



**Maria Arlete Resende
Aguiar de Almeida**

**Relatório de Estágio – A Utilização dos
Procedimentos Analíticos de Auditoria**



**Maria Arlete Resende
Aguar de Almeida**

**Relatório de Estágio – A Utilização dos
Procedimentos Analíticos de Auditoria**

Relatório de Estágio, apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade - Ramo Auditoria, realizado sob a orientação científica do Professor Fernando Manuel Faria Varelas Graça, docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e sob a supervisão do Doutor António Rodrigues Neto.

Para quem um dia me abraçou e cuja presença é, no meu sorriso, eterna.

Para o meu pai.

o júri

presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa

Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

orientadores

Licenciado Fernando Manuel Faria Varelas Graça

Assistente, Universidade de Aveiro (orientador)

Mestre António Rodrigues Neto

Aposentado, Universidade de Aveiro (coorientador)

arguente

Professor Doutor Manuel Emílio Mota de Almeida Delgado Castelo Branco

Professor Auxiliar, Universidade do Porto

agradecimentos

Considero-me uma pessoa grata e reconheço, por esse motivo, todo o apoio que me foi dedicado para a elaboração deste relatório de estágio.

Muito carinhosamente e em tom muito especial, agradeço ao Dr. Neto e à sua equipa, à Lara Cunha e ao Rui Troia, pelo cuidado com que me receberam, me trataram e pelos ensinamentos que me transmitiram. São profissionais que me orgulho falar, muito competentes, capazes e que, de facto, contribuem para o prestígio desta profissão.

Agradeço, de coração cheio, ao meu orientador, o Professor Fernando Graça, por todas as palavras de apreço que teve para comigo, desde o início. Sei que se prestou, com toda a sua boa vontade, em me acompanhar e reconheço que o fez com todo o êxito pela sua prontidão, assertividade e mestria.

Dedico uma palavra especial à Professora Graça Azevedo, pela sua disponibilidade imediata, pela sua experiência e pela sua competência, quando nada lhe era imposto. São docentes como a professora que partilham assim, livremente, os seus conhecimentos, que contribuem para o progresso dos seus alunos e contribuem para desenvolvimento da nossa área, que merecem todo o reconhecimento e ovação.

Gratulo ainda aqueles que me são mais próximos e que, de uma forma ou de outra, permaneceram ao meu lado e me auxiliaram. À minha mãe, pelo seu amor incondicional ao longo deste meu percurso académico. Ao meu irmão, pelo seu bem-querer e compreensão e pelo seu valioso apoio. Ao meu amigo Tiago Simões, pela sua ajuda tão preciosa. Foram fundamentais os seus conhecimentos de causa, as suas habilidades e aptidões. À Rita Teixeira, minha parceira deste percurso, sempre com a palavra certa no momento exato e com a alma mais leve que me deparei. Pelo seu contágio de alegria e pelos nossos momentos, salvo-te. Agradeço à Célia Ferreira todo o afeto destes anos e presença demonstrada. Pela troca de experiências, tão ricas, e pelo seu cuidado. Dedico também uma palavra ao Tiago Carvalho, pelo seu carinho e presença, pela força que me transmite para levar a cabo tudo o que me envolvo e à Carla Almeida, pelo seu companheirismo, sinceridade e ternura, de sempre e para sempre.

Sou-vos muito grata.

palavras-chave

Procedimentos analíticos, Testes de detalhe, Auditor, Papel de trabalho

resumo

O relatório de estágio, desenvolvido em contexto real, tem como objetivo apresentar o trabalho realizado, durante 6 meses, na empresa Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda e, em concreto, analisar a aplicação prática de procedimentos analíticos na empresa ABD, SA.

Será abordado, nas várias fases da auditoria, o recurso a estes procedimentos, focando especialmente sobre o seu nível de utilização, a fim de aferir sobre a sua utilidade no trabalho do auditor.

O objetivo consistiu em analisar o que foi feito num caso em concreto e, perante a relação de eficiência e eficácia dos procedimentos aplicados e a escassez de recursos com que o auditor se depara enumeras vezes, comparar com o que deveria ser feito, de forma a identificar os benefícios/limitações decorrentes da sua aplicabilidade ou do seu abandono, respetivamente.

Através de uma metodologia de natureza qualitativa foi possível responder a uma série de questões de investigação que permitiram conhecer, compreender e interpretar a aplicação destes procedimentos de auditoria.

Após estes meses de trabalho foi possível concluir que a aplicação dos procedimentos analíticos na empresa ABD, SA não acrescentou rapidez na deteção de erros e fraudes nem contribui para a melhoria do tempo no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, por ter sido privilegiada uma abordagem substantiva ao longo de todo o trabalho.

keywords

Analytical procedures, Detail tests, Auditing, Work paper

abstract

The internship report, developed in real context, aims to present the work for 6 months, at the company Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda and, in particular, examine the practical application of analytical procedures in ABD, SA.

The use of these procedures will be approached at several stages of the audit, focusing especially on the level of use in order to assess on their usefulness in the work of the auditor.

The purpose was to analyze what has been done in a particular case and, given the relative efficiency and effectiveness of the procedures applied and the scarcity of resources that the auditor is faced many times, compare to what should be done, in order to identify the benefits/limitations arising from its application or of his abandonment, respectively.

It was possible to respond through a qualitative methodology to a number of research questions that allowed us to know, understand and interpret the application of these audit procedures.

After these months of work, it was concluded that the application of analytical procedures in ABD, SA didn't add speed in error and fraud detection or contributed to time improvement in the development of audit's work, for having been privileged a substantive approach for throughout the work.

Índice Geral

Resumo	11
Abstract	13
Índice de figuras.....	19
Índice de gráficos.....	19
Índice de quadros	19
Índice de anexos.....	20
Lista de abreviaturas.....	21
Introdução.....	23

I. Conceitos

1.1. Conceito de auditoria	26
1.2. A auditoria financeira como consequência da necessidade de informação credível	26
1.3. Planeamento.....	28
1.4. Compreensão da entidade e da sua envolvente	29

II. Enquadramento teórico

2.1. A importância crescente dos procedimentos analíticos	32
2.2. Processo de revisão analítica.....	33
2.2.1. Fase I - Formação de expectativas.....	34
2.2.2. Fase II - Identificação das diferenças.....	35
2.2.3. Fase III - Investigação das diferenças.....	36
2.2.4. Fase IV - Avaliação dos resultados	37

III. Revisão de literatura

3.1. Procedimentos de auditoria	40
3.1.1. Procedimentos gerais.....	40
3.1.2. Testes de auditoria	41
3.1.2.1. Testes de controlo	41
3.1.2.2. Testes substantivos	42
3.1.3. Revisão de literatura.....	44
3.2. Tipos de procedimentos analíticos.....	45
3.2.1. Análise de tendências.....	45
3.2.2. Análise de rácios	46
3.2.3. Testes de razoabilidade.....	47
3.2.4. Regressão estatística	48

3.2.5.Revisão de literatura.....	50
3.3.A utilização dos procedimentos analíticos nas diferentes fases do processo de auditoria.....	53
3.3.1.Os procedimentos analíticos na fase do planeamento.....	54
3.3.2.Os procedimentos analíticos na fase do trabalho de campo.....	55
3.3.3.Os procedimentos analíticos na fase da revisão global da auditoria.....	57
3.3.4.Revisão de literatura.....	60
3.4.Materialidade e risco de auditoria como fatores influenciadores do nível de utilização dos procedimentos analíticos	63
3.4.1.Componentes do risco de auditoria.....	65
3.4.1.1.Risco inerente.....	65
3.4.1.2.Risco de controlo.....	65
3.4.1.3.Risco de deteção.....	66
3.4.1.4.Relação entre as componentes do risco de auditoria	67
3.4.2.Relação entre a materialidade, risco e prova de auditoria	69
3.4.3.Revisão de literatura.....	71
3.5.Outros assuntos relevantes em auditoria	73
3.5.1.Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos para o objetivo específico a que se propõem.....	73
3.5.2.Influência das normas de auditoria na sua utilização.....	76
3.5.3.Revisão de literatura.....	77
3.6.Limitações da revisão de literatura	80
3.7.Conclusão da revisão de literatura.....	81

IV.Desenvolvimento do estudo

4.1.Objetivo	86
4.2.Questões de investigação	86
4.3.Metodologia	87

V.Planeamento dos trabalhos de auditoria da empresa ABD, SA

5.1.Revisão analítica global na fase do planeamento	93
5.2.Avaliação ao risco de fraude	93
5.3.Ambiente de controlo interno.....	94
5.4.Abordagem de auditoria – Evolução em relação ao ano anterior.....	94
5.5.Plano global de auditoria.....	95
5.6.Definição da materialidade	95
5.7.Identificação dos riscos e respostas aos riscos identificados	96

5.8.Acontecimentos significativos para a auditoria.....	97
5.9.Planos de datas	97
5.10.Pessoal envolvido e número de horas	98

VI.Utilização dos procedimentos analíticos na fase do trabalho de campo e na fase da revisão global da auditoria

6.1.Relatórios trimestrais	101
6.2.Áreas de trabalho.....	102
6.3.Outros trabalhos.....	121

Conclusão.....	123
Limitações e sugestões de investigações futuras	125
Referências bibliográficas	127
Anexos	131

Índice de figuras

Figura 1 - O Processo de revisão analítica	34
Figura 2 - Percurso inverso dos trabalhos de contabilidade e auditoria	43
Figura 3 - Processo de auditoria.....	53
Figura 4 - Modelo multiplicativo do risco de auditoria.....	65
Figura 5 - Componentes do risco de auditoria	67
Figura 6 - Interligação das componentes do risco de auditoria.....	68
Figura 7 - Relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria.....	69
Figura 8 - Relação materialidade, risco de auditoria e prova.....	70
Figura 9 - O triângulo da fraude.....	74
Figura 10 - Fontes de informação para avaliar o risco de fraude.....	75
Figura 11 - Sumário do processo de auditoria	92
Figura 12 - Nível de materialidade definido.....	96
Figura 13 - Riscos identificados e respetivas respostas.....	96
Figura 14 - Matriz de magnitude do saldo e do risco das rúbricas do balanço.....	97

Índice de gráficos

Gráfico 1 - Prazo médio de recebimento com referência a 31 de dezembro de 2015	107
Gráfico 2 - Análise da variação da margem bruta	108
Gráfico 3 - Análise comparativa dos gastos dos períodos 2015 e 2014.....	120
Gráfico 4 - Análise comparativa dos rendimentos dos períodos 2015 e 2014.....	121

Índice de quadros

Quadro 1 - Influência que os procedimentos analíticos têm na utilização de outros testes substantivos.....	44
Quadro 2- Procedimentos analíticos mais adotados	50
Quadro 3 - Utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria.....	60
Quadro 4 - Fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos	71
Quadro 5 - Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos e a influência das normas de auditoria.....	77
Quadro 6 - Quadro resumo da revisão de literatura para cada questão de investigação	83
Quadro 7- Relacionamento entre partes relacionadas	110

Índice de anexos

Anexos 1 - Índice do dossiê corrente.....	132
Anexos 2 - Plano global de auditoria	133
Anexos 3 - Índice dossiê permanente.....	134
Anexos 4- Risco setorial.....	135

Lista de abreviaturas

§	Parágrafo
AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CLC	Certificação Legal de Contas
DR	Demonstração de Resultados
DRA	Diretriz Revisão/Auditoria
EOEP	Estado e Outros Entes Públicos
et al.	e outros
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
GR	Guia de Remessa
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA	International Standards on Auditing
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
Lda	Limitada
NCRF	Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
NTRA	Norma Técnica de Revisão/Auditoria
OBS	Outros Bens e Serviços
p.	Página
pp.	Páginas
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RCRA	Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria
RD	Risco de Detecção
RI	Risco Inerente
SA	Sociedade Anónima
SAS	Statements on Auditing Standards
UE	União Europeia

Introdução

A auditoria financeira assume cada vez mais um papel fundamental na confiança dos utilizadores da informação financeira disponibilizada pelas diversas entidades, pelo que é necessário que o trabalho do auditor continue a dar respostas adequadas, assumindo um papel importante na fiabilidade da informação. Contudo, o auditor pode deparar-se com situações em que a obtenção de provas adequadas é um processo bastante complicado, originando um custo elevado, conduzindo a que, o tempo despendido com a utilização dos procedimentos analíticos assuma um maior protagonismo.

A eficiência e eficácia de um trabalho de auditoria são muitas vezes comprometidas pela escassez de recursos, nomeadamente: i) o tempo de execução; ii) a qualidade da informação disponibilizada ao auditor; e iii) a sua tempestividade. O trabalho de auditoria tende a ser mais eficiente quando consome menos recursos, sendo que, quanto menor é a combinação do risco inerente e do risco de controlo, menos extensos poderão ser os testes desenvolvidos pelo auditor, e tende a ser mais eficaz quando a opinião emitida por este está isenta de erros.

A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados decorrem da avaliação das contas ou classes de transações com maior probabilidade de distorção. Os procedimentos de auditoria derivam da necessidade do auditor “manipular” o risco de deteção para manter o risco global a um nível aceitavelmente baixo, face aos objetivos da auditoria. Os procedimentos analíticos apresentam, frequentemente, uma forma simples de aplicação de baixo custo, pelo que se tem assistido ao longo do tempo a um surpreendente aumento da sua utilização estimulado, sobretudo, pelas normas de auditoria que estabelecem as suas práticas.

No contexto real de estágio foi analisada a utilização, num caso concreto, destes procedimentos, pelo que, a elaboração deste relatório visa demonstrar: i) a influência dos procedimentos analíticos na utilização de outros testes substantivos; ii) os procedimentos analíticos mais adotados; iii) o seu grau de utilização nas várias fases do trabalho de auditoria; iv) os fatores que influenciam a sua utilização; v) a sua influência e eficácia para os objetivos específicos a que se propõem; e vi) a influência das normas de auditoria na sua utilização. Para além de relatar a aplicabilidade destes procedimentos, a elaboração deste relatório teve, também, como propósito relatar as limitações inerentes à sua aplicabilidade e como elas restringem o aproveitamento das suas potencialidades.

É possível verificar que, de um modo geral, é dada uma grande importância aos procedimentos analíticos. Neste contexto Abidin e Baabbad (2015) e Samaha e Hegazy (2010) salientam que a sua aplicação na auditoria confere maior eficiência e eficácia ao trabalho do auditor.

Durante a realização do estágio curricular foi possível acompanhar as principais fases do processo de auditoria, podendo assistir, analisar e concluir sobre a realização de tais procedimentos durante todo o período.

O relatório de estágio está organizado em 6 secções:

- i) A primeira faz uma breve introdução ao conceito de auditoria e referencia a sua necessidade como meio de informação credível. Aborda a fase do planeamento do trabalho e salienta como o conhecimento da entidade e da sua envolvente são fundamentais para um planeamento mais assertivo;
- ii) A segunda, caracterizada pela influência teórica, descreve a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria. É apontada a sua importância crescente e descrita a sua aplicação no processo de revisão analítica;
- iii) Na terceira secção são analisados vários estudos sobre a utilização dos procedimentos analíticos. O capítulo encontra-se dividido por temáticas associadas às questões de investigação, onde são discriminados os vários tipos de procedimentos de auditoria e de procedimentos analíticos, assim como, a sua aplicabilidade nas várias fases do processo de auditoria. É exposto como o nível de materialidade e a definição do risco de auditoria influenciam a profundidade dos trabalhos do auditor, detalhados alguns dos objetivos específicos a que os procedimentos analíticos se propõe alcançar, nomeadamente a deteção de erros e riscos de fraude e é também evidenciado o estímulo das normas aplicáveis na utilização destes procedimentos;
- iv) Na quarta secção é descrita a metodologia aplicada na elaboração deste relatório. São discriminados os objetivos, as questões de investigação selecionadas e a natureza das fontes obtidas;
- v) A quinta secção reserva-se à redação do trabalho de planeamento realizado sobre a empresa em análise;
- vi) A sexta e última secção descreve-se todo o trabalho prático desenvolvido, relacionado com a aplicação de testes de auditoria e o recurso aos procedimentos analíticos. A descrição é feita por área de trabalho culminando com a redação das conclusões obtidas e com as limitações encontradas.

I. Conceitos

A primeira secção visa proporcionar um esclarecimento sobre o que é, em primeiro lugar, a auditoria financeira e, posteriormente, qual a sua necessidade para as várias partes interessadas numa organização.

Esta secção aborda também duas fases importantes do trabalho do auditor, que importa compreender antes de avançar para o tema em específico deste relatório, por se tratarem das fases mais importantes e essenciais de todo o processo de revisão de contas, como são o planeamento e a compreensão da entidade e da sua envolvente.

1.1. Conceito de auditoria

A palavra “auditoria” é oriunda do verbo latim “audire”, que significa ouvir. Esta esteve na origem da palavra “auditor”, do latim “*auditor*” que, por sua vez, significa aquele que ouve (C. Costa, 2014) . De acordo com Attie (1998) a palavra “auditoria” provém da palavra inglesa “*to audit*”, que significa examinar, ajustar, corrigir e/ou certificar, não sendo o termo exclusivo do ramo de auditoria mas utilizado com fins similares.

Neste contexto, a auditoria destina-se a verificar a conformidade dos procedimentos adotados, nas diversas áreas organizacionais de uma empresa, com os respetivos regulamentos, regras e políticas, internos ou externos, que se encontram estabelecidos e aprovados (C. Costa, 2014).

Reunida toda a prova de suporte, o objetivo da auditoria financeira passa por validar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras, com a intenção de expressar uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação financeira, em conformidade com as normas de auditoria geralmente aceites (C. Costa, 2014).

A auditoria visa proporcionar informação financeira fidedigna, que seja uma mais-valia para os mercados na tomada de decisões económicas credibilizando assim a profissão, bem como diminuindo o *expectation gap*¹.

1.2. A auditoria financeira como consequência da necessidade de informação credível

Parte-se do pressuposto geral que toda e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a permitir aos seus utilizadores retirarem dela conclusões idóneas. O princípio da credibilidade é da

¹ Diferença entre as reais responsabilidades assumidas pelo auditor quando dá o seu parecer e aquilo que a sociedade, nomeadamente os utilizadores da informação financeira, esperam do auditor.

maior importância, por a informação financeira, produzida pelas empresas, se destinar a uma vasta gama de utentes. Os referidos utentes podem ser investidores, trabalhadores, financiadores, fornecedores e outros credores, clientes e o Estado e Outros Entes Públicos (EOEP).

Os investidores, fornecedores de capital de risco, preocupam-se com os seus investimentos e com a taxa de rentabilidade que os mesmos proporcionam, necessitando de informação credível para decidir se devem comprar, deter ou vender.

Os acionistas, por sua vez, interessa-lhes uma informação que lhes permita determinar a capacidade da empresa pagar os dividendos.

Aos trabalhadores e seus grupos representativos interessa-lhes a informação financeira no sentido de analisar a estabilidade e continuidade da empresa, assim como a possibilidade de proporcionar remunerações e oportunidades de emprego.

Os financiadores analisam-na a fim de: i) em primeira instância, assegurarem-se que a empresa detém liquidez para cumprimento das suas obrigações; e ii) em segunda instância determinar se os seus empréstimos e respetivos juros serão liquidados na sua maturidade.

Os fornecedores e outros credores estão interessados em perceber se as suas dívidas serão pagas, nas respetivas datas de vencimento, e sobre a sua continuidade, caso lhes seja um cliente importante.

Aos clientes certificarem-se que têm, ao seu lado, um parceiro sólido com quem possam colaborar num horizonte temporal mais longo, sobretudo, caso tenham feito adiantamentos significativos.

O EOEP requerem-na a fim de regulamentar os setores, determinar as políticas de tributação e conhecer como as empresas contribuem para as economias locais.

A responsabilidade pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras cabe aos respetivos órgãos de gestão. A auditoria surge, assim, para dar credibilidade à informação financeira, assumindo o auditor uma função de carácter social (C. Costa, 2014).

Os diversos organismos internacionais de contabilidade e auditoria têm vindo a definir, ao longo dos anos, qual deve ser o objetivo da auditoria.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), mediante a *International Accounting Standards* (IAS) 200² (IASB, 2012), entende que o objetivo de uma auditoria às demonstrações financeiras, preparadas dentro de uma estrutura de reconhecidas políticas contabilísticas, é habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre tais demonstrações, atribuindo-lhes credibilidade. Contudo, o utente não deve assumir que a opinião do auditor é uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade nem quanto à eficiência com que a administração conduziu os negócios da entidade.

As frases usadas para expressar a opinião são: “apresentam uma imagem verdadeira e apropriada” ou “apresentam apropriadamente, em todos os aspetos significativos”. São termos equivalentes que indicam, dentro de uma margem de erro aceitável, que as demonstrações financeiras refletem a realidade (C. Costa, 2014). A dificuldade na escolha das palavras prende-se com a aplicação de procedimentos de auditoria para menos de 100% de todas as asserções dentro de uma auditoria relevante, de acordo com o glossário de termos da IFAC de junho de 2012 (IASB, 2012).

Atualmente está ultrapassada a ideia de que o objetivo fundamental da auditoria é detetar erros e/ou fraudes (C. Costa, 2014). O seu principal objetivo consiste em obter evidência, apropriada e suficiente, que faculte uma segurança elevada de que as mesmas estão isentas de erros materiais. O seu alcance exigirá a adoção de metodologias específicas de trabalho, direcionando-se recursos para as áreas mais críticas, a fim de decompor o perfil do risco asserção a asserção, para cada uma das áreas (Rebocho, 2005).

1.3. Planeamento

De acordo com o §4 da Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300³:

Por "Planeamento" entende-se o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva. (Infocontab, 2006, p. 2)

O planeamento do trabalho de auditoria é uma etapa preponderante que pressupõe um adequado nível de conhecimento sobre o ramo da atividade, negócios e práticas operacionais da empresa. É entendido como o alicerce sobre o qual todo o trabalho deve ser fundamentado, estabelecendo

² ISA 200 - *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing.*

³ DRA 300 – Planeamento.

antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, com um nível de detalhe suficiente e de padrões aceitáveis (Attie, 1998).

De acordo com o §15 das Normas Técnicas Revisão/Auditoria (NTRA) (Diário da República no. 295/97 de 23 de dezembro, 1997), o auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar, tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade.

Um adequado planeamento do trabalho de auditoria apresenta enumeras vantagens para o auditor, nomeadamente: i) foco nas áreas mais importantes; ii) tempestividade na identificação e resolução de eventuais problemas; iii) organização e gestão dos trabalhos de auditoria; iv) seleção da equipa de trabalho de acordo com as tarefas a executar; e v) supervisão e revisão dos trabalhos. Permite ainda ao auditor ter uma visão global do trabalho e obter uma maior eficiência e eficácia, associando-se a eficiência à diminuição das perdas de tempo e redução do custo da auditoria e a eficácia à concentração nas áreas de maior interesse e importância.

O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global⁴ e o plano⁵ sempre que necessite ao longo do seu trabalho, considerando-se por isso o planeamento um processo dinâmico. O plano global compreende: i) o conhecimento do negócio; ii) a compreensão do sistema contabilístico e do sistema de controlo interno; iii) o risco e a materialidade; iv) a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria; v) a coordenação, direção, supervisão da auditoria; e vi) a utilização de tecnologias de informação pelo auditor e/ou entidade, de acordo com a *International Standards on Auditing* (ISA) 300⁶ (IASB, 2012).

Este é um processo que permite a melhoria contínua do trabalho de auditoria.

1.4. Compreensão da entidade e da sua envolvente

A compreensão da entidade é uma tarefa importante em todas as fases de realização dos trabalhos de auditoria.

De acordo com o §12 das NTRA (Diário da República no. 295/97 de 23 de dezembro, 1997), o auditor deve adquirir um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo

⁴ Fixa o âmbito, a tempestividade e a direção da auditoria e orienta o desenvolvimento do plano.

⁵ Descreve a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos.

⁶ ISA 300 – *Planning an Audit of Financial Statements*.

interno e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

A compreensão da entidade e da sua envolvente é importante na medida que permite: i) estimar o risco inerente e o risco de controlo; ii) considerar os riscos do negócio e a resposta do órgão de gestão; iii) desenvolver o plano global de auditoria e o respetivo programa; iv) determinar também um nível de materialidade e estimar se se mantém ou não apropriado; e v) apreciar ainda a prova recolhida com o objetivo de estabelecer a sua adequação e a validade das respetivas asserções contidas nas demonstrações financeiras.

Como refere o §7 da DRA 300:

A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras. (Infocontab, 2006, p. 2)

Este conhecimento, adquirido pelo auditor, admiti-o a prestar um serviço de maior qualidade e levar a efeito a auditoria de forma eficiente e eficaz conduzindo a uma opinião mais verdadeira e apropriada.

II. Enquadramento teórico

Esta secção tem como propósito referenciar a importância tendencial e crescente da aplicação dos procedimentos analíticos e descrever, bem assim, o trajeto comum que envolve a aplicação deste tipo de procedimentos.

2.1. A importância crescente dos procedimentos analíticos

De acordo com o glossário de termos da IFAC (IASB, 2012), procedimentos analíticos são avaliações de informações financeiras feitas pela análise de possíveis relações entre dados financeiros e não-financeiros. Abrangem a análise de flutuações identificadas e/ou relacionamentos ilógicos com outras informações relevantes, ou que diferem significativamente dos valores esperados. Incluem a investigação de inconsistências e desvios, como refere a ISA 520⁷ (IASB, 2012).

Os procedimentos analíticos, também designados de procedimentos de revisão analítica, são utilizados na fase do planeamento, na execução e na revisão final da auditoria, sendo hoje crescente e indispensável o seu uso como teste substantivo e como verdadeira evidência de suporte da opinião do auditor (A. Costa, 2007). Contudo, a informação obtida por estes procedimentos, usada como teste substantivo, deve ser comprovada com informações de outras fontes, tais como confirmações externas, indagações, exame de documentação de suporte, entre outras (A. Costa, 2007).

Atualmente exige-se uma maior qualidade das auditorias mas a obtenção de provas satisfatórias é um processo cada vez mais difícil e dispendioso (A. Costa, 2007). Com a aplicação destes procedimentos, estas confirmações não teriam de ser tão extensas, sendo todo o trabalho menos custoso. Por esta razão, torna-se importante atribuir um maior destaque aos procedimentos analíticos, como refere o §4 da ISA 520 (IASB, 2012).

Estes apresentam potencialidades que devem ser aproveitadas, tais como, a forma simples de aplicação e a acessibilidade do custo a despendar, dependendo este factor, contudo, do tipo de procedimento a aplicar posteriormente (Silva, 2010). A sua utilização proporciona uma base de confiança para os auditores externos face ao trabalho realizado pelos auditores internos, por permitir a estes últimos detetarem problemas financeiros e de funcionamento e avisar previamente a gestão (Gaunti & Glezen, 1997).

O auditor procura, através da aplicação dos procedimentos analíticos, responder à questão “*do the numbers make sense?*” (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallace, 2005, p. 318).

⁷ ISA 520 - *Analytical Procedures*.

Considerando, por exemplo, uma empresa que produz e comercializa estantes, e que apresenta um volume de negócios de 1.600.000,00 euros no ano X e de 2.550.000,00 euros no ano X+1, o auditor, perante tal situação, deverá averiguar se existe uma explicação plausível para tal diferença.

Este pode efetuar essa investigação através da análise de dados financeiros, tais como: i) o volume de compras; ii) o valor do *stock*; iii) a margem aplicada às vendas; iv) o preço de compra das matérias-primas; v) as rubricas de gastos associados às vendas (publicidade, conservação e reparação); vi) gastos com pessoal; e/ou vii) dados não financeiros, nomeadamente, o número de vendedores; viii) podendo ainda investigar dados exteriores à empresa, como por exemplo, a análise de novos mercados.

Deste modo, se o auditor conseguir justificar a divergência através destes dados, ou de outros que considere relevantes, mesmo sendo esta diferença significativa, tal situação não requererá medidas adicionais. Se pelo contrário, o auditor não obtiver uma justificação plausível, será necessário recorrer a avaliações complementares (Silva, 2010).

2.2. Processo de revisão analítica

A resposta à questão “*do the numbers make sense*” é dada, se possível, através do processo de revisão analítica. Este processo é constituído por quatro fases fundamentais, nomeadamente: formação de expectativas (Fase I), identificação das diferenças (Fase II), investigação das diferenças (Fase III) e, por último, avaliação dos resultados (Fase IV). Estas podem ser aplicadas na fase do planeamento, trabalho de campo e revisão global do trabalho de auditoria, tal como se pode verificar através da Figura 1.

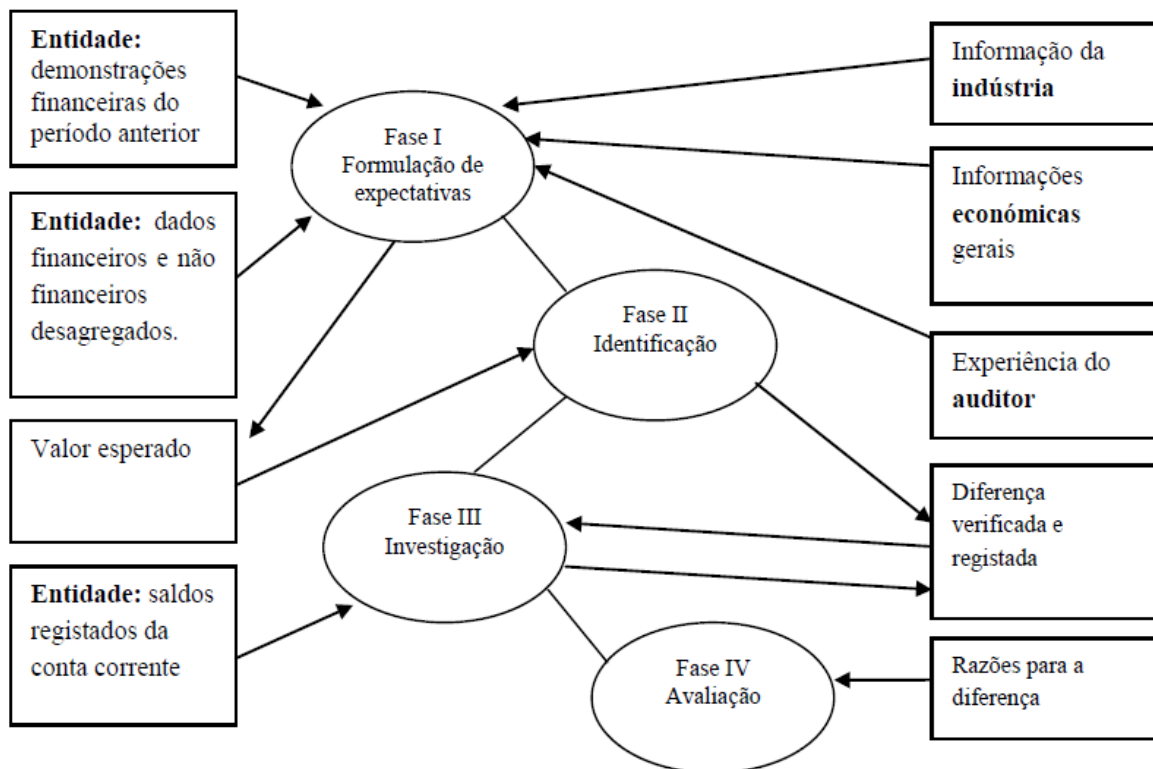


Figura 1 - O Processo de revisão analítica
 Fonte: Adaptado de Hayes et al. (2005, p. 323)

Antes de se proceder à análise de cada uma das referidas fases, é importante mencionar que este processo é efetuado de uma forma mais completa quando o auditor utiliza os procedimentos analíticos na fase do trabalho de campo por funcionarem como importantes meios de prova quando o auditor pretende testar uma determinada asserção (Silva, 2010).

2.2.1. Fase I - Formação de expetativas

Cabe ao auditor, através do seu julgamento profissional, formular uma expetativa sobre uma asserção relativa ao saldo de uma conta, prevendo o seu valor. O auditor pode, para isso, recorrer a uma diversidade de fontes de informação que incluem, não só dados disponibilizados pela própria entidade, tais como, as demonstrações financeiras de períodos anteriores, dados financeiros e não financeiros mas, também, a comparações com os valores do setor, com dados do mercado do mesmo período temporal, rácios e até com técnicas da regressão estatística.

É importante considerar que a maior ou menor precisão das expetativas formuladas é influenciada por inúmeros fatores, nomeadamente, a natureza da asserção, o rigor inerente ao tipo de

procedimento aplicado e às características dos dados financeiros e não financeiros utilizados (AICPA, 2009).

As características inerentes aos dados utilizados pelo auditor, concretamente, o nível de desagregação e o seu nível de fiabilidade, desempenham um papel fundamental (Hayes et al., 2005). De facto, é mais fácil de efetuar uma previsão relativamente a uma despesa fixa do que relativamente a uma despesa variável (Hayes et al., 2005).

A fiabilidade dos dados utilizados depende do tipo de fonte em que se baseiam⁸. Para que o auditor tenha confiança nos dados gerados internamente é necessário que as empresas auditadas tenham um forte sistema de controlo interno. Beasley e Carcello (2008) afirmaram que a qualidade da prova de auditoria resultante da aplicação de um determinado procedimento analítico será fraca, e até mesmo irrelevante, se a fiabilidade dos dados utilizados for bastante reduzida. Por seu lado, Millichamp (2002) refere que o auditor terá disponível uma fonte explicativa das variações detetadas se a gestão possuir um sistema de controlo confiável.

Um aspeto essencial resume-se ao facto de a formulação razoável das expectativas, sobre uma asserção, permitir minimizar o risco de selecionar procedimentos analíticos que se mostrem inválidos para o objetivo a atingir (Hayes et al., 2005). Além disso, “quanto mais credível for a expectativa apurada maior é a probabilidade que uma diferença possa ser atribuída a um erro e uma não diferença possa ser evidência de confirmação para o auditor” (A. Costa, 2007, p. 38). De facto, “sem esta fixação de expectativa razoável, não sabemos o que estamos a testar e corremos o risco de desenhar procedimentos e efetuar trabalho que não sirva para nada” (A. Costa, 2007, p. 38).

A decisão de quais os procedimentos a utilizar é baseado no julgamento do auditor sobre a eficiência e eficácia prevista dos procedimentos disponíveis (AICPA, 2009). A verdade é que diferentes tipos de procedimentos analíticos fornecem níveis de segurança distintos, de acordo com o §A8 da ISA 520 (IASB, 2012).

A experiência do auditor é, igualmente, um fator importante a ter em consideração, uma vez que lhe permite, através do seu conhecimento, desenvolver expectativas mais precisas (Silva, 2010).

2.2.2.Fase II - Identificação das diferenças

A segunda fase do processo de revisão analítica consiste na comparação dos valores resultantes das expectativas formuladas com os valores registados na contabilidade, a fim de se identificarem divergências.

⁸ Considera-se que os dados gerados internamente são menos fiáveis do que os provenientes de fontes independentes.

A competência do auditor no reconhecimento de erros padrões nos dados financeiros ganha uma certa relevância influenciando, deste modo, a eficiência e a eficácia do restante trabalho (Hayes et al., 2005).

A comparação pode ser efetuada entre: i) os dados do cliente de períodos anteriores; ii) dados do setor; iii) estimativas calculadas pelo cliente; iv) estimativas calculadas pelo auditor; e v) dados expectáveis de acordo com dados não financeiros (Arens, Elder & Beasley, 2014).

O conceito de materialidade assume especial relevância nesta fase pelo que é importante o auditor ter bem definida qual o nível de materialidade para cada área, a fim de identificar as diferenças relevantes a serem investigadas na fase seguinte (A. Costa, 2007). As diferenças que apresentem um valor inferior ao nível de materialidade definido serão aceites não havendo, por isso, necessidade de recorrer à terceira fase.

2.2.3.Fase III - Investigação das diferenças

Esta fase consiste na investigação dos motivos que originaram as diferenças quantitativas, materialmente relevantes identificadas. Estas nem sempre correspondem a erros ou distorções detetados na asserção testada. As mesmas podem resultar de: i) alterações na empresa, no setor de atividade ou no mercado; ii) por se terem realizado transações não usuais; iii) por terem ocorrido alterações na legislação aplicável; e/ou iv) pela afetação de um ambiente de imprevisibilidade na determinação da formulação das expetativas, existindo razões que as justificam.

Quanto maior for o nível de precisão da expetativa, maior será a probabilidade de a diferença apresentada estar relacionada com a existência de erros. Caso contrário, quanto menor for o nível de precisão da expetativa, maior será a probabilidade de a diferença encontrada ter sido causada por fatores relativos ao nível de precisão (AICPA, 2009).

Se o auditor concluir que a diferença se deve ao nível de precisão da expetativa “deve decidir se o custo relacionado com a aplicação de um procedimento analítico mais preciso pode ser justificado”⁹ (Beasley & Carcello, 2008, p. 273). Se o auditor concluir que a diferença encontrada não está relacionada com o nível de precisão da expectativa terá de tentar encontrar uma justificação plausível para essa diferença (Beasley & Carcello, 2008).

Um procedimento comum para a investigação das diferenças é a indagação da gerência, por ter um papel importante nesta fase. As suas explicações podem ser coerentes e justificativas.

⁹ Tradução própria.

O § A20 da ISA 520 (IASB, 2012) refere que o conhecimento que o auditor possui acerca da entidade e do seu ambiente, assim como outras provas recolhidas ao longo da auditoria, são essenciais na avaliação das justificações obtidas. Na referida norma, o §A21, acrescenta ainda que, quando a gerência não é capaz de atribuir uma explicação para a(s) diferença(s) encontrada(s) ou essa explicação não é considerada como sendo adequada pelo auditor, este poderá ter necessidade de aplicar outros procedimentos de auditoria.

O auditor deve assumir uma posição de ceticismo profissional, ou seja, partir do pressuposto de que as respostas obtidas podem não estar completamente corretas, devendo, por isso, efetuar uma adequada avaliação das mesmas, juntamente com outro tipo de dados, que serão obtidos na quarta fase do processo de revisão analítica (Hayes et al., 2005).

2.2.4.Fase IV - Avaliação dos resultados

A quarta fase exige que o auditor aplique da melhor forma o seu julgamento profissional na avaliação dos resultados dos procedimentos analíticos. Nesta fase do processo de revisão analítica, o auditor tem de ponderar sobre a relevância das diferenças e a sua justificação, ou ausência dela, permitindo-lhe a formulação da sua opinião (A. Costa, 2007).

O auditor deve, assim, avaliar se as explicações encontradas justificam a diferença significativa entre o valor estimado e o valor contabilizado ou se, essas explicações, não são suficientemente plausíveis, sendo necessário recolher mais prova.

O auditor pode, no entanto, deparar-se com situações em que uma parte da diferença pode ser justificável e a outra parte não. Nesse caso é necessário quantificar o montante da diferença suscetível de justificação plausível e, se apropriado, corroborá-la, bem como determinar se o montante que não pode ser justificado é material, para que se possa concluir sobre a ausência, ou a existência, de distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras (AICPA 2009).

De facto, toda a avaliação dos resultados obtidos é um processo muito complexo. Implica que o auditor recorra ao seu julgamento profissional e, aquando da não justificação das diferenças, ao incremento de outros procedimentos de auditoria.

III. Revisão de literatura

Nesta secção são abordadas várias temáticas associadas à utilização dos procedimentos analíticos e que se relacionam com as questões de investigação, descritas na secção seguinte e levantadas no decorrer do estágio curricular. Estas questões emergiram também no discurso de outros autores, pelo que, foram analisados vários estudos e exploradas diferentes perspetivas, aplicadas em países e períodos temporais distintos.

Esta secção encontra-se organizada por temáticas existindo, no final de cada, um quadro resumo com a revisão de literatura observada.

3.1. Procedimentos de auditoria

Procedimentos de auditoria são métodos ou técnicas indispensáveis à utilização do auditor para obter e avaliar prova, no decorrer do seu trabalho. São passos detalhados que podem variar de trabalho para trabalho de forma a ajustarem-se às circunstâncias de cada caso, estabelecendo-se de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em: gerais e específicos. Os procedimentos gerais têm aplicação nas várias fases do trabalho de auditoria, já os específicos são usados em situações muito concretas.

3.1.1. Procedimentos gerais

Os procedimentos gerais mais comuns, de acordo com o §19 da DRA 510¹⁰ são: i) inspeção; ii) observação; iii) indagação; iv) confirmação; v) recálculos; vi) reexecução; e vii) procedimentos de revisão analítica, que podem, ou não, ser combinados entre si (Infocontab, 2006). De todos estes, para o propósito deste relatório, importa realçar os procedimentos analíticos.

Estes procedimentos tratam de comparações baseadas nas informações contabilística, financeira e de gestão, tal como a análise de rácios e tendências, incluindo a investigação de inconsistentes flutuações entre o real e o previsto.

A ISA 520 (IASB, 2012) aborda a aplicação dos procedimentos analíticos, em prol de uma maior eficácia ou eficiência, na redução do risco de distorção material de uma asserção a um nível materialmente aceitável.

¹⁰ DRA 510 – Prova de Revisão/Auditoria.

3.1.2. Testes de auditoria

Os testes de auditoria podem ser classificados, atendendo aos objetivos a atingir, como procedimentos para avaliação de risco, testes de controlo e testes substantivos.

Estes realizam-se para tomar conhecimento de políticas e práticas contabilísticas, planos de contas e sistema de controlo interno, de forma a permitir elaborar um esquema de como este deve funcionar, recorrendo a procedimentos de auditoria, nomeadamente, observação, indagação e procedimentos analíticos.

3.1.2.1. Testes de controlo

Os testes de controlo são realizados para obter prova sobre os sistemas contabilístico e de controlo interno, tendo em vista constatar a sua existência, avaliar a sua conceção e confirmar se o seu funcionamento é eficaz.

São procedimentos realizados com o objetivo de: i) obter prova de auditoria sobre a eficácia operacional dos controlos; ii) prevenir, detetar e corrigir atempadamente distorções materiais ao nível das asserções; iii) testar atributos; e iv) determinar a taxa de ocorrência.

Em alguns casos, quando o auditor procede ao levantamento do sistema de controlo, constata, desde logo, se o mesmo é, ou não, adequado, atendendo à documentação que o órgão de gestão tem do sistema de controlo implementado. Caso este não mereça a sua confiança, dever-se-á passar, de imediato, para a realização de procedimentos substantivos.

A constatação sistemática de desvios, detetados por testes aos controlos, implica que não há vantagem em aprofundá-los, visto que a probabilidade de continuarem a acontecer é elevada. Contudo C. Costa (2014) refere que é “mais seguro efectuar também testes aos controlos (...) para ficar tanto quanto possível com a certeza de que o sistema implementado é de facto deficiente e que portanto não inspira confiança” (p. 295).

O auditor tem de assegurar que o sistema de controlo se mantém operacional e adequado, durante todo o exercício económico, uma vez que o seu relatório faz referência à posição financeira no final do período e aos resultados ocorridos durante o mesmo. A sua extensão está relacionada com a seleção dos elementos extraídos da população, sendo que é improvável um exame a 100% da população.

Se o auditor recorrer à amostragem deverá concebê-la definindo: os objetivos da auditoria a atingir, a população e a dimensão da amostra, atendendo ao risco de amostragem¹¹, ao erro tolerável e à determinação da taxa esperada de erro¹².

A dimensão da amostra, independentemente de ser estatística ou não estatística, varia com a dimensão da empresa e deverá ser tanto maior quanto: i) mais baixo for o risco de auditoria; ii) maior for a confiança depositada pelo auditor no sistema de controlo interno; iii) mais relevante for a área a ser auditada; e iv) mais baixa for a avaliação do risco de controlo (Taborda, 2015).

3.1.2.2. Testes substantivos

Os testes substantivos são realizados para o auditor obter prova sobre a deteção de distorções, materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras e constatar a credibilidade que merece a informação divulgada. Podem ser testes de:

- i. Pormenor de transações, que envolvem o exame de documentos que suportam o registo de transações específicas em determinadas contas;
- ii. Pormenor de saldos que deverão possibilitar conhecer a sua composição e realizar o exame da fundamentação do saldo final de uma conta;
- iii. Pormenor de divulgações, que se cingem à fundamentação e correção da informação divulgada.

Por último importa referir que a auditoria, quanto à aplicação destes procedimentos, percorre um caminho inverso daquele que é seguido pela contabilidade, tal como é observável na figura seguinte.

¹¹ O risco de amostragem resulta da probabilidade de o auditor retirar conclusões, baseadas numa amostra, diferentes das que seriam atingidas se o procedimento de auditoria fosse aplicado à população total.

¹² Nos testes aos controlos e nos testes substantivos, o auditor deve avaliar, com base no conhecimento dos elementos da população, a taxa de erro que espera vir a encontrar.

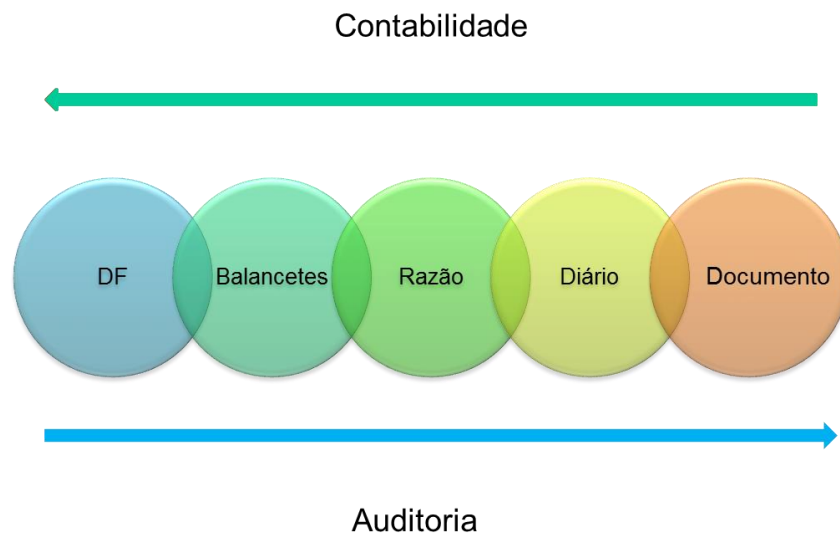


Figura 2 - Percurso inverso dos trabalhos de contabilidade e auditoria
Fonte: Adaptado de C. Costa (2014, p. 297)

3.1.3.Revisão de literatura

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Mulligan e Inkster (1999)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores externos no Reino Unido e verificar se o meio envolvente em que a auditoria é realizada exerce um determinado impacto na aplicação dos procedimentos analíticos, estendendo assim, o estudo realizado por Fraser et al. (1997).	Os auditores, normalmente, reduzem o nível de realização de testes de detalhe quando os resultados dos procedimentos analíticos são favoráveis. Contudo, antes de alterarem o nível de testes de detalhe a realizar, corroboram estes resultados com os resultados de outros procedimentos de auditoria. Estas conclusões podem indicar determinadas preocupações por parte dos auditores quanto à eficácia dos procedimentos analíticos.
Lin e Fraser (2003)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores do Canadá.	Os resultados indicam que, dos auditores inquiridos, 51% optam por corroborar os resultados obtidos com a utilização dos procedimentos analíticos antes de proceder à redução dos testes de detalhe, 37% optam por reduzir de forma adequada os testes de detalhe e 12% optam por manter sempre o mesmo nível de testes de detalhe.
Wilson e Colbert (1989)	Fazer uma análise dos procedimentos analíticos como modelos de decisão simples e rigorosos.	Quanto maior for a confiança depositada pelos auditores nos procedimentos analíticos, menor será a necessidade dos auditores realizarem testes de detalhe.

Quadro 1 - Influência que os procedimentos analíticos têm na utilização de outros testes substantivos

Fonte: Elaboração própria

3.2. Tipos de procedimentos analíticos

Existem diferentes tipos de procedimentos analíticos e cada um deles proporciona um nível diferente de segurança, pelo que, o auditor terá de escolher o procedimento analítico mais adequado à situação em questão.

O IFAC (2007) refere que cada técnica de revisão analítica apresenta limitações e vantagens que lhes são muito próprias, apesar de algumas características serem eventualmente semelhantes, e que devem ser consideradas pelo auditor, na escolha do procedimento analítico a aplicar.

Este faz também referência a determinados procedimentos analíticos, nomeadamente, no que diz respeito à análise de: i) rácios; ii) tendências; iii) regressão estatística; iv) análise de padrões; e v) comparações detalhadas das demonstrações financeiras; entre outros. Por sua vez, o AICPA (2009) classifica os procedimentos analíticos em quatro diferentes tipos, que complementam e integram a classificação anterior, denominados de: i) análise de tendências; ii) análise de rácios; iii) testes de razoabilidade; iv) e regressão estatística.

Os procedimentos analíticos destacados por este organismo apresentam um carácter geral, isto é, não estão subdivididos mas sim agrupados de uma forma geral, permitindo uma compreensão mais simplificada e acessível.

3.2.1. Análise de tendências

Este método, tal como referido por A. Costa (2007), consiste na comparação dos saldos das contas das demonstrações financeiras ao longo do tempo, sendo especialmente útil para o auditor na formulação de estimativas em períodos de estabilidade da entidade¹³. Na realidade, a análise de tendências não é o procedimento mais adequado em períodos de instabilidade uma vez que o seu nível de precisão é mais reduzido.

Beasley e Carcello (2008), em concordância com o referido anteriormente, mencionaram que “normalmente a análise de tendências é mais eficaz quando o cliente está perante um ambiente estável”¹⁴ (p. 271). De acordo com Hayes et al. (2005) quanto maior for a estabilidade das operações da empresa auditada, mais previsíveis serão as relações, assim como, será mais adequado o recurso a vários períodos de tempo¹⁵. Os mesmos autores relataram, por exemplo, que a razoabilidade das vendas do ano corrente pode ser testada, de forma apropriada, através da comparação com a quantidade de vendas do ano anterior mas, para tal, é necessário que não se

¹³ Períodos de instabilidade não são comparáveis.

¹⁴ Tradução própria.

¹⁵ Por exemplo, a comparação de elementos do ano corrente com os dois últimos anos.

tenha verificado determinadas alterações, tais como, o aumento da concorrência no tipo de negócio exercido pelo cliente e alterações nas preferências demonstradas pelos consumidores.

É necessário considerar que a maior ou a menor eficácia deste tipo de procedimentos analíticos depende do nível de desagregação dos dados. De facto, “a análise de tendências é tanto mais precisa e útil quanto maior for o nível de detalhe sobre que incide” (Costa, 2007, p. 39). É também mais precisa relativamente a períodos mensais ou trimestrais do que anuais, tal como mencionado por Hayes et al. (2005).

Este é um método que permite a análise da razoabilidade dos itens das demonstrações financeiras, atendendo às relações esperadas entre contas, considerando quer informação financeira quer não financeira.

3.2.2. Análise de rácios

A análise de rácios consiste no cálculo e comparação de indicadores que traduz relações entre dados financeiros e não financeiros de uma entidade, cujos significados permitem explicar a razoabilidade das asserções a testar. Permite ao auditor, de acordo com Whittington (2009), obter um conhecimento dos relacionamentos verificados entre os montantes das demonstrações financeiras de períodos anteriores e/ou de outras empresas do setor. Tal como defendido por A. Costa (2007), pode, por esse motivo, ser muito útil não só para o auditor como para a própria gestão.

A análise de rácios, quando comparada com a análise de tendências, apresenta a desvantagem de ser ainda menos eficaz em períodos de instabilidade. De facto, a “análise de relações é mais apropriada quando a relação entre contas é bastante previsível e estável”¹⁶ (Whittington, 2009, p. 2-7). Contudo, esta técnica mostra-se mais vantajosa do que a análise de tendências por permitir efetuar comparações entre saldos de contas do balanço e saldos de contas da demonstração dos resultados. Hayes et al. (2005), ao se pronunciarem sobre este assunto, afirmam que esta é uma característica proveitosa porque permite a verificação de determinadas flutuações incomuns que a análise de uma conta individual não permitiria.

Por outro lado, tal como a análise de tendências, a análise de rácios também apresenta algumas limitações, nomeadamente quando se utilizam dados agregados. A constatação de uma inexatidão material pode ser considerada pequena, relativamente às variações usuais que se verificam nos rácios, de acordo com Hayes et al. (2005). Um nível de agregação elevado pode limitar a utilização da análise de rácios uma vez que, ao se considerar um determinado montante como um todo, o

¹⁶ Tradução própria.

auditor pode concluir que o erro existente é materialmente relevante, ao contrário do que sucederia se os dados utilizados estivessem desagregados.

Na fase de planeamento e da revisão final é muito útil estabelecer uma base de rácios mais ou menos *standard*, que permitam verificar a evolução ao longo do tempo e comparar os rácios da empresa com os do setor. Whittington (2009) refere que os rácios são frequentemente utilizados na fase do planeamento. Os rácios também podem ser origem de evidência substantiva para o auditor, sobretudo se complementados com testes substantivos, e podem integrar os papéis de trabalho relativos a cada conta e asserções para as quais sejam aplicados.

Beasley e Carcello (2008); Puncel (2007); e Whittington (2009) dividem os rácios em quatro categorias, nomeadamente: i) rendibilidade; ii) atividade; iii) alavanca financeira; e iv) liquidez. Tal como mencionado por Puncel (2007), os rácios relativos à rendibilidade, permitem ao auditor analisar o modo como o lucro da empresa está a ser gerido, bem como, de acordo com Whittington (2009), detetar a existência de erros materiais no rendimento líquido e ainda verificar a sobre ou subvalorização de ativos e/ou passivos.

Puncel (2007) refere ainda que os rácios relativos à alavanca financeira permitem ao auditor medir o nível de endividamento da empresa e o risco assumido pelos respetivos credores, enquanto os rácios relativos à atividade medem o nível de eficácia com que a empresa utiliza os seus recursos disponíveis. O mesmo autor refere ainda que os rácios relativos à liquidez possibilitam ao auditor tomar conhecimento de qual a capacidade da empresa em satisfazer as suas dívidas de curto prazo e o seu nível de solvabilidade. De facto, tal como abordado por A. Costa (2007), embora os rácios possam assumir uma forma mais sofisticada, estes caracterizam-se frequentemente pela sua simplicidade.

3.2.3. Testes de razoabilidade

Os testes de razoabilidade consistem no desenvolvimento de uma expectativa através da análise de determinadas contas do balanço e das suas respetivas alterações utilizando, para tal, dados financeiros e não financeiros (Whittington, 2009). Este tipo de procedimento depende “do conhecimento que o auditor tem sobre as relações entre os valores, incluindo os fatores que afetam os saldos das contas”¹⁷ (Whittington, 2009, p. 2–18).

Cabe ao auditor analisar, de forma cautelosa, todos os fatores que possam exercer um impacto significativo sobre o saldo da conta para o qual pretende desenvolver a expectativa, quando se

¹⁷ Tradução própria.

pretende aplicar um teste de razoabilidade, tal como referem Beasley e Carcello (2008). Será este conhecimento que permitirá tornar o teste de razoabilidade eficaz (Whittington, 2009).

Em concordância, Beasley e Carcello (2008) afirmam que o auditor ao aplicar um teste de razoabilidade efetua uma avaliação quanto à adequação de uma determinada conta do ano corrente, empregando o seu julgamento profissional, considerando, para tal, as mudanças verificadas no ambiente do cliente.

Este procedimento é igualmente útil em períodos de instabilidade uma vez que consideram as eventuais alterações ou mudanças significativas, que casualmente se possam verificar.

3.2.4. Regressão estatística

A regressão estatística, refere Whittington (2009), consiste na avaliação do relacionamento entre: i) uma variável dependente, que corresponde ao saldo do período corrente para o qual se pretende formular a expectativa; e ii) uma ou mais variáveis independentes, a fim de que tal expectativa possa ser desenvolvida com um nível de precisão elevado. É ainda considerada como “o procedimento analítico mais sofisticado”¹⁸ (Beasley e Carcello, 2008, p. 272) quando comparada com os restantes procedimentos analíticos, na medida que exige conhecimentos estatísticos e envolve a utilização das tecnologias de informação.

A. Costa (2007) considera que esta técnica permite uma previsão estatística de variáveis mais rápida e precisa, dado que é potenciada pelas ferramentas informáticas, tais como a extração de dados eletrónicos. Permite ainda, a identificação de inconsistências com maior facilidade ou a corroboração da informação financeira.

A título de exemplo de variáveis independentes relacionadas temos: i) as alterações no meio ambiente; e ii) os preços de determinados itens, com o intuito de explicar uma dada variável dependente, ao contrário dos testes de razoabilidade, cujos permitem apenas utilizar uma variável independente (A. Costa, 2007).

A aplicação da regressão estatística admite ainda obter um intervalo de valores que corresponde à estimativa e não a um único montante (Beasley & Carcello, 2008). Wilson e Hudson (1989) corroboram com o facto da regressão estatística comportar custos mais elevados relativamente a métodos não estatísticos, contudo,

¹⁸ Tradução própria.

no actual estado de crescente globalização, complexidade organizacional e processamento electrónico de informação, os procedimentos analíticos suportados em processamento electrónico são, porventura em muitas situações o meio por excelência de obtenção de evidência. (A. Costa, 2007, p. 44)

3.2.5.Revisão de literatura

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Ameen e Strawser (1994)	Proporcionar informação atual relativamente à utilização dos procedimentos analíticos por parte dos auditores externos de Houston e Dallas.	Verificaram a existência de uma menor utilização dos procedimentos analíticos de carácter complexo, quando comparados com procedimentos analíticos de carácter simples.
Daroca e Holder (1985)	Fornecer orientação escassa sobre a natureza, a época, e até que ponto os procedimentos analíticos devem ser aplicados em auditorias e contratos de revisão de demonstrações financeiras.	Os procedimentos analíticos que exigem técnicas matemáticas ou de geração de dados adicionais raramente são utilizados.
Hirst e Koonce (1996)	i) Contribuir para uma compreensão mais completa de como os procedimentos analíticos são efetuados e fornecer a base para os investigadores identificarem os problemas/questões; ii) fornecer aos membros da IASB informações relevantes sobre a prática atual; iii) fornecer aos professores uma caracterização de como são executados na prática, facilitando a sua abordagem em sala de aula.	O tipo de procedimento analítico utilizado depende da fase de auditoria em que este é aplicado.

Quadro 2- Procedimentos analíticos mais adotados

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Lin e Fraser (2003)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores do Canadá.	A regressão estatística apresenta uma frequência de utilização maior por parte dos auditores das empresas de auditoria de maior dimensão do que de menor dimensão, por permitirem gerar dados mais consistentes e confiáveis, bem como aplicar procedimentos analíticos de regressão estatística. Contudo os auditores no geral consideram os procedimentos analíticos mais simples como relativamente mais eficazes.
Mahathevan (1997)	Proporcionar um perfil da prática dominante da utilização dos procedimentos analíticos em Singapura.	À exceção da realização de simples comparações em que não existe uma diferença significativa na utilização de tais procedimentos, os auditores das “ <i>Non-Big Six</i> ” apresentam um nível de utilização dos procedimentos analíticos de carácter simples maior do que os auditores das “ <i>Big Six</i> ”, pelo que estas, em contrapartida, utilizam procedimentos analíticos mais complexos.

Quadro 2 - Procedimentos analíticos mais adotados (continuação)

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Mulligan e Inkster (1999)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores externos no Reino Unido e verificar se o meio envolvente em que a auditoria é realizada exerce um determinado impacto na aplicação dos procedimentos analíticos, estendendo assim, o estudo realizado por Fraser et al. (1997).	As técnicas de revisão analítica que apresentam um caráter mais simples continuam a ser as mais utilizadas quando comparadas com os procedimentos analíticos que envolvem uma aplicação estatística.
Wilson e Colbert (1989)	Fazer uma análise dos procedimentos analíticos como modelos de decisão simples e rigorosos.	A utilização de modelos estatísticos rigorosos permitem ao auditor formular expetativas mais precisas, assim como, tomar decisões mais eficientes.

Quadro 2 - Procedimentos analíticos mais adotados (conclusão)

Fonte: Elaboração própria

3.3. A utilização dos procedimentos analíticos nas diferentes fases do processo de auditoria

Os procedimentos analíticos são utilizados nas quatro fases do processo de auditoria, nomeadamente: i) aceitação do cliente; ii) planeamento; iii) trabalho de campo; e iv) fase revisão global da auditoria. A fase de aceitação do cliente não é, para alguns autores, considerada como uma das principais fases do trabalho de auditoria.

No contexto prático do estágio curricular, esta fase não foi aplicada no trabalho de auditoria pelo facto de a empresa, sobre análise, se se tratar de uma empresa de continuidade.

A Figura 3 permite visualizar, de uma forma geral, a estrutura do processo de auditoria e compreender a forma como tal processo é articulado, de modo a enquadrar a utilização dos procedimentos analíticos ao longo das diferentes fases.

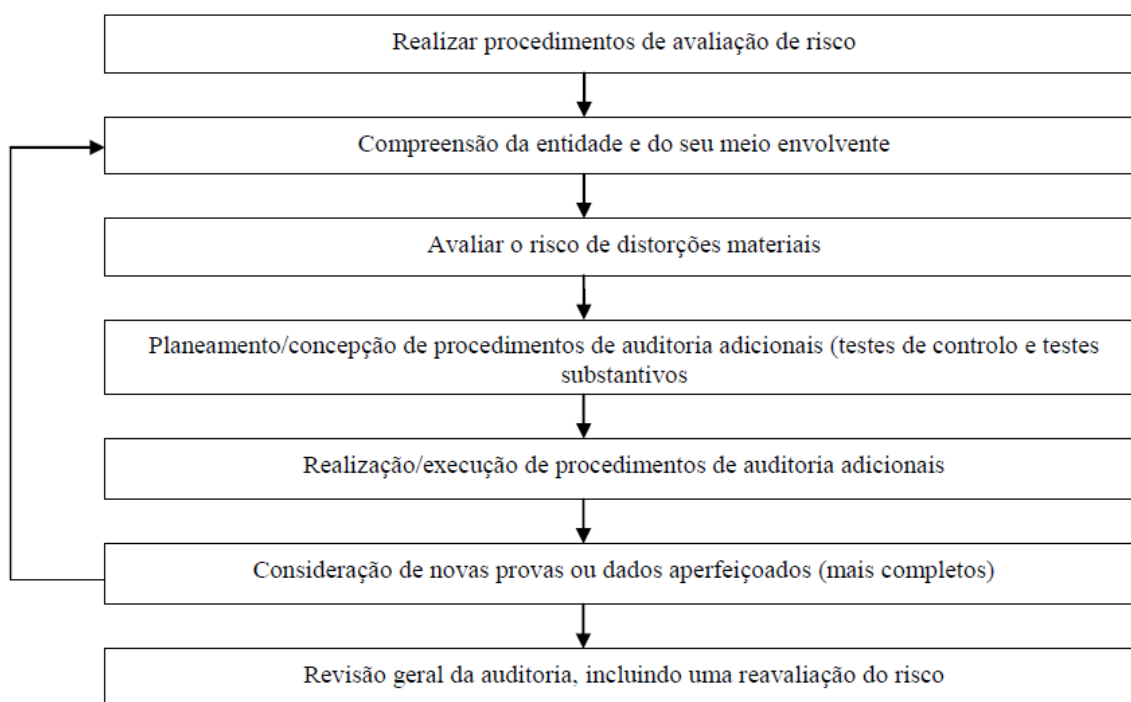


Figura 3 - Processo de auditoria

Fonte: Adaptado de Whittington (2009, p. 4-8)

Para obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, que inclui a compreensão da sua estrutura de controlo interno, a avaliação do risco de distorção material e a avaliação do risco

de fraude¹⁹, o auditor poderá utilizar os procedimentos analíticos na fase de aceitação do cliente e na fase do planeamento.

Quer na fase do planeamento, quer na fase do trabalho de campo, o auditor irá proceder à realização de procedimentos de auditoria adicionais, como testes de controlo e testes substantivos, dependendo do nível de eficácia dos procedimentos analíticos aplicados.

Em particular, na fase do trabalho de campo, o auditor poderá considerar a utilização de procedimentos analíticos como evidência e prova de suporte da sua opinião. Deve considerar a obtenção de provas adicionais ou dados mais completos apenas para corroborar os resultados obtidos ou justificar determinados resultados.

Por último, na fase da revisão global da auditoria, o auditor pode aplicar os procedimentos analíticos para verificar se esses resultados são consistentes com os obtidos ao longo da auditoria, pelo que, poderá ter de proceder à reavaliação do nível de risco, assim como, dos procedimentos aplicados.

3.3.1. Os procedimentos analíticos na fase do planeamento

Os procedimentos analíticos são ferramentas de auditoria consideradas úteis para detetar a proporção significativa de erros materiais nas fases iniciais de uma auditoria (Hylas & Ashton, 1982).

De acordo com o Whittington (2009), a aplicação destes procedimentos na fase do planeamento auxiliam o auditor na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria permitindo identificar distorções materiais, determinar o risco e reduzi-lo para um nível aceitável, bem como, obter prova relativamente a contas específicas ou classes de transações. O autor considerou que, na fase do planeamento, os procedimentos analíticos são utilizados para que o auditor possa obter um maior conhecimento do negócio do cliente, compreender as transações verificadas desde a última auditoria até à presente, assim como, reconhecer as áreas que apresentem riscos específicos relevantes. Acrescentou, ainda, que existe um relacionamento entre o conhecimento adquirido do negócio do cliente e a realização de procedimentos analíticos na fase do planeamento. Este conhecimento é fundamental para que o auditor interprete os resultados gerados e avalie se as diferenças encontradas são, ou não, significativas.

¹⁹ Esta avaliação é feita de forma aprofundada na fase do planeamento enquanto que na fase de aceitação o auditor apenas pretende ter alguma segurança de como o risco de distorção material é moderado.

Por a ISA 520 (IASB, 2012) não fazer referência quanto à utilização dos procedimentos analíticos na fase do planeamento, remete-se, para a ISA 315²⁰ (IASB, 2012). O seu §A7 menciona que os procedimentos analíticos, realizados como procedimentos de avaliação de risco, são capazes de identificar aspetos da entidade, anteriormente desconhecidos pelo auditor, e podem ajudar na avaliação dos riscos de distorção material, a fim de proporcionar uma base para conceção e implementação de respostas adequadas aos riscos avaliados. Estes podem incluir, entre outras, informações financeiras e não financeiras, tais como, a relação entre o saldo da rubrica vendas e prestação de serviços e o respetivo volume esperado.

Fraser, Hatherly e Lin (1997) afirmam, de igual modo, que na fase do planeamento, o principal objetivo dos procedimentos analíticos é serem “recursos diretos de auditoria das áreas das demonstrações financeiras onde os valores registados variam do esperado”²¹ (p.37). Em concordância com o mencionado, Beasley e Carcello (2008) constataram que os procedimentos analíticos têm como objetivo reduzir o risco de deteção, de distorções materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras a um nível aceitável, devendo o auditor considerar o risco de uma determinada conta conter distorções materiais, o risco dos controlos associados não detetarem a existência dessas mesmas distorções e o nível de materialidade.

É de facto, na fase do planeamento, que os procedimentos analíticos auxiliam o auditor a avaliar a realização de outros procedimentos de auditoria. Ao ponderar essa realização, o auditor procura analisar a possibilidade de reduzir a quantidade de testes de detalhe a executar, conjuntamente com a eficácia dos procedimentos analíticos. “Os procedimentos analíticos podem ser fonte direta de prova de auditoria e ajudar a baixar o risco atribuível a uma determinada auditoria e a quantidade de outros testes substantivos a executar” (A. Costa, 2007, p. 44).

Tal como mencionado por Whittington (2009), estes têm a capacidade de auxiliar o auditor na identificação de oscilações ou relacionamentos inexplicáveis, pelo que, por exemplo, se o auditor efetuar uma comparação entre o volume de vendas e o volume de compras, e identificar que as compras realizadas excedem o volume de vendas, poderá obter um indício de valores por faturar.

3.3.2. Os procedimentos analíticos na fase do trabalho de campo

Nesta fase os procedimentos analíticos são utilizados como testes substantivos, sendo requisito de prova para determinadas asserções. Oferecem inúmeras vantagens que devem ser aproveitadas mas, apesar do notório aumento que se tem verificado da sua utilização, nem sempre tal acontece.

²⁰ ISA 315 - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment.*

²¹ Tradução própria.

Houck (2003) expõe que grande parte dos auditores opta por testes de detalhe, nomeadamente o *vouching*²² por preferirem examinar os documentos originais, em vez de confiarem nas técnicas de revisão analítica. Para concluírem sobre a veracidade e a confiabilidade das demonstrações financeiras o seu julgamento profissional também acaba por ser menos exigido. Contudo, para este autor, este pensamento é totalmente errado, pois os procedimentos analíticos são simultaneamente eficientes e eficazes, exigindo menor tempo na sua aplicação, quando comparado com testes de detalhe.

Biggs, Mock e Simnett (1999) no seu trabalho mencionaram que os procedimentos analíticos “são uma forma de evidência de auditoria de baixo custo que pode ser eficaz na identificação de distorções nas demonstrações financeiras”²³ (p. 42). Não se pretende, de todo, marginalizar a utilização dos testes de detalhe. Estes são uma ferramenta de trabalho muito útil.

Na realidade, estes dois tipos de procedimentos de auditoria complementam-se, pelo que é muito provável a aplicação combinada entre ambos. Para Whittington (2009), a combinação de procedimentos analíticos com testes substantivos é frequentemente utilizada nas classes de terceiros e de inventários. O §A4 da ISA 520 (IASB, 2012) menciona que os procedimentos analíticos podem ser utilizados de forma isolada ou em conjunto com testes de detalhe ao nível da asserção. Por sua vez, Arens et al. (2014) acrescentam que o auditor opta, frequentemente, por esta combinação e não pela sua utilização isolada.

Beasley e Carcello (2008), ao referirem-se sobre a finalidade dos procedimentos analíticos, focam que estes pretendem auxiliar o auditor na formulação de uma opinião sobre determinada asserção contida nas demonstrações financeiras. Dessa forma, se o auditor pretender verificar a adequação dos valores das rubricas “vendas” e “prestações de serviços”, por via da utilização dos procedimentos analíticos, poderá comparar o valor esperado, dado pelo resultado da aplicação de tais procedimentos, com o que está efetivamente contabilizado.

Perante uma diferença significativa o auditor poderá recorrer ao *tracing*²⁴, verificando a integralidade das operações e os seus registos, ou seja, corroborar a informação obtida da aplicação dos procedimentos analíticos com um teste de detalhe. Se a diferença encontrada se mantiver por justificar então o auditor terá de aplicar uma maior quantidade de testes de detalhe.

²² Teste de detalhe que consiste em verificar o processo contabilístico de determinada operação, desde o seu registo contabilístico até ao documento que lhe deu origem.

²³ Tradução própria.

²⁴ Teste de detalhe que tem como objetivo verificar se de todas as transações relacionadas com a operação em questão estão efetivamente registadas.

Os auditores devem aplicar, em primeira instância, as técnicas de revisão analítica e, posteriormente, os testes de detalhe, na medida em que o volume desses testes é influenciado pelos resultados obtidos pelos procedimentos analíticos (A. Costa, 2007). Sobre este assunto, Hayes et al. (2005) mencionaram que um dos objetivos da aplicação dos procedimentos analíticos é determinar as situações em que outros procedimentos de auditoria terão necessidade de serem aplicados e não com o intuito da redução dos esforços da auditoria.

Efetivamente, a utilização de procedimentos analíticos, quer na fase do planeamento quer na fase do trabalho de campo, influencia a maior ou menor utilização de testes de detalhe. Logo, é necessário considerar duas perspetivas: quando os resultados obtidos através da sua aplicação são favoráveis e quando não o são.

Quando o auditor se depara com disparidades significativas, para a qual não possui uma justificação plausível, a propensão é para realizar uma maior quantidade de testes de detalhe, com o intuito de proceder a uma investigação mais profunda que permita obter prova razoável de auditoria. Por sua vez, quando os resultados dos procedimentos analíticos são favoráveis, não se poderá aplicar, literalmente, o raciocínio inverso, porque o auditor não deverá optar pela sua redução de forma drástica, mas sim equilibrada.

O § A4 da ISA 520 (IASB, 2012), em concordância, refere que cabe ao auditor, através do seu julgamento profissional, decidir sobre quais os procedimentos de auditoria a aplicar à situação em causa, pelo que deve avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de auditoria disponíveis com o objetivo de reduzir, ao nível da asserção, o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Para além do descrito anteriormente, Hayes et al. (2005) consideram, de igual modo importante, que a natureza da entidade e o conhecimento obtido em auditorias anteriores são fatores a ter em consideração na aplicação dos procedimentos analíticos. A verdade é que a natureza da entidade onde se aplicam tais procedimentos, bem como a complexidade do setor em questão, influenciam o grau de simplicidade e a sua eficácia.

3.3.3. Os procedimentos analíticos na fase da revisão global da auditoria

De acordo com o §6 da ISA 520 (IASB, 2012), os procedimentos analíticos auxiliam o auditor na formulação da opinião final quanto ao facto das demonstrações financeiras serem consistentes com o conhecimento da entidade.

Na fase final da auditoria, o recurso aos procedimentos analíticos, permite verificar se os resultados obtidos ao longo de toda a auditoria coincidem com as demonstrações financeiras divulgadas e

auxiliam na revisão de todas as distorções materialmente relevantes identificadas, garantindo que se encontram razoavelmente justificadas.

Whittington (2009) mencionou que, na revisão global da auditoria, os procedimentos analíticos permitem ao auditor formular uma opinião quanto ao facto de a apresentação final das demonstrações financeiras estar coerente com os resultados obtidos ao longo das diferentes fases do processo de auditoria e com a compreensão do negócio do cliente. Acrescentou ainda, que tais procedimentos auxiliam o auditor na análise das justificações de todas as oscilações significativas ou elementos incomuns verificados.

Beasley e Carcello (2008), ao se pronunciarem sobre a utilização dos procedimentos analíticos, na fase final do trabalho do auditor, mencionaram que estes são aplicados com o objetivo de verificar se o parecer expresso, antecipadamente pelo auditor, está ou não correto. Os mesmo autores referiram que este tipo de procedimentos,

na fase da revisão global da auditoria geralmente envolvem a leitura das demonstrações financeiras e respetivas notas para considerar a adequação das provas recolhidas em resposta às relações incomuns ou inesperadas e a identificação de relações excecionais ou imprevistas não observadas anteriormente²⁵ (p. 227).

Se se verificarem diferenças materialmente relevantes entre os valores esperados e os contabilizados, o auditor poderá necessitar de proceder à reavaliação dos procedimentos utilizados e aplicar procedimentos substantivos adicionais, de acordo com A. Costa (2007).

Do mesmo modo, o IFAC (2007) menciona que determinados tipos de distorções materiais poderão não ter sido reconhecidas nas fases anteriores pelo que, na fase final da auditoria, o auditor poderá ter de reavaliar os procedimentos de planeamento com o objetivo de responder de forma adequada ao risco existente.

Também o §A18 da ISA 520 (IASB, 2012) afirma que os procedimentos analíticos podem, nesta fase de auditoria, identificar riscos de distorção material que não tenham sido identificados anteriormente, remetendo para o facto da ISA 315 (IASB, 2012) exigir, nestas situações, que o auditor faça uma reavaliação do risco de distorção material e que altere os procedimentos de auditoria adicionais estipulados.

De facto, a utilização dos procedimentos analíticos, na fase final da auditoria, é uma mais-valia para o auditor uma vez que lhe permite, tal como mencionado por Puncel (2007), avaliar a adequação

²⁵ Tradução própria.

dos procedimentos substantivos executados, a suficiência das provas de auditoria obtidas, a validade das conclusões formuladas pelo auditor, assim como, analisar as demonstrações financeiras apresentadas e emitir uma opinião.

3.3.4.Revisão de literatura

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Daroca e Holder (1985)	Fornecer orientação escassa sobre a natureza, a época, e até que ponto os procedimentos analíticos devem ser aplicados em auditorias e contratos de revisão de demonstrações financeiras.	A natureza e extensão do uso de procedimentos analíticos na fase da revisão final de auditoria é incerta, sendo a sua utilização mais extensa na fase de aceitação de compromisso.
Fraser et al. (1997)	Analisar a prática dos procedimentos analíticos pelos revisores externos do Reino Unido.	São muito utilizados na fase da revisão global da auditoria, independentemente do tipo de empresa de auditoria.
Lin e Fraser (2003)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores do Canadá.	A utilização dos procedimentos analíticos varia significativamente consoante a fase do processo de auditoria em questão, sendo tal diferença particularmente significativa na fase do planeamento e na fase do trabalho de campo. O uso de procedimentos analíticos pelas pequenas empresas de auditoria na fase final da auditoria é estritamente limitada. Poucas destas empresas utilizam estes procedimentos obrigatórios na fase do planeamento.

Quadro 3 - Utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Mahathevan (1997)	Proporcionar um perfil da prática dominante da utilização dos procedimentos analíticos em Singapura.	O grau de utilização dos procedimentos analíticos nas diferentes fases do processo de auditoria, por parte dos auditores das “ <i>Non-Big Six</i> ” não é significativamente diferente, ao contrário do que sucede com as “ <i>Big Six</i> ” em que o grau de utilização de tais procedimentos é significativamente maior na fase do planeamento e da revisão global da auditoria.
Mulligan e Inkster (1999)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores externos no Reino Unido e verificar se o meio envolvente em que a auditoria é realizada exerce um determinado impacto na aplicação dos procedimentos analíticos, estendendo assim, o estudo realizado por Fraser et al. (1997).	As grandes empresas de auditoria utilizam os procedimentos analíticos, significativamente mais, na fase do trabalho de campo, por serem capazes de gerar dados com qualidade e quantidade suficiente. A utilização dos procedimentos analíticos na fase do planeamento pelos auditores das “ <i>Big Six</i> ” é significativamente maior quando comparada com as restantes empresas de auditoria. Não constataram a existência de diferenças significativas na sua utilização na fase da revisão global da auditoria, em relação a cada um dos grupos de empresas, contudo, verificaram que são muito utilizados nesta fase do processo de auditoria.

Quadro 3 - Utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria (continuação)

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Pinho (2009)	Analisar a utilização de procedimentos analíticos nas diferentes fases de auditoria e por áreas de trabalho em Portugal.	O estudo conclui que os auditores utilizam com maior frequência procedimentos analíticos na fase de planeamento, comparativamente com outras fases.
Samaha e Hegazy (2010)	Analisaram a ISA 520 (IASB, 2012) relativa aos procedimentos analíticos, e a adaptação dos aspetos relevantes de estudos anteriores sobre procedimentos analíticos para o contexto da auditoria egípcia.	Verificaram falta de confiança no uso de procedimentos analíticos pelos auditores egípcios, sendo, portanto, pouco aplicados na fase do trabalho de campo.

Quadro 3 - Utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria (conclusão)

Fonte: Elaboração própria

3.4. Materialidade e risco de auditoria como fatores influenciadores do nível de utilização dos procedimentos analíticos

A materialidade, de acordo com o §4 da DRA 320²⁶ :

é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade não é susceptível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspectos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil. (Infocontab, 2006, p. 2)

O conceito anterior considera a definição de materialidade como base de comparação ao ponto de aferir se dada distorção ou erro é materialmente relevante ao nível das asserções contidas nas demonstrações financeiras e, como limite máximo, a partir do qual, uma distorção ou erro é materialmente relevante no contexto das demonstrações financeiras como um todo.

A sua definição constrói-se com o recurso a variáveis quantitativas e qualitativas. A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de juízo profissional e é afetada pela perceção que o auditor tem das necessidades de informação financeira dos utentes, sendo que, associado à materialidade existe a probabilidade das asserções possuírem distorções materialmente relevantes no contexto da auditoria. A falta de clareza e especificidade no termo “probabilidade” pode ser um obstáculo, para o auditor, na definição da materialidade.

Nem as ISA nem as normas de auditorias, aprovadas pelos principais organismos profissionais nacionais, estabelecem regras específicas quanto aos limites mínimos de materialidade a ter em conta na avaliação das distorções que afetam as demonstrações financeiras.

Para além disso, proporciona um patamar ou ponto de corte, a partir do qual, as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa, ou estão materialmente distorcidas.

²⁶ DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria.

A definição da materialidade, de acordo com a 320²⁷ (IASB, 2012), é importante em várias fases do processo de auditoria, nomeadamente: i) planeamento; ii) determinação da natureza, profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria a efetuar, quer ao nível global das demonstrações financeiras, quer ao nível dos saldos de contas, das classes de transações ou das divulgações; iii) avaliação dos resultados; iv) efeito potencial e real das distorções ou erros detetados e não corrigidos; e v) reavaliação dos níveis de materialidade para aferir se se mantêm adequados no contexto dos resultados obtidos.

Na fase da avaliação dos resultados podemos ter três tipos de distorções:

- i. Factuais – sobre as quais não há quaisquer dúvidas;
- ii. Julgamento – resultantes da diferença de estimativas²⁸; e
- iii. Projetadas – resultantes da projeção para a população das distorções encontradas nas amostras.

Este conjunto de distorções constitui o denominado erro combinado que, quando comparado com o erro preliminar, resultante da realização das estimativas do auditor, permite apurar se as demonstrações financeiras apresentam, ou não, uma imagem verdadeira e apropriada.

O facto do nível de materialidade ser definido no início dos trabalhos de auditoria, permite que a sua prova seja recolhida em função disso mesmo, sendo que, o nível de materialidade permite definir o nível de risco.

O risco, por sua vez, elemento fundamental da auditoria, é a suscetibilidade do auditor emitir uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante. Este conceito antevê, desde já, a sua interligação com a materialidade.

O n.º 9 da NTRA (Diário da República no. 295/97 de 23 de dezembro, 1997) estabelece que o nível de segurança proporcionada pelo auditor, relativamente à credibilidade das asserções contidas na informação financeira, pode ser aceitável ou moderado, não havendo, portanto, segurança absoluta e existindo sempre incerteza para a realização do trabalho de auditoria, estando o risco sempre presente.

O risco de auditoria (RA) é avaliado com base no conjunto de informações que o auditor recolhe acerca da empresa, do negócio por ela desenvolvida, das transações mais complexas e significativas e ainda do sistema de controlo interno implementado, caso exista. Através de um

²⁷ ISA 320 – *Materiality in Planning and Performing an Audit*.

²⁸ Julgamento preliminar que o auditor faz na fase do planeamento do montante máximo de distorções que o auditor crê que as demonstrações financeiras possam incluir sem afetar a opinião dos seus utentes.

modelo multiplicativo, o risco de auditoria resulta da conjugação de diferentes tipos de risco: risco inerente (RI), risco de controlo (RC) e risco de deteção (RD).


$$RA = RI \times RC \times RD$$

Figura 4 - Modelo multiplicativo do risco de auditoria

Fonte: Adaptado de C. Costa (2014, p. 219)

3.4.1. Componentes do risco de auditoria

3.4.1.1. Risco inerente

Ignorando a possível existência de uma estrutura de controlo interno implementada pela empresa, há a probabilidade de haverem erros materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, dando, assim, origem ao risco inerente. O risco inerente representa a suscetibilidade de uma asserção acerca de uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação, apresentar uma distorção que possa ser materialmente relevante, quer individualmente, ou quando agregada com outras distorções, antes de serem considerados quaisquer controlos relacionados.

3.4.1.2. Risco de controlo

O risco de controlo está associado à probabilidade de ocorrer uma distorção numa asserção, acerca de uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada com outras distorções, que não seja evitada ou detetada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno da entidade.

Esta componente do risco de auditoria influencia o auditor a realizar uma cuidada análise de todo o sistema de controlo interno e a testar a sua implementação, o que lhe permite averiguar acerca da sua eficácia. Existe sempre algum risco de controlo devido às limitações inerentes a qualquer sistema. Todavia, é assumido que, na presença de uma boa estrutura, a probabilidade de ocorrência de erros e de práticas fraudulentas vem diminuída.

O auditor, para avaliar e obter provas acerca da eficácia de um sistema de controlo interno, recorre a testes de controlo e de conformidade. Se a entidade se encontrar bem organizada e o sistema de controlo seja eficiente e adequado, o auditor confia melhor nos procedimentos da empresa,

resultando daí um risco de controlo baixo. Tanto é que, quanto menor for a avaliação do risco de controlo, maior será a prova que o auditor deverá recolher, para assim poder corroborar o eficaz funcionamento do sistema de controlo interno. Por outro lado, se o mesmo não funciona ou simplesmente não existe, resultará um risco de controlo elevado.

A aplicação de procedimentos analíticos apenas se mostra conveniente quando existe confiança no sistema de controlo interno implementado. Contudo um adequado sistema de controlo não é por si só uma garantia da fiabilidade dos dados financeiros e não financeiros gerados pela empresa.

De acordo com o §4 da DRA 410²⁹, um sistema de controlo interno pode ser definido como:

todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível. (Infocontab, 2006, p. 2)

O sistema de controlo interno assume uma importância acrescida com o aumento da dimensão das empresas e com a quantidade e complexidade das operações realizadas. No entanto, existem limitações ao sistema, nomeadamente: i) falta de interesse do órgão de gestão na sua adequada manutenção; ii) a dimensão da empresa dificultando o sistema de controlo bem como a complexidade das transações; iii) a relação custo/benefício; iv) a existência de erros humanos; v) a utilização de ferramentas informáticas; entre outras situações.

O controlo interno, por si só, não é suficiente para a credibilização da informação, sendo o controlo externo essencial para o certificar e validar, existindo efetivamente uma relação de cooperação, sendo que os dois controlos se complementam. O sucesso de uma empresa poderá depender da eficaz implementação de um sistema de controlo interno (Brandrão, 2012).

3.4.1.3.Risco de deteção

Por último, o risco de deteção é a suscetibilidade dos procedimentos executados pelo auditor, para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, não detetarem uma distorção material,

²⁹ DRA 410 - Controlo Interno.

quer individualmente quer quando agregada com outras distorções, ou seja, é o risco do auditor e do seu trabalho falhar.

Quando o auditor executa os testes substantivos, corre o risco de não detetar erros materialmente relevantes, emergindo, assim, o risco de deteção. Este é o único risco que o auditor pode controlar, pelo que, para o manter reduzido, terá de realizar testes substantivos mais amplos, profundos e com maior alcance. Dada a relação custo/benefício a ter em conta na realização de mais ou menos procedimentos, torna-se impossível que o auditor elimine por completo este risco.

3.4.1.4. Relação entre as componentes do risco de auditoria

Existe um relacionamento inverso entre o risco de deteção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. O nível combinado do risco inerente e do risco de controlo correspondem ao risco de distorção material que, por sua vez, representa a probabilidade das demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes da auditoria. Quanto maior o risco de distorção material, maior será a necessidade de obtenção de prova.

A Figura 5 ilustra a forma como os três riscos contribuem para o risco de auditoria, permitindo, através da sua leitura, perceber a forma como os mesmos se relacionam entre si.

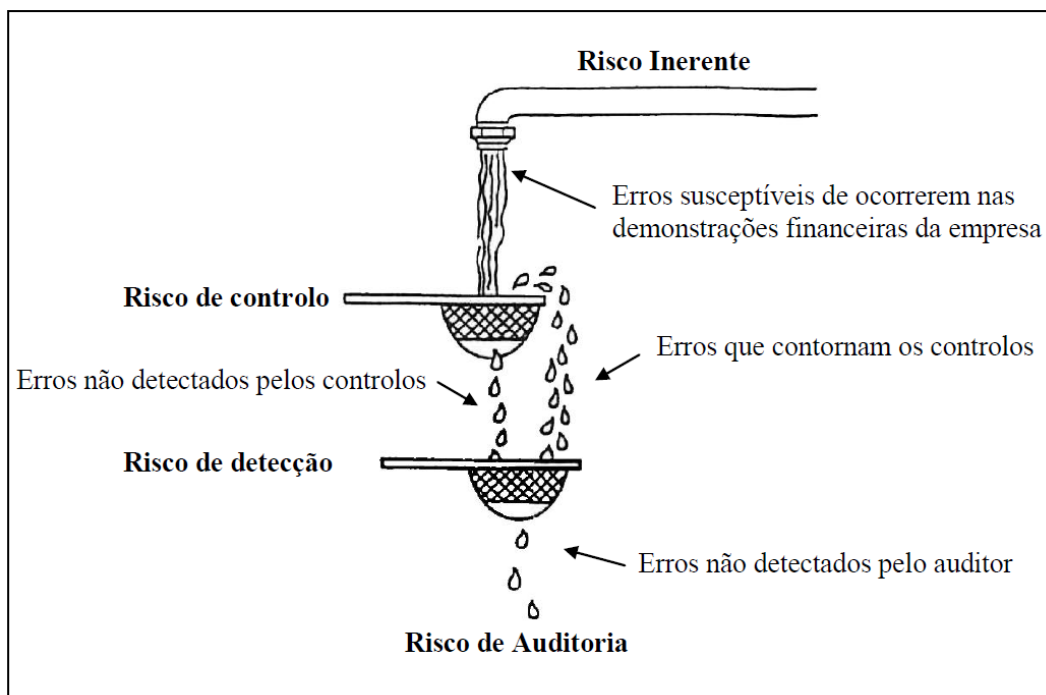


Figura 5 - Componentes do risco de auditoria

Fonte: Adaptado de Hayes et al. (2005, p. 212)

A primeira filtragem representa o sistema de controlo interno implementado pela entidade. Quanto maior for a sua eficácia, menor será a probabilidade de erros materiais não serem detetados atempadamente. A empresa implementa um sistema de controlo interno de forma a prevenir a ocorrência de distorções na execução dos procedimentos. No entanto, devido às limitações do sistema, existem distorções que passam pelo primeiro filtro. Estas ainda podem ser detetadas pelos procedimentos executados pelo auditor que, por sua vez, também incorre sempre no risco de deteção. Contudo, também estes procedimentos podem não ser capazes de revelar todas as distorções, surgindo aqui o risco de deteção.

Os erros materialmente relevantes que não sejam detetados ao longo de todo o processo de filtragem constituem o risco de auditoria que, apesar de poder ser minimizado, não pode ser eliminado.

		Avaliação do auditor do RC		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação do auditor do RI	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Figura 6 - Interligação das componentes do risco de auditoria
 Fonte: Adaptação da DRA 400³⁰, Apêndice II (Infocontab, 2006, p. 14)

De acordo com a Figura 6, para que se possa atingir um risco de auditoria razoável, quando o risco de distorção material é elevado, surge a necessidade de manter o risco de deteção o mais baixo possível e, para o efeito, por norma, o auditor amplia o número de testes a executar.

O risco de deteção é o único sobre o qual o auditor tem poder para atuar, e tendo em conta que o risco de auditoria deverá ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, quanto maior for o risco de distorção material, menor será o risco de deteção, e vice-versa.

Por seu lado, se os dois primeiros riscos forem avaliados como baixos, o auditor poderá estar disposto a correr um risco de deteção alto, realizando um número menor de procedimentos.

³⁰ DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.

Contudo, o auditor nunca deverá deixar de fazer qualquer teste, já que a sua avaliação do risco inerente e de controlo poderá não ser a mais apropriada.

3.4.2. Relação entre a materialidade, risco e prova de auditoria

Perante a identificação dos riscos, o auditor deve planear e executar a auditoria de modo a recolher a prova em quantidade e qualidade adequadas ao nível do risco avaliado e à materialidade definida.

Existe um inter-relacionamento entre o risco, a materialidade e a prova em auditoria. Deve minimizar-se o risco, através de vários fatores, sendo um deles a materialidade, não podendo o risco ser eliminado.

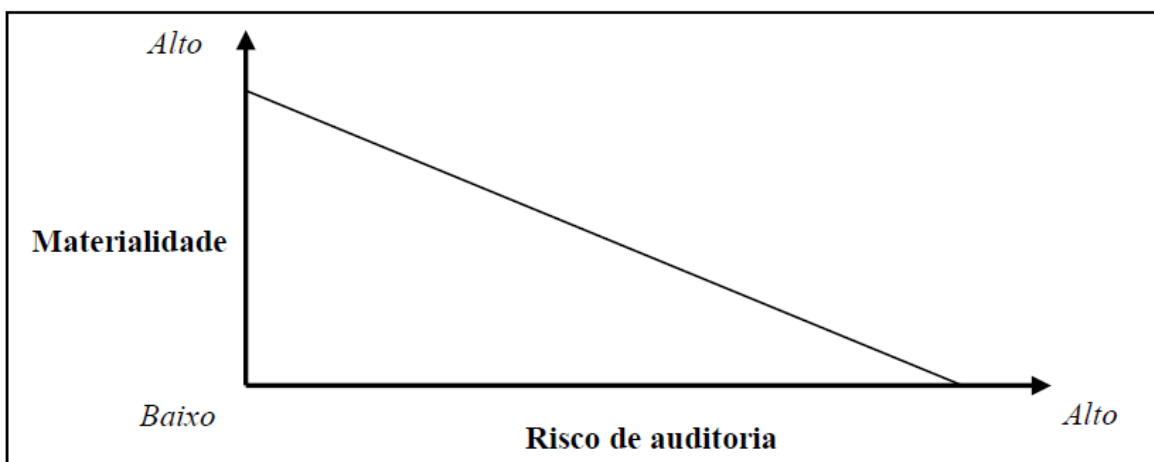


Figura 7 - Relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria

Fonte: Adaptado de Hayes et al. (2005, p. 213)

Não conseguimos dissociar a materialidade do risco de auditoria, pois existe uma relação inversa entre ambos, dado que, quanto maior for o nível de materialidade, menor será o risco de auditoria. A asserção inversa também é verdadeira. A materialidade, enquanto medida de precisão, relaciona-se com o risco de auditoria.

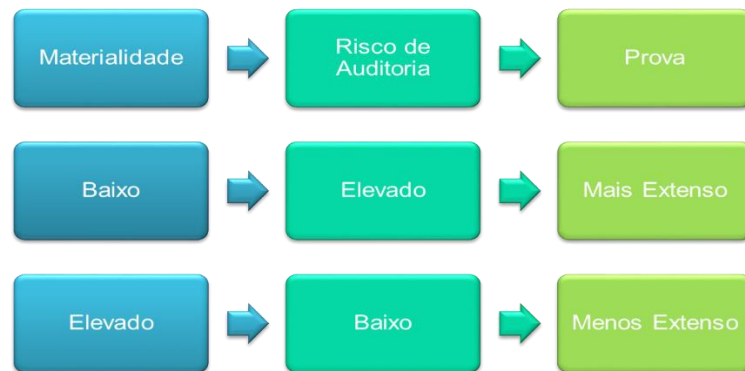


Figura 8 - Relação materialidade, risco de auditoria e prova

Fonte: Elaboração própria

O volume de evidência a obter pelo auditor, a fim de expressar a sua opinião com segurança, relaciona-se com a avaliação do risco e, conseqüentemente, com o nível de materialidade. Deste modo, quanto maior for o risco, maior deverá ser a prova necessária que o auditor deverá recolher, a fim de poder dar a sua opinião com um grau de segurança razoável, suportando-a de forma apropriada. Portanto, quanto menor o nível de materialidade maior a quantidade de prova necessária.

3.4.3.Revisão de literatura

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Ameen e Strawser (1994)	Proporcionar informação atual relativamente à utilização dos procedimentos analíticos por parte dos auditores externos de Houston e Dallas.	A existência de um elevado risco inerente deve-se a: i) alterações significativas no cliente; ii) distorções materiais nas demonstrações financeiras do período anterior; iii) um elevado risco de existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras do período; iv) a várias discordâncias entre o auditor e o novo cliente; v) o facto de o cliente apresentar uma má situação financeira; vi) um elevado risco de controlo devido à existência de uma estrutura de controlo interno ineficaz; vii) e o aumento da probabilidade de existência de erros no período atual contribuem para um aumento do nível de utilização dos testes de detalhe em detrimento dos procedimentos analíticos.

Quadro 4 - Fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Lin e Fraser (2003)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores do Canadá.	Não existe nenhuma diferença significativa, entre os diferentes grupos de empresas de auditoria, relativamente ao nível de importância que cada um dos fatores apresentados aos auditores, nomeadamente, o nível de risco inerente, a força do controlo interno, a previsibilidade das contas e a fiabilidade dos dados, exercem na avaliação de diferenças significativas inesperadas.
Mulligan e Inkster (1999)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores externos no Reino Unido e verificar se o meio envolvente em que a auditoria é realizada exerce um determinado impacto na aplicação dos procedimentos analíticos, estendendo assim, o estudo realizado por Fraser et al. (1997).	A continuação do compromisso de auditoria e a estrutura do controlo interno exercem uma influência significativamente superior quando comparadas com as relações com o cliente e a condição financeira do mesmo, relativamente ao impacto que o meio envolvente exerce sobre o equilíbrio existente entre procedimentos analíticos e testes de detalhe.

Quadro 4 - Fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos (conclusão)

Fonte: Elaboração própria

3.5. Outros assuntos relevantes em auditoria

3.5.1. Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos para o objetivo específico a que se propõem

De acordo com a ISA 240³¹ (IASB, 2012) as distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de erros ou fraudes. O termo “erro” refere-se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação, tais como:

- i. Um engano no processamento de dados;
- ii. Uma estimativa incorreta resultante de uma má interpretação de factos;
- iii. Um lapso na aplicação de políticas contabilísticas relacionadas com o reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação (C. Costa, 2014).

O termo “fraude” refere-se a “um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre os gestores, os responsáveis pela governação, empregados, ou terceiros, envolvendo o uso de enganos para obter uma vantagem ilícita ou ilegal”³² (IASB, 2012, p. 159), e pode tomar a forma de relato financeiro fraudulento e/ou apropriação indevida de ativos, pelo que, os auditores devem atender às fraudes praticadas que causem distorções materiais nas demonstrações financeiras (C. Costa, 2014).

O auditor é responsável por obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estão isentas de distorções materiais, causadas quer por fraude, quer por erro. Contudo, o auditor não consegue obter uma segurança absoluta de que estas distorções são detetadas devido à utilização de julgamentos, utilização de testes a amostragens e obtenção de prova persuasiva e não conclusiva, bem ainda, pelo facto de as distorções materiais resultantes de erros ou fraudes envolverem, geralmente, atos de ocultação, tais como, conluio, falsificação, falsos registos e falsos esclarecimentos prestados ao auditor (C. Costa, 2014).

O auditor, de acordo com o Apêndice 3 da ISA 240 (IASB, 2012), deve estar atento a circunstâncias que possam indicar a existência de distorções materiais resultantes de fraudes nas demonstrações financeiras, mais concretamente, discrepâncias nos registos, provas divergentes ou inexistentes, dificuldade em reunir com os responsáveis pela governação da entidade devido à má vontade dos gestores, políticas contabilísticas diferentes do setor, alterações frequentes das estimativas que não resultam de alterações das circunstâncias e tolerância na violação do código de conduta aplicável.

³¹ISA 240 - *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*.

³² Tradução própria.

São três as condições para a ocorrência de registos financeiros fraudulentos e apropriação indevida de ativos, que vêm descritos no “triângulo da fraude”.

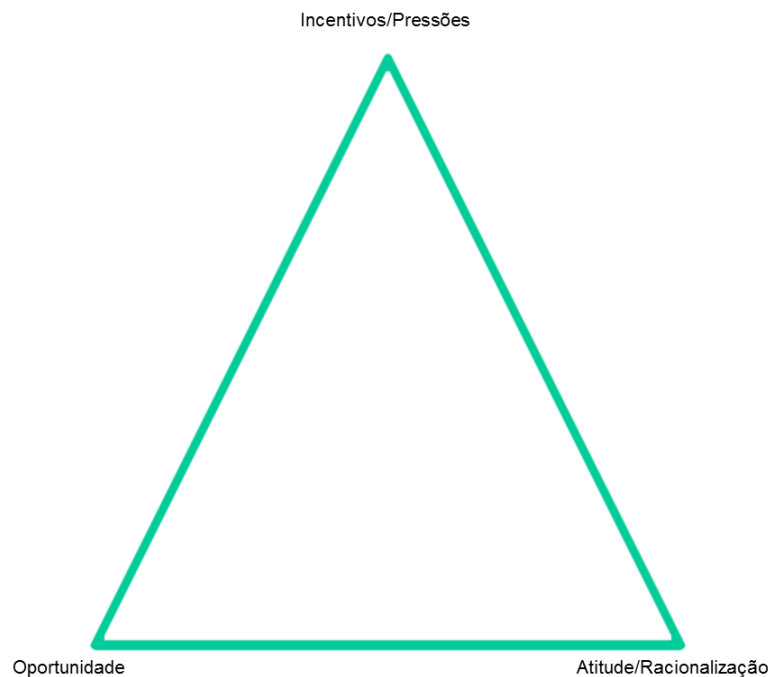


Figura 9 - O triângulo da fraude

Fonte: Adaptado de Arens et al. (2014, p. 356)

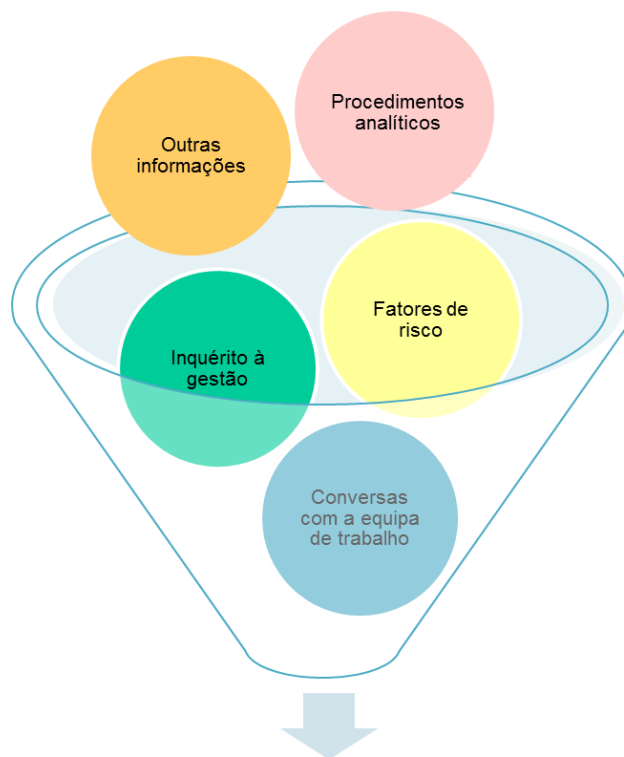
Um incentivo comum para as empresas manipularem as declarações financeiras é o seu declínio nas perspetivas financeiras. “A pressão para fazer “o que for preciso” para cumprir as metas e o desejo de ganho pessoal são frequentemente citados como principais incentivos para o envolvimento em ações fraudulentas”³³ (Arens et al., 2014, p. 357).

Embora as demonstrações financeiras de todas as empresas estejam potencialmente sujeitas a manipulação, o risco é maior em empresas industriais onde julgamentos e estimativas significativas estão envolvidos, e onde existam inventários em risco de obsolescência, surgindo a oportunidade para a prática de atos fraudulentos.

A rotatividade de pessoal da área da contabilidade, a existência de deficiências em processos contabilísticos, de informação e de controlo, podem também ser fontes de oportunidades para a prática destes atos (Arens et al., 2014). A atitude de desrespeito significativo dos gestores para com o processo de informação financeira é um indicador de possíveis atos fraudulentos. O carácter da gestão ou conjunto de valores éticos também podem influenciar os funcionários a racionalizarem um ato fraudulento (Arens et al., 2014).

³³ Tradução própria.

Para o auditor avaliar os riscos de fraude, Arens et al. (2014) referem como possíveis fontes de informação: i) conversas com a equipa de trabalho; ii) inquéritos à gestão; iii) análise de fatores de risco; e iv) a aplicação de procedimentos analíticos.



Identificação de distorções materialmente relevantes decorrentes do risco de fraude

Figura 10 - Fontes de informação para avaliar o risco de fraude

Fonte: Adaptado de Arens et al. (2014, p. 361)

Os procedimentos analíticos auxiliam o auditor a identificar transações não usuais ou eventos que indiquem a presença de distorções materiais nas demonstrações financeiras decorrentes de atos fraudulentos. Quando os resultados da aplicação dos procedimentos analíticos diferem das expectativas dos auditores, este avalia esses resultados à luz de outras informações obtidas sobre a probabilidade de ocorrência de fraude para determinar se o risco de fraude é elevado (Arens et al., 2014).

O Apêndice 2 da ISA 240 (IASB, 2012) também dá exemplos de possíveis procedimentos de auditoria destinados a avaliar os riscos de distorção material devidos a erros ou atos fraudulentos, e refere, inclusive, a execução de procedimentos analíticos. É dada também uma atenção especial ao reconhecimento do rédito, quantidades em *stock* e estimativas da gestão, pelo que é aconselhável a análise de dados desagregados, por exemplo, comparando os réditos mensais, as

quantidades em *stock* durante o período do relatório atual, com períodos anteriores comparáveis, e ainda as margens de lucro aplicadas, atendendo à conjuntura económica do país e do setor. Opinião partilhada por Arens et al. (2014), uma vez que, a ocorrência de atos fraudulentos nas demonstrações financeiras envolve a manipulação de rendimentos. O auditor deve proceder a aplicação de procedimentos analíticos nas contas de réditos, com o objetivo de identificar relações não usuais ou inexplicáveis que indiquem divulgações financeiras fraudulentas.

Uma atitude de ceticismo profissional, por parte do auditor, aliada à execução de procedimentos especificamente orientados para a deteção de irregularidades, aumenta a probabilidade de deteção de distorções materiais nas demonstrações financeiras e têm implicação na opinião do auditor (Taborda, 2015).

3.5.2. Influência das normas de auditoria na sua utilização

Existem entidades a nível europeu e mundial que regulam a profissão do auditor, assim como a temática sobre os procedimentos analíticos. A nível europeu, os procedimentos analíticos estão retratados na ISA 520 (IASB, 2012), desenvolvida pela IFAC.

A IFAC é uma organização mundial, destinada aos profissionais de contabilidade, fundada em 1977, composta por mais de 175 membros de 130 países e representa mais de dois milhões de profissionais. A sua missão passa por contribuir para o desenvolvimento de normas e orientações, facilitar a sua adoção e implementação, assim como, contribuir para a promoção do desenvolvimento da profissão.

Nos EUA, para além da *Statements on Auditing Standards (SAS) 56* (AICPA, 1988), o AICPA tem um grupo de trabalho que se ocupa especificamente sobre os procedimentos analíticos, tendo publicado em 2008 um manual sobre o tema *Analytical Procedures: AICPA Audit Guide*. O AICPA é uma associação nacional de contabilistas públicos certificados com mais de 330.000 membros. Estabelece padrões éticos para os profissionais e normas de auditoria para empresas privadas, governos e organizações sem fins lucrativos. A sua principal tarefa é promover e elevar a profissão.

Em Portugal não existe nenhuma DRA acerca desta temática.

3.5.3.Revisão de literatura

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Abidin e Baabbad (2015)	Investigar em que medida os auditores iemenitas utilizam procedimentos de revisão analítica durante a auditoria das demonstrações financeiras do cliente.	Apesar da importância e eficácia dos procedimentos analíticos, dada a ausência de normas de auditoria, o uso de procedimentos analíticos pode variar entre empresas de auditoria e auditores.
Ameen e Strawser (1994)	Proporcionar informação atual relativamente à utilização dos procedimentos analíticos por parte dos auditores externos de Houston e Dallas.	Quanto menor for a probabilidade dos registos contabilísticos estarem materialmente distorcidos, maior a eficácia da utilização dos procedimentos analíticos assim como, em situações em que a auditoria constitui um compromisso permanente. Na verdade, quando o auditor já possui experiência e conhecimento que advém de auditorias anteriores, a aplicação dos procedimentos analíticos torna-se mais eficaz e eficiente.
Green e Calderon (1994)	Demonstrar como um caso real pode ser incorporado, em contexto de aula, numa turma de auditoria e, ao mesmo tempo, destacar a eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos.	Os procedimentos analíticos quantitativos e os fatores ambientais qualitativos podem ser usados para ajudar os estudantes a avaliar o risco de fraude dos órgãos de gestão.

Quadro 5 - Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos e a influência das normas de auditoria

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Kreutzfeldt e Wallace (1986)	Obter evidência sobre características de erros e fatores ambientais que influenciam os trabalhos de auditoria, incluindo as conclusões relativas a: i) a incidência e magnitude de erros; ii) tipos, causas e métodos de detecção; iii) associação com o tamanho do cliente, indústria, e o Estado; e iv) relação com fatores ambientais.	Os procedimentos analíticos são eficientes na detecção de erros.
Lin e Fraser (2003)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores do Canadá.	Embora os auditores possam ter aumentado a utilização de procedimentos analíticos com a expectativa de ganhos de eficiência, estes podem ser realizados, atualmente, apenas parcialmente. Estes podem ser usados para detetar erros, mesmo quando são utilizados outros procedimentos. Os auditores das pequenas empresas de auditoria consideraram que as normas de auditoria atribuem credibilidade à utilização dos procedimentos analíticos e contribuem para aumentar a sua utilização. Contudo, verificaram que o impacto das normas de auditoria sobre a prática das “Big Five” e outras grandes empresas é relativamente insignificante.

Quadro 5 - Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos e a influência das normas de auditoria (continuação)

Fonte: Elaboração própria

Autores	Propósito do Estudo	Conclusões
Mahathevan (1997)	Proporcionar um perfil da prática dominante da utilização dos procedimentos analíticos em Singapura.	É atribuída pouca importância à utilização dos procedimentos analíticos com o objetivo de detetar distorções materiais provocados pela existência de erros ou pela prática de fraude. Não existe uma diferença significativa na importância atribuída a estes procedimentos na prossecução das restantes finalidades.
Mulligan e Inkster (1999)	Investigar a utilização dos procedimentos analíticos pelos auditores externos no Reino Unido e verificar se o meio envolvente em que a auditoria é realizada exerce um determinado impacto na aplicação dos procedimentos analíticos, estendendo assim, o estudo realizado por Fraser et al. (1997).	Todos os grupos de empresas de auditoria consideraram a identificação de áreas de risco como sendo o objetivo mais importante a atingir com a utilização destes procedimentos e a deteção de distorções materiais causadas por atos fraudulentos, o que assume menos importância.
Samaha e Hegazy (2010)	Analisaram a ISA 520 (IASB, 2012) relativa aos procedimentos analíticos, e a adaptação dos aspetos relevantes de estudos anteriores sobre procedimentos analíticos para o contexto da auditoria egípcia.	Consideram os procedimentos analíticos úteis para alcançar os objetivos da auditoria. Confirmaram que as normas de auditoria são considerados mais eficazes na normalização da profissão nas grandes empresas, verificando-se que a ISA 520 (IASB, 2012) é pouco eficaz na estimulação da mudança na prática da auditoria egípcia.

Quadro 5 - Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos e a influência das normas de auditoria (conclusão)

Fonte: Elaboração própria

3.6. Limitações da revisão de literatura

As limitações pertencentes aos estudos mencionados anteriormente, estão, de um modo geral, e de acordo com os autores analisados, relacionadas com: i) o tamanho da amostra, uma vez que esta não é representativa da população; ii) os estudos terem sido realizados em cidades específicas; iii) os autores terem recorrido ao método por questionário como metodologia do estudo; iv) terem incluído as não respostas obtidas; v) não terem recorrido a amostras aleatórias; e vi) os dados terem sido analisados com base na percepção dada pelos auditores, no que diz respeito à utilização dos procedimentos analíticos e não pela prática real.

Por outro lado, considerasse como limitação, a divisão das respostas dos auditores por tipo de empresa de auditoria. A quantidade de respostas obtidas, por cada grupo de auditores, não é igual, pelo que, a realização de comparações entre esses grupos encontra-se, conseqüentemente, limitada.

Os autores Ameen e Strawser (1994) também consideraram como limitações o facto de não terem permitido aos auditores inquiridos acrescentar outras técnicas de revisão analíticas utilizadas, sendo que, a interpretação dos dados está, à partida, limitada apenas aos procedimentos analíticos indicados. Esta limitação pode ser aplicável a outros autores, tais como Mulligan e Inkster (1999), uma vez que não efetuaram qualquer referência ao longo do estudo quanto ao facto de permitirem aos auditores adicionarem possíveis respostas.

Por outro lado, no estudo de Ameen e Strawser (1994), tal como eles mencionam, os auditores tiveram de escolher um tipo de indústria, entre as indicadas, ao qual são efetuadas auditorias, para basear as suas respostas, o que constitui, de igual modo, uma limitação.

Para além das limitações mencionadas anteriormente, considero como limitação o facto de no estudo de Kreutzfeldt e Wallace (1986), os autores relatarem sobre o contexto da prática de auditoria iemenita, onde 40% dos erros encontrados, durante a realização de uma auditoria, são detetados pelo uso de procedimentos analíticos e, apesar da importância e eficácia dos procedimentos analíticos, a sua utilização no Iêmen ser relativamente desconhecida.

3.7. Conclusão da revisão de literatura

Da análise efetuada anteriormente, é possível verificar que, de um modo geral, é dada uma grande importância aos procedimentos analíticos, sendo que, Abidin e Baabbad (2015) e Samaha e Hegazy (2010) salientam que são as grandes empresas de auditoria que mais procedimentos analíticos aplicam nas suas auditorias às empresas, conferindo-lhes maior eficiência e eficácia.

Mulligan e Inkster (1999) e Lin e Fraser (2003) constataram que os auditores, alvo dos seus estudos, optam por confirmar os resultados obtidos da utilização dos procedimentos analíticos antes de proceder à redução dos testes de detalhe.

Ameen e Strawser (1994); Mulligan e Inkster (1999) e Schmutte (1990) estão em concordância quanto aos procedimentos analíticos mais utilizados, sendo que Lin e Fraser (2003) e Mahathevan (1997) defendem que os procedimentos analíticos mais complexos proporcionam uma maior qualidade ao trabalho de auditoria por os seus resultados serem mais precisos. Já Hirst e Koonce (1996) defende que a escolha pelo tipo de procedimento a aplicar depende do seu propósito não existindo um tipo ideal.

Daroca e Holder (1985); Mahathevan (1997); Mulligan e Inkster (1999); Lin e Fraser (2003); e Pinho (2009) constataram que os auditores das empresas de auditoria apresentam uma maior utilização dos procedimentos analíticos na fase do planeamento, pelo que Mulligan e Inkster (1999) acrescenta que as grandes empresas de auditoria utilizam os procedimentos analíticos, significativamente mais, na fase em que são utilizados como testes substantivos. Para Fraser et al. (1997); Mulligan e Inkster (1999) e Pinho (2009) os procedimentos analíticos são também muito utilizados na fase da revisão global da auditoria, sendo que, para os primeiros autores, este facto é independente do tipo de empresa de auditoria.

Ameen e Strawser (1994) e Lin e Fraser (2003) consideram um elevado risco inerente e um elevado risco de controlo como os principais fatores que influenciam a aplicação dos procedimentos analíticos.

Ao contrário de Ameen e Strawser (1994); Green e Calderon (1994); Kreutzfeldt e Wallace (1986); Lin e Fraser (2003) e Mulligan e Inkster (1999), estes puderam constatar a eficiência e eficácia que é atribuída aos procedimentos analíticos na prossecução dos objetivos a que se propõem. Green e Calderon (1994) demonstraram, por sua vez, que é possível, em contexto de aula destacar a eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos recorrendo a casos práticos e possibilitar, desta forma, a passagem para o mercado dos jovens auditores.

Em relação à importância atribuída aos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria, Kreutzfeldt e Wallace (1986) e Samaha e Hegazy (2010) concluíram que os auditores iemnitas e egipcios, respetivamente, recorrem poucas vezes a estes procedimentos, apesar de reconhecerem a sua eficiência e eficácia.

Por último, e não menos importante, quanto à influência das normas de auditoria na utilização de procedimentos analíticos, ao contrário de Abidin e Baabbad (2015); Lin e Fraser (2003) e Samaha e Hegazy (2010) consideram que as normas de auditoria são pouco eficazes na aplicação de procedimentos analíticos.

Pelo período temporal, entre os vários estudos, é possível perceber que a importância dos procedimentos analíticos, como ferramenta de obtenção de evidência e prova de auditoria, desde há muito tempo, é reconhecida e continua a ser investigada. São estudos realizados em países diferentes, com diferentes contextos económicos, sociais e culturais associados, mas que demonstram a perceção dos auditores para a importância dos procedimentos analíticos.

	Influência na utilização de outros testes substantivos		Procedimentos analíticos mais adotados				Utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria			Fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria							Eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos		Influência das normas de auditoria na utilização de procedimentos analíticos		
	Baixa	Elevada	Análise de tendências	Análise de rácios	Testes de razoabilidade	Regressão estatística	Planeamento da auditoria	Execução da auditoria	Revisão global da auditoria	Risco Inerente	Risco de controlo	Distorções materialmente relevantes nas DF	Cliente novo/Continuação do compromisso	Conflitos com o cliente	Má situação financeira do cliente	Fiabilidade da informação financeira	São eficientes e eficazes	Não são eficientes e eficazes	Baixa	Elevada	
Abidin e Baabbad (2015)																				x	
Ameen e Strawser (1994)			x	x	x			x	x	x	x	x	x	x		x					
Daroca e Holder (1985)							x	x													
Fraser et al. (1997)								x													
Green e Calderon (1994)																x					
Hirst e Koonce (1996)			Depende do propósito																		
Kreutzfeldt e Wallace, (1986)																x					
Lin e Fraser (2003)	x					x	x	x	x	x					x	x		x			
Mahathevan (1997)						x	x	x								x					
Mulligan e Inkster (1999)	x		x	x	x		x	x		x		x					x				
Pinho (2009)							x														
Samaha e Hegazy (2010)																x		x			
Schmutte (1990)			x	x	x																
Wilson e Colbert (1989)	x					x															

Quadro 6 - Quadro resumo da revisão de literatura para cada questão de investigação

Fonte: Elaboração própria

IV. Desenvolvimento do estudo

A presente secção compreende uma descrição da metodologia utilizada para a realização do estudo relativo à utilização dos procedimentos analíticos em contexto de estágio, que será desenvolvido nos capítulos seguintes.

Numa primeira fase, é descrito o objetivo que se visa atingir com a realização do referido estudo, assim como descritas as questões de investigação. De igual modo, é referido como se procedeu à recolha e tratamento da informação relativa à utilização dos procedimentos analíticos.

4.1. Objetivo

O objetivo é analisar os procedimentos analíticos efetuados, num caso em concreto e, perante a relação de eficiência e eficácia dos procedimentos aplicados e a escassez de recursos que o auditor se depara inúmeras vezes, comparar com o prescrito em termos teóricos, de forma a identificar os benefícios/limitações decorrentes da sua aplicabilidade ou do seu abandono, respetivamente.

É neste contexto, em que, por um lado, os procedimentos analíticos apresentam potencialidades que devem ser aproveitadas mas, por outro, que tal aproveitamento pode não ser conseguido de uma maneira eficiente, que foi desenvolvido o presente relatório de estágio sobre a utilização dos procedimentos analíticos.

É expectável que este relatório de estágio proporcione uma contribuição para a área de auditoria, uma vez que permitirá aos auditores, partindo de um caso específico, extrapolar para a sua atividade formas de rentabilização de tempo e recursos mediante a utilização dos procedimentos analíticos, perante situações em que se mostre dispensável a utilização de testes de detalhe.

4.2. Questões de investigação

De acordo com o cronograma de estágio foi possível aceder e acompanhar a elaboração de toda a documentação das várias fases do trabalho de auditoria, nomeadamente da empresa ABD, SA, pelo que, foi exequível tratar toda a aplicação dos procedimentos analíticos ao longo do trabalho.

A opção da empresa designada deve-se ao facto de ser uma empresa sobre a qual houve um maior acompanhamento do processo de auditoria. Trata-se de uma empresa de continuidade e o trabalho de auditoria foi efetuado de acordo com uma abordagem mista: testes de controlo e testes substantivos.

No caso em concreto, de acordo com o levantamento do sistema de controlo interno da empresa ABD, SA, considerou-se a existência de um razoável ambiente de controlo interno, adequado às necessidades, características da gestão e dimensão da empresa. Posto isto, e de acordo com as

especificidades da entidade, durante a realização do estágio curricular, procurou-se responder às seguintes questões de investigação:

- i. Qual a influência que os procedimentos analíticos têm na utilização de outros testes substantivos?
- ii. Quais os procedimentos analíticos mais adotados?
- iii. Qual a utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria: fase do planeamento, fase de trabalho de campo e fase da revisão global da auditoria?
- iv. Quais os fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria?
- v. Qual é a eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos para o objetivo específico a que se propõem?
- vi. Qual é a influência das normas de auditoria na utilização dos procedimentos analíticos?

4.3. Metodologia

Este relatório de estágio pauta-se por uma investigação que adota uma metodologia de natureza qualitativa, pelo que as questões de investigação emergiram da prévia pesquisa de estudos que foram anteriormente realizados sobre a utilização dos procedimentos analíticos.

Para esta investigação não foi necessário recorrer ao uso de técnicas estatísticas, mas sim à interpretação dos dados recolhidos durante e após a documentação dos testes de auditoria nos papéis de trabalho do auditor.

A construção do relatório de estágio teve por base a análise documental, como fonte do trabalho de investigação. Esta foi realizada de forma direta em fontes primárias como sejam: i) os diários contabilísticos de compras e vendas; ii) leis e decretos-lei associados ao setor de atividade; iii) ofícios e circulares sobre temáticas pertinentes; iv) inventário; v) certidões da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e da Segurança Social; vi) correspondência comercial; vii) declarações fiscais como as declarações de IVA, declarações recapitulativas e declarações mensais de remunerações; viii) guias de pagamento; ix) atas; e outros documentos informativos.

A partir desta análise foi possível documentar nos papéis de trabalho, previamente elaborados, a evidência recolhida com a realização dos procedimentos de auditoria, que permitiram gerar percentagens e valores indicativos ou não, da existência de erros materialmente relevantes. Estes papéis de trabalho assumem a forma documental dos procedimentos analíticos, testes de detalhe e outros procedimentos substantivos efetuados e suportam a opinião do auditor, por áreas de trabalho.

Através dos resultados obtidos, mediante a realização destes procedimentos, foi possível analisar cada questão de investigação e atingir o objetivo pretendido deste relatório, que era conhecer, compreender e interpretar os procedimentos analíticos aplicados e concluir como a sua utilização ou, pelo contrário, como o seu abandono influenciavam a relação de eficiência e eficácia do trabalho do auditor e a sua relação com a escassez de tempo e recursos.

O estágio curricular decorreu na empresa Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), daqui para a frente denominada de Sociedade de Revisores, que presta o serviço de auditoria financeira a empresas de diversos setores de atividade e a entidades do setor não lucrativo.

A Sociedade de Revisores não se limita apenas a prestar o serviço de auditoria financeira no fecho do período económico, para além disso: i) faz o acompanhamento da empresa ao longo do ano, realizando análises sobre a evolução financeira da empresa, emitindo conseqüentemente relatórios trimestrais; ii) faz o acompanhamento do envio de declarações fiscais; iii) o acompanhamento do trabalho de fecho de contas; iv) presta ainda informações importantes sobre as mais diversas temáticas contabilísticas, assim como; v) presta informações sempre que sejam colocadas questões.

As minhas funções passaram por acompanhar o auditor e a sua equipa na realização do trabalho de auditoria, auxiliando nas suas tarefas. Acompanhei a execução desse trabalho nas empresas e a sua conclusão no escritório da Sociedade de Revisores.

Para além de observar, foram-me atribuídas algumas tarefas, nomeadamente: i) a inserção de balancetes mensais num programa de trabalho da Sociedade de Revisores; ii) a preparação de *dossiês* correntes e permanentes; iii) a realização de testes de razoabilidade dos valores de IVA apurados; iv) testes de razoabilidade das estimativas aos encargos com remunerações; v) testes aos procedimentos às áreas de vendas e compras; vi) testes às notas de crédito do período em análise e do período subsequente; vii) testes às contagens físicas de inventário; viii) procedimentos de corte de operações; ix) análise documental do período subsequente, entre outros.

O meu estágio teve início no dia 2 de novembro de 2015 o que me permitiu acompanhar o trabalho de auditoria desde a fase da realização dos testes de controlo ao sistema de controlo interno. Por este motivo não me foi possível acompanhar a fase de planeamento e o trabalho de revisão analítica preliminar, mas foi-me dada a oportunidade de aceder e analisar os documentos que resultam da execução destas tarefas.

O capítulo 6 deste relatório está dividido de acordo com as respetivas fases do estágio e o trabalho de campo efetuado³⁴. Tem por base uma das empresas sobre a qual houve um maior acompanhamento do processo de auditoria, a qual designarei, por questões de confidencialidade, por ABD, SA e que se caracteriza da seguinte forma:

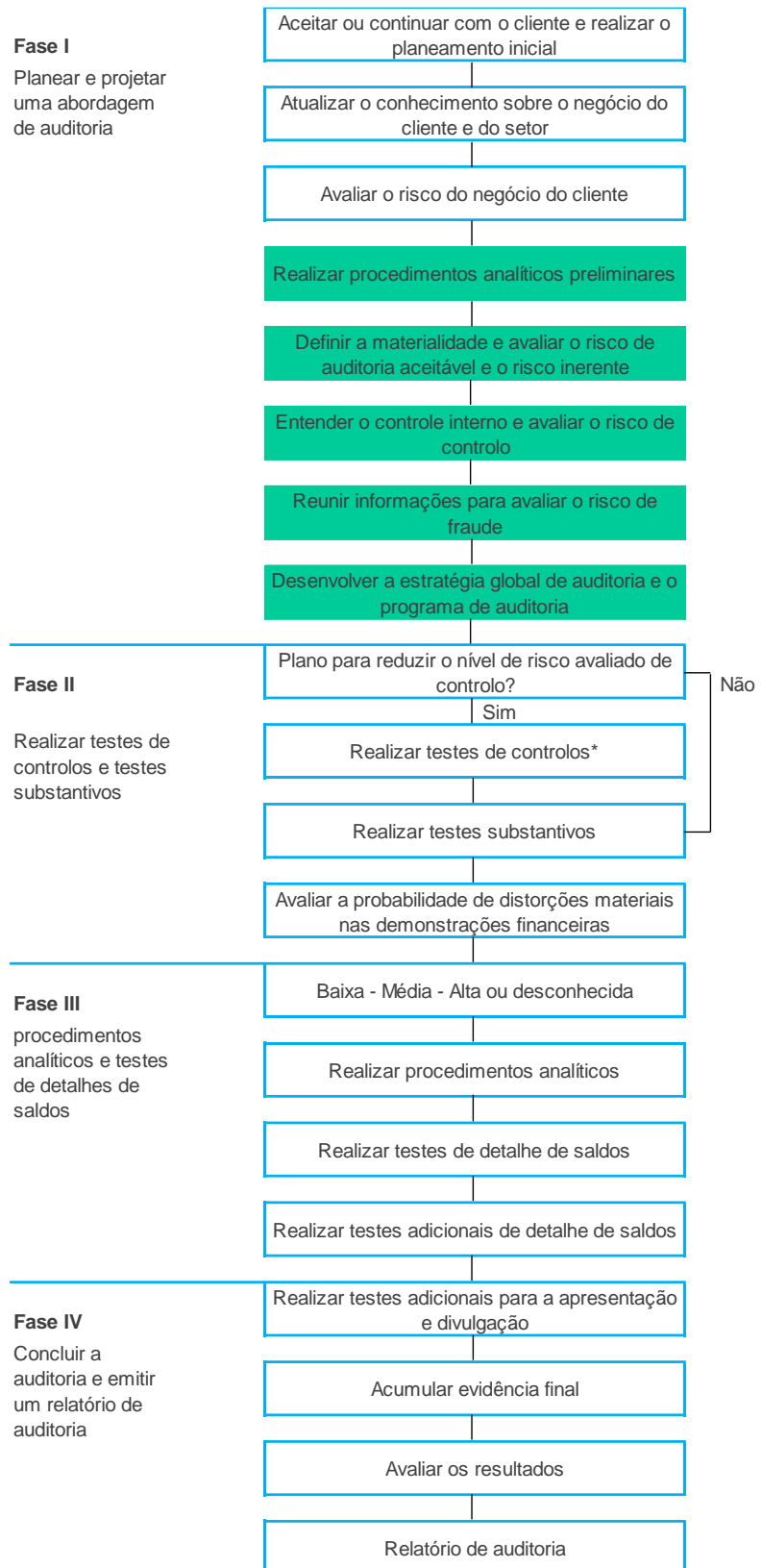
³⁴ O trabalho de campo é efetuado por áreas, e os respetivos papéis de trabalho organizados no dossiê corrente da mesma forma, correspondendo a cada área uma letra. Ver anexo 1.

- i. Nome: ABD, SA
- ii. Natureza Jurídica: Sociedade Anónima
- iii. Capital Social: 610.000,00 euros
- iv. CAE: 46720 Comércio por grosso de minérios e de metais
- v. Morada: Zona Industrial Norte, Aveiro

A empresa ABD, SA com sede na Zona Industrial Norte, Aveiro, dedica-se à comercialização de material siderúrgico, tais como tubos, calhas, chapas, barras e varões, com diversas características, entre outros. Tem uma forte presença no mercado português mas também no mercado comunitário, efetuando ainda algumas exportações.

Por esta ser uma sociedade anónima está sujeita a Revisão Legal de Contas de acordo com o artigo 413º do CSC (Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro da Assembleia da República, 2015). Trata-se de uma empresa de continuidade e, apesar do conhecimento do auditor sobre o cliente ser vasto, não se dispensou a análise do cliente com a renovação do compromisso.

V. Planeamento dos trabalhos de auditoria
da empresa ABD, SA



*A extensão dos testes de controles é determinada pela confiança nos controles.

Figura 11 - Sumário do processo de auditoria

Fonte: Adaptado de Arens, et al. (2014, contracapa)

5.1. Revisão analítica global na fase do planeamento

Pela análise da revisão analítica global, com recurso a análise de tendências e análise de rácios, e pelo conhecimento que a Sociedade de Revisores tem da empresa, concluiu-se que a situação económico-financeira da empresa se manteve bastante satisfatória.

Em termos económicos, pelas expetativas apuradas, previu-se que o volume de negócios do período fosse ligeiramente superior em relação ao ano anterior, apesar de uma ligeira quebra na margem bruta nos últimos dois anos.

Em termos financeiros, a empresa manteve os seus rácios financeiros constantes.

Para a realização desta análise, recorreu-se a dados da estrutura do balanço e da estrutura de gastos e rendimentos do período de 2014 e junho de 2015, assim como, a indicadores financeiros.

5.2. Avaliação ao risco de fraude

No âmbito do planeamento estratégico de 2015, no DRAI3³⁵, respondeu-se à totalidade das questões constantes num questionário sobre risco de fraude, tendo-se concluído por um nível “Baixo”³⁶. As situações que foram identificadas, potenciadoras de tais factos, prendem-se com a existência de pessoas que são remuneradas através de gratificações, consoante atinjam, ou não, os objetivos traçados previamente.

Esta trata-se de uma auditoria recorrente. O auditor tem um forte conhecimento da entidade e dos seus administradores, os quais se têm mantido no exercício das respetivas funções ao longo de vários mandatos.

Dos trabalhos de campo realizados em anteriores auditorias, nunca foram detetados situações ou indícios de que os registos contabilísticos não refletissem a globalidade das principais decisões operacionais e financeiras da entidade. Das reuniões tidas com a Administração, os mesmos sempre fizeram questão de consultar e informar das principais decisões a serem tomadas.

Como forma de mitigar esta situação, foram aplicados procedimentos de modo a detetar situações de sobrevalorização do volume de negócios, caso esta tentativa fosse praticada. Para isso, o auditor entendeu que a circularização de clientes e a análise das notas de crédito emitidas no período subsequente seriam suficientes para confirmar que não existe fraude nesta área.

³⁵ Software produzido internamente.

³⁶ Numa escala de 0 que corresponde a “Mau ou Inexistente” a 3 que corresponde a “Muito Bom”.

5.3. Ambiente de controlo interno

De acordo com o levantamento do sistema de controlo interno, considerou-se a existência de um razoável ambiente de controlo interno, ainda que de um modo informal é certo, mas que é adequado às necessidades, características da gestão e dimensão da empresa. Não existe, assim, um sistema de controlo interno formalizado, sendo as medidas de controlo transmitidas de modo verbal, consideradas suficientes. Subsiste uma adequada segregação de funções, tal como outras medidas de controlo interno.

Pelo conhecimento que a Sociedade de Revisores tem, existe um forte controlo sobre as operações por parte da gerência, sendo este controlo acompanhado de periódicas auditorias internas. Trata-se de uma empresa cujos detentores do capital estão envolvidos nas operações do dia-a-dia, exercendo um controlo apertado das operações. Face a esta situação, e embora se tenha considerado que o controlo exercido poderá ser eficaz, entendeu-se efetuar uma abordagem exclusivamente substantiva pelo facto de a empresa ter uma dimensão que permite esse tipo de abordagem.

O risco de controlo foi avaliado para todas as áreas da empresa com o grau 2, que corresponde a “Bom”.

5.4. Abordagem de auditoria – Evolução em relação ao ano anterior

O trabalho de auditoria foi efetuado de acordo com uma abordagem mista, recorrendo a testes de controlo e a testes substantivos, devido, fundamentalmente a: i) apesar do sistema de controlo ser avaliado como “Bom”, a abordagem substantiva permite uma maior garantia de um baixo risco de auditoria; ii) em função dos resultados obtidos dos testes de controlo aplicados nas áreas “Clientes, Vendas e Prestação de Serviços”, “Fornecedores, Compras e Fornecimentos e Serviços Externos (FSE)” e “Gastos com Pessoal”, o trabalho de auditoria foi complementado com testes substantivos, mais concretamente com procedimentos analíticos; iii) nas restantes áreas foram privilegiados testes substantivos.

5.5. Plano global de auditoria³⁷

Estipulou-se que a primeira visita se destinaria à atualização do *dossiê* permanente³⁸ e elaboração do plano de abordagem. A segunda visita para levantamento do sistema de controlo interno a fim de determinar a profundidade dos testes substantivos a efetuar com referência a 31 de dezembro de 2015.

No decurso *ínterim* aproveitou-se para efetuar alguns testes substantivos, nomeadamente, a circularização de Clientes, Fornecedores e Outros Devedores e Credores, cuja se entendeu necessário.

Ficou estipulado assistir às últimas contagens periódicas³⁹ realizadas em 21 de novembro de 2015 e efetuar testes substantivos às existências, com referência a 31 de dezembro de 2015, em 6 de janeiro de 2016. Ficou também definido efetuar várias visitas, após fecho das contas, com a duração necessária, no intuito de decompor e analisar saldos a 31 de dezembro de 2015 atendendo aos planos de auditoria definidos no *interium*, com o objetivo de emitir o parecer sobre as contas.

Por fim, efetuar uma visita, antes da emissão da Certificação Legal de Contas (CLC), para discussão das qualificações e determinar a existência de eventos subsequentes que pudessem afetar as demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2015 e, por isso, serem relatadas no parecer ou nas notas às contas.

5.6. Definição da materialidade

Para determinação da materialidade e do risco de auditoria, recorreu-se a um programa informático que permitiu fazer uma seleção criteriosa dos procedimentos de auditoria a adotar na empresa em análise.

Os critérios de análise assentam nos seguintes pontos: i) risco inerente; ii) risco de fraude; iii) risco da área em análise por asserção; iv) revisão analítica preliminar; v) confiança do sistema de controlo interno; e vi) significância/materialidade. Da conjugação destes critérios de análise, foi determinada a extensão dos procedimentos de auditoria.

O risco inerente foi classificado como “Baixo”, o risco de controlo como “Baixo/Médio” e o risco de auditoria como “Baixo”.

³⁷ Ver anexo 2.

³⁸ Ver anexo 3.

³⁹ A empresa realiza duas contagens periódicas ao longo do ano (maio e novembro).

O nível de materialidade da auditoria encontrado foi de 110.000,00 euros tendo em conta o volume de negócios, pelo que, os níveis máximos de materialidade considerados foram:

Condição	Orientação	Escolha	Montante
Entidades Comerciais	0,5% a 1% do Volume de Negócios	1%	110.245,00 €

Figura 12 - Nível de materialidade definido

Fonte: Adaptado do planeamento de auditoria da empresa ABD, SA

A percentagem de materialidade de desempenho escolhida situou-se entre 50% e 75% foi de 75%, sendo a materialidade de desempenho⁴⁰ ou materialidade de execução de 82.500,00 euros. Pelo conhecimento acumulado da empresa em análise considerou-se que este é um nível adequado.

Às áreas foi atribuída uma percentagem de materialidade, da percentagem global. Essa percentagem foi multiplicada pela materialidade de desempenho e dessa forma encontrado o erro tolerável.

5.7. Identificação dos riscos e respostas aos riscos identificados

Risco Identificado	Respostas aos Riscos Identificados
Poucos clientes com grandes atrasos nos pagamentos.	Dispensar especial atenção aos resultados da circularização e ao cálculo das perdas por imparidade.
Há operações com partes relacionadas.	Analisar as condições em que são efetuadas estas transações.
Alertar toda a equipa de trabalho para a necessidade de adotar um ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho de auditoria.	

Figura 13 - Riscos identificados e respetivas respostas

Fonte: Adaptado do planeamento de auditoria da empresa ABD, SA

⁴⁰ Materialidade de desempenho significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo e para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, de acordo com a ISA 320 (IASB, 2012).

Risco	Alto		
	Baixo	Meios Financeiros Líquidos Fornecedores e Compras AFT Pessoal Financiamentos Obtidos Estado	Clientes e Vendas Inventários Capital Próprio Sócios
		Significância da Auditoria	
		Baixo	Alto

Figura 14 - Matriz de magnitude do saldo e do risco das rúbricas do balanço

Fonte: Adaptado do planeamento de auditoria da empresa ABD, SA

Os riscos de distorção material identificados, ao nível das diferentes rúbricas, e respetivas respostas, poderão ser consultados no anexo 4.

A matriz de magnitude do saldo e do risco das rúbricas do balanço apresentam-se da seguinte forma avaliado:

5.8. Acontecimentos significativos para a auditoria

O plano de auditoria foi executado com base em elementos contabilísticos à data de 31 de dezembro de 2014. Foram descritas as situações a ter em atenção por cada área das demonstrações financeiras assinalando-se, como áreas relevantes, os inventários e os saldos de terceiros. As diferenças de revisão superiores a 10% da materialidade farão parte do Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria (RCRA).

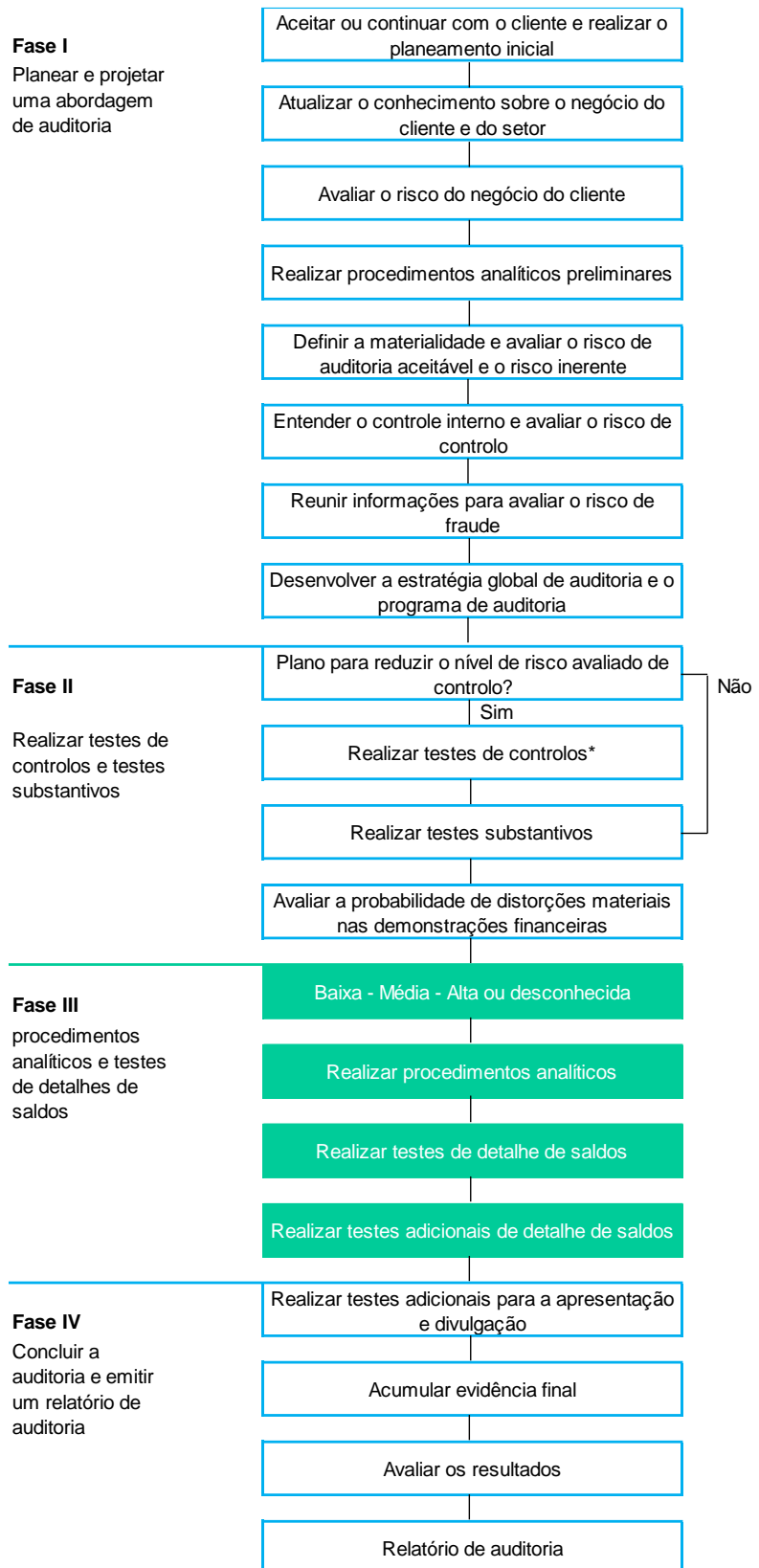
5.9. Planos de datas

- i. *Ínterim*: Um dia por mês a partir de julho;
- ii. Contagens físicas: 21 de novembro de 2015 para contagens cíclicas e a 6 de janeiro de 2016 para realização de testes substantivos;
- iii. Trabalho Final: Fevereiro.

5.10. Pessoal envolvido e número de horas

Foi designada a equipa de trabalho composta por quatro elementos e, associado a cada elemento da equipa, um determinado número de horas previstas.

VI. Utilização dos procedimentos analíticos na fase do trabalho de campo e na fase da revisão global da auditoria



*A extensão dos testes de controles é determinada pela confiança nos controles.

Figura 11 - Sumário do processo de auditoria (conclusão)

Fonte: Adaptado de Arens et al. (2014, p. contracapa)

6.1. Relatórios trimestrais

A Sociedade de Revisores não se limita a prestar o serviço de auditoria às contas no fecho do exercício económico, faz também análises trimestrais da evolução da empresa. As análises trimestrais são feitas mediante o uso de procedimentos analíticos e consistem, sobretudo, na realização de análises comparativas de valores e percentagens de rúbricas de Balanço do período em análise com o mesmo período homólogo transato.

Durante a realização do estágio curricular foi possível acompanhar o desenvolvimento do relatório trimestral referente ao terceiro trimestre do ano 2015. Com o apoio da aplicação Gestbal⁴¹ e do balancete com data de 30 de setembro de 2015, elaborou-se um Balanço e uma Demonstração dos Resultados (DR) referentes a essa mesma data. Posteriormente, com o apoio da mesma aplicação, desenvolveu-se uma análise comparativa dos valores das principais rúbricas da DR.

Neste quadro resumo foi possível ler o peso em percentagem de cada rúbrica e comparar com o mesmo período económico de 2014. Um outro aspeto pertinente consistiu na possibilidade de analisar as variações do capital de fundo de maneio da empresa. Da aplicação Gestbal foi ainda possível gerar um mapa comparativo de gastos e rendimentos. Aqui, todas as contas de gastos e rendimentos foram desdobradas e posteriormente analisadas as variações decorrentes entre os períodos. Para o valor das rúbricas, foi atribuída uma percentagem do volume de negócios, também alvo de análise.

Como a empresa trabalha com o sistema de inventário permanente, a 30 de setembro de 2015 não se analisaram os valores da rúbrica “61 - Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas”, mas sim os valores da conta “31 – Compras”. Pôde-se concluir que: i) em relação às “vendas e outros rendimentos”: a) o volume de negócios nos primeiros nove meses do corrente ano apresentou uma variação positiva; b) destacou-se o facto de os “outros rendimentos e ganhos” apresentarem uma quebra de 43%, justificada através da rúbrica “descontos de pronto pagamento obtidos”; e c) os “juros, dividendos e outros rendimentos similares” apresentam uma quebra, em relação ao período homólogo de aproximadamente, 35.000,00 euros; ii) em relação às “compras e gastos”, comparativamente a 2014 verificou-se um aumento de 4,4%, acompanhando o sentido da variação do volume de negócios, sendo o seu detalhe: a) quanto aos “fornecimentos e serviços externos” destacou-se um aumento absoluto próximo de 23.000,00 euros, em relação ao período transato; b) os gastos com pessoal representaram cerca de 3% do volume dos negócios, tal como em igual período do ano anterior, e verificaram, no mesmo sentido do aumento do volume de negócios, uma variação correspondente de 17.500,00 euros (7,12%); c) a estimativa dos “gastos de

⁴¹ Software produzido internamente.

depreciação e amortização” apresentaram um decréscimo na ordem dos 3.500,00 euros (7,01%), face a 2014; d) os “outros gastos e perdas” sofreram uma diminuição, em relação aos três primeiros trimestres do ano de 2014, sendo a principal rúbrica responsável por este decréscimo a de “descontos de pronto pagamento concedidos”, que diminuiu em mais de 12.000,00 euros; e e) verificou-se também uma quebra nos “gastos e perdas de financiamento”, pelo facto da empresa ter amortizado parte de um financiamento obtido, que representa cerca de 16% da estrutura de capital alheio.

Quanto à tesouraria, o Fundo de Maneio, em 30 de setembro de 2015, ascendia a 5.200.000,00 euros e as necessidades financeiras do ciclo de exploração a 4.200.000,00 euros, pelo que, se revela suficiente para financiar o ciclo de exploração, originando uma tesouraria líquida acima de 1.000.000,00 euros. Este valor igualou os meios financeiros líquidos deduzidos dos financiamentos obtidos liquidáveis a curto prazo.

Adicionalmente, procedeu-se ainda ao cálculo dos resultados estimados, partindo das existências em 30 de setembro de 2015, de acordo com o inventário colocado à disposição pela empresa e considerando ainda o efeito nos gastos com o pessoal, do subsídio de natal e da estimativa de férias e subsídio de férias.

Este relatório trimestral resultou da aplicação de análises de tendências e foi realizado no final dos primeiros três trimestres do ano, coincidindo com a fase do planeamento e com o período de *ínterim* dos trabalhos de auditoria.

6.2. Áreas de trabalho

Foi na fase final dos trabalhos de auditoria que se verificou uma maior utilização dos procedimentos analíticos. O recurso a tais procedimentos foi efetuado com base em programas informáticos, gerados internamente, e que permitiram obter mapas com informação financeira comparativa, os quais se denominam internamente de “folhas resumo”.

Com a introdução dos saldos do balancete final com data de 31 de dezembro de 2015 no software DRAI3⁴², foi possível gerar um mapa, para cada área de trabalho, com a comparação dos saldos trimestrais, de todas as contas afetas a cada área, e ainda obter o mesmo tipo de comparação para as rúbricas do Balanço e da DR. Em particular, para o último trimestre, foi gerada uma comparação de saldos dos últimos 4 anos.

⁴² Software produzido internamente.

Dos valores observados, foi possível concluir que, de uma forma geral, não ocorreram oscilações que merecessem uma grande preocupação por parte do auditor.

Área B – Ativos fixos tangíveis, depreciações e perdas por imparidade

Nas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), mais precisamente na NCRF 7, é prescrito o tratamento contabilístico que deve ser dado aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) da empresa. Estes apenas devem ser reconhecidos se for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade.

No reconhecimento inicial de um ativo, a mensuração deve ser feita ao custo que inclui: i) o preço de compra; ii) direitos de importação; iii) impostos não reembolsáveis; iv) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições de utilização; v) podendo ainda ser incluídos os custos estimados de desmantelamento e remoção do ativo.

Na mensuração subsequente, a empresa deve optar pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, sendo que deve aplicar a política escolhida a toda a classe de ativos.

- Procedimentos de auditoria realizados

De acordo com a avaliação do risco setorial definido para esta área, foi estabelecido com um nível baixo, o risco das estimativas de vida útil e os testes de imparidade estarem errados. A resposta aos riscos identificados passou por efetuar procedimentos de revisão analítica, análise documental das aquisições e abates e outros procedimentos substantivos.

Nesta área, observou-se um ligeiro aumento das rubricas “Equipamento Básico” e “Equipamento de Transporte”. Do teste às variações ocorridas no ano, documentado no papel de trabalho BS4, foi possível concluir que estes aumentos estão justificados devido a uma transferência de “AFT em curso” para “Equipamento básico” no valor próximo de 4.300,00 euros, a uma aquisição e a um abate, no valor de, aproximadamente 70.000,00 euros e 15.000,00 euros, respetivamente, de um equipamento de transporte.

Estes aumentos justificaram o valor superior, quando comparado com o ano transato, das depreciações do período para ambos os tipos de equipamentos.

Foram observados os documentos associados ao valor total transferido para “Equipamento básico”. Mediante a realização de outros procedimentos substantivos testou-se o valor e documentou-se no papel de trabalho B145.1.

O abate do equipamento de transporte gerou o reconhecimento de uma mais-valia de 2.000,00 euros (papel de trabalho B178), devido à sua alienação, que corresponde ao valor pela qual o equipamento foi faturado, uma vez que este já se encontrava totalmente depreciado.

Da análise aos investimentos em curso, detalhada no papel de trabalho B145, verificou-se que a empresa aumentou o saldo da rubrica “Projetos em curso” num valor próximo de 4.000,00 euros.

Desta área, importa ainda salientar que, devido ao conhecimento prévio que o auditor já detinha da entidade e também à realização de outros procedimentos substantivos, pôde-se concluir que os AFT foram mensurados inicialmente pelo seu custo de aquisição, não havendo capitalização de encargos financeiros.

Subsequentemente, os AFT foram depreciados de acordo com a vida útil esperada, pelo método da linha reta e, eventualmente, no futuro, poderão ser registadas perdas por imparidade, caso estas existam.

O valor das depreciações do período e das depreciações acumuladas foram testados e documentados no papel de trabalho B164.1, o que assumiu também a forma de teste substantivo.

Área C – Propriedades de investimento

As propriedades de investimento são propriedades detidas para obtenção de rendas e/ou para valorização do capital. Uma propriedade de investimento não pode ser usada para uso na produção, no fornecimento de bens e serviços, ou ainda na venda no decurso da atividade. Na mensuração inicial, as propriedades de investimento devem ser mensuradas pelo seu custo e, na mensuração subsequente, a empresa pode optar pelo modelo do justo valor ou pelo modelo do custo.

Independentemente do modelo escolhido pela empresa é exigido que esta determine o seu justo valor com a finalidade de mensuração ou de divulgação. O tratamento contabilístico das propriedades de investimento encontra-se retratado na NCRF 11

- Procedimentos de auditoria realizados

Nesta área, pela análise comparativa, verificou-se que o valor das propriedades de investimento, classificadas como ativo não corrente, se manteve inalterado, não havendo gastos e/ou rendimentos associados, reconhecidos no período.

Na fase do planeamento, não foram identificados riscos associados a esta área. O auditor realizou o teste ao movimento anual destes ativos, documentado no papel de trabalho CS4.1.

Concluiu, no teste ao critério de mensuração, descrito no papel de trabalho CS5, que as propriedades de investimento da empresa ABD, SA estavam mensuradas ao custo de aquisição e não foram avaliadas para determinação do justo valor. Dado o reduzido valor, este facto não originou qualquer referência nos relatórios emitidos.

Área D - Inventários

Esta é uma área relevante e geralmente com um grande volume de transações, com grande diversidade e quantidade de bens, de características próprias que propiciam a existência de erros e, devido ao peso significativo no total do ativo, é uma área que carece de especial cuidado.

Atendendo à importância que a confiança depositada no sistema de controlo interno assume nesta área, é muito importante verificar a sua existência, eficiência e eficácia, devido à complexidade das transações e à deteção de eventuais fraudes.

- Procedimentos de auditoria realizados

De acordo com a avaliação do risco setorial, o principal risco, apesar de ser classificado como baixo/médio, prendeu-se com o elevado número de referências e a possibilidade de existirem trocas face ao elevado número de transações. A resposta passou pela realização de testes de conformidade, contagens intercalares, testes aos inventários e corte de operações.

Nesta área constatou-se um decréscimo gradual do valor dos inventários ao longo do período em análise, mas contrariamente, observou-se um aumento do custo das mercadorias vendidas, associado ao acréscimo das vendas do ano, face ao ano transato. O valor das perdas por imparidade acumuladas manteve-se inalterado.

Dada a dimensão e características da empresa, o controlo interno depende essencialmente do envolvimento dos elementos do órgão de gestão, tendo-se optado, por esse motivo, por efetuar uma abordagem de auditoria pela via substantiva.

Analisou-se a margem bruta e conclui-se, documentando no papel de trabalho DS7.1, que esta apresentava uma percentagem razoável de 11,70% face aos 12,20% do período homólogo de 2014.

Foram também testadas as contagens físicas do inventário, mediante a realização de testes substantivos às existências, em 06 de janeiro de 2016, com referência a 31 de dezembro de 2015, não havendo diferenças significativas a registar. Este teste foi documentado no papel de trabalho D931, mas também no D130 e no D131, que tiveram como propósito registar o teste ao corte à entrada e à saída de mercadoria, respetivamente.

Do teste efetuado ao custo de aquisição das mercadorias (papel de trabalho D132), dada a materialidade de desempenho estabelecida, não se verificaram diferenças que merecessem o cuidado especial do auditor, tendo sido testado cerca de 14% do saldo final do inventário.

Registaram-se ainda algumas vendas com margens negativas de montante inferior a 2.000,00 euros, até 26 de fevereiro de 2016 com o propósito de alienar artigos com pouca rotação.

Área E – Clientes, vendas e prestação de serviços

O cliente é uma pessoa ou entidade que, neste caso, adquire o bem mediante o pagamento de um preço, previamente acordado entre as partes intervenientes na transação.

De acordo a NCRF 20, o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas, cumulativamente, as seguintes condições: i) a entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens da propriedade dos bens; ii) a entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão, nem o controlo dos bens; iii) a quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade; iv) seja provável que benefícios económicos fluam para a entidade; e v) os custos incorridos ou a serem incorridos, referentes à transação, possam ser fiavelmente mensurados.

- Procedimentos de auditoria realizados

A avaliação do risco setorial, feita na fase do planeamento dos trabalhos de auditoria, permitiu identificar como principais riscos o elevado número de clientes, o razoável volume de imparidades e o número bastante elevado de faturas emitidas. Possibilitou também, identificar como respostas, a realização de testes de revisão analítica, a realização de testes de conformidade, a realização de outros procedimentos substantivos, a circularização de saldos e a análise de recuperabilidade de saldos.

Esta foi uma das áreas onde a aplicação de procedimentos analíticos permitiu evidenciar uma significativa alteração dos saldos de clientes, quando comparados os últimos quatro anos.

Com base na “folha resumo”, gerada pelo DRAI3, verificou-se que o volume de negócios também aumentou face ao ano transato, mas apenas nos últimos dois trimestres do ano, e a partir do ano 2013.

Olhando apenas à data de 31 de dezembro do ano 2014 e do ano 2015, foi possível concluir que o aumento do saldo da conta clientes era de magnitude semelhante ao aumento do saldo da conta vendas.

Da análise da razoabilidade das últimas vendas, documentada no papel de trabalho E400.2, concluiu-se que não existiam indícios de sobrevalorização das vendas. Conjuntamente com o teste às notas de crédito emitidas no início do ano seguinte, documentado no papel de trabalho E120, concluiu-se pela não existência de tentativa de sobrevalorização do volume de negócios.

Mantendo-se a razoabilidade do volume de vendas, o aumento dos saldos das contas de clientes foi justificado pelo aumento do volume de vendas e do prazo médio de recebimento, tal como se pode observar no gráfico seguinte.

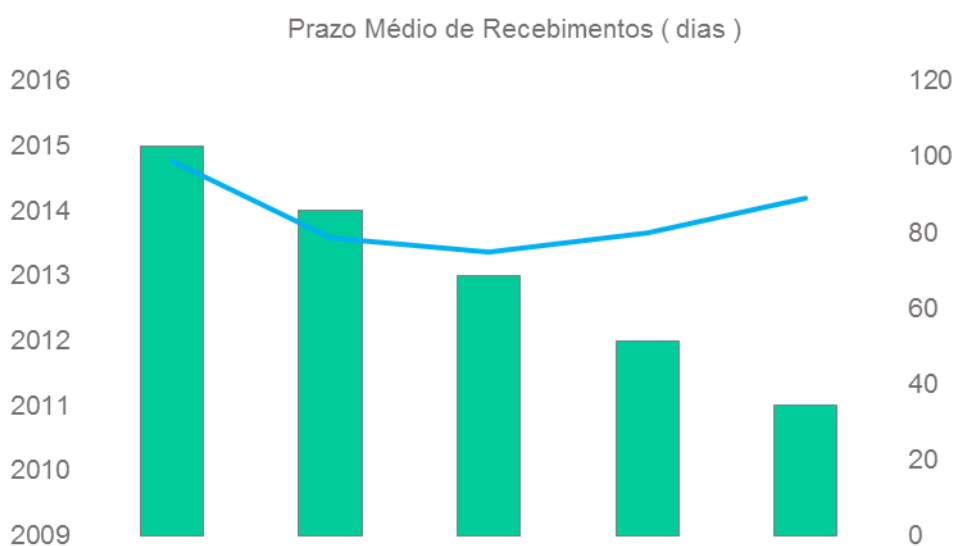


Gráfico 1 - Prazo médio de recebimento com referência a 31 de dezembro de 2015

Fonte: Elaboração própria

Os clientes têm vindo a atrasar, embora de forma ligeira, os pagamentos à empresa ABD, SA, facto evidenciado pelo aumento de créditos de cobrança duvidosa.

Do teste aos movimentos das perdas por imparidade das dívidas a receber, documentado no papel de trabalho E129, E129.1 e E129.2, verificou-se a necessidade de proceder a um reforço do valor acumulado no montante que ascendeu os 55.300,00 euros, o que gerou, conseqüentemente, num reforço do valor de ativo por imposto diferido num montante inferior a 4.000,00 euros, por a empresa aplicar o critério contabilístico no cálculo das perdas por imparidade do período.

Nesta área procedeu-se, igualmente, ao teste de controlo às Vendas - Origem das Faturas, com recurso à técnica *tracing*. Para isso foram selecionadas, mensalmente, três faturas de valor materialmente relevante, devido à confiança depositada no sistema de controlo interno⁴³.

Para o controlo da movimentação da venda no inventário permanente, foram conferidas duas faturas, dentro da amostra já selecionada, e usadas as mesmas faturas para testar a sua contabilização e classificação.

Todas as Faturas estavam legalmente emitidas e que todas as Guias de Remessa (GR) tinham Fatura associada. Existiam duas GR que não estavam assinadas. Neste caso, não foi possível aceder ao pedido de cliente e considerou-se a evidência da fatura ter sido autorizada. Apesar de terem sido detetados erros, verificou-se que todas as vendas ocorrem, mediante os mesmos procedimentos.

Ainda nesta área, testou-se a razoabilidade da margem bruta, tal como se pode observar no gráfico seguinte, com base nos saldos trimestrais das contas 7111, 717, 718 e 611. Verificou-se uma variação anual, face a 2014, e com referência a 31 de dezembro de 2015 na ordem dos 4%, o que indica que a sua razoabilidade.

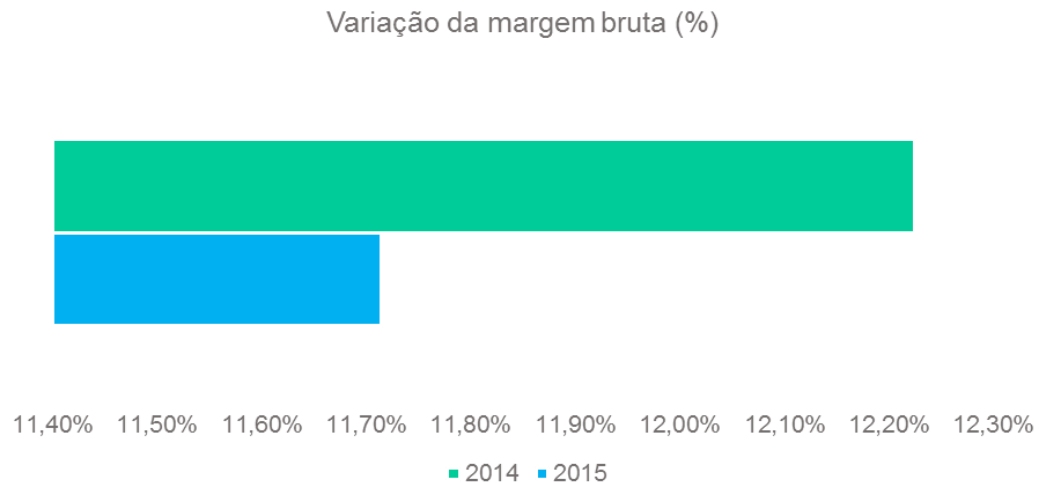


Gráfico 2 - Análise da variação da margem bruta

Fonte: Elaboração própria

⁴³ Esta confiança advém da inexistência de erros aos testes de controlo às Vendas – Origem das Faturas do último ano.

Área F - Outras contas a receber e a pagar

Esta área tem por objetivo a análise de outras contas a receber e a pagar. Para além da circularização dos saldos de clientes e fornecedores da empresa, o auditor procedeu à circularização dos saldos de outros devedores e credores.

- Procedimentos de auditoria realizados

Pela análise da “folha resumo” foi possível perceber que o saldo corrente de outros devedores e credores apresentou um decréscimo significativo a 31 dezembro de 2015, face ao mesmo período do ano anterior.

No caso da ABD, SA, o saldo da conta “outros devedores e credores” não foi alvo de testes substantivos. Os valores que compõem o saldo final de 2.460,00 euros não foram alvo de circularização por não serem considerados materialmente relevantes.

Área G – Acionistas e outras partes relacionadas

Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e dos negócios, podendo estes ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade.

A NCRF 5 tem como objetivo prescrever a forma como devem ser incluídas nas demonstrações financeiras as divulgações necessárias a fim de chamar à atenção para a possibilidade da posição financeira e resultados da empresa serem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes entre si.

- Procedimentos de auditoria realizados

Esta é uma área de particular interesse por envolver a análise de valores materialmente relevantes. A empresa ABD, SA faz parte de um grupo empresarial, existindo portanto relações entre partes relacionadas.

Para esta área foi questionado o Administrador e o Contabilista Certificado, sobre: i) quem eram as entidades relacionadas e o que mudou em relação ao ano anterior; ii) que relações existiram entre a entidade e estas partes relacionadas; iii) se ocorreram transações com estas partes durante o período, e em caso afirmativo; iv) o tipo e finalidade das transações. As outras partes relacionadas, eram-no por relacionamento via Administrador e, em relação ao ano anterior, apenas se verificou a entrada de uma empresa, cujo nome não importa designar.

De acordo com o Administrador e com o Contabilista Certificado, as relações do período foram as seguintes:

Empresa	Relações no período	Tipo e Finalidade - Obtidos	Tipo e finalidade - Prestados
Emp 1	Sim	N/A	Financiamento concedido
Emp 2	Sim	N/A	Serviços residuais Administrativos
Emp 3	Sim	Serviços da actividade normal	Cedência de pessoal
Emp 4	Sim	Compras actividade normal	Vendas actividade normal
Emp 5	Não	N/A	N/A
Emp 6	Sim	Financiamento concedido; juros	Serviços residuais Administrativos
Emp 7	Sim	N/A	Serviços residuais Administrativos
Emp 8	Sim	Rendas de Imóveis	Serviços residuais Administrativos
Emp 9	Sim	N/A	Concessão de Garantia Bancária
Emp 10	Sim	Compras actividade normal	Vendas actividade normal

Quadro 7- Relacionamento entre partes relacionadas

Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho da empresa ABD, SA

O administrador da empresa indicou ainda que, neste período, foi alienada, para ele próprio, uma viatura da empresa.

Foi também solicitado à Administração e ao Contabilista Certificado que fizessem constar as seguintes declarações escritas, na declaração do órgão de administração ao auditor: i) “Divulgaram todas as identidades das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas”; ii) e “Contabilizaram e divulgaram apropriadamente tais relacionamentos e transações”, tendo estes acedido ao pedido.

Da análise do risco setorial, foi possível planear apenas a realização de testes substantivos como resposta ao baixo risco identificado, que se prende com o facto de o órgão de gestão ser acionista da ABD, SA.

Em termos de procedimentos analíticos, verificou-se na “folha resumo” o aumento dos empréstimos não correntes concedidos à empresa-mãe do grupo, no valor que ascendia 1.300.00,00 euros. Este foi testado mediante a análise documental, registado no papel de trabalho G100. Este teste teve como propósito a divisão temporal dos saldos.

No papel de trabalho GS5 documentou-se a comparação dos saldos, a 31 de dezembro de 2015, por trimestre e por acionista, face ao período homólogo do ano anterior, tendo-se verificado as mesmas variações que a “folha resumo” desta área.

Um outro procedimento aplicado pelo auditor consistiu no teste da razoabilidade da taxa de juro aplicada ao empréstimo concedido à empresa mãe do grupo. Este teste, documentado no papel de trabalho G101, demonstrou a consistência da taxa de juro aplicada e a razoabilidade do rendimento de juro reconhecido.

A empresa reconheceu ainda, na conta dos acionistas, no passivo corrente, o valor do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), pago pela empresa-mãe do grupo, posteriormente lhe debitado.

Durante o trabalho de auditoria, constantemente se esteve alerta quando se inspecionou registos, documentos, contratos, confirmações bancárias, acordos, atas ou outras informações, com vista a detetar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a Administração não tivesse previamente divulgado, não se detetando casos desses. Foram também validadas as divulgações da empresa com partes relacionadas, testando a sua exatidão e plenitude.

Área I – Investimentos financeiros

Investimentos financeiros representam participações de capital noutras empresas. A NCRF 15 prevê o tratamento contabilístico destes ativos, pelo que esta norma deve ser aplicada na preparação e apresentação das demonstrações financeiras. A mesma estabelece igualmente as regras de valorização dos investimentos financeiros.

- Procedimentos de auditoria realizados

Esta é um área cujos valores apresentados eram materialmente irrelevantes, pelo que, não requereram uma análise cuidada por parte do auditor. Falo de variações ocorridas no período face ao ano 2014, no montante inferior a 200,00 euros, relacionadas com o Fundo de Compensação do Trabalho, de acordo com o teste realizado ao movimento anual, relatado no papel de trabalho IS4.

Da análise da “folha resumo” é possível verificar que o valor dos investimentos financeiros, noutras empresas, a 31 de dezembro de 2015, não sofreu alterações face ao mesmo período do ano anterior. Estes investimentos dizem respeito à compra de ações nas empresas Garval, Norgarante e Lisgarante.

Área K - Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa

Esta área engloba as contas de caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e instrumentos financeiros, ou seja, toda a tesouraria imediata e aplicações de curto prazo. Os instrumentos financeiros vêm regulados na NCRF 27 que tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico

destes ativos e os respetivos requisitos de apresentação e divulgação. Estes podem mensurados pelo seu valor presente ou pelo justo valor.

- Procedimentos de auditoria realizados

Na fase do planeamento a avaliação do risco setorial indicou que a área de meios financeiros líquidos seria uma área de baixo risco, apesar dos inúmeros pagamentos e recebimentos. A resposta a este risco passou pela circularização de saldos.

Mais uma vez, dado que a dimensão e características da empresa e o facto de o controlo interno depender essencialmente do envolvimento dos elementos do órgão de gestão, o auditor optou por efetuar uma abordagem de auditoria pela via substantiva.

Foram aplicados procedimentos analíticos a fim de testar os saldos dos meios financeiros líquidos, na fase da revisão global dos trabalhos de auditoria. Os resultados, evidenciados na “folha resumo” gerada pelo DRAI3, permitiram concluir que o saldo de depósitos à ordem decresceram, significativamente, face a igual período do ano transato. O valor referente a juros obtidos manteve-se constante, também face a 2014.

Nesta área, os trabalhos realizados, de maior importância, e que importam descrever, foram as reconciliações bancárias efetuadas para cada banco. Estas foram resumidas no papel de trabalho K120 e permitiram testar os respetivos saldos. Todos os bancos, com quem a empresa se relaciona, foram circularizados e responderam ao pedido de confirmação de saldos.

Área L – Acréscimo, diferimentos e impostos diferidos

A periodização económica é um processo que estabelece que os efeitos das transações e dos acontecimentos devem ser reconhecidos quando ocorrem, registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras nos períodos com os quais se relacionam.

Relativamente aos acréscimos podem existir: i) devedores por acréscimos de rendimentos; ii) e credores por acréscimos de gastos, sendo que, estas contas refletem rendimentos ou gastos referentes ao período, mas cujo recebimento ou pagamento apenas ocorre no ano seguinte.

Quanto aos diferimentos, podem existir gastos ou rendimentos a reconhecer, resultantes de pagamentos e recebimentos ocorridos no período, que dizem respeito a gastos e rendimentos referentes ao período seguinte.

O trabalho efetuado nesta área esteve relacionado com o trabalho que foi efetuado em outras, não sendo possível dissociar esta das restantes, uma vez que, quando se iniciam os trabalhos na área de acréscimos, diferimentos e impostos diferidos, muitas das situações de acréscimos ou diferimentos já foram detetados e testados.

- Procedimentos de auditoria realizados

A análise ao risco setorial demonstrou que esta era uma área de baixo risco, onde a maior preocupação residiu nas remunerações estimadas a liquidar. A resposta aos riscos desta área foi feita mediante o recurso a procedimentos de revisão analítica e a outros procedimentos substantivos.

A “folha resumo”, referente à área em análise, refletiu um saldo final de devedores por acréscimo de rendimentos bastante dispare face aos últimos 4 anos transatos (variação negativa de 94%). Esta variação é explicada com o recurso a análise de tendências, documentada no papel de trabalho L127.1, onde foram discriminados todos os acréscimos de rendimentos do período e do período anterior e onde é possível observar que tal diferença se deveu ao facto de os descontos de *rappel*, referentes a dezembro, concedidos habitualmente no mês seguinte, terem sido classificados em “Faturas em Receção e Conferência” no ano 2015, não tendo sido acrescido nenhum rendimento deste tipo, face ao que aconteceu em 2014.

Foi ainda discriminado, neste papel de trabalho, os juros credores e outros rendimentos similares do período, que apenas serão recebidos em 2016. Em relação ao saldo final de credores por acréscimo de gastos, a “folha resumo” demonstrou um aumento em 2015, face aos últimos 4 anos. A variação face a 2014 ronda os 26%.

Do teste realizado aos acréscimos de gastos, documentado no papel de trabalho L127.2, foi possível validar todos os gastos que foram acrescidos no período e observar que a variação, próxima dos 12.000,00 euros, face a 31 de dezembro de 2014, se deveu essencialmente a: diversos seguros; manutenção preventiva; serviços de trabalho temporário; serviços contratados de eletricidade; e acertos de estimativas de prémios e garantias de créditos, que no ano anterior não haviam gerado acréscimos.

O acréscimo com remunerações a liquidar foi testado e documentado no papel de trabalho L172.2.1, onde foram discriminados todos os funcionários e inseridos os valores base de remuneração e os valores respeitantes às diuturnidades, referentes ao subsídio de férias de 2015 a liquidar em 2016. Para além disso, foi calculado o valor dos encargos com a Segurança Social, referente ao mesmo período.

A variação das remunerações a liquidar em 2016, respeitantes a 2015, face ao mesmo período do ano anterior, rondou os 5%. Esta é uma percentagem aceitável, meramente informativa, que não mereceu um comentário por parte do auditor.

Em relação aos gastos a reconhecer, a análise à “folha resumo” indicou uma variação negativa do saldo final de 2015 face aos últimos 4 anos. Esta variação foi justificada com o recurso a análises de tendências. O objetivo consistiu em decompor os saldos das contas 281 e 282 (papel de trabalho L128.1). Verificou-se os valores do balancete com data de 31 de dezembro de 2015 e, posteriormente, comparou-se com os saldos de 2014.

A variação de 32% deveu-se, sobretudo, ao decréscimo dos valores de seguros a diferir e a uma verba relacionada com o consumo de combustíveis.

Área M - Fornecedores, compras e fornecimentos

Esta é uma área complexa que engloba compras, fornecimento de serviços e fornecedores. Entende-se por fornecedor a empresa ou pessoa em nome individual que presta serviços ou vende bens a outra e estabelecem entre si as condições de compra/venda dos bens ou prestação de serviços e o pagamento do preço pela transação.

- Procedimentos de auditoria realizados

Desde logo, pela observação da análise comparativa de períodos homólogos, gerada pelo DRAI3, foi possível verificar numerosas variações. O auditor para esta área optou por uma abordagem substantiva.

Da análise do risco setorial percebeu-se que os maiores riscos associados estavam relacionados com as elevadas compras a empresas relacionadas e com as elevadas compras ao mercado externo, apesar de estes serem classificados com o nível baixo. A resposta a tais riscos passou pela realização de procedimentos de revisão analítica, de testes de conformidade, pela realização de outros procedimentos substantivos, corte de operações e ainda pela circularização de saldos.

Da observação à análise comparativa dos saldos da conta de fornecedores, verificou-se um decréscimo, nos últimos 3 anos, do saldo final. Apesar de não se ter verificado esta tendência a 31 de dezembro de 2015, o aumento que ocorreu foi ligeiramente superior ao do mesmo período de 2014.

Apesar do aumento do prazo médio de recebimento, a empresa tem conseguido manter um prazo médio de pagamento constante, nos últimos dois anos, sendo este um indicador da boa capacidade de liquidez.

Já os saldos de fornecedores, respeitantes a entidades relacionadas, não seguiram uma tendência, nem anual, nem trimestral, nos últimos 4 anos. Contudo, uma vez que o número de transações entre partes relacionadas é mais significativo do que o número de transações com demais fornecedores, o saldo da conta de fornecedores de partes relacionadas, na ordem dos 90.000,00 euros, foi considerado razoável.

O saldo final da conta “mercadorias em trânsito” foi testado e documentado no papel de trabalho M22.3 e diz respeito a notas de crédito, referentes a descontos de *rappel* de 2015, recebidos em 2016, situação que já foi abordada na área anterior.

A variação do saldo final das compras não mereceu uma atenção especial por parte do auditor, tal como já foi mencionado na área de inventários. Em relação aos descontos e abatimentos de compras, a empresa têm conseguido obter descontos muito semelhantes nos últimos dois anos, havendo apenas ligeiras variações.

O valor reconhecido em “fornecimentos e serviços externos” apresentou, de acordo com a “folha resumo” algumas variações que importam descrever.

Até ao ano 2015 não haviam sido reconhecidos gastos na conta “subcontratos”. Contudo, o saldo final registado nesta conta era irrelevante.

O gasto reconhecido na conta “energia e outros fluídos” tem vindo a decrescer gradualmente nos últimos 3 anos e ao inverso disso, o saldo da conta “deslocações e estadas” tem vindo a aumentar gradualmente nos últimos 4 anos. Face a 2014, o saldo desta última conta aumentou cerca de 30.000,00 euros, no mesmo sentido das vendas.

O saldo da conta “serviços diversos” apresentou, neste período, valores que, apesar de superiores, não diferiram muito dos apresentados no ano transato. Importa só mencionar que o saldo final desta conta apresenta um valor materialmente relevante.

Em particular, sobre os “fornecimentos e serviços externos”, o trabalho do auditor passou pela análise documental das faturas relativas a tais gastos, relatado no papel de trabalho M162.1 e resumido no papel de trabalho M162, onde foi possível apurar as percentagens relativas aos valores observados para o saldo de cada conta. Desta análise documental, não se verificaram situações que merecessem um especial cuidado por parte do auditor.

A empresa no ano 2015 concedeu descontos de pronto pagamento bastante inferiores aos obtidos nos últimos 4 anos. Esta é uma das consequências do aumento do prazo médio de recebimento.

Para além destes trabalhos, foram realizados testes de detalhe que permitiram validar procedimentos. Refiro-me à análise das compras com origem nas faturas, com o apoio da técnica *tracing*, documentada no papel de trabalho M400. Para o efeito foram selecionadas três faturas mensais, de valor materialmente relevante porque, tal como já referi, existia confiança no sistema de controlo interno.

Todas as guias de receção estavam datadas e assinadas e todas as faturas tinham o carimbo “Verificado”. Foram testadas apenas três faturas, do total da amostra selecionada, não se detetando erros a registar.

Área N - Pessoal e benefícios dos empregados

Os gastos com o pessoal incluem remunerações aos órgãos sociais e ao pessoal, indemnizações, benefícios pós-emprego, encargos sobre remunerações, seguro de acidentes de trabalho, gastos de ação social, gratificações e outros gastos com o pessoal.

Na empresa ABD, SA não se verificou a atribuição de benefícios pós-emprego e não foram frequentes os gastos de ação social.

- Procedimentos de auditoria realizados

Na área N foram identificados, na fase do planeamento, como principais riscos, os pagamentos de salários e os descontos para a Segurança Social, apesar de serem classificados como de baixo risco. A resposta do auditor passou pela realização de testes de conformidade e de testes substantivos, dada a dimensão e características da empresa e o facto do controlo interno depender, essencialmente, do envolvimento dos elementos do órgão de gestão.

Da análise da “folha resumo” foi possível observar que, de um modo geral, os gastos com pessoal e os respetivos encargos têm vindo a aumentar gradualmente nos últimos 4 anos, não porque o número de trabalhadores tenha aumentado, mas devido às atualizações salariais que se verificam todos os anos.

Nesta área, como procedimento analítico, realizou-se um global *check* de encargos sobre remunerações com o objetivo de comparar, com o período anterior, os gastos anuais com pessoal. Este teste foi documentado, de forma trimestral, no papel de trabalho NS4. Observou-se os valores mensais sujeitos à taxa da Segurança Social, seguros de acidentes de trabalho e outros gastos com pessoal, subtraindo-se indemnizações pagas pelo trabalhador à empresa, o subsídio de alimentação

não sujeito, ajudas de custo e outros encargos isentos. Observou-se, como base de comparação, o total da conta 63 – Gastos com Pessoal, posteriormente registado no mesmo papel de trabalho. Para esta análise trimestral dos encargos com remunerações tinha-se como margem de erro 0,5%, onde se apurou uma taxa inferior, comprovando-se a razoabilidade dos encargos contabilizados com remunerações.

Procedeu-se ainda à análise da razoabilidade da taxa dos impostos retidos ao pessoal da empresa. Para analisar as taxas de retenção de Imposto sobre o Rendimento da Pessoa Singular (IRS) confirmou-se os dados das situações familiares, identificou-se a Tabela de Retenção (Despacho n.º 309-A/2015 do Ministério das Finanças, 2015) associada a cada caso e confrontou-se a taxa de retenção aplicada, no recibo de um mês específico, selecionado aleatoriamente, com a taxa de retenção da tabela identificada.

Em relação à taxa da Segurança Social, retida ao pessoal da empresa, verificou-se qual a taxa em vigor a aplicar e a sua adequação. Posteriormente, extrapolou-se para o período os valores apurados no mês em análise e concluiu-se que as taxas aplicadas foram as corretas, não sendo detetadas diferenças. Este teste de conformidade foi documentado no papel de trabalho N100.

Foi ainda testada e documentada a razoabilidade do saldo da conta "seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais" e do saldo da conta "outros gastos com o pessoal", nos papéis de trabalho N136 e N138, respetivamente. Concluiu-se que o valor reconhecido em seguros era razoável, face ao valor reconhecido em períodos anteriores. Entre a estimativa efetuada para o período pelo auditor e o valor reconhecido no balancete, ocorreu apenas uma diferença na ordem dos 2,5%.

O valor reconhecido em outros gastos era insignificante e dizia respeito a despesas com fardamento, formação e seguro de saúde.

Área O - Financiamentos obtidos

Para as empresas, os financiamentos podem ser obtidos de instituições de crédito e sociedades financeiras ou de outras entidades, como participações de capital, entidades em que a empresa detenha participação e outros financiamentos como a emissão de obrigações.

- Procedimentos de auditoria realizados

Da análise ao risco setorial pôde-se concluir que os principais riscos, embora classificados com o nível “Baixo”, estavam relacionados com a compensação de saldos e a apresentação/separação do valor respeitante ao médio e longo prazo. A abordagem do auditor passou pela realização de

procedimentos de revisão analítica, pela circularização de bancos, pela análise da apresentação das dívidas e pela análise da razoabilidade da taxa de juro aplicada.

Da análise à “folha resumo”, respeitante a esta área, foi possível observar que os financiamentos obtidos passaram a ser reconhecidos somente a curto prazo, o que significa que, durante o ano 2016 os financiamentos serão totalmente liquidados.

Em relação à divisão temporal, teste documentado no papel de trabalho O130 pela circularização dos bancos, foi possível verificar que os financiamentos obtidos eram respeitantes, na sua totalidade, ao passivo corrente.

O valor referente aos juros, tal como era esperado, tem vindo a diminuir gradualmente nos últimos 4 anos. Do teste à razoabilidade da taxa de juro, documentado no papel de trabalho OS7.1, observou-se uma taxa de juro 2% que se encontra dentro dos parâmetros normais do mercado, para esta empresa. O valor dos juros referentes ao período, a liquidar em 2016, foi testado e documentado no papel de trabalho O135.1, com o objetivo de validar o valor de juro acrescido em 2015.

Do controlo à circularização dos bancos, a resposta referente aos saldos das contas correntes, foi discordante por existirem saldos credores, como se pôde observar e registar no papel de trabalho OS5. Contudo, todas as diferenças foram justificadas pelas reconciliações bancárias, realizadas e documentadas no papel de trabalho K120.

Área Q - Estado e outros entes públicos e impostos

A área de EOEP inclui impostos sobre o rendimento, retenções de impostos sobre o rendimento, Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), contribuições para a Segurança Social e outros impostos. Esta é uma área de especial cuidado visto que está relacionada com o envio obrigatório de numerosas declarações para a AT e Segurança Social.

- Procedimentos de auditoria realizados

A análise setorial permitiu identificar como principais riscos: as retenções, os encargos patronais e o imposto diferido. Perante estes riscos, a ação do auditor passou pela realização de outros procedimentos substantivos, pela análise da razoabilidade do IVA liquidado e IVA dedutível e pelas conciliações de retenções e pagamentos.

A “folha resumo” desta área, apesar de demonstrar as variações do período face a 2014 não permitiu extrair conclusões significativas, pelo que, a realização de outros procedimentos substantivos e a análise da razoabilidade do valor do IVA foram essenciais.

De acordo com o inicialmente planeado, nesta área procedeu-se à realização de testes de razoabilidade dos valores do IVA reconhecidos. O objetivo consistiu em multiplicar o valor das bases do IVA, que constavam nas DF, pelas taxas de IVA respetivas e comparar, os valores obtidos, com os que constavam nas declarações periódicas. O resultado de -0,02% para o IVA liquidado indicou a sua razoabilidade.

Apurou-se também a razoabilidade do IVA dedutível das compras (0,00%), do IVA dedutível de OBS (2,38%) e do IVA dedutível do Imobilizado (-0,59%). Considera-se que os resultados são razoáveis quando são iguais ou inferiores a 3%, caso contrário é necessário proceder à justificação dos valores apurados, recorrendo ao uso de testes substantivos. Para a documentação deste teste recorreu-se ao papel de trabalho Q131.

O controlo de pagamentos do imposto sobre o rendimento foi testado e posteriormente documentado no papel de trabalho Q110.1, do IRS no papel de trabalho Q120.1, do valor do IVA no papel de trabalho Q130.1 e à Segurança Social no papel de trabalho Q150, não se tendo registado diferenças.

Área S - Capital próprio

O capital próprio representa o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

- Procedimentos de auditoria realizados

Na fase do planeamento, a análise setorial não indicou riscos, em específico, relacionados com os capitais próprios da empresa ABD, SA, pelo que, a atuação do auditor passou pela realização de procedimentos substantivos e pela leitura de atas.

A leitura à “folha resumo” desta área apenas permitiu observar as variações ocorridas do ano 2014 para o período em análise.

Um dos procedimentos do auditor passou pelo teste ao detalhe da composição do saldo da conta 51, documentado no papel de trabalho SS4. Foram lidas e confrontadas as atas com a movimentação contabilística efetuada.

Área V - Gastos e perdas, rendimentos e ganhos e resultados

A área dos gastos e rendimentos foi analisada, classe a classe no *software* Gestbal, o que permitiu uma observação mensal para cada conta de gastos e rendimentos. Teve como períodos comparativos o ano 2015 e o ano 2014.

Apesar de já ter descrito que não foram identificadas, de uma forma geral, variações nestas contas que merecessem especial cuidado, tal como se pode observar nos gráficos abaixo, esta análise comparativa permitiu uma observação mais detalhada.

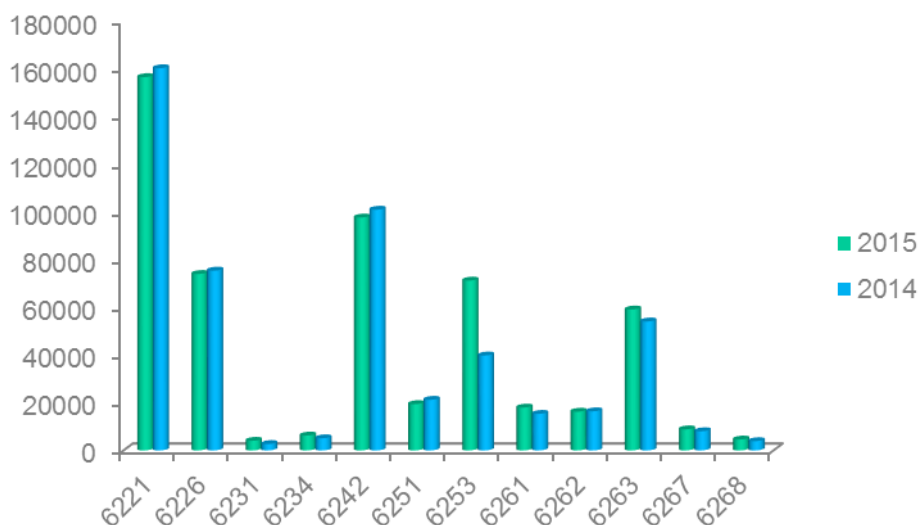


Gráfico 3 - Análise comparativa dos gastos dos períodos 2015 e 2014

Fonte: Elaboração própria

No gráfico apresentado é possível verificar que o gasto que mais se destaca, pela sua materialidade, é o custo das mercadorias vendidas. O gasto com os combustíveis também tem um peso significativo nesta estrutura, que se manteve constante, entre estes períodos homólogos.

De realçar a ocorrência de um aumento representativo, na ordem dos 31.000,00 euros, de gastos com os transportes de mercadorias, justificado de acordo com as necessidades da empresa. Estes valores representam os gastos totais de ambos os exercícios económicos.

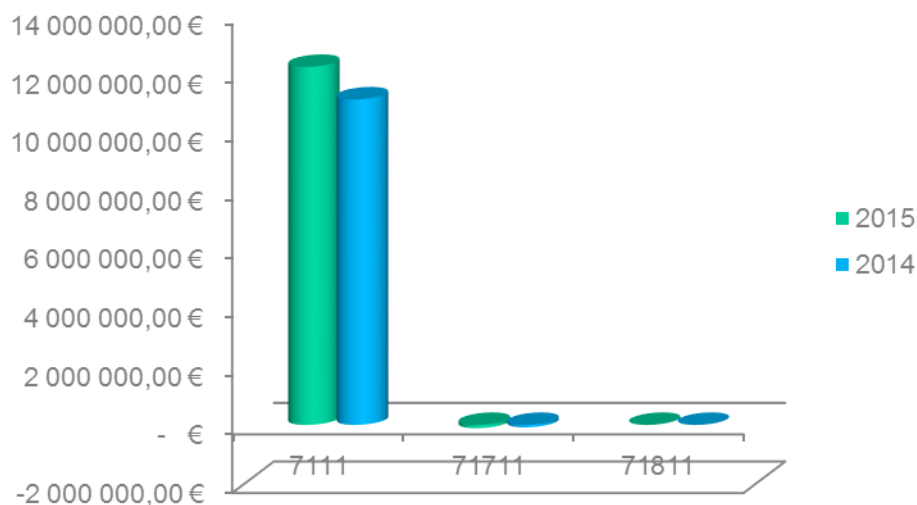


Gráfico 4 - Análise comparativa dos rendimentos dos períodos 2015 e 2014

Fonte: Elaboração própria

Desta observação resultaram leituras simples que permitiram concluir que o volume de vendas cresceu cerca de 1.000.000,00 euros. O valor, apesar de representativo, na estrutura de rendimentos da empresa, não é um valor materialmente relevante.

As devoluções de mercadorias não são, de todo, significativas. No ano 2015 não se verificaram descontos e abatimentos em vendas.

6.3. Outros trabalhos

Continuidade da empresa

Em face do conhecimento detido sobre a empresa e do resultado do trabalho de auditoria, nada chegou ao conhecimento do auditor que pudesse colocar em causa a continuidade da empresa. As negociações mantiveram-se dentro dos parâmetros normais.

Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria

Conforme exigido pela ISA 450⁴⁴, foram comunicadas à Administração, numa base tempestiva, todas as distorções acumuladas durante a auditoria, salvo aquelas proibidas por lei ou regulamento. As distorções foram todas objeto de diálogo, pelo que, da discussão, a Administração ficou ciente

⁴⁴ ISA 450 – *Evaluation of Misstatements Identified During the Audit.*

que, caso não procedesse às correções referidas, seriam as mesmas objeto de reserva na CLC ou menção no RCRA, consoante a sua materialidade.

Auditoria à Declaração Modelo 22

A Modelo 22 é uma declaração periódica de rendimentos relativos ao IRC. Através do preenchimento desta declaração é possível às empresas apurar o seu lucro ou prejuízo fiscal, perante a AT. A declaração diz respeito aos rendimentos obtidos no período económico anterior que corresponde ao período alvo de auditoria.

O seu preenchimento e entrega são feitos via internet e devem ser efetuados até ao último dia útil do mês de maio, sob pena do pagamento de coimas, por a entrega fora do prazo se tratar de uma infração tributária.

O objetivo de auditoria à declaração Modelo 22 consistiu em verificar o seu correto preenchimento. Para isso o auditor simulou na aplicação Previsa⁴⁵ o preenchimento de tal declaração, com base nos dados fornecidos, confrontou, posteriormente, com o que foi preenchido pela empresa e comparou o resultado fiscal apurado. Neste caso obteve-se lucro, pelo que, a finalidade da auditoria passou também pela comparação das estimativas obtidas do imposto sobre o rendimento do período.

O auditor deparou-se com uma declaração concordante validando o preenchimento da declaração Modelo 22. No caso oposto o auditor alertaria a empresa, permitindo-lhe a oportuna correção. A auditoria ao envio da declaração Modelo 22 apenas ocorre após a emissão da CLC e do RCRA.

⁴⁵ Ficheiro em excel desenvolvido internamente.

Conclusão

Do trabalho realizado é possível perceber que os procedimentos analíticos têm pouca influência na utilização de outros testes substantivos.

Até 31 de dezembro os procedimentos analíticos aplicados visaram a análise e comparação de saldos trimestrais, a fim de proporcionar à Sociedade de Revisores informação sobre a sua evolução, face a igual período do ano transato.

Como a Sociedade de Revisores iniciou o seu trabalho de campo ainda antes de existir um balancete final com data de 31 de dezembro, não existindo, portanto, saldos finais para comparar e analisar desvios e inconsistências, o seu trabalho começou pela análise de procedimentos, o que implicou a realização de testes de conformidade e testes de detalhe de saldos.

Na fase de trabalho de campo verificou-se, pontualmente, a aplicação de procedimentos analíticos revestindo a forma de outros procedimentos substantivos. Quando os procedimentos analíticos foram realizados, de forma mais intensa, estes serviram para comprovar as variações que já haviam sido testadas anteriormente pelos testes de detalhe, e os seus resultados não foram alvo de comentários por parte do auditor.

Foi possível obter evidência que a Sociedade de Revisores, ao realizar os procedimentos analíticos na fase do planeamento, recorreu à análise de tendências, bem como, à análise de rácios económico-financeiros.

Já na fase do trabalho de campo, para além da análise de tendências verificou-se a aplicação de testes de razoabilidade: i) na área clientes, vendas e prestação de serviços; ii) na área de acionistas e outras partes relacionadas; iii) na área de pessoal e benefícios dos empregados; iv) na área EOEP; e v) na área de financiamentos obtidos.

Na fase final da revisão global dos trabalhos de auditoria, realizou análises de tendências, para quase todas as áreas. Em nenhuma fase do trabalho de auditoria a empresa utilizou a regressão estatística.

Claramente que a utilização dos procedimentos analíticos ocorreu essencialmente na fase da revisão global da auditoria. Foi nesta fase que os procedimentos analíticos foram aplicados a todas as áreas. Contudo, e na minha opinião, foi com a sua aplicação na fase do planeamento e do trabalho de campo, como outros procedimentos substantivos, que estes se revelaram mais úteis para o trabalho do auditor.

A aplicação dos procedimentos analíticos na fase do planeamento serviu para, além de, analisar e conhecer a evolução da situação económico-financeira da empresa, face a períodos homólogos anteriores, delinear o rumo dos trabalhos a efetuar, bem como, para proceder à análise do risco setorial.

Na fase de trabalho de campo, os resultados gerados permitiram criar indicadores que mereceram a análise, o cuidado e o comentário do revisor e concluir sobre a inutilidade da aplicação de mais testes de detalhe.

Os fatores que influenciaram a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria, na empresa ABD, SA foram, essencialmente, a confiança depositada no sistema de controlo interno, o baixo risco inerente e o facto de a auditoria à empresa ABD, SA derivar de um compromisso contínuo.

A confiança depositada no controlo interno, exercido sobre as operações, permitiu ao auditor acreditar que os resultados gerados pela aplicação dos procedimentos analíticos eram assertivos em relação à real situação económico-financeira da empresa. O facto de o compromisso da Sociedade de Revisores com a empresa ABD, SA já ser de longa data foi um facto que se refletiu no conhecimento que o auditor detinha da empresa e da sua forma de atuação. Também a relação estabelecida entre as partes permitiu que houvesse uma maior confiança no caráter das pessoas que lá trabalhavam. A condição financeira da empresa pressupôs que não existia necessidade de manipulação de valores de forma a atingir resultados.

Na minha opinião, a aplicação dos procedimentos analíticos não se revelaram nem eficientes nem eficazes para a deteção de erros e de fraudes. A sua aplicação mostrar-se-ia eficiente se permitisse detetar erros e fraudes num menor espaço de tempo e com o menor número de recursos possíveis e mostrar-se-ia eficaz se permitisse focar as atenções do auditor para as áreas de maior interesse e importância.

A Sociedade de Revisores claramente optou pela abordagem substantiva, ou seja, pela análise da composição dos saldos, de forma mais ou menos extensa, para todas as áreas de trabalho. Os resultados gerados pela aplicação dos procedimentos analíticos permitiram obter uma visão geral das variações ocorridas entre períodos homólogos que possibilitaram corroborar as oscilações ocorridas com os resultados alcançados pelos testes de detalhe, quando o objetivo seria precisamente o inverso.

Por último, foi possível constatar que, neste caso em concreto, foram as normas aplicáveis que estimularam a utilização dos procedimentos analíticos. Durante a realização dos trabalhos de auditoria à empresa ABD, SA, não se verificou alguma utilidade, benefício prático ou acréscimo de

valor, que fosse perceptível pela sua aplicação prática. Estes procedimentos foram executados porque permitiram atribuir uma maior credibilidade ao trabalho realizado.

Limitações e sugestões de investigações futuras

A Sociedade de Revisores opta por estender os seus procedimentos substantivos mais do que seria expectável. De uma maneira geral, toda a forma de atuação é contrária ao bom aproveitamento da utilidade dos procedimentos analíticos.

Partindo do pressuposto que os procedimentos analíticos permitem identificar e detetar, a aplicação de testes de detalhe deveria acompanhar este raciocínio e ir ao encontro das áreas meramente necessárias, onde permaneceria a necessidade de obter evidência detalhada e de comprovar resultados. Posto isto, uma das limitações encontradas, com a aplicação dos procedimentos analíticos, prende-se com a oportunidade da sua aplicação.

No momento que estes procedimentos foram aplicados, com maior incidência, já os testes de detalhe haviam sido realizados, de forma mais ou menos extensa, a todas as áreas, o que não permitiu o aproveitamento das suas potencialidades.

Em relação à corroboração dos resultados, gerados pela aplicação dos procedimentos analíticos, com outro tipo de procedimentos, constatou-se que esta é uma prática efetuada frequentemente. Contudo, esta relação não é gerida ao ponto de criar um equilíbrio que permita a redução dos testes de detalhe, quando os resultados de tais procedimentos são favoráveis e não indiciam a necessidade de alerta por parte do auditor, sendo esta uma outra limitação detetada.

De acordo com o que a teoria recomenda, o aconselhável a fazer seria aplicar os procedimentos analíticos para cada área antes de se efetuar os testes de detalhe. Estes últimos, apenas deveriam ser aplicados se houvesse necessidade para tal, a fim de confirmar os resultados obtidos e testar as flutuações identificadas. A aplicação dos procedimentos analíticos na fase final dos trabalhos de auditoria, como um *check* global das variações ocorridas no período, é recomendável.

A questão que se coloca é que, neste caso em específico, os trabalhos de campo de auditoria iniciam-se antes de a Sociedade de Revisores ter em sua posse um balancete final, com data de 31 de dezembro, não sendo possível, nessa altura, aplicar procedimentos de revisão analítica. O trabalho de auditoria é realizado em simultâneo com o encerramento das contas, pelo que, a Sociedade de Revisores opta por prestar um serviço de consultoria, a par do serviço de revisão de contas.

São métodos e formas de trabalhar implementadas, que em nada invalidam o trabalho realizado, muito pelo contrário. Os trabalhos desenvolvidos pelo auditor são extensos e na minha opinião muito completos. Nesta forma de trabalhar apenas não se atende às características dos procedimentos analíticos, não se atende à eficácia que estes proporcionam ao trabalho de auditoria, nem à eficiência relacionada com a potencialidade de poupança de tempo e de recursos.

Como investigações futuras seria pertinente estender esta exata análise a outras pequenas empresas de auditoria e verificar tendências de aplicabilidade dos procedimentos analíticos no trabalho do auditor, bem como responder às questões de investigação que foram, neste relatório de estágio, levantadas. Seria igualmente interessante, à semelhança do que foi feito por alguns dos autores mencionados neste relatório, investigar e comparar o recurso a este tipo de procedimentos, quer pelas grandes empresas de auditoria quer pelas de menor dimensão, a fim de responder a idênticas questões de investigação.

Referências bibliográficas

- Abidin, S., & Baabbad, M. A. (2015). The use of analytical procedures by yemeni auditors. *Corporate Ownership & Control*, 12(2), 17–25
- AICPA. (2009). *AICPA Audit and Accounting Manual: Nonauthoritative Practice Aid as of June 1, 2009*. New York: AICPA
- Ameen, E. C., & Strawser, J. R. (1994). Investigating the Use of Analytical Procedures: An Update and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 69–76
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Summer 2010 Update for Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (13th ed.). Pearson Education Limited
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e Aplicações* (3rd ed.). São Paulo: Atlas
- Beasley, M., & Carcello, J. (2008). *GAAS Guide 2009: A Comprehensive Restatement of Standards for Auditing, Attestation, Compilation, and Review*. Chicago: CCH - a Wolters Kluwer Business
- Biggs, S., Mock, T., & Simnett, R. (1999). Analytical procedures: Promise, problems and implications for practice. *Australian Accounting Review*, 9(1), 42–52. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.1999.tb00098.x/abstract>
- Brandão, S. P. (2012). *Impacto do controlo interno no controlo externo-Pesquisa exploratória* (Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal). Retrieved from <http://ria.ua.pt/handle/10773/9707>
- Costa, A. (2007, July). A Importância Crescente dos Procedimentos Analíticos em Auditoria. *Revisores & Auditores*, (38), 36–45. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSet2007/Auditoria.pdf>
- Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira-teoria e prática* (10th ed.). Lisboa: Rei dos Livros
- Daroca, F. P., & Holder, W. W. (1985). The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4(2), 80
- Despacho n.º 309-A/2015 do Ministério das Finanças, Diário da República: II Série 754 (2) –754 (5) (2015). Retrieved from <https://dre.pt/application/file/66128733>

Diário da República n.º 295/97 de 23 de dezembro, Diário da República: III Série 26034 (1997)

Fraser, I. A. M., Hatherly, D. J., & Lin, K. Z. (1997). An Empirical Investigation of the use of Analytical Review by External Auditors. *The British Accounting Review*, 29(1), 35–47. <http://doi.org/10.1006/bare.1996.0034>

Gaunti, J. E., & Glezen, G. W. (1997). Analytical Auditing Procedures. *Internal Auditor*, 54(1). Retrieved from <http://search.ebscohost.com/>

Green, B. P., & Calderon, T. G. (1994). Using real-world cases to illustrate the power of analytical procedures. *Journal of Accounting Education*, 12(3), 245–268. [http://doi.org/10.1016/0748-5751\(94\)90035-3](http://doi.org/10.1016/0748-5751(94)90035-3)

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallace, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2nd ed.). Harlow, United Kingdom: Financial Times Prentice Hall

Houck, T. (2003). *Why and how audits must change: practical guidance to improve your audits* (New Jersey). John Wiley & Sons

Hylas, R., & Ashton, R. (1982). Audit detection of financial statement errors. *Accounting Review*, 57(4), 751–765. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/247410>

IASB. (2012). *Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements* (I). New York: International Federation of Accountants. Retrieved from <http://www.ifac.org>

Infocontab. (2006). Diretivas de Revisão Analítica. Retrieved September 26, 2015, from www.infocontab.com

International Federation Of Accounts. (2007). *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small - and Medium sized Entities*. IFAC. Retrieved from http://www.icagh.com/file/ISA_Audit_Guide.pdf

Kreutzfeldt, R. W., & Wallace, W. A. (1986). Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationship to Environmental Factors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 6(1), 20–43

Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro da Assembleia da República, Diário da República: I Série (2015)

Lin, K. Z., & Fraser, I. A. . (2003). The use of analytical procedures by external auditors in Canada. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(2), 153–168. <http://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2003.08.002>

Mahathevan, P. (1997). Auditors' use and perception of analytical procedures: evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 1(3), 225–239. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1099-1123.00025/abstract>

Millichamp, A. (2002). *Auditing* (8th ed.). Londres: Thomson

Mulligan, C., & Inkster, N. (1999). The use of analytical procedures in the United Kingdom. *International Journal of Auditing*, 3(2), 107–120. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1099-1123.00052/abstract>

Pinho, C. (2009). *A utilização de procedimentos analíticos de auditoria: o caso português* (Universidade Aberta, Lisboa, Portugal). Retrieved from <http://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/1577>

Puncel, L. (2007). *Audit Procedures 2008*. Chicago: CCH – a Wolters Kluwer Business

Rebocho, S. G. (2005, October). Avaliação do risco de controlo na mensuração de custos com pessoal. *Revisores & Auditores*, (31), 10–22

Samaha, K., & Hegazy, M. (2010). An empirical investigation of the use of ISA 520 “analytical procedures” among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 882–911. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1108/02686901011080053>

Silva, A. S. V. C. e. (2010). *Os Procedimentos Analíticos na Auditoria a Pequenas e Médias Empresas* (Tese de Mestrado da Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal)

Taborda, D. (2015). *Auditoria-Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas. Edições Sílabo* (2nd ed.). Lisboa

Whittington, R. (2009). *Analytical Procedures for Small Business Engagements*. Lewisville: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

Wilson, A. C., & Hudson, D. (1989). An empirical study of regression analysis as an analytical procedure. *Contemporary Accounting Research*, 6(1), 196–215. <http://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1989.tb00753.x>

Anexos

Cliente: ABD, SA.	ANO: 2015
Secção: Índice do Dossier de Revisão/Auditoria	

- I - DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS
- II - ASSUNTOS À ATENÇÃO DO RESPONSÁVEL DO TRABALHO
- III - CORRESPONDÊNCIA
- IV - INDICADORES DE GESTÃO MAIS SIGNIFICATIVOS
- V - RESUMO DE RECLASSIFICAÇÕES E AJUSTAMENTOS
 - [V.1](#) CONCLUSÕES: RESUMO
- VI - REVISÃO DO TRABALHO DE REVISÃO/AUDITORIA
- VII - ASSUNTOS A TRATAR EM PRÓXIMA VISITA
- VIII - MEMORANDOS, RELATÓRIOS E CARTAS DE RECOMENDAÇÕES
- IX - DECLARAÇÃO DO ORGÃO DE GESTÃO
- X - LIVROS DAS SOCIEDADES
- XI - PLANIFICAÇÃO DA REVISÃO/AUDITORIA
- XII - ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS
- XIII - EVENTOS SUBSEQUENTES À DATA DO BALANÇO
- XIV - ACEITAÇÃO DO TRABALHO
- XV - CONTINUIDADE
 - [A](#) Goodwill e outros activos intangíveis
 - [B](#) Activos fixos tangíveis, depreciações e perdas por imparidade
 - [C](#) Propriedades de investimento
 - [D](#) Inventários e activos biológicos
 - [E](#) Clientes, vendas e prestações de serviços
 - [F](#) Outras contas a receber e a pagar
 - [G](#) Accionistas/Sócios e outras partes relacionadas
 - [H](#) Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
 - [I](#) Investimentos financeiros
 - [J](#) Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor
 - [K](#) Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa
 - [L](#) Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção
 - [M](#) Fornecedores, compras e fornecimentos
 - [N](#) Pessoal e benefícios dos empregados
 - [O](#) Financiamentos obtidos
 - [P](#) Provisões e matérias ambientais
 - [Q](#) Estado e outros entes públicos e impostos
 - [S](#) Capital próprio
 - [V](#) Gastos e perdas, rendimentos e ganhos e resultados
 - [Z](#) Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo

Anexos 1 - Índice do dossiê corrente

Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho da empresa ABD, SA

Meses	Revisão
Setembro	Mapas/Computador
	Organização/Atualização do <i>Dossiê</i> Permanente
	Análise do «Estado» até Julho e Trabalho Trimestral
	Teste ao IVA do 1º Trimestre
	Análise documental de compras de bens e serviços e vendas
	Controlo Interno
Outubro	Análise documental até junho e Trabalho Trimestral
Novembro	Análise documental até Setembro
	Flutuações não usuais
	Circularização de clientes, fornecedores e outros devedores e credores
	Relatório 3º Trimestre
Dezembro	Análise/Controlo de Perdas por Imparidade
	Análise documental até Outubro
	Controlo de Inventários
	Circularização de Bancos, Advogados
	Pedido de Certidões
	Controlo do «Estado» até Outubro
Janeiro	Flutuações não usuais
	Trabalho de conferência de Terceiros
	Controlo de documentos pedidos
	Controlo do «Estado» até Dezembro
	Restante Trabalho Trimestral
Fevereiro	Terceiros
	Inventários
	Investimentos
	Estado
	Emissão de Relatórios
Março	Finalização de Revisão - Organização do Papéis de Trabalho (PT)
Abril	Revisão provisória à Mod. 22
Maio	Revisão definitiva à Mod. 22
Junho	Revisão da IES

Anexos 2 - Plano global de auditoria

Fonte: Adaptado do planeamento de auditoria da empresa ABD, SA

CLIENTE : ABD, SA.					
SECÇÃO: Dossier Permanente - Índice					
	20..	20..	20..	20..	20..
ÍNDICE GERAL					
1. ACEITAÇÃO DO TRABALHO					
2. CARACTERIZAÇÃO DO CLIENTE E DO NEGÓCIO					
3. INFORMAÇÃO FINANCEIRA E DE GESTÃO					
4. INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA E OUTROS ELEMENTOS DE REVISÃO LEGAL DE CONTAS/AUDITORIA					
5. LEVANTAMENTO DE PROCEDIMENTOS/CONTROLO INTERNO					
6. INFORMAÇÃO ESTATUTÁRIA					
7. RELATÓRIOS E OUTRA DOCUMENTAÇÃO DE REVISÃO/AUDITORIA					
8. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS					
9. OBRIGAÇÕES LEGAIS, FISCAIS E PARAFISCAIS					
10. PAPÉIS DE TRABALHO DESACTUALIZADOS					

Anexos 3 - Índice dossiê permanente

Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho da empresa ABD, SA

Área	Risco	Risco setorial																							
		Nível	Resposta																						
			Revisão analítica	Análise de documentos e abates	Outros procedimentos substantivos	Testes de conformidade	Contagens intercalares	Testes aos inventários	Corte de operações	Circularização de Saldos	Análise de recuperabilidade de saldos	Procedimentos substantivos	Circularização de bancos	Testes substantivos	Razoabilidade da taxa de juro	Análise da apresentação das dívidas	Revisão analítica	Razoabilidade do IVA liquidado e IVA dedutível	Conciliações de retenções e pagamentos	Leitura das atas					
AFT e Depreciações	Estimativa vida útil	Baixo	x	x	x																				
	Testes de Imparidade																								
Inventários	Elevado número de referências	Baixo/Médio				x	x	x	x																
Clientes, Vendas e Prestação de Serviços	Elevado número de clientes	Baixo	x		x	x				x	x														
	Razoável volume de imparidades																								
	Número bastante elevado de faturas																								
Acionistas	Órgãos de gestão são os sócios	Baixo										x													
Meios Financeiros Líquidos	Elevado número de pag/rec	Baixo								x															
Acréscimos e Diferimentos	Remunerações a liquidar	Baixo	x		x																				
Fornecedores, Compras e FSE	Elevadas compras a empresas relacionadas	Baixo	x		x	x			x	x															
	Elevadas compras ao mercado externo																								
Gastos com o Pessoal	Pagamentos de salários	Baixo				x								x											
	Descontos para a Segurança Social																								
Financiamentos Obtidos	Compensação de saldos	Baixo	x										x		x	x									
	Apresentação/Separação MLP																								
EOEP	Retenções	Baixo			x														x	x					
	Encargos patronais																								
	Imposto diferido																								
Capital Próprio		Baixo										x									x				

Anexos 4- Risco setorial

Fonte: Adaptado do planeamento de auditoria da empresa ABD, SA