas elas; porém, deve o auditor fazer uso do seu julgamento e ceticismo profissionais para detetar possíveis responsabilidades contingentes (Bastos, 2017).

Avaliar os resultados da auditoria inclui a revisão analítica final, a análise da continuidade e de toda prova obtida, visando suportar o parecer do auditor. Prescreve também a ISA 570 que se não se obtiver prova suficiente, será feito trabalho adicional (IAASB, 2015; Bastos, 2017).

2.2.8. O Relatório e Parecer de Auditoria

É através do relatório que o auditor comunica com as partes interessadas, e é importante que o mesmo reflita a abordagem de resposta aos riscos (Andrade, 2013; Cunha, 1995).

O relatório de auditoria constitui o documento emitido pelo auditor, ao concluir o seu

trabalho, no qual se insere como parte fundamental a sua opinião sobre as DF auditadas. Essa opinião pode ser não modificada, exprimindo convicção favorável e sem exceções sobre a totalidade da informação financeira relatada, ou ser modificada.

Nos termos da ISA 705, a opinião é modificada se emitida com reservas, se for uma opinião adversa, ou constituir uma escusa de opinião (IAASB, 2015; Bastos, 2017).

Opinião com Reservas – esta é expressada nos casos em que é obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, porém, há distorções materiais não profundas, ou quando não foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada, tal como decorre das ISA's 330 e 705 (IAASB, 2015).

Opinião Adversa – quando foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, porém, as distorções são materiais e profundas, como indica a ISA 705 (IAASB, 2015).

Escusa de Opinião – esta é emitida em situações raras, em que pela falta de prova de auditoria fidedigna, e a possibilidade de existência de distorções materiais e profundas, não é possível formar uma opinião, nos termos das ISA's 700 e 705 (IAASB, 2015).

2.3. Especificidades das Pequenas e Médias Entidades

2.3.1. Aspetos Gerais

O§ 64 da ISA 200 considera “pequena entidade” aquela que, entre outras, possui as seguintes características: concentração da propriedade e gerência em poucos indivíduos; transações lineares ou pouco complexas, escrituração simples, poucas linhas de negócio e de produtos dentro dessas linhas, poucos controlos internos, poucos níveis de gerência com responsabilidade por um conjunto alargado de controlos, ou pouco pessoal, com

muitos empregados a terem um vasto conjunto de responsabilidades”. Sendo assim, estas firmas admitem procedimentos de auditoria mais simples (Andrade, 2013).

Para efeito de auditoria, uma PME não implica uma alta responsabilidade pública, por duas razões: não é uma entidade cotada e a atividade que desenvolve não tem um grande impacto económico (Gonçalves, 2004).

O nº 2 do Artigo 262º do CSC, obriga as sociedades por quotas a terem as contas auditadas, caso ultrapassem em dois anos consecutivos, dois de três limites: total de balanço de 1,5 milhões de euros; total de rendimentos de 3 milhões de euros; número de trabalhadores superior a 50. A aplicação destas disposições sujeita à obrigação de auditoria legal muitas pequenas empresas nos termos das ISA.

A função do auditor numa PME é similar à efetuada numa grande empresa. Deve ter um bom conhecimento da empresa e do seu negócio, avaliar todos os riscos de distorção material, verificar as operações mais relevantes e as áreas que exigem especial atenção, para emitir uma opinião sobre as DF com segurança elevada, mas não absoluta, devido às limitações do próprio trabalho (Andrade, 2013; Gonçalves, 2004).

A IFAC crê ser importante a aplicação das ISA a todas as entidades independentemente da dimensão, para garantir a qualidade da auditoria e para maior confiança dos utilizadores da informação financeira (IFAC, 2012). Porém, auditores e instituições lamentam o facto de algumas ISA serem demasiado complexas e não considerarem controlos a empresas mais simples (Andrade, 2013). Talvez não seja obrigatório que o auditor cumpra todas as ISA, mas que siga as mais relevantes e os requisitos nelas consagrados (Figueiredo, 2010; IFAC, 2012).

Existe ainda a possibilidade, relativamente às PME, de ser suficiente para os seus restritos utilizadores das DF, os auditores não emitirem um relatório baseado numa auditoria completa, mas sim numa revisão simplificada (*review*), trabalho mais conciso e baseado em indagações, proporcionando uma segurança informativa não elevada, mas moderada, sendo a opinião emitida, não sob a forma positiva, mas negativa, assumindo que nada chegou ao conhecimento do auditor que indique que as DF possam estar distorcidas. Para este efeito, a IFAC emitiu a norma internacional de trabalho de revisão nº 2000-2699 Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras, a qual vai ao encontro de quem admite a aplicabilidade de uma revisão, não uma auditoria, a PME (Cipriano, 2002).

A auditoria é mais cara que a revisão. As PME têm menos capital e recursos. Também por essa razão pode ser adequada a execução duma revisão numa PME, ao invés da auditoria (Cipriano, 2002). Não raro as PME evitam ser auditadas, invocando o custo da auditoria, mas ignorando os benefícios, já que as auditorias não devam ser vistas apenas como um gasto mas como algo que pode beneficiar num menor custo do financiamento.

2.3.2. Aspetos Técnicos de Auditoria

2.3.2.1. No Planeamento

O planeamento é um processo contínuo ao longo da auditoria, implicando reuniões e contactos frequentes entre os membros da equipa de trabalho, com a partilha de conhecimentos. Ao conhecer a entidade, seu meio envolvente e o controlo interno, o auditor está em boas condições de identificar e avaliar as distorções relevantes (Gonçalves, 2008).

2.3.2.2. No Controlo Interno

As ISA's 315 e 540 reconhecem que numa PME os registos e estimativas contabilísticas são menos detalhados, sendo a sua monitorização feita pelo envolvimento direto da gerência nas atividades, possibilitando a observação das variações e a aplicação de correções (IAASB, 2015). Não é adequado realizar testes de cumprimento ou de controlo numa entidade em que o controlo seja significativamente fraco, assim como também não devem ser feitos apenas testes de cumprimento as entidades que tenham um bom sistema de controlo (Gonçalves, 2008). Porém, é muito frequente em PME a impossibilidade de avaliação dos controlos, porque os mesmos não existem ou são muito fracos. Neste caso, prevê a ISA 330 que a auditoria se baseie em testes substantivos, numa extensão baseada na avaliação dos riscos inerentes (IAASB, 2015; Andrade, 2013).

Existem debilidades no sistema de controlo interno em PME, pelo facto de existirem menos recursos materiais e, principalmente, menos colaboradores, prejudicando o conceito de segregação de funções. Em compensação, predomina a supervisão e o exemplo da gerência, que de forma verbal desenvolve uma dada cultura e ética. Daí que, tal como apontam as ISA's 240, 265, 315 e 550, o conhecimento do sistema de informação de uma PME dependa muito de indagações, além da análise documental (IAASB, 2015).

Numa auditoria a PME, as próprias ISA's 240 e 315 estabelecem que os riscos habituais nestas entidades, podem estar potenciados, designadamente pelo o risco de amostragem, pela fraude e erros difíceis de detetar, por indisponibilidade de certas provas, pela necessidade de mais julgamento do auditor, por ausência de informações importantes,

pela coincidência entre a propriedade e a gerência, por vezes numa só pessoa, pelos sistemas informáticos e de autorizações rudimentares, pela pouca segregação de funções, por uma gerência que nem sempre cumpre as regras e com pouco conhecimento de contabilidade, pela inexistência de políticas definidas, em síntese, face a um controlo interno limitado ou inexistente (IAASB, 2015; Andrade, 2013; Gonçalves, 2004; Gonçalves, 2008). Com um bom controlo e organização contabilística, uma empresa está melhor preparada para as oportunidades e para responder rapidamente aos estímulos de mercado. Porém, tal como se refere no § A5 da ISA 570, as PME nem sempre têm suporte financeiro para o efeito (IAASB, 2015).

2.3.2.3. Na Avaliação da Materialidade e do Risco de Distorção

Na determinação da materialidade em PME, deve-se ter atenção o indicador de referência, visto que o RAI (resultado antes de imposto), é deduzido de um alto valor como remuneração do proprietário. A ISA 320 admite que o lucro antes de remunerações e imposto pode ser o indicador mais viável numa PME (IAASB, 2015).

Não é comum a existência de um processo de avaliação do risco e medidas de desempenho nas PME. Sendo assim, a gerência identifica os riscos tendo um envolvimento direto nas atividades. O auditor apercebe-se dos riscos de certas medidas ao indagar a gerência. Se essa indagação mostrar que não há medida alguma, estamos perante um risco de as distorções não serem detetadas, tal como aponta a ISA 315 (IAASB, 2015).

Os riscos identificados devem estar em consonância com os testes realizados. E os procedimentos de resposta aos riscos resultam da combinação de testes aos controlos e

testes substantivos (Gonçalves, 2008), sendo que nas PME a resposta aos riscos é feita com maior ênfase em procedimentos substantivos (Figueiredo, 2010).

2.3.2.4. Na Comunicação e na Documentação da Auditoria

Tal como reconhecido pelas ISA's 260, 265, 300 e 315, nas PME o auditor beneficia de uma comunicação com a gerência menos burocrática, devido ao facto de haver menos níveis de responsabilidade, maior disponibilidade da gerência, com a decorrente simplificação na estratégia global de auditoria (IAASB, 2015).

Para um claro entendimento e análise do trabalho realizado pelo auditor, é necessário que o trabalho seja corretamente documentado (Gonçalves, 2008). Tal como nas demais auditorias, o trabalho dá lugar à produção de papéis de trabalho, documentos onde se encontra o suporte e base para as conclusões retiradas (Gonçalves, 2008).

2.3.2.5. Na Avaliação da Continuidade

Nas PME, casos há em que não existe um documento que fale da continuidade da empresa. Onde a gerência se baseia e relata sobre as perspetivas para o futuro e no conhecimento do negócio. O auditor, nos termos da ISA 570, deve analisar os pressupostos de médio e longo prazo da gerência numa discussão, completada com documentos suficientes e que sejam compatíveis com o conhecimento que o auditor tem da entidade (IAASB, 2015). Em muitos casos estas entidades dependem muito do apoio de capital do sócio que é gerente. Sendo assim, ainda segundo a ISA 570, o auditor tem de documentar as provas desse apoio (IAASB, 2015).

3. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ONDE DECORREU O ESTÁGIO

3.1. Dados de Base

O estágio decorreu, de 15 março a 31 de julho de 2016, na firma “João Cipriano & Associados, SROC, Lda.”, sociedade de revisores oficiais de contas inscrita na OROC sob o nº 119, com a natureza de sociedade civil de profissionais adotando a forma comercial, cujos sócios eram: João Amaro Santos Cipriano, ROC nº 631; Andreia Sofia Sena Barreira, ROC nº 1739; Bruno Daniel Barata Campino, ROC nº 1726. Com o nº de pessoa coletiva 503342742, tem sede na Praça de Alvalade, nº 6, 3º dto., em Lisboa. Esta sociedade tem como objeto a prestação de serviços previstos no regime jurídico dos ROC, sendo a revisão legal de contas e auditoria às contas os principais. Presta outros serviços de garantia de fiabilidade, a par da consultadoria e da formação, em matérias que se enquadram nas competências e regime de acesso dos ROC.

Estão publicamente disponíveis estes e outros dados da sociedade no seu sítio na internet, em www.acauditores.pt.

Em termos de trabalho no escritório, o estágio foi orientado e coordenado pela Dra. Andreia Barreira, sócia da firma.

3.2. Breve Caracterização da Empresa de Auditoria

A SROC em causa é uma pequena firma de auditoria, mas com uma significativa experiência de cerca de 25 anos no mercado nacional, com uma carteira de clientes sectorialmente diversificada, entre empresas privadas e entidades públicas. Trabalhando com alguns grupos económicos, a maioria dos seus clientes são empresas privadas, de pequena e média dimensão. Pontualmente e ao longo dos anos, esta firma tem tido clientes com o estatuto de Entidade de Interesse Público. Com um capital social de

5.000 euros, teve o seguinte volume de negócios nos últimos anos, em euros: 448.717, em 2014, 437.013 em 2015 e 469.387 em 2016, em que aproximadamente pelo menos 80% corresponde a serviços de revisão legal, auditoria e outros serviços de garantia de fiabilidade. Além dos sócios, tem mais quatro colaboradores, um dos quais em regime de avença.

Para efeitos do estágio, fui enquadrada em trabalhos junto de empresas privadas industriais e comerciais de pequena e média dimensão, onde preponderou um cliente dedicado à gestão de refeitórios de empresas e serviços públicos.

4. COMPONENTE PRÁTICA

Durante o estágio desempenhei várias atividades relacionadas com a auditoria financeira, das quais se destacam as seguintes: análise documental, revisão analítica, elaboração de papéis de trabalho e alguns dos procedimentos gerais de auditoria.

4.1. Análise dos Arquivos, do Manual Interno de Auditoria e Fase Preliminar

Numa primeira fase, fui lendo as pastas de arquivo permanente de alguns clientes da empresa, descobrindo deste modo os documentos importantes referentes aos clientes que a empresa auditora deve ter na sua posse. De seguida, passei a construir, a partir dos balancetes e contas dos clientes, balanços, demonstrações dos resultados e de fluxos de caixa comparativos, para fazer procedimentos analíticos, que consistem em calcular variações, comportamentos e rácios para indiquem comportamentos das contas.

É então estabelecido o plano de auditoria, que compreende a avaliação do risco inerente e de controlo, face ao risco de auditoria aceitável, donde resulta a definição da estratégia de auditoria a ser aplicada, face aos riscos e à materialidade definida. Devemos ter a noção de que no caso de empresas familiares o risco de deteção pode ser maior.

4.2. Testes ao Controlo Interno

Ao testar os controlos internos verificamos até que ponto estes são eficazes, avaliando devidamente se os níveis de risco inerente e de controlo inicialmente determinados estão corretos. Caso não estejam, altera-se o planeamento no sentido de fazer mais testes aos controlos ou de optar por nos basearmos mais em testes substantivos. Quanto melhor for o controlo interno de determinada área, menor será o nível de risco, e menor será volume de testes substantivos aplicados; quanto pior for o controlo interno, maior será o nível de risco e maior será o volume de testes substantivos a fazer.

4.3. Testes Substantivos

Estes testes, combinados com uma dada extensão de testes de controlo anteriores, são o que nos vai permitir confirmar todas as asserções contidas nas DF. Com base no conhecimento que se tem da empresa, e no julgamento profissional sobre a materialidade, selecionam-se as áreas mais relevantes. Daí faz-se um conjunto de procedimentos, entre os quais a análise documental. Na análise documental são selecionados os valores significativos das áreas mais relevantes, e passamos a confrontar estes com os respetivos documentos de suporte, elaborando papéis de trabalho.

Tive oportunidade de fazer testes a rubricas e asserções das várias áreas, porém debruçar-me-ei sobre as mais relevantes.

4.3.1. Testes aos Ativos Fixos Tangíveis

Primeiramente faz-se uma comparação dos valores em AFT registados no balanço com os do balancete comprovando a sua coerência. De seguida obtém-se o resumo do movimento ocorrido no período em causa; elabora-se o mapa de evolução histórica do

AFT, partindo dos saldos iniciais, incluindo as aquisições, abates, outros/transferências, que conduz aos saldos finais. O mesmo é feito aos valores das depreciações, obtendo assim o “mapa de evolução das depreciações”. As depreciações são confrontadas com as taxas da legislação aplicável, anos de vida útil do bem, além de testar se os ativos abatidos também foram depreciados. Faz-se a análise documental e inspeção física confirmando a existência dos bens, se estão operacionais e se se relacionam com a atividade da empresa. Com recurso às certidões, verifica-se a titularidade e ónus dos bens sujeitos a registo. Analisam-se transações como alienações e aquisições ocorridas com empresas do grupo. Verifica-se se os valores contabilísticos dos AFT são quantias recuperáveis.

4.3.2. Testes às Participações Financeiras

Comecei por ver a escritura das sociedades participadas, onde consta o nome dos sócios e as quotas de cada um. Confirma-se a aplicabilidade do método de equivalência patrimonial, ou do método do custo. Obtém-se prova da titularidade das participações e confirma-se que a compra e venda destas foi autorizada pelo órgão de gestão. É feito o pedido da certidão junto da conservatória do registo comercial, verificando a injeção de novo capital.

4.3.3. Testes aos Inventários

Primeiramente é confirmado que os inventários registados no balanço são os mesmos do balancete. Com base numa amostra, são observados os documentos referentes às entradas e saídas de inventário. Testa-se as mercadorias em trânsito e em poder de terceiros, observando as guias de remessa e as faturas de fornecedores. Obtém-se uma cópia das instruções escritas de contagem física e percebe-se como a empresa realiza

este trabalho. Acompanha-se a contagem física, anotando a ocorrência de artigos obsoletos ao longo da contagem. Deve-se verificar se os totais da “lista final de inventários” são idênticos aos valores de inventários do balanço.

4.3.4. Testes aos Clientes

Em princípio valida-se o valor da conta de clientes geral do balanço, com os valores do balancete; de seguida são balanceados os saldos devedores e credores. É validado o mapa de antiguidade de saldos, e observados os saldos de abertura dos clientes para tentar identificar saldos parados e a possível constituição de imparidades. Faz-se a circularização externa com recurso a uma amostra onde são selecionados os clientes com valores relevantes (muito altos, muito baixos e sem movimento no período), e enviamos cartas de pedido de confirmação dos saldos, com o objetivo de confirmar a consonância entre os saldos registados pela contabilidade da entidade auditada e os registados pela contabilidade das entidades clientes. Com as respostas, elaboramos o mapa “circularização de clientes”. Quando a resposta do cliente é diferente do valor registado na empresa, solicita-se a reconciliação por parte da contabilidade.

4.3.5. Testes aos Fornecedores

Começa-se por validar os valores do balanço com os do balancete, juntamente com a reclassificação dos saldos devedores e credores. Faz-se análise documental sobre variações significativas nos valores das contas e o surgimento de valores invulgares. Elabora-se a circularização e no caso de respostas discordantes, deve ser entregue ao responsável da contabilidade uma cópia da carta e solicitar a reconciliação. No caso de respostas não obtidas, o auditor deve averiguar se a fatura corresponde à real obtenção de mercadoria/serviço e se está na presença de passivos registados no período adequado.

4.3.6. Testes aos Financiamentos Obtidos

Elabora-se a circularização dos bancos. Com esta pode-se confirmar: o valor do financiamento, a taxa de juro, a parte amortizada e a parte por amortizar em dívida. Solicitamos a obtenção por parte da empresa do mapa de responsabilidades do Banco de Portugal, o que nos permite validar os financiamentos que a empresa tem em aberto no final do período.

4.3.7. Testes ao Pessoal

Com recurso às guias de pagamento da segurança social, guias de IRS e com o processamento de salários, elaborei o “mapa de evolução do pessoal”. Com este mapa é possível validar o total de remunerações, total de descontos efetuados aos trabalhadores e o total de encargos da entidade patronal, de valores existentes no mapa com os valores do balancete. Verifica-se se a estimativa de remunerações a pagar referente às férias e subsídios de férias se encontra de acordo com o acréscimo de remunerações efetuado pela empresa. Com recurso à folha de remunerações de um ou dois meses, retirei uma amostra dos trabalhadores para testar os seus processamentos, em termos de: se a folha de remunerações está devidamente assinada, se o cálculo do custo da mão de obra por hora é o correto, se o nome e a remuneração de cada trabalhador está de acordo com o cadastro, se o trabalhador efetivamente exerceu a sua função neste período. Também verifiquei se o NIB e as quantias das transferências bancárias foram as devidas.

4.3.8. Testes aos Impostos e Segurança Social

Solicita-se à entidade o SAFT (resumo de todas as faturas comunicadas a AT). Verificamos se o resumo está de acordo a conta de vendas e prestações de serviços e se está de acordo o IVA que foi entregue à Administração Fiscal. A soma de todas as

declarações de IVA emitidas deve ser igual ao valor do IVA da faturação. Obtêm-se as declarações e guias de todos os impostos da empresa (IVA, IRS, IRC, Segurança Social, CGA), e elaboramos mapas destes impostos. para perceber se todas as quantias processadas foram entregues ao Estado. Devem-se pedir as “Certidões de dívida e não dívida” à Autoridade Tributária e à Segurança Social, para confirmar as conclusões dos testes acima.

4.3.9. Testes ao Caixa e Equivalentes de Caixa

Fazem-se os pedidos de confirmação externa de todas as contas bancárias, e dá-se às respostas os cuidados devidos. Confirma-se que os valores da conta “Depósito à ordem” são iguais ao total da soma dos extratos bancários. Faz-se a contagem física surpresa dos valores em caixa no final do dia 31/12/N ou no início do dia 02/01/N+1. Elabora-se um papel de trabalho onde fica registada a contagem de tudo o que estiver em caixa (numerário, vales, senhas de refeição, senhas de gasolina, cheques pré-datados, cheques devolvidos, e outros). Faz-se o pedido do “Mapa do Banco de Portugal sobre a base de dados das contas” que indica todas as contas que a empresa detém.

4.3.10. Testes aos Resultados do Período

Estando os itens das áreas anteriores em conformidade, tendencialmente os resultados também estarão. Porém, é necessário validar a estimativa do imposto sobre o rendimento e cruzar os valores da DR, do balanço e do balancete.

4.3.11. Testes ao Capital, Reservas e Resultados Transitados

Prepara-se um mapa de análise do movimento ocorrido em todas as contas do capital próprio e tenta-se perceber a origem dos movimentos. Examina-se toda documentação que suporta os movimentos e as contas em si, e conclui-se sobre a sua contabilização.

4.3.12. Conclusão e Relato

Nesta fase, começa-se por se dar atenção aos acontecimentos que surgem entre a data das DF e a data em que o auditor irá emitir o relatório, analisa-se a sua relevância e a possibilidade de alteração dos documentos financeiros. Analisa-se tudo, porém de forma especial o ponto em que se encontram as ações judiciais interpostas pela e contra a empresa. Volta-se a analisar os processos relativos a clientes de cobrança duvidosa e os casos de devoluções efetuadas pelos clientes após 31/12/N, relativas a compras por eles efetuadas antes desta data.

Procede-se a uma última revisão analítica de rubricas e seu comportamento.

Depois, efetua-se a conferência final das DF, garantindo que estas de uma forma global estão em conformidade com o sistema contabilístico. Procede-se a uma reunião com os órgãos da empresa e explica-se em que condições será emitido o relatório, através do respetivo rascunho. Por fim, o responsável prepara e emite com o sócio o relatório de auditoria.

4.3.13. Organização Final do Arquivo Corrente e Atualização do Permanente

Por último são reunidos todos os papéis de trabalho da auditoria desse exercício no respetivo arquivo corrente, por áreas de trabalho, e procede-se à inserção no arquivo permanente dos elementos que aí deverão ficar.

5. CASO “RC, SA”

5.1. Apresentação da Empresa

A sociedade adota a denominação de RC – Restauração Coletiva, SA. Tem a sua sede em Lisboa. Foi constituída por escritura pública em janeiro de 1984, no 11º cartório notarial de Lisboa, com um capital social de Esc.: 1.200.000 (5.985,57 €). Atualmente tem o capital social de 500.000 Euros. Constitui objeto da sociedade a gestão de refeitórios de organismos públicos e privados, confeção e transporte de alimentos ao domicílio, comércio de bens alimentares em geral, sendo o código CAE principal 56290-R3. Teve um volume de negócios em 2014 e 2015 de, respetivamente, 14.039 e 16.233 milhares de euros. Entre as pessoas envolvidas nos vários refeitórios explorados em empresas e serviços públicos, e os quadros dos serviços da sede, contou com cerca de 450 e 550 trabalhadores, em 2014 e 2015. Embora seja uma sociedade anónima, tem uma estrutura de capital centralizado numa família, que detém a própria administração e controlo da empresa, pelo que, de facto, estamos perante uma empresa familiar e com requisitos de pequena entidade nos termos das ISA.

5.2. Participação no Trabalho de Auditoria às DF de 2015

5.2.1. Conhecer a Empresa e o seu Negócio

Fui integrada na auditoria às demonstrações financeiras do exercício de 2015, embora, pelo momento da realização do estágio, contactei com a empresa já após o decurso do exercício financeiro. Começámos por ler as pastas do arquivo permanente da empresa para conhecer o máximo possível sobre a sua história. Em seguida, passámos para uma análise às pastas de arquivo corrente de anos anteriores, onde pudemos observar o plano

geral do trabalho de auditoria, a avaliação do controlo interno e testes intercalares, os testes substantivos aos saldos do fim do período e a conclusão e relato. Averiguámos como normalmente tinha sido a auditoria e analisámos com cuidado os relatórios de auditoria anteriores, que nos mostraram quais têm sido as áreas críticas.

5.2.2. Fase 1 – Planeamento Geral do Trabalho

Programa PGT Pré-Plano

Não houve lugar a atualizações importantes a fazer no pré-plano de auditoria. Estava definida a seguinte equipa e prazo do serviço: Sócio orientador: João Cipriano; Responsável pelo trabalho: Bruno Campino; Técnico auxiliar: Vera Matoca Prata.

Programa PGT Estratégia de auditoria

1. Revisão analítica preliminar: ao ler o relatório de conclusões e recomendações de auditoria anterior (2014), observámos que as situações mais importantes em termos de recomendações feitas foram: analisar a divergência entre as viaturas constantes no ativo fixo tangível e as mencionadas no Portal da Administração Tributária; obter elementos que permitam aferir sobre a quantia realizável líquida da participação financeira na Grula Coopertorres, CRL; mensurar ao justo valor, à data de relato, as ações do Banco Popular (ESP); apresentar no ativo do balanço em “adiantamentos a fornecedores” a quantia de 269.107 referente a futuros fornecimentos, sem preço previamente fixado, efetuados pela empresa relacionada Alimental, S.A. e proceder à devida formalização contratual destas transações; mensurar os financiamentos obtidos ao custo amortizado caso se disponha de dados fiáveis; analisar as diferenças existentes entre os saldos de financiamentos obtidos e as respostas às confirmações externas de saldos. Verificámos que algumas das alterações recomendadas foram efetuadas pela empresa no exercício de

2015.

2. Com a elaboração do mapa de evolução das contas, observámos as oscilações de todas as rubricas das DF e seleccionámos os valores mais relevantes destas.

3. Fixou-se o nível de risco de auditoria aceitável em 10%.

4. Na avaliação global do risco inerente ponderou-se que o mesmo é afetado pela difícil orçamentação dos custos e previsão dos ganhos, para confeccionar refeições, bem como pela salvaguarda das matérias primas e pelo risco de ocorrerem devoluções.

5. Compreensão e avaliação preliminar e geral do controlo interno: notámos algumas lacunas no controlo interno, pois não há manuais globais de procedimento nem auditoria interna, com algumas funções muito centralizadas. Foi decidido ter uma extensão significativa de testes substantivos para suportar a auditoria.

6. Fixação preliminar do risco de controlo: se já se sabe que o controlo interno é fraco, o risco de distorções associadas às lacunas de controlo interno é elevado.

7. Com base nas avaliações anteriores, definiu-se o risco de deteção planeado.

8. Definiu-se a materialidade global em 5% do RAI (resultado antes de impostos).

9. Identificação das áreas/ciclos com maior relevância no cliente: tendo em conta os fatores de risco e o nível de materialidade fixado, as áreas e ciclos de maior relevância foram os clientes e crédito, os fornecedores e gastos, o caixa e seus equivalentes, o pessoal, as relações com participadas e os financiamentos obtidos. Todas áreas serão objeto de testes, porém, estas com maior ênfase.

5.2.3. Fase 2 – Avaliação do Controlo Interno e Testes Intercalares

A RC tem um sistema de controlo interno, porém, ainda aquém do que seria exigido. Não há um manual de procedimentos internos e é baixo o nível de integração entre as funções operacionais e o processamento contabilístico em si mesmo, além de que alguns processos estão muito centralizados em termos de decisão. Sendo assim, optou-se por aplicar testes substantivos alargados.

5.2.4. Fase 3 – Testes Substantivos aos Saldos do Fim do Período

De forma adaptada à realidade da RC, aplicaram-se nas várias áreas testes similares aos descritos no capítulo 4. Enunciam-se em seguida as conclusões principais dos testes efetuados.

1. Ativos fixos Tangíveis e Intangíveis: A valorização e mensuração dos ativos tangíveis e intangíveis está em conformidade.
2. Participações financeiras: vimos os documentos respetivos e as DF estão de acordo.
3. Inventários: os inventários à data do balanço, correspondem às contagens físicas efetuadas nos armazéns e refeitórios e estão conformes em quantidades e valores.
4. Clientes e Réditos: Da circularização dos clientes, a maioria respondeu e das respostas obtidas algumas foram concordantes e outras não. O contabilista da RC fez o esclarecimento das diferenças. As vendas conferem com os contratos dos clientes e com os ficheiros remetidos à AT.
5. Fornecedores e Gastos: foi feita também a circularização. A minoria respondeu, e as respostas obtidas foram todas concordantes. Dos testes às compras e aos fornecimentos e serviços externos não resultaram situações discordantes.

6. Financiamentos Obtidos: com recurso a circularização e ao mapa de responsabilidades do Banco de Portugal, foi possível confirmar perante os bancos, os financiamentos obtidos.

7. Pessoal: com os dados da empresa, elaborámos um mapa do pessoal, onde se confirmou a veracidade dos encargos com o pessoal.

8. Impostos e Segurança social: conferidas as declarações, guias e o SAF-T da faturação comunicada à AT. Pedidas as “Certidões de dívida e não dívida” às finanças e segurança social, não se detetaram divergências.

9. Outras dívidas e perdas: após a análise inicial destas contas, em especial das grandes oscilações, circularizou-se e documentou-se uma amostra; analisámos os saldos parados para os quais não foram constituídas imparidades. Não se detetaram problemas materiais.

10. Riscos e encargos: percebemos a evolução das contas, indagámos os responsáveis e analisámos os documentos que as suportam, confirmámos que as provisões e as perdas não habituais ocorridas realmente têm razão de ser. Confirmou-se junto da gestão todas as situações litigiosas e os potenciais riscos para a empresa.

11. Caixa e equivalentes de caixa: com as folhas de caixa e as confirmações recebidas dos bancos foi possível confirmar os valores evidenciados nas demonstrações financeiras. Fez-se o pedido do “Mapa do banco de Portugal sobre a base de dados das contas” possibilitando ver todas as contas bancárias da empresa.

12. Resultados do período: O seu valor e a estimativa de imposto estavam corretos.

13. Capital, reservas e resultados transitados: apresentados de forma apropriada.

5.2.5. Fase 4 – Conclusão e Relato

1. Contingências e eventos subsequentes: não houve ocorrência de eventos subsequentes relevantes.

2. Avaliação e evidência final: foram conferidas as DF e todos os documentos adquiridos e analisados ao longo da auditoria, confirmando assim o trabalho feito e o tipo de relatório por emitir.

3. Comunicação com o órgão do Cliente: ocorreu uma reunião com o órgão de gestão para abordar as condições em que será emitido o relatório e sobre pontos em que a entidade pode melhorar.

4. Relato final: o responsável pelo trabalho de campo propôs ao sócio orientador do trabalho a emissão de uma certificação legal das contas não modificada.

5. Organização do Dossier: foi completado o arquivo corrente de 2015, com todos os documentos que dele fazem parte.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E MATÉRIA PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

6.1. Considerações Finais

Tive oportunidade de contactar com a realidade da auditoria às DF das empresas. Tive ocasião de aprofundar os conceitos teóricos da matéria e conhecer as suas normas.

No decorrer do estágio, com algumas situações de adaptação, onde não se adequava a aplicação integral de certas ISA, surge a questão: será adequado o modelo de auditoria completa para PME onde o controlo interno não pode ser devidamente avaliado, pelas características dessas empresas e pelas limitações colocadas na auditoria?

Embora a revisão simplificado não dê tanta segurança aos utilizadores, em contrapartida, estas entidades não têm grandes financiamentos nem o capital disperso, e têm partes interessadas restritas, admitindo-se que uma *review* possa ser suficiente.

A análise que fiz das ISA contempla algumas possibilidades de simplificação para pequenas entidades, dentro do modelo de auditoria completo. Por outro lado, as normas da IFAC contêm uma norma para serviços de revisão simplificada. Todavia, a legislação portuguesa sobre a auditoria não enquadra ainda completamente esta possibilidade, obrigando todas as empresas ao modelo completo.

6.2. Limitações

O estágio teve a duração de pouco mais de quatro meses, e ocorreu num período, de março a junho de 2016, em que as empresas em cujos trabalhos de auditoria participei já estavam em pleno processo de encerramento de contas. Daí resultou que não participei em trabalhos intercalares e o escritório teve de escolher os clientes nos quais o estágio

ainda poderia ser profícuo. Porém, o facto de ter trabalhado com PME cujos processos de encerramento, aprovação e auditoria das contas, na prática se estendem até maio e mesmo junho do ano seguinte à data das DF, facilitou a minha integração.

Mas a maior limitação decorreu do facto de uma integração em trabalhos de auditoria requerer mais tempo e a possibilidade de se poder abarcar a totalidade do exercício anual.

6.3. Matéria para Investigação Futura

Penso que se deveria investigar se os critérios que em Portugal definem a dimensão de uma empresa para ser obrigada a ter as suas contas auditadas, são consistentes com os internacionais, tendo em conta as exigências que têm em termos de interessados externos. Por outro lado, dever-se-ia estudar a possibilidade de criar normas específicas para a criação de um modelo de revisão simplificada a aplicar a entidades de menor exigência, que fossem suficientes para acomodar as preocupações dos interessados e para melhor adaptar o trabalho das pequenas firmas de auditores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albuquerque, Fábio de., Bentinho, Porfírio. e Mota, Tânia (2008). As Asserções e a Obtenção de Prova em Auditoria – o ciclo das vendas e dívidas a receber. Revisores E Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (nº 41), p.p. 26–38.
- Almeida, Luís C. C. de (2011). Os Pilares de uma Auditoria Financeira. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão. Coimbra: Faculdade de Economia – Universidade de Coimbra.
- Andrade, Guy A. (2013). O Novo Ambiente da Auditoria Independente: Aspetos Relevantes para FAPMP. Disponível em: http://www.crcsc.org.br/arquivosSGC/PALESTRA_20130905143813Guy20_20020no_vo20ambiente20de20auditoria20independente.pdf [Acesso em: 2017/02/10].
- Bastos, Nelson R. de. A Fase de Finalização do Processo de Revisão/Auditoria. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/264846041_A_FASE_DE_FINALIZACAO_DO_PROCESSO_DE_REVISAOAUDITORIA [Acesso em: 2017/02/12].
- Cipriano, João A. S. (2002). Revisão versus Auditoria - Conceito Designação e Profissão - 1ª Parte. Revisores e Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Nº 16), p.p.15-23.

- Cipriano, João A. S. (2002). Revisão versus Auditoria - Conceito Designação e Profissão - 2ª Parte. Revisores e Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Nº 17), p.p. 7-13.
- Costa, Carlos B. da (2010). Auditoria Financeira - Teoria & Prática. 9ª Edição, Lisboa: Rei dos Livros.
- Cunha, José L. A. da (1995). Normas técnicas de auditoria – uma resenha actualizada. Estudos de Gestão, volume II (Nº 3), p.p.3-12.
- Figueiredo, Liliana A. de (2002). Auditoria e sua Utilização na Logística. Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Curitiba. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2002_tr11_0304.pdf [Acesso em: 2017/03/05].
- Figueiredo, Óscar (2010). A Aplicação das ISA numa Auditoria a uma PME. Revisores e Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Nº 48) pp. 3-5.
- Gonçalves, António (2004). O Papel do Revisor nas Pequenas e Médias Empresas (PME's). Revisores E Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (Nº26), pp. 7-11.
- Gonçalves, António (2008). A Auditoria das Pequenas e Médias Empresas. Revisores E Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Nº 40), pp. 30-45.

- IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board, (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Parte I. Edição 2015 Lisboa: International Federation of Accountants / Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- IFAC - International Federation of Accountants (2012). Policy Position 2, IFAC's Sfor a Single Set of Auditing Standards: Audits of Small - And Medium - Sized Entities. Disponível em:
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202_0.pdf [Acesso em: 2017/04/04].
- Medeiros, Andressa, K. de; Sérgio, Lucicleia, de M.; & Botelho, Ducineli, Régis. A importância da auditoria e perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade das empresas. Disponível em: <http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-E-PER%C3%8DCIA-PARA-O-COMBATE-A-FRAUDES-E-ERROS-NA-CONTABILIDADE-DAS-EMPRESAS.pdf> [Acesso em: 2017/05/10].
- Mendes, João. (2013). Auditoria: Cooperação Internacional. XI Congresso dos ROC. Sintra. Disponível em:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/XICongresso/Joao%20Mendes.pdf> [Acesso em: 2017/05/10].

- Ramalho, Jorge. T. S. C. & Pais, Claudio A. F. (2014). Materialidade e risco, os efeitos da crise de 2008. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/6810> [Acesso em: 2017/06/01].

Legislação:

- Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de janeiro. Disponível em: <https://dre.tretas.org/dre/240206/decreto-lei-1-72-de-3-de-janeiro> [Acesso em: 2017/04/04].
- Decreto-Lei nº 486/99, de 13 de novembro. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=450&tabela=leis [Acesso em: 2017/04/04].
- Portaria nº 87/74, de 6 de fevereiro. Disponível em: <https://dre.tretas.org/dre/233655/portaria-87-74-de-6-de-fevereiro> [2017/06/12].
- Lei nº 140/2015 de 7 de Setembro. Disponível em: <https://dre.pt/home//dre/70196967/details/maximized?serie=I&dreId=70196958> [Acesso em: 2017/06/12].
- Lei nº 148/2015, de 9 de setembro.
Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/846DE3C8-D6A3-4647-AB14-2A95D76E3386/0/Lei_148_2015.pdf [Acesso em: 02/07/2017].

- N° 2 do Artigo 262° do Código das Sociedades Comerciais. Disponível em:
http://bdjur.almedina.net/citem.php?field=item_id&value=979054 [Acesso em:
03/07/2017].

Sites Consultados:

<https://www.coso.org>

<http://www.cmvm.pt>

<http://www.oroc.pt/>

<http://www.aicpa.org>