



**Inês Tomaz
da Conceição**

**Relatório de Estágio: A Relação entre o Sistema de
Controlo Interno e o Risco de Auditoria**



**Inês Tomaz
Da Conceição**

**Relatório de Estágio: A Relação entre o Sistema de
Controlo Interno e o Risco de Auditoria**

Relatório de estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizado sob a orientação científica da Professora Carla Marina Pereira de Campos, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho a todas as pessoas que me são importantes e me apoiaram!

o júri

presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

orientador

Professora Dra Carla Marina Pereira de Campos
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

arguente

Professora Doutora Catarina Judite Morais Delgado Castelo Branco
Professora Auxiliar, Faculdade da Universidade do Porto

agradecimentos

A elaboração do presente relatório de estágio não teria sido possível sem o apoio incondicional de várias pessoas a quem quero expressar o meu profundo agradecimento.

Ao Dr. Avelino Antão, Dr. Armando Tavares e Dr. João Paulo Marques pela oportunidade de realizar o estágio na CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, adiante designada por CFA.

Gratifico à minha orientadora, Professora Dra Carla Campos, pelo seu empenho, dedicação, por todos os ensinamentos transmitidos e pelo tempo despendido para me orientar nesta etapa.

A todos os colaboradores da CFA por todo o apoio técnico nesta caminhada, em especial ao Sérgio Marques, João Maltez e Filipa Carvalho pelo acompanhamento durante o percurso do estágio e pelos conhecimentos transmitidos na realização deste relatório.

À Sofia Silva, Adriana Nunes, Sílvia Lemos e Judite Silva pelo incentivo nos momentos mais difíceis desta etapa.

Agradeço ao meu namorado, Micael Loureiro, pelo apoio que me tem prestado neste desafio tão importante e por todas as palavras de conforto e ânimo.

Por fim, inevitavelmente, o meu profundo agradecimento à minha família e amigos por todo o apoio incondicional que me deram ao longo deste percurso.

palavras-chave

Auditoria, sistema de controlo interno, materialidade, prova, risco

resumo

O relatório estágio apresentado foi preparado no seguimento da realização do estágio curricular na empresa CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda com a duração de seis meses.

O objetivo do presente trabalho consiste no estudo do sistema de controlo interno de uma organização cliente da CFA e, em que medida, este influencia o risco de auditoria e, conseqüentemente, pode condicionar os procedimentos a adotar por parte do auditor.

Para este efeito, foi efetuada a revisão da literatura existente sobre os três vetores que norteiam o tema em estudo: o sistema de controlo interno, o risco de auditoria e a materialidade. Em simultâneo, foi executado trabalho de campo no âmbito do sistema de controlo interno da entidade alvo do estudo que opera no setor das telecomunicações.

Com este trabalho foi possível compreender que o sistema de controlo interno pode influenciar o risco de auditoria e, conseqüentemente, a extensão dos procedimentos que o auditor adota. Contudo, verifica-se que o julgamento profissional do auditor e o conhecimento que este detém do negócio da entidade, são duas peças fundamentais na determinação e análise dos procedimentos que o auditor pode adotar no seu trabalho.

keywords

Audit, internal control system; materiality; evidence; risk

abstract

The present report was prepared following the completion of six months curricular internship in CFA - Cravo, Fortes Antão & Associados, SROC, Lda.

The objective of this report is to study the internal control system of a CFA client organization, and to what extent it influences the audit risk and, consequently, may influence the adopted audit procedures.

For this purpose, a review was made of the existing literature on the three vectors that guide the theme under study: internal control system, audit risk and materiality. At the same time field work was carried out within the scope of the internal control system of the entity of the study that operates in the telecommunications sector.

With this work it was possible to understand that the internal control system can influence the audit risk and, consequently, the dimension of procedures that the auditor adopts. However, it is verified that the auditor professional judgment and knowledge that he holds of the entity's business are two fundamental pieces in the determination and analysis of the audit procedures that the auditor uses in his work.

Índice

Índice de Figuras.....	iii
Índice de Tabelas	v
Lista de Acrónimos.....	vii
Introdução	1
I. Enquadramento Teórico	3
1.1. Definição e importância da auditoria financeira	5
1.2. O Controlo Interno	8
1.2.1. Definição e implementação do controlo interno	8
1.2.2. Componentes do Controlo Interno.....	11
1.2.3. Limitações do sistema de controlo interno.....	13
1.3. Risco de Auditoria.....	14
1.3.1. Definição e componentes de risco.....	14
1.3.2. Relação entre as componentes do risco de auditoria	18
1.4. Materialidade	20
1.4.1. Definição e características da materialidade	20
1.4.2. Relação entre a materialidade, risco e prova de auditoria.....	22
II. Desenvolvimento do Estudo	25
2.1. A entidade acolhedora	27
2.2. Definição do objetivo do estudo.....	30
2.3. Trabalho de campo.....	31
2.3.1. A empresa	31

2.3.2.	Questões do estudo.....	32
2.3.3.	Metodologia	32
2.3.4.	Áreas de investigação do trabalho de campo	34
2.3.4.1.	Meios Financeiros Líquidos	35
2.3.4.2.	Fornecedores, compras e inventários.....	37
2.3.4.3.	Clientes, vendas e inventários	39
2.3.5.	Materialidade definida para o estudo.....	42
III.	Análise de Resultados	45
3.1.	Questionários.....	47
3.1.1.	Meios Financeiros Líquidos	48
3.1.2.	Fornecedores, compras e inventários.....	48
3.1.3.	Clientes, vendas e inventários	49
3.2.	Testes aos controlos.....	51
3.3.	Análise dos Resultados	55
	Conclusão	57
	Referências Bibliográficas e Legislação Consultada.....	59
	Anexos	61

Índice de Figuras

Figura 1- Ligação entre as partes intervenientes num trabalho de credibilidade em auditoria.....	6
Figura 2 – Etapas de uma auditoria	6
Figura 3 – Componentes do Sistema de Controlo Interno	12
Figura 4 – Potenciais limitações ao controlo interno	13
Figura 5 – Origem do Risco.....	16
Figura 6 – Componentes do Risco de Auditoria	18
Figura 7- Relação inversa entre a materialidade e o risco	23
Figura 8 – Organograma da CFA.....	29
Figura 9 - Resultados dos questionários das três áreas em estudo.....	50
Figura 10 – Fluxograma dos Clientes, Vendas e Inventários	52
Figura 11 – Fluxograma dos Fornecedores, Compras e Inventários.....	54

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Relação entre as componentes do risco	19
Tabela 2 – Relação entre materialidade, risco e prova	23
Tabela 3 – Principais setores de atividade da área de atuação da CFA	28
Tabela 4 - Resumo dos riscos.....	34
Tabela 5 - Resumo das notas atribuídas pelo auditor	34
Tabela 6 – Resumo dos movimentos e controlos dos Meios Financeiros Líquidos.....	37
Tabela 7 - Resumo das etapas em estudo e controlos	39
Tabela 8 – Resumo das etapas e controlos	42
Tabela 9 - Subcategorias dos controlos efetuados aos "Meios financeiros líquidos".....	48
Tabela 10 - Controlos efetuados aos "Fornecedores, compras e inventários" .	49
Tabela 11 - Fases dos controlos efetuados nos "Clientes, vendas e inventários"	49

Lista de Acrónimos

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AL – Ativo Líquido

ASD – *Auditing Software Distribuidor*

CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados

CI – Controlo Interno

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários

COSO – *Committee os Sponsoring Organizations of the Treadway Commision*

CP – Capital Próprio

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores de Contas

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IAASB – *International Auditing and Assurance Standard Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

GAT – Guia de Aplicação Técnica

ISA – *International Auditing Standard*

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RAI – Resultado Antes de Impostos

RJSA – Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ROC – Revisor Oficial das Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

VL – Vendas Líquidas

Introdução

O presente relatório de estágio tem como principal objetivo a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade. O estágio curricular foi desenvolvido na área da auditoria financeira na empresa CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda., adiante designada por CFA, com início no dia 1 de setembro de 2017 e término a 28 de fevereiro de 2018, obtendo seis meses de experiência profissional em auditoria.

A CFA é uma empresa com sede na cidade de Aveiro que presta serviços de auditoria, revisão legal das contas e consultoria fiscal a entidades do setor público, privado, cooperativo e organizações sem fins lucrativos.

No decurso dos seis meses de estágio curricular foi possível acompanhar e executar trabalho de planeamento, nas diversas fases do processo de uma auditoria, em conjunto com uma equipa de auditores experientes. Atendendo ao momento em que o estágio teve início, desenvolvemos acompanhamento essencialmente ao nível do levantamento e testes aos sistemas de controlo interno das empresas.

O controlo interno é importante para a dinâmica das empresas para que estas possam desenvolver as suas operações com maior eficácia. Por esse motivo, o objetivo do presente trabalho prende-se com o estudo do sistema de controlo interno de uma empresa cliente da CFA, Lda. (a sociedade TC, Lda) e se este influencia os procedimentos a adotar por parte do auditor.

O relatório de estágio encontra-se dividido em três capítulos, sendo o primeiro destinado a um breve enquadramento teórico onde é descrito o conceito e a importância da auditoria, a noção do controlo interno, dos elementos que o compõem, quem o deve implementar e algumas das potenciais limitações. Neste capítulo é ainda abordado o conceito e tipos de risco de auditoria, de materialidade e a relação entre materialidade o risco e a prova de auditoria.

No segundo capítulo procede-se à apresentação da empresa acolhedora e define-se o objetivo deste trabalho onde se apresenta o trabalho de campo desenvolvido ao longo do estágio.

No terceiro e último capítulo, evidenciam-se os principais resultados obtidos na condução deste estudo, onde foi possível observar que o sistema de controlo interno contribui para um maior conhecimento do risco de auditoria e procedimentos a adotar por parte do auditor proporcionando, desta forma, um maior dinamismo e eficácia na obtenção dos resultados por parte das empresas.

Por fim, encerra-se este trabalho de campo com as principais conclusões.

I. Enquadramento Teórico

1.1. Definição e importância da auditoria financeira

A palavra “auditoria” provém da palavra inglesa “to audit”, que significa examinar, ajustar e/ou certificar, não sendo o termo exclusivo do ramo de auditoria ligado à contabilidade (Attie, 1998).

De acordo com Alves (2015, p. 58), auditoria pode ser compreendida como a:

“acumulação e avaliação de prova acerca de informação, por uma pessoa competente e independente, para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa informação e os critérios estabelecidos para a sua elaboração”.

Almeida (2014, p. 3) define a auditoria financeira como:

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

A auditoria financeira tem como objetivo verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a imagem da empresa a uma determinada data, se estas se encontram isentas de erros materialmente relevantes e se estão em conformidade com o normativo contabilístico, permitindo, dessa forma, emitir uma opinião acerca da posição financeira e desempenho da entidade.

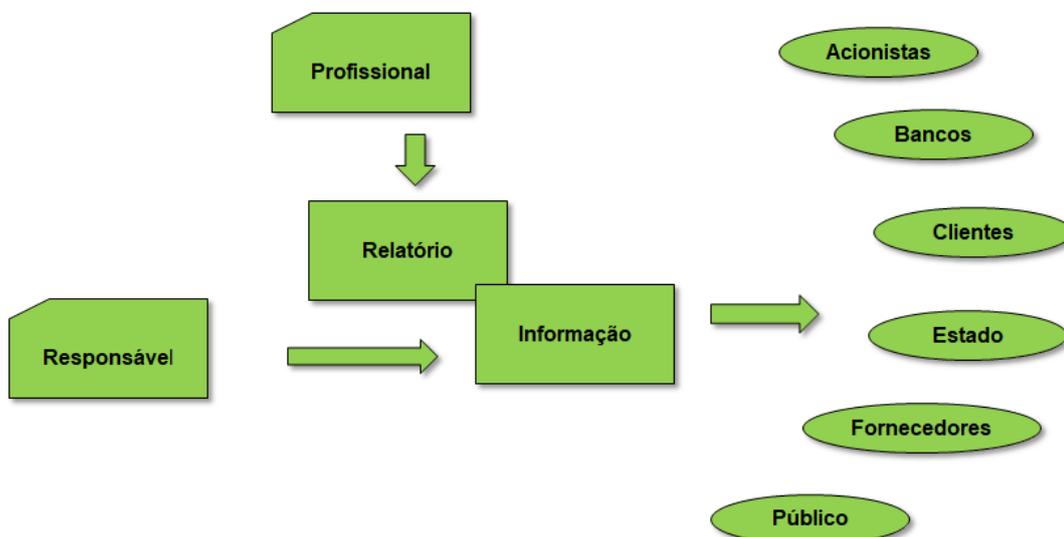
Nesse sentido, o trabalho do auditor permite aumentar a transparência e fortalecer a credibilidade e fiabilidade da informação financeira prestada às entidades, para que os seus utilizadores possam tomar decisões mais sustentadas.

A ISA (*International Standards on Auditing*) 200¹, parágrafo 3, descreve que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.”

¹ As ISA (*International Standards on Auditing*) foram, na íntegra, consultadas no “Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados” da *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), da Edição de 2015, Parte I.

A figura 1 ilustra a ligação entre as partes intervenientes num trabalho de credibilidade em auditoria.

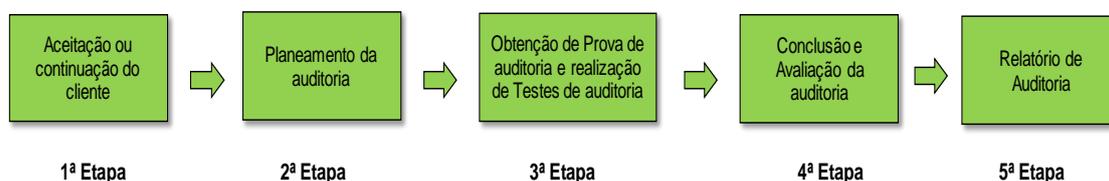
Figura 1- Ligação entre as partes intervenientes num trabalho de credibilidade em auditoria



Fonte: Alves (2015, p.58)

O trabalho do auditor traduz um processo organizado que deve imprimir rigor nos métodos escolhidos para que se obtenha um trabalho de qualidade. Na prossecução de um trabalho de auditoria, várias fases devem ser seguidas, pelo que se apresenta abaixo, na figura 2, a sequência das principais etapas que o auditor deve procurar percorrer.

Figura 2 – Etapas de uma auditoria



Fonte: Elaboração Própria

Na primeira etapa respeitante à “aceitação ou continuação do cliente” o auditor deve verificar se está perante um novo cliente ou se este está em continuação. No caso de ser novo cliente, devem ser avaliados os seus antecedentes, quais as razões que o levaram a solicitar a auditoria, a contactar auditores externos, bem como elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria. Contudo, numa situação de um cliente em continuidade, devem ser analisados

os procedimentos adotados nas auditorias anteriores e verificar se existe a necessidade de aprofundar o trabalho desenvolvido até ao momento (Costa, 2017).

Aquando do “planeamento de auditoria” na segunda fase, o auditor deve proceder ao planeamento da estratégia que vai implementar ao longo da fase de auditoria (ISA 300, parágrafo 2).

Na terceira etapa, o auditor deve recolher prova/documentação que lhe sirva de suporte para uma opinião apropriada e verdadeira acerca das DF. Para obter esta prova o auditor procede a testes de controlos e substantivos (Almeida, 2014).

Na “conclusão e avaliação da auditoria”, respeitante à quarta etapa, o auditor procede a uma análise acerca da preparação das DF, ou seja, se existe a necessidade de ajustamentos ou reclassificações nos registos contabilísticos e, se no período subsequente das DF existe algum acontecimento relevante a ser divulgado (Costa, 2017).

Na quinta e última etapa, no “relatório de auditoria” procede-se à emissão da Certificação Legal das Contas (CLC), bem como ao relatório de conclusões e recomendações (Costa, 2017).

No exercício da atividade de auditoria, concretizado nas diversas fases acabadas de expor, deve-se ter em conta diversas regras e princípios. Ao nível nacional, as entidades com competência para regular a atividade dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) são a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários (CMVM). A OROC disponibiliza uma ferramenta informática intitulada de “Manual dos Revisores Oficiais de Contas” onde pode ser consultada toda a legislação em vigor.

As normas e princípios aplicados em auditoria sofreram, nestes últimos anos, diversas alterações que se relacionaram essencialmente, com maiores exigências em relação à independência, comunicação, continuidade, ceticismo, julgamento profissional, supervisão e controlo de qualidade (Abrantes, 2018).

Antes dos escândalos e fraudes ocorridos entre 2007 e 2009, não existia regulamentação que supervisionasse a área de auditoria. Desta forma, com a crise financeira, houve necessidade de ser analisada e debatida a função do auditor. Assim, a Comissão Europeia (2006, 2010) e, os organismos competentes para a supervisão da auditoria, procederam à elaboração de normas mais rigorosas. Em Portugal, procedeu-se à reformulação de toda a legislação para cumprir com os requisitos da Comissão Europeia, do *International Federation of Accountants* (IFAC) e demais organismos envolvidos.

Deste modo, os organismos portugueses procederam à elaboração e aprovação do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e, do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA) aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.²

No seguimento da aprovação da legislação mencionada e do Guia de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1, de 28 de julho de 2016, os auditores passaram a aplicar as normas e princípios segundo o EOROC, o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, o RJSA e as *International Auditing Standard* (ISA), passando as normas nacionais a ser aplicadas de forma supletiva.³

1.2. O Controlo Interno

1.2.1. Definição e implementação do controlo interno

O controlo interno foi adotado pela primeira vez, em 1949, pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que o definiu como um:

“plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguarda dos seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contabilísticos, desenvolver a eficiência

² Estes diplomas entraram em vigor em 1 de janeiro de 2016.

³ Desta forma, os auditores deixam de aplicar, no seu trabalho, as Normas Técnicas de Revisão.

nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.⁴

O Tribunal de contas (1999, p.47) define controlo interno como:

“uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da entidade em que se insere”.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) no documento *Internal Control – Integrated Framework*⁵, define que:

“o controlo interno é um processo desenhado pelo conselho de administração, gestores e demais pessoas da entidade, para providenciar uma segurança razoável sobre o alcance dos objetivos da entidade no que respeita: eficácia e eficiência das operações; fiabilidade do relato financeiro; conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis”.

A eficácia e eficiência dos recursos diz respeito aos objetivos básicos do negócio da entidade, incluindo os objetivos de desempenho e de lucratividade e a salvaguarda dos recursos. A fiabilidade do relato relaciona-se com a preparação da informação financeira fiável e com o cumprimento das leis e regulamentos a que a entidade se encontra sujeita.

Ao analisar as diferentes definições de controlo interno constata-se que este traduz um elemento essencial no exercício de qualquer atividade e, por este motivo, a implementação de um adequado sistema de controlo interno (SCI) constitui uma das responsabilidades dos órgãos de gestão das organizações.

O SCI é um conjunto de regras ou procedimentos que, ao serem implementados, devem proporcionar segurança razoável das operações e a diminuição da possibilidade de ocorrência de erros e falhas.

De acordo com Costa (2017, p.251), o controlo interno visa alcançar, com segurança razoável, os seguintes objetivos: a salvaguarda dos ativos; verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contabilísticos;

⁴ <http://www.aicpa.org/> (*American Institute of Certified Public Accountants*)

⁵ <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)

promover a eficácia operacional e cumprir as políticas prescritas pelos gestores. O autor refere que o controlo interno se caracteriza em dois grandes controlos: o controlo interno contabilístico e administrativo. O primeiro corresponde ao plano de organização, a métodos relacionados com os registos contabilísticos e à salvaguarda dos ativos, tendo como principal objetivo a segregação de funções e a promoção dos sistemas de autorização e aprovação. O segundo controlo corresponde também ao plano de organização, focando mais os procedimentos que se relacionam diretamente com o processo de decisão do órgão de gestão. Na opinião do autor, todas as entidades deviam ter implementado um SCI, independentemente da sua dimensão. Contudo, existe um aspeto importante a ter em conta na sua implementação que se prende com o binómio custo/benefício; pois existem controlos internos implementados que são, por vezes, ineficientes, traduzindo-se em gastos que não geram o retorno pretendido.

O SCI é um elemento essencial para que uma empresa possa crescer de forma sustentável. Além disso, sendo um plano desenhado pelos órgãos de gestão deverá envolver toda a organização, pois só assim é que o sistema poderá ser implementado e ter sucesso. A implementação do SCI só é benéfica quando a entidade assegura o cumprimento das leis e regulamentos.

Efetivamente, o órgão de gestão é o responsável pelo planeamento, instalação e supervisão do SCI. Para que SCI seja eficaz e, com este, sejam atingidos todos os objetivos traçados, o órgão de gestão deve ter um acompanhamento contínuo do funcionamento do sistema de controlo interno.

O SCI deve ser continuamente supervisionado para que se possa averiguar se as políticas internas implementadas estão a ser corretamente executadas, se as mudanças geram consequências negativas para a entidade e, na eventualidade de ocorrência de algumas distorções, se o SCI é eficiente ao ponto de delimitar os efeitos negativos (Attie, 1998).

No entanto, para que exista sucesso na organização é necessário que todos os colaboradores estejam empenhados e guiados no mesmo trajeto, e que, dessa forma, procedam à execução de todas as medidas implementadas. Para que a entidade consiga atingir as metas traçadas no seu planeamento o órgão de

gestão pode premiar o pessoal que, através da sua função, detete irregularidades; verificar se os controlos internos estão a ser implementados corretamente e dar maior importância aos conselhos e às deficiências indicadas pelos auditores ao SCI (Attie, 1998).

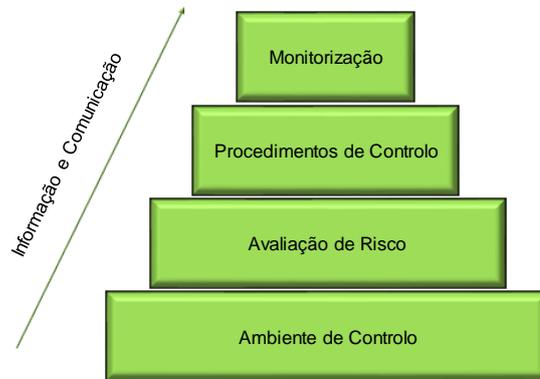
O SCI não pode ser estático, tem de ser revisto e modificado periodicamente, sempre que as circunstâncias o exijam. No quotidiano de uma empresa identificam-se riscos, que poderão ter as mais diversas origens, mas aos quais a entidade terá que dar resposta por forma a que, no que respeita, nomeadamente, ao relato financeiro, as demonstrações financeiras (DF) não sejam afetadas e continuem a apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da empresa.

Deste modo, o controlo interno de uma empresa deve ter carácter preventivo e ser constantemente exercido, para que dessa forma possa ser garantido um nível de segurança razoável. Todavia, a entidade não fica isenta da ocorrência de irregularidades, erros ou fraudes, porque existem diversos fatores, de natureza interna e externa, que podem afetar o SCI implementado. Quanto maior for a complexidade de uma empresa, maior e mais complexo será igualmente o seu SCI, para que este possa mitigar, a um nível aceitável, os erros e irregularidades relevantes e, assim, a organização possa atingir os objetivos traçados.

1.2.2. Componentes do Controlo Interno

Na prossecução dos objetivos traçados para a implementação e manutenção de um sistema de controlo interno (SCI), quer ao nível dos resultados associados à fiabilidade da informação, ou à eficiência e eficácia das operações, deve seguir-se os cinco componentes do SCI prescritos pela ISA 315, nomeadamente, ao nível do ambiente de controlo, avaliação do risco, informação e comunicação, atividades de controlo e monitorização e, conforme a figura 3, que se apresenta de seguida:

Figura 3 – Componentes do Sistema de Controlo Interno



Fonte: Elaboração Própria

O ambiente de controlo é a peça fundamental do SCI. É nesta componente que a entidade garante a estrutura organizacional, as regras e os seus valores fundamentais além de garantir a boa governação dos recursos.

Na avaliação do risco a entidade deve proceder à identificação e análise dos riscos internos e externos relevantes para a realização dos objetivos.

Nos procedimentos de controlo a organização deve definir políticas e procedimentos específicos para garantir que os riscos identificados são adequadamente geridos, incluindo um conjunto de atividades tão diversas como as autorizações, verificações, tratamento das informações, controlos físicos e a separação de funções.

Na monitorização dos controlos a empresa deve garantir a avaliação contínua do desempenho do SCI, realizando um exame anual ao controlo interno.

Por fim, mas não menos relevante, encontra-se, transversalmente a toda a entidade, a informação e comunicação que deve garantir um quadro adequado para a realização dos objetivos em matéria de informação financeira e de conformidade.

1.2.3. Limitações do sistema de controlo interno

A ISA 315, no parágrafo A53, refere que o

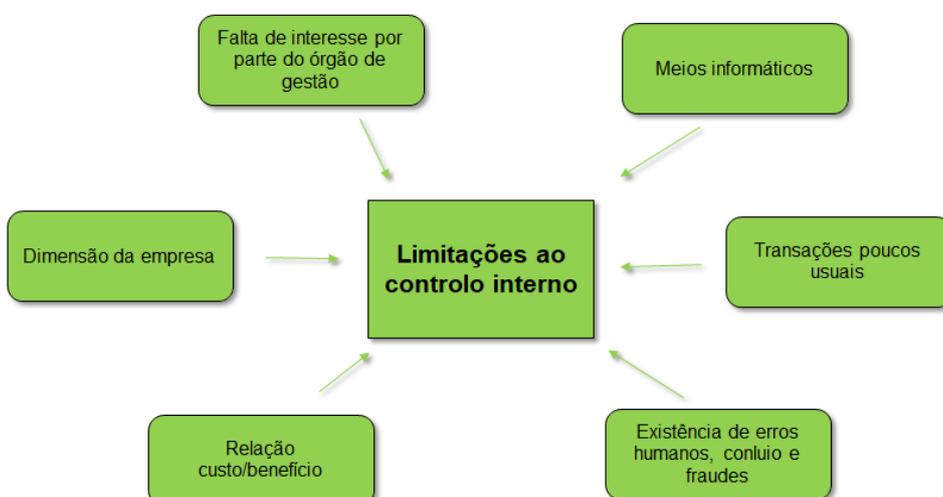
“controlo interno, por mais eficaz que seja, apenas pode proporcionar a uma entidade uma segurança razoável sobre a consecução dos seus objetivos de relato financeiro. A probabilidade da consecução dos objetivos é afetada pelas limitações inerentes ao controlo interno, que incluem o facto de o julgamento humano que leva a que sejam tomadas determinadas decisões poder ser deficiente e o facto de poderem ocorrer falhas no controlo interno devido a erro humano”.

O SCI é maioritariamente comum em todas as empresas, no entanto, este pode não estar adaptado às especificidades da realidade e dimensão da organização. Nesta linha, pode estar implementado um sistema eficaz, contudo, esse aspeto pode não traduzir, necessariamente, que o mesmo se encontre operativo, ou que os resultados esperados pela gestão sejam os traçados.

Desta forma, cabe ao órgão de gestão, criar e manter um sistema de controlo interno que seja eficaz e eficiente. No entanto, a entidade não fica isenta de situações de erros, irregularidades, fraudes e outras situações, pois existem algumas limitações inerentes ao controlo interno.

Na figura 4 ilustramos potenciais limitações ao controlo interno de uma organização, de acordo com a Costa (2017).

Figura 4 – Potenciais limitações ao controlo interno



Fonte: Elaboração própria com adaptação de Costa (2017)

A falta de interesse por parte do órgão de gestão é uma limitação ao controlo interno, uma vez que, em muitas circunstâncias este não se encontra motivado a implementar um SCI porque dessa forma, não atinge os objetivos do CI: a confiança e a integridade da informação.

A dimensão da empresa traduz outra potencial lacuna na implementação do controlo interno, uma vez que em muitas empresas de pequena dimensão ou familiares, é difícil implementar um SCI eficaz dado o número reduzido de trabalhadores o que dificulta a implementação da segregação de funções.

O custo de implementar o controlo interno na empresa pode não ser benéfico o suficiente para atingir os objetivos da empresa, o que traduz outra limitação.

A par da relação custo/benefício, também a existência de erros humanos, conluio e fraudes são consideradas limitações do CI uma vez que, a atuação e competência das pessoas pode afetar o controlo da empresa, bem como a falta de integridade moral que pode dar origem à prática de atos fraudulentos.

As transações pouco usuais traduzem outra limitação na medida em que, o SCI de uma determinada entidade só está programado para as transações do quotidiano.

O acesso a meios informáticos e a dados relevantes por qualquer pessoa da entidade, pode revestir-se de outra lacuna do controlo interno, sendo fundamental implementar segregação de funções e outros mecanismos de controlo como o caso de códigos secretos de acesso à informação.

1.3. Risco de Auditoria

1.3.1. Definição e componentes de risco

Morais e Martins, (2013, p. 140), refere que no desenrolar do processo de auditoria, o auditor, na impossibilidade de averiguar e analisar todos os documentos e transações da organização, recorre à técnica da amostragem. Contudo, os autores ressaltam que, a técnica aplicada pode originar

diminuição da aptidão de deteção de erros, distorções ou omissões no decurso do trabalho auditor.

O risco de auditoria significa que o auditor reconhece e aceita determinado nível de incerteza ao realizar a auditoria, particularmente sobre a exposição adequada das DF à eficácia da estrutura de controlo interno e a qualidade da prova recolhida.

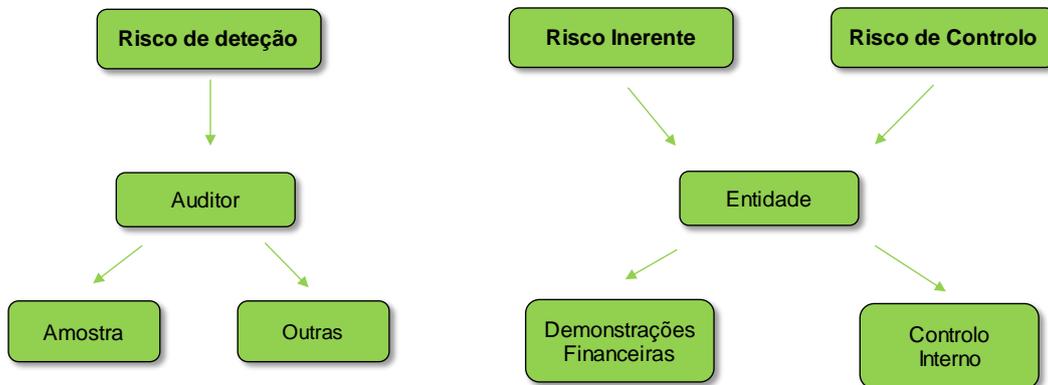
A ISA 200, no parágrafo 13, traduz o risco de auditoria como o “risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”.

De acordo com Attie (1998, p. 47) a “análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase do planeamento dos trabalhos a realizar, tendo em consideração duas perspetivas: nível geral e nível específico”. No nível geral, o auditor presta atenção a todas as demonstrações financeiras, bem como o negócio, qualidade da administração, avaliação do sistema contabilístico, do controlo interno e sobretudo da situação económica e financeira da entidade. De forma complementar, é no nível específico, que o auditor confere os saldos das contas ou a sua natureza e o volume das transações da organização.

Deste modo, verifica-se que o risco de auditoria é avaliado com base em diversas informações que o auditor recolhe acerca da entidade, do negócio, das transações mais complexas e significativas da organização e, caso exista, do SCI.

O risco de auditoria desdobra-se em três componentes: o risco inerente, o risco de controlo e o risco de deteção (ISA 200, parágrafo 13). A compreensão destes três elementos é imprescindível para a execução de um trabalho de auditoria, uma vez que é o objetivo do revisor/auditor, minimizar o risco desenvolvendo o seu trabalho de forma o mais eficaz e eficiente possível de modo a detetar os erros e aconselhar o cliente na sua correção, ou, não detetando esses erros, garantir que a probabilidade de estes existirem é reduzida.

Figura 5 – Origem do Risco



Fonte: Elaboração Própria

O risco de deteção tem origem no trabalho do auditor através da amostragem que este pode efetuar ou de outras vertentes como, por exemplo, o julgamento profissional.

O risco inerente é um risco que provem da empresa auditada e é evidenciada nas demonstrações financeiras. Paralelamente, o risco de controlo tem origem no controlo interno (CI) implementado, no qual a entidade tem influência. Estes dois riscos dão origem ao risco de distorção material que traduz a probabilidade de as demonstrações financeiras estarem distorcidas antes do processo de auditoria.

Concretizando o âmbito do risco inerente, este consiste na possibilidade de existirem distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras da entidade, independentemente de existirem ou não controlos internos. Diversos fatores podem influenciar o risco inerente como sejam estimativas, partes relacionadas, a natureza do negócio, auditoria inicial ou recorrente entre outros (Costa, 2017, p. 236 – 239).

O risco de controlo está associado, como já anteriormente referido, ao CI da empresa. Acresce que, esta componente de risco, relaciona-se com a 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 SCI dessa empresa.

Assim, na presença de uma robusta estrutura organizacional e num SCI bem implementado, a probabilidade de ocorrência de erros e fraudes, em princípio, será menor. Nesta linha, para avaliar e obter provas acerca da eficácia do SCI, o auditor deve proceder a testes de controlo e conformidade. Assim, se o auditor confiar no SCI, uma vez que este não apresenta elevados riscos de controlo, o risco de auditoria será baixo. Por conseguinte, quanto menor for o risco de controlo, maior será o nível de materialidade que o auditor deverá definir, para assim recolher menor volume de prova. Por outro lado, se o SCI não existir ou não funcionar, resultará desse cenário um risco de controlo elevado. De realçar ainda que na organização existem dois elementos que podem influenciar o auditor na determinação do risco de controlo, como a eficácia do controlo interno e a credibilidade planeada (Costa, 2017, p. 236 – 239).

Por fim, uma reflexão sobre a definição de risco de deteção que constitui a possibilidade de os procedimentos efetuados pelo auditor não detetarem as distorções materialmente relevantes contidas na empresa. Este é o único risco que depende diretamente do auditor, pelo que, para o manter reduzido, este 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. Nesta linha, o auditor deve procurar, com o planeamento cuidadoso e rigoroso nos procedimentos substantivos, diminuir o risco de deteção do nível mais reduzido possível. Assim, o risco de deteção depende da natureza dos elementos, da oportunidade de execução do trabalho e do tamanho da amostra (ISA 200).

1.3.2. Relação entre as componentes do risco de auditoria

Neste subcapítulo pretende demonstrar-se a ligação entre as diversas componentes do risco de auditoria (risco inerente, risco de controlo e risco de deteção) e a avaliação desses níveis pelo auditor.

Figura 6 – Componentes do Risco de Auditoria



Fonte: Hayes, Dassen, Schilder, and Wallace (2005)

Legenda da Figura:

RI – Risco Inerente

RD – Risco de deteção

RC – Risco de Controlo

RA – Risco de auditoria

A figura 6 apresentada evidencia a relação entre os diversos componentes de risco num processo de auditoria, onde o líquido ilustrado representa o conjunto de erros ou distorções que o auditor pode encontrar ao longo do processo e, os filtros exibem os procedimentos dos auditores na deteção de erros. O primeiro filtro evidencia o sistema de controlo interno (SCI) implementado na empresa que se torna eficaz se permitir detetar a totalidade das distorções das DF; contudo, existe o risco de o SCI não filtrar todos os erros. Assim, o líquido que salpica do filtro evidencia que o sistema implementado pela empresa não consegue detetar, na íntegra, todas as distorções. Nesse seguimento, o

segundo filtro mostra os procedimentos que o auditor deve implementar para procurar as distorções que o controlo interno não detetou, sendo que, os procedimentos podem não detetar a totalidade dos erros que não são filtrados com o controlo interno.

Os erros materialmente relevantes que não sejam detetados no decorrer do processo de filtragem, constituem o risco de auditoria que, apesar de ser minimizado, por parte do auditor, este não pode ser eliminado.

Tabela 1 – Relação entre as componentes do risco

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

Fonte: Costa (2017)

A tabela 1 evidencia que o auditor pode variar o risco de deteção baseando as suas avaliações no risco inerente e no risco de controlo. O risco de deteção tem uma relação inversa entre o nível combinado do risco de controlo e o risco inerente. Assim, quando o risco de controlo e o risco inerente são altos, o nível aceitável do risco de deteção é baixo.

Conclui-se assim que, a avaliação do risco não é tarefa simples para os auditores no árduo processo de acumulação da evidência necessária que contempla o ciclo de auditoria desejável. Assim, a classificação dos níveis de risco em alto, médio ou baixo, dependerá de vários fatores como o SCI implementado, a integridade da gestão e a complexidade da atividade, ou seja, em muito dependerá também, do grau de confiança da entidade.

1.4. Materialidade

1.4.1. Definição e características da materialidade

O conceito de materialidade prende-se com o valor a partir do qual o auditor considera que as distorções identificadas individualmente, ou em agregado, são materialmente relevantes, de tal forma que podem influenciar a opinião sobre as demonstrações financeiras (DF) de uma empresa.

A materialidade é um dos conceitos mais importantes em auditoria, uma vez que quando a informação financeira é material, a sua omissão ou distorção pode razoavelmente vir a influenciar as decisões económicas de um utilizador baseado nas DF. (ISA 320).

Apesar de não existir uma fórmula de cálculo para a materialidade, é com base no conhecimento da entidade, do negócio, das necessidades dos utilizadores, entre outras características qualitativas, que o auditor efetua o seu julgamento profissional e escolhe um indicador de referência e a percentagem a aplicar a tal indicador, calculando assim a materialidade.

A ISA 320, parágrafo 2, consagra que o auditor tem a obrigatoriedade da aplicação do conceito de materialidade no planeamento e realização de um trabalho de auditoria às DF de uma entidade. O normativo preconiza ainda que, apesar do conceito de materialidade não ser consensual, a maioria das definições de materialidade abordam os seguintes pontos:

- as distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas dos beneficiários tomadas nas bases de DF;
- os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou pela combinação de ambas;
- os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os beneficiários das DF baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos beneficiários como um grupo.

Face à grande variedade de utilizadores da informação financeira, a aplicação do conceito de materialidade, traduz um processo complexo por parte do auditor.

Nesta linha, Almeida (2014, p. 136) preconiza que “é impossível saber quais vão ser as decisões que todos os utilizadores da informação financeira vão tomar como base nas demonstrações financeiras”, pois para uma entidade o que ele pensa ser correto para outra pode ser absurdo. Por exemplo, se o auditor tiver conhecimento de que as DF apresentadas têm como objetivo a obtenção de financiamento por parte da banca, o auditor vai ter um julgamento profissional, acerca da materialidade, diferente daquele que teria se não existisse essa informação.

A determinação da materialidade é matéria de julgamento profissional por parte do auditor, sendo esta influenciada pela interpretação da informação financeira por parte dos seus beneficiários. A ISA 320, no seu parágrafo 4, expõe quatro fatores que influenciam o julgamento profissional do auditor, pois este assume que, os utilizadores têm informação privilegiada, tal como:

- conhecimento razoável dos negócios, das atividades e da contabilidade e estão dispostos a saber o conteúdo das demonstrações financeiras;
- conhecimento de que as demonstrações financeiras da entidade são auditadas com níveis de materialidade significativos considerando a atividade em causa;
- reconhecimento das incertezas inerentes à mensuração de valores com base no uso de estimativas, de julgamento e em considerações sobre acontecimentos futuros;
- conhecimento de decisões importantes tendo como base a informação apresentada nas demonstrações financeiras.

Costa (2017, p. 241) realça que o auditor deve considerar, na determinação do nível da materialidade, não só a quantia, mas também a natureza (qualidade) das distorções. A materialidade é considerada quantitativa quando esta se encontra associada às distorções refletidas no balanço e na demonstração de resultados, como por exemplo, o rédito estar sobreavaliado. Contudo, a

materialidade qualitativa é refletida, normalmente, no anexo por divulgações de informações desajustadas, é o caso, do défice de divulgação de políticas contabilísticas adotadas pela entidade.

Podem existir diversos fatores, ao longo da elaboração da auditoria, que suscitam dúvidas em relação ao nível de materialidade que foi aplicado numa primeira fase. Contudo quando, o auditor está perante um leque de fatores não previstos, deve proceder à reavaliação de um novo nível de materialidade, para saber se este nível terá de ser alterado para um nível mais elevado ou mais baixo do que aquele que foi planeado inicialmente.

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

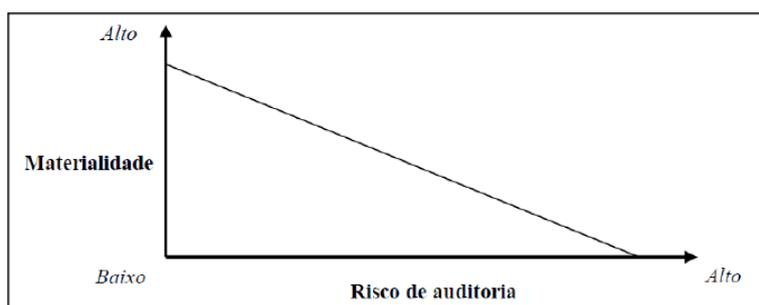
Na fase posterior ao reconhecimento dos riscos a que a empresa está sujeita, o auditor deve planear a execução da auditoria de modo a recolher prova em qualidade e quantidade adequada ao nível da materialidade e risco definido.

Entre o risco de auditoria e o volume de prova existe uma relação inversa, ou seja, quanto menor for o risco de auditoria que o auditor está sujeito a aceitar, mais prova de auditoria terá de recolher para suportar a sua opinião e consequentemente, maior deve ser o número de procedimentos a realizar. Em sentido contrário, se o risco de auditoria for elevado, a prova a recolher será menor e os procedimentos a realizar também baixam.

Também existe uma relação inversa entre a materialidade e a prova de auditoria, uma vez que quanto maior for o nível de materialidade determinada por parte do auditor, menor quantidade de prova deve ser recolhida.

Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, que é quanto mais elevado o nível de materialidade, menor o risco de auditoria e vice-versa, contudo o auditor toma em conta a relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Figura 7- Relação inversa entre a materialidade e o risco



Fonte: Hayes, Dassen, Schilder, and Wallace (2005)

Conforme já referido anteriormente, a materialidade e o risco de auditoria desenham uma relação inversa entre si (figura 7). Acresce que a prova a recolhe pelo auditor relaciona-se com a materialidade e o risco de auditoria. Assim, verifica-se que quanto maior for o risco, mais extensa deve ser a prova a obter pelo auditor, para que este possa emitir uma opinião razoavelmente segura. Por outro lado, mantendo o nível de risco avaliado elevado e a maior profundidade na recolha de prova, menor deve ser o nível de materialidade. Neste sentido, assinala-se abaixo na tabela 2, a relação entre a materialidade, o risco e a prova de auditoria.

Tabela 2 – Relação entre materialidade, risco e prova

Nível avaliado	Materialidade	Risco Avaliados	Prova
	Baixo	Elevado	Com maior extensão
Elevado	Baixo	Com menor extensão	

Fonte: Elaboração Própria

II. Desenvolvimento do Estudo

2.1. A entidade acolhedora

O presente estágio foi acolhido pela entidade CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda. A sua constituição foi efetuada por escritura pública, em 18 de dezembro de 1990, por Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão, e encontra-se, desde então, inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) sob o número 87.



No ano de 1994, alcançou a qualificação de “Auditores Externos”, junto da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), onde se inscreveu em 12 de outubro.⁶

No decurso dos vinte e oito anos de existência, a empresa tem prestado serviços em distintos setores de atividade, essencialmente ao nível das competências atribuídas aos Revisores Oficiais de Contas e aos Consultores. As áreas de intervenção mais relevantes são:

- Revisão Legal das Contas;
- Consultoria Fiscal e Contabilística;
- *Corporate Finance*;
- Avaliação e Reestruturação de Empresas;
- Projetos de Investimento;
- Dossiers de Preços de Transferência;
- Formação nas Áreas Específicas de Atividade.

A política principal da CFA é atingir níveis de qualidade elevados através da avaliação do desempenho dos seus colaboradores, dando grande importância às qualidades técnicas individuais, ao grau de empenho na execução das tarefas atribuídas, à pontualidade, à assiduidade, bem como ao relacionamento e comunicação entre colegas e com os clientes.

⁶ Atualmente, encontra-se inscrita sob o número 20161415 da lista organizada pela CMVM.

A CFA é uma sociedade que exerce funções de fiscalização e realiza trabalhos de auditoria numa grande diversidade de setores de atividade tais como: setor público, privado, cooperativo e setor não lucrativo).

Tabela 3 – Principais setores de atividade da área de atuação da CFA

Setor Público	Setor Cooperativo	Setor não lucrativo	Setor Privado
<ul style="list-style-type: none"> - Entidades Reguladoras - Institutos Públicos - Associações de Municípios - Entidades Públicas Empresariais - Entidades Empresariais Municipais - Entidades de Interesse Público 	<ul style="list-style-type: none"> - Cooperativas Agrícolas - Cooperativas de habitação 	<ul style="list-style-type: none"> - Misericórdias - Associações - Fundações - IPSS 	<ul style="list-style-type: none"> - Agricultura - Pescas - Construção Civil e Obras Públicas - Indústria Transformadora - Prestação de Serviços - Promoção Imobiliária - Gestão de Participações Sociais

Fonte: Elaboração Própria

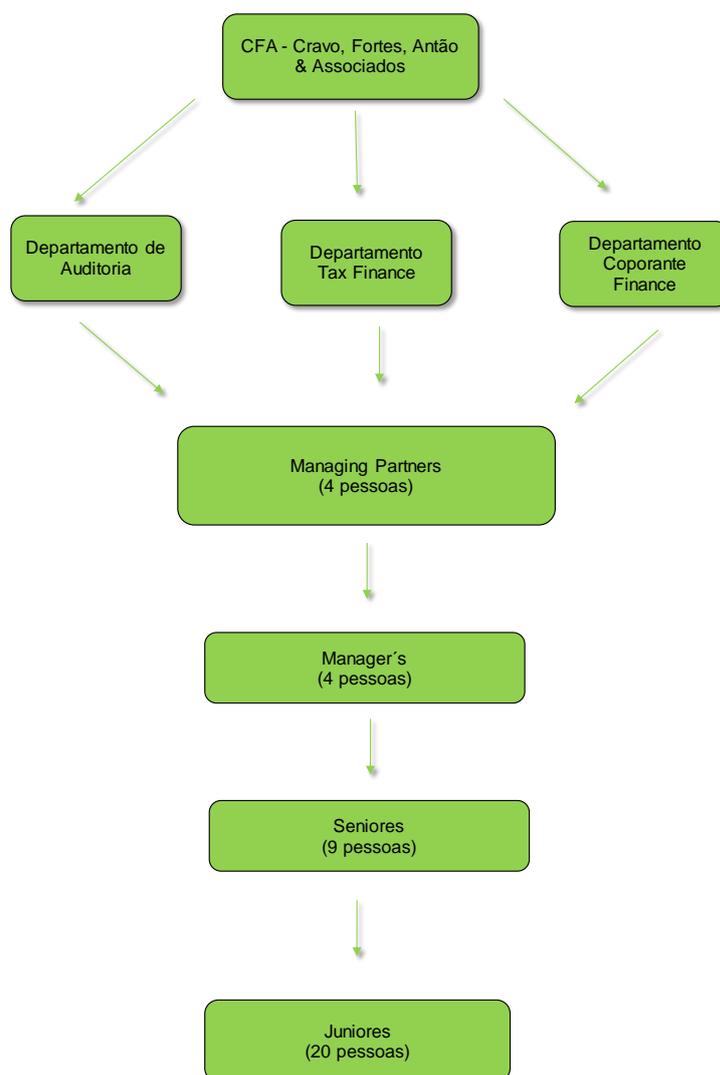
A organização da sociedade é efetuada, essencialmente, pelos seus sócios, que acumulam funções de responsáveis pela gestão integral dos clientes e pela supervisão técnica do trabalho. A CFA adota políticas de recrutamento rigorosas no sentido de admitir, nos seus quadros, responsáveis/técnicos de qualidade e com competências que vão ao encontro das necessidades dos seus clientes.

Às novas contratações é-lhes ministrada formação, visando o seu enquadramento na atividade da SROC onde passam a desempenhar diversas tarefas de complexidade crescente sob supervisão.

Os elementos que compõem as equipas técnicas têm formação superior nas seguintes áreas: contabilidade, auditoria, economia e gestão. Atualmente a CFA é constituída por trinta e nove pessoas entre sócios e colaboradores.

A CFA encontra-se dividida em três departamentos, conforme ilustrado na figura 8: o departamento de Auditoria, o *Tax Finance* e o *Corporate Finance*.

Figura 8 – Organograma da CFA



Fonte: Elaboração Própria

O estágio decorreu no departamento de auditoria, onde a autora do presente trabalho, integrou uma equipa de auditores experientes, tendo desempenhado a função de “júnior”. O presente relatório aborda o trabalho desenvolvido no setor privado.

A categoria de “júnior” na CFA congrega um conjunto de funções que visam desenvolver trabalho complementar às tarefas executadas por um sénior. Em termos práticos, as tarefas executadas não se revestem de um grau de complexidade elevado, resumindo-se, muitas vezes, ao preenchimento de diversos papéis de trabalho. No entanto, um colaborador na categoria de

“júnior” tem a possibilidade de contactar com diversas empresas de vários setores de atividade, onde, na fase preliminar ao trabalho de campo em concreto, é transmitida a necessidade do conhecimento do negócio e das especificidades de cada cliente.

Neste âmbito, foram transmitidas diversas instruções à autora do presente estágio que desencadearam aprendizagens nos trabalhos mais abrangentes como a análise das atas e respetivos resumos da Assembleia Geral e do Conselho Fiscal, quer a trabalhos mais específicos que englobaram revisões analíticas, testes de controlos implementados pelas entidades e procedimentos substantivos.

2.2. Definição do objetivo do estudo

O estudo em causa tem como principal objetivo conhecer o sistema de controlo interno de uma empresa cliente da CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC e em que medida, aquele sistema, pode influenciar o risco de auditoria e condicionar os procedimentos a adotar pelo auditor.

A empresa analisada solicitou à CFA, serviços de auditoria em continuidade, sendo o seu negócio bem conhecido pelos auditores. Nesse sentido, o auditor vai considerar estes dois fatores no exercício das suas funções.

No nosso estudo, foram escolhidas três áreas de investigação para atualização do conhecimento da sociedade de revisores oficiais de contas (SROC) - CFA acerca do SCI, designadamente meios financeiros líquidos, vendas, clientes e inventários e, compras, fornecedores e inventários. Aos responsáveis destas três áreas foram enviados questionários para melhor compreender o funcionamento do SCI.

No entanto, por razões de operacionalidade do estudo e de limitação das vias de ação atribuídas à autora do trabalho, na elaboração dos testes aos controlos, só foram tidas em conta duas das áreas referidas anteriormente: vendas, clientes e inventários e compras, fornecedores e inventários.

2.3. Trabalho de campo

2.3.1. A empresa

A empresa escolhida para a realização do estudo empírico do presente estágio, designou-se, por razões de confidencialidade, de “TC, Lda” e traduz uma entidade onde a autora do presente estágio realizou um trabalho de acompanhamento mais detalhado nos serviços prestados pela CFA. Os principais elementos que caracterizam a sociedade são:

- Razão social: TC, Lda
- Natureza jurídica: Sociedade por Quotas
- Capital social: 1.000.000 €

A empresa TC, Lda dedica-se ao comércio de produtos de telecomunicações e acessórios, por grosso e a retalho e ao comércio de eletrodomésticos. Para além desta atividade procede também à fabricação, montagem e respetiva assistência técnica e de equipamentos telefónicos e outros para a transmissão e dados, assim como de equipamentos de sistemas globais de navegação, acessórios, partes e peças separadas para os instrumentos e aparelhos desta atividade. Também é objeto da empresa a prestação de serviços de consultoria em equipamentos, programas informáticos e outras tecnologias da informação.

A empresa TC, Lda encontra-se obrigada a Certificação Legal das Contas por ultrapassar dois dos três limites legais, prescritos no artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).⁷ Trata-se de um trabalho de auditoria em continuidade e, apesar do conhecimento do auditor, em relação à empresa, ser vasto, não se dispensou a análise do sistema de controlo interno (SCI) instituído.

⁷ Total do balanço de 1.500.000€, total das vendas líquidas e outros rendimentos num valor superior a 3.000.000€ e número de trabalhadores em média durante o exercício igual ou superior a 50 funcionários.

2.3.2. Questões do estudo

No decurso do estágio e, dada a sua duração (6 meses), foi possível acompanhar os trabalhos de planeamento, execução e conclusão do sistema de controlo interno da empresa TC, Lda; razão pelo qual a entidade foi escolhida para objeto deste estudo.

Nesta linha e, atendendo ao objetivo e problemática do presente estudo, o trabalho de campo foi desenhado no sentido de dar resposta às seguintes questões:

Questão 1 - *O sistema de controlo interno da empresa TC, Lda, influencia o risco de auditoria?*

Questão 2 - *O sistema de controlo interno vai afetar os procedimentos a adotar por parte do auditor?*

2.3.3. Metodologia

A metodologia utilizada no presente trabalho foi suportada, essencialmente, na recolha de informação quantitativa com recurso a técnicas como o questionário (de respostas fechadas) e análise de documentos. Os dados foram formalizados e analisados na ferramenta informática *Auditing Software Distributor* (ASD).

Com o intuito de verificar se o controlo interno da empresa TC, Lda influencia o risco e, por consequência, afeta a profundidade dos procedimentos a adotar por parte do auditor, foi efetuado o levantamento dos principais elementos que compõem o controlo interno e posteriormente efetuados testes aos controlos.

O levantamento do controlo interno realizou-se através da técnica de inquérito por questionários dirigidos a três áreas: (1) meios financeiros líquidos, (2) fornecedores, compras e inventários e, por último, à área dos (3) clientes, vendas e inventários. Os questionários foram enviados aos responsáveis das áreas em análise por estes terem melhor conhecimento dos procedimentos

instituídos. Ao nível, dos testes aos controlos, realizou-se uma seleção aleatória com recurso à ferramenta informática ASD, tendo-se testado, na fase seguida, os procedimentos que foram indicados nos questionários.

Uma vez efetuado o levantamento do SCI da empresa, através dos questionários e, com base no julgamento profissional do auditor, foi atribuído um nível de risco a cada questão. Os níveis de risco atribuídos pelo *software* ASD encontram-se categorizados em três patamares: baixo, moderado e alto. Concretamente pode-se aferir que um nível de risco baixo é enquadrado no intervalo entre os 66% e os 100% e significa que o auditor tem confiança no controlo interno que a empresa tem implementado. Um nível de risco moderado traduz o segundo patamar da análise, entre os 33% e os 65%, e transmite que o auditor apresenta um nível de confiança razoável no controlo interno da empresa. Um nível de risco alto situa-se entre os 1% e 32% e significa que o auditor não tem confiança no controlo interno ou tem um nível de confiança diminuta.

As notas atribuídas a cada questão encontram-se entre os parâmetros de 25 a 100 e são definidos pela sociedade CFA, Lda. Concretamente, uma questão que tenha uma nota de 100 significa que o auditor tem confiança razoável no SCI. Se o auditor atribuir uma nota de 75 podemos aferir que o SCI apresenta falhas, pelo que o auditor tem menor confiança no SCI. Uma questão com nota atribuída de 50 significa que o auditor deteta alguns erros ou falhas no SCI, logo este não se revela eficaz. A nota de 25 significa que o auditor não tem segurança razoável no SCI da empresa.

Após o preenchimento dos questionários no *software* ASD, o programa faz uma ponderação do risco e classifica a área em análise. É com base no nível de risco obtido que avançamos para a fase seguinte: os testes de controlos às duas áreas eleitas⁸: (1) fornecedores, compras e inventários e (2) clientes, vendas e inventários. Na realização dos testes aos controlos, foi criada uma amostra através da ferramenta informática ASD e, com base no levantamento

⁸ Os motivos que sustentam esta escolha foram explicados anteriormente no ponto 2.2 da definição do objetivo do estudo

do controlo interno, foram construídos dois fluxogramas: um para o circuito das compras e outro para o circuito das vendas.

Com o objetivo de resumir o acabado de expor, apresenta-se abaixo duas tabelas (4 e 5) que resumem os patamares de risco atribuídos pelo ASD (tabela 4) e a classificação atribuída pelo auditor (tabela 5).

Tabela 4 - Resumo dos riscos

Risco	Nível atribuído pelo software ASD
Alto	1% a 32%
Moderado	33% e 65%
Baixo	66% a 100%

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 5 - Resumo das notas atribuídas pelo auditor

Nota	Opinião do auditor
25	SCI sem segurança razoável
50	SCI com falhas e erros
75	SCI com falhas
100	SCI com segurança razoável

Fonte: Elaboração Própria

2.3.4. Áreas de investigação do trabalho de campo

Nesta secção são descritas as três áreas de estudo: (1) os meios financeiros líquidos, os (2) fornecedores, compras e inventários e, por último, (3) clientes, vendas e inventários. Estas três áreas foram escolhidas por traduzirem campos de atuação onde a autora, do presente relatório, teve uma maior incidência, como trabalhos mais detalhados no decorrer do estágio em conformidade com a distribuição de tarefas por parte dos seus superiores hierárquicos (seniores/chefes).

2.3.4.1. Meios Financeiros Líquidos

Almeida, (2014, p. 278) defende que “os meios financeiros líquidos são essenciais para a sobrevivência das empresas.” O autor acrescenta ainda que os meios financeiros líquidos “são ativos cuja liquidez é imediata”.

No final do exercício económico de cada empresa, esta área pode apresentar saldos baixos, contudo, ao longo desse período, pode representar grande quantidade de transações.

Os meios financeiros líquidos fazem parte do ativo corrente, e integram o caixa, os depósitos bancários, outros depósitos e instrumentos financeiros. Concretizando, nesta área, incluem o dinheiro existente na empresa (tesouraria, fundo fixo de caixa entre outros) e os depósitos bancários. As operações desenvolvidas abarcam, essencialmente, manusear e depositar recebimentos, manter a custódia dos valores que daí resultam e gerir os pagamentos. É da responsabilidade do departamento financeiro prever as necessidades de tesouraria a curto e médio e longo prazo.

Os meios financeiros líquidos intercetam-se com todas as outras áreas da entidade, pelo que, no decurso do trabalho do auditor, deve haver preocupação em cruzar estes elementos com todas as áreas envolvidas.

Esta área traduz um dos campos de atuação em auditoria que evidencia um elevado grau de risco dada a natureza dos ativos envolvidos. O principal objetivo é garantir que todos os recebimentos e pagamentos estejam devidamente refletidos na contabilidade e, que os ativos daí resultantes, sejam devidamente salvaguardados de qualquer utilização não autorizada.

Desta forma, torna-se imprescindível, implementar controlos que permitam reduzir as transações em dinheiro, uma vez que estas não permitem alcançar evidência da sua ocorrência. Devem ser criados procedimentos que obriguem à movimentação das contas bancárias, quer ao nível dos recebimentos quer dos pagamentos. Um exemplo destas últimas é o facto de todos os pagamentos efetuados deverem ser autorizados.

Outro grande objetivo desta área é garantir que os valores que constam das demonstrações financeiras correspondem a valores efetivos da entidade. Deste modo, o departamento financeiro deve fornecer segurança razoável de que, todos os valores recebidos deram entrada efetiva nos cofres da empresa, que os pagamentos foram efetuados para os fins autorizados e que os valores em caixa e depósitos bancários são mantidos em níveis adequados.

Na análise ao levantamento do controlo interno e aos questionários efetuados à área (1) dos meios financeiros líquidos (Anexo 1), verifica-se que a entidade implementa diversas medidas de controlo. Por forma a evidenciar estes mecanismos, refira-se que a empresa TC, Lda adota fundos fixos de caixa, estando estes ajustados às necessidades da empresa.

As saídas efetuadas estão devidamente justificadas e comprovadas com os respetivos documentos de suporte. Acresce que, os pagamentos realizados através do fundo fixo de caixa não têm quantia máxima definida. Quando é efetuado um pagamento, não existe a necessidade de serem várias pessoas a autorizar o movimento da conta. Os recebimentos, em dinheiro ou em cheque são depositados diariamente, mas a empresa não tem definido o trabalhador que procede aos depósitos. Em relação ao registo contabilístico dos recebimentos existe um controlo diário.

A TC, Lda elabora reconciliações bancárias mensalmente que são mantidas em arquivo, contudo estas não são avaliadas por um terceiro. Há segregação de funções entre a pessoa que realiza a reconciliação bancária e o funcionário que tem autorização para movimentar as contas bancárias. Acresce que o trabalhador que efetua os recebimentos é independente de quem realiza as reconciliações bancárias e do responsável pelo registo contabilístico.

A empresa adota segregação de funções entre as áreas de: vendas, contabilidade, recursos humanos, compras e tesouraria.

Por forma a resumir o acabado de expor, apresenta-se abaixo, na tabela 6, uma súmula dos principais movimentos e controlos efetuados na área em estudo.

Tabela 6 – Resumo dos movimentos e controlos dos Meios Financeiros Líquidos

Movimentos	Controlos
Caixa	- fundo fixo de caixa é definido pela gerência; - fundo fixo é gerido de acordo com as necessidades.
Pagamentos	- não existe controlo de assinaturas; - existe controlo de vencimento de faturas; - existe controlo sobre a antiguidade de contas a pagar.
Recebimentos	- os recebimentos em dinheiro são depositados diariamente; - não existe controlo sobre quem realiza os depósitos; - existe controlo sobre o registo dos recebimentos; - existe controlo sobre a antiguidade de saldos;
Reconciliações bancárias	- não existe supervisão das reconciliações; - existe segregação de funções entre quem procede aos movimentos bancários e quem procede à realização das reconciliações bancárias

Fonte: Elaboração Própria

2.3.4.2. Fornecedores, compras e inventários

Almeida, (2014, p. 306) menciona que:

“a auditoria à área de fornecedores, compras e inventários tem como objetivo determinar a exatidão das dívidas comerciais, procurando aferir se há omissões e comprovar que estas são geradas num ciclo com suficientes elementos de controlo interno para que não seja contraído nenhum passivo não desejado.”

Nesta área incluem-se os aprovisionamentos e fornecimentos diversos: compras e fornecimento e serviços externos (FSE) e, a análise aos inventários. Assim, esta área é considerada vital para a empresa porque é onde se geram quase todas as obrigações.

Um dos principais objetivos deste campo é garantir que todas as compras são devidamente autorizadas; que todos os bens, que daí possam resultar, concorrem para o normal funcionamento da empresa e que as obrigações geradas, sejam necessárias, adequadas e autorizadas pelos seus responsáveis. (Inácio, 2014, p. 102).

Outro grande objetivo deste ciclo é garantir que todas as transações de compras são reconhecidas no período a que dizem respeito e pelos valores corretos para que dessa forma as demonstrações financeiras traduzam uma imagem verdadeira e apropriada acerca dos inventários existentes na entidade e que as dívidas a pagar estejam reconhecidas corretamente.

Desta forma, é relevante implementar controlos para que a aquisição de bens seja somente para o funcionamento normal da empresa e nas condições que a favoreçam.

Da análise realizada ao levantamento do controlo interno da presente área (Anexo 2) salientam-se alguns controlos. No controlo de contas a pagar é efetuada, regularmente, a conferência do vencimento das faturas por parte do responsável do departamento. A empresa tem definido o modo como são realizados os pagamentos, existindo também supervisão da antiguidade de contas a pagar.

Em relação à necessidade de ser processada uma encomenda, a empresa não tem estipulado qualquer procedimento. Detetou-se que não existe nenhuma verificação das necessidades da entidade a montante do processo de aprovisionamento; também não está implementado o stock mínimo de segurança e, por último, não existe supervisão das encomendas que se encontram em aberto.

Quando a empresa procede a uma encomenda, faz uma pesquisa na sua base de dados em relação ao fornecedor a escolher. Nessa plataforma interna, são registadas todas as condições acordadas entre a entidade e o fornecedor, contudo, não existe a prática de serem formalizados os contratos. As condições de celebração são aprovadas pelo responsável do departamento.

Após a receção da fatura nas instalações da organização, é confrontado o preço que vem processado na fatura do fornecedor, com o preço da encomenda da empresa. Caso exista diferença entre eles, a empresa tem implementados procedimentos para que este aspeto seja devidamente tratado com o fornecedor. Além disso, existe um controlo sobre toda a mercadoria que se encontra em trânsito.

Deste modo, na receção dos bens em armazém são efetuadas conferências de quantidades e qualidade entre a encomenda e o documento que acompanha a mercadoria. É no momento da entrada em armazém dos bens que é gerado um documento interno da mercadoria. Aquando da receção da mercadoria, procede-se ao respetivo registo no sistema de inventário, pois a empresa adota o inventário permanente. Consequentemente, é realizada a contabilização da compra onde também estão previstos controlos para as faturas em receção e conferência. Caso exista qualquer desvio de quantidades ou valores dos bens, a empresa tem implementados mecanismos de supervisão para essa ocorrência, nomeadamente, através de contagens regulares.

Na tabela 7 apresentada abaixo, resumem-se as principais etapas e controlos efetuados na área em estudo.

Tabela 7 - Resumo das etapas em estudo e controlos

Étapas em estudo	Controlos
1 ° Negociação das condições de compra	- pesquisa de fornecedores na base de dados interna; - não existem contratos formalizados.
2 ° Encomenda do fornecedor	- não existe controlo das necessidades de aprovisionamento; - não existe verificação de encomendas em aberto.
3 ° Receção da fatura	- existe controlo de mercadorias em trânsito; - é efetuada conferência entre o preço da fatura e o preço da encomenda.
4 ° Receção do material	- existe conferência física (qualidade e quantidade); - é gerado um documento interno sobre a receção dos bens; - existe controlo das faturas em receção em conferência.
5 ° Controlo de contas a pagar	- existe controlo de vencimento das faturas; - verificação da antiguidade de saldos.

Fonte: Elaboração Própria

2.3.4.3. Clientes, vendas e inventários

Na área dos clientes, vendas e inventários são incluídas as operações de venda de mercadorias e produtos acabados, as prestações de serviços e todas as dívidas de clientes que resultam das operações descritas anteriormente.

Nas operações relacionadas com dívidas de clientes, podemos encontrar operações a pronto pagamento ou a crédito, sendo que, nas primeiras não existe risco significativo de incumprimento, contudo, as segundas constituem, muitas vezes, fonte de preocupação por parte das empresas.

O principal objetivo desta área é o reconhecimento contabilístico das vendas, isto é, garantir que todas aquelas transações sejam reconhecidas no período a que respeitam, em simultâneo com o respetivo registo de saída física dos bens e a mensuração pelo valor correto.

A empresa deve implementar controlos sobre as dívidas a receber, nomeadamente, em relação às vendas a crédito, por forma a que os prazos de recebimentos sejam cumpridos, e se possa fortalecer a estrutura financeira.

Através do questionário do controlo interno realizado à área em análise (Anexo 3), foi possível verificar os procedimentos que a seguir se descrevem.

A empresa, semanalmente, verifica se existem notas de encomenda que se encontrem em aberto.

No controlo de contas a receber (recebimentos) da TC, Lda, supervisiona-se o vencimento das faturas, e verifica-se a antiguidade dos saldos dos clientes.

A empresa tem implementados procedimentos para os recebimentos através de cheques e de dinheiro, nomeadamente, através da definição de um responsável pelos depósitos dos referidos montantes.

No armazém, a encomenda é separada por um funcionário e, posteriormente outra trabalhador, da mesma seção, verifica se os bens estão em conformidade com a nota de encomenda do cliente.

Na fase de emissão da fatura, há procedimentos instaurados para garantir que todas as expedições da empresa são faturadas dentro dos prazos estipulados com os clientes. A empresa adota procedimentos internos de verificação de faturas que se traduzem no seguinte: após a expedição dos bens é automaticamente contabilizada a venda no sistema informático e, posteriormente elaborado um documento para dar saída do produto no armazém. A encomenda é separada por um funcionário do armazém, e

posteriormente outro trabalhador da mesma seção, verifica se os bens estão em conformidade com a nota de encomenda do cliente. No momento da expedição dos produtos, existe uma guia de remessa que acompanha a mercadoria e que carece de assinatura, por parte do cliente, no momento da receção dos bens.

Nos casos em que os produtos são expedidos sem serem faturados, a empresa tem um responsável para verificar quais as condições deste processo.

A empresa TC, Lda prepara uma tabela de preços de todos os produtos que se encontram registados no programa da entidade. Em todas as vendas é definido o preço, porém e, dado o setor do negócio, não existe a formalização de qualquer contrato. A empresa detém uma base de dados onde são registadas todas as condições que são oferecidas aos clientes.

Sendo um setor de risco⁹ a empresa beneficia de um seguro de crédito, no entanto, o crédito oferecido pela entidade é negociado com o cliente.

De forma a resumir o referido anteriormente, apresenta-se abaixo um quadro resumo que evidencia as principais etapas e controlos executados nesta área de estudo.

⁹ O setor de atividade em que se insere a empresa TC, Lda é considerado um setor de risco, dada a elevada volatilidade dos avanços tecnológico pelas suas permanentes mutações pelo que, dessa forma, a TC, Lda pode realizar vendas a crédito de um produto e esse não ser aceite com facilidade no mercado.

Tabela 8 – Resumo das etapas e controlos

Etapas em estudo	Controlos
1 ° Negociação das condições	- não têm contratos formalizados; - existência de um seguro; - existe controlo sobre a concessão de créditos.
2 ° Encomenda do cliente	- existe controlo sobre as encomendas em aberto.
3 ° Emissão da fatura	- existe controlos das expedições dentro do prazo; - existe procedimentos internos de validação da fatura; - existência de guia de remessa.
4 ° Expedição dos bens	- documento interno para saída de armazém; - controlo de entrega de bens; - segregação de funções na preparação da encomenda e embalagem.
5 ° Controlo de contas a receber	- existe controlo de vencimento das faturas; - verificação da antiguidade de saldos; - existe controlo sobre os depósitos.

Fonte: Elaboração Própria

2.3.5. Materialidade definida para o estudo

A materialidade é alvo de julgamento profissional por parte do auditor, pois este tem de ter em atenção os entendimentos da informação financeira por parte dos utilizadores.

A ISA 320, parágrafo A3, refere que “o ponto de partida na determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo passa pela aplicação de uma percentagem sobre um indicador de referência escolhido por parte do auditor”.

Além disso, a ISA 320 identifica alguns fatores que podem afetar a definição de um indicador de referência adequado para o trabalho de auditoria: os ativos, o capital próprio e os gastos são exemplos de elementos das DF que podem influenciar o auditor. A situação económico-financeira da entidade também pode influenciar a decisão, bem como a forma como a empresa é financiada.

Na fase do planeamento de auditoria e, com base no conhecimento da entidade e do negócio, o auditor identificou quatro fatores que influenciam a determinação do nível de materialidade, nomeadamente: o capital próprio da

entidade (CP), as vendas líquidas (VL), o resultado antes de impostos (RAI) e o ativo líquido (AL).

Depois de identificados estes indicadores, foram definidos, através do julgamento profissional, as percentagens num intervalo de 2% a 10% sobre os fatores mencionados anteriormente. Com base numa média dos quatro indicadores, o nível de materialidade definido na fase do planeamento da auditoria à empresa em estudo, aplicando os fatores e as percentagens, é de 720.000€.

Pelo levantamento do controlo interno apurou-se um risco baixo, pelo que o nível de materialidade definido no planeamento, deve ser alto, para que se possa recolher a menor quantidade de prova de auditoria para suporte de opinião.

III. Análise de Resultados

3.1. Questionários

No levantamento do sistema de controlo da empresa TC, Lda, foi utilizada a técnica de inquérito por questionário que traduz uma metodologia de observação não participante que se suporta num conjunto de perguntas dirigidas a um grupo de indivíduos (no estudo em apreço dirigimo-nos aos responsáveis das diversas áreas de investigação referidas na seção anterior).

Após a recolha das respostas junto da empresa, procedeu -se à sua análise em função da questão colocada e da sua relevância. À opção de resposta positiva ou negativa (com a aposição de sim ou não) foi atribuída uma nota que varia num intervalo de “0 a 100”. A nota é atribuída consoante a confiança no controlo interno e no conhecimento do negócio, sendo atribuído o mínimo de “0” quando o auditor não tem confiança no controlo interno, “25” quando a confiança é baixa, “50” quando a confiança é razoável, “75” quando a confiança do controlo é boa e “100” quando se tem confiança razoável no controlo interno.

A ponderação efetuada em cada questão do questionário, é replicada em todas as áreas, uma vez que a importância das perguntas, dentro da área, é equivalente. Esta ponderação deve ter um valor entre “0”, onde se considera que tem importância nula na área e, “100” quando se considera uma pergunta com grande importância.¹⁰

O nível de risco do questionário é obtido através da multiplicação da ponderação dada à questão, pela nota atribuída pelo julgamento profissional do auditor. Assim, quanto mais próximo de 1 se encontrar o resultado, maior é o risco de auditoria, pelo que o número “100” corresponde a um nível de risco baixo.

¹⁰ A soma da ponderação de todas as questões tem obrigatoriamente de dar um resultado de 100%.

3.1.1. Meios Financeiros Líquidos

Na área dos “Meios financeiros líquidos” o questionário tratado (Anexo 1) foi repartido em cinco subcategorias conforme se resume abaixo na tabela 9.

Tabela 9 - Subcategorias dos controlos efetuados aos "Meios financeiros líquidos"

Controlos efetuados
1 ° Caixa
2 ° Pagamentos
3 ° Recebimentos
4 ° Reconciliações bancárias
5 ° Segregação de funções

Fonte: Elaboração Própria

A ponderação dada às perguntas nesta área é de a “4,16”, obtida pela divisão dos 100% pelas 24 questões assegurando, deste modo, que todas as perguntas do questionário têm a mesma importância.

A nota atribuída a cada questão por parte do auditor é do seu julgamento profissional, do conhecimento do negócio e da confiança que este apresenta no controlo interno. O auditor atribuiu notas entre os parâmetros de 25 a 100.

De seguida, efetuou-se a análise às respostas com recurso à ferramenta informática *Auditing Software Distribuidor (ASD)*, onde verificámos que a área dos meios financeiros líquidos apresenta um resultado de 73,89%, percentagem que representa um nível de risco baixo, ou seja, traduz um patamar em que o auditor apresenta confiança no controlo interno da empresa.

3.1.2. Fornecedores, compras e inventários

O questionário da área dos “Fornecedores, compras e inventários” (Anexo 2) é composto por 20 questões divididas em 5 fases. Na tabela 11 abaixo apresenta-se as 5 fases estudadas no presente questionário.

Tabela 10 - Controlos efetuados aos "Fornecedores, compras e inventários"

Controlos efetuados
1 ° Controlo dos pagamentos aos fornecedores
2 ° Necessidades de compra
3 ° Condições de negociação
4 ° Receção da fatura
5 ° Receção dos bens

Fonte: Elaboração Própria

A ponderação dada ao questionário em estudo foi de “5”, obtida pela divisão dos 100% pelas 20 questões uma vez que todas as questões têm a mesma importância. A nota é atribuída consoante o julgamento profissional do auditor pelo que, nesta área o intervalo de notas atribuído encontra-se entre os 50 e os 100.

Após a análise do questionário, foi apurado um resultado de 77,50%, onde se verifica a existência de um risco baixo, ou seja, o auditor tem confiança no CI.

3.1.3. Clientes, vendas e inventários

Na área dos “Clientes, vendas e inventários” o questionário (Anexo 3) é constituído por 20 questões dividido em 5 partes conforme se encontra resumido abaixo na tabela 11.

Tabela 11 - Fases dos controlos efetuados nos "Clientes, vendas e inventários"

Controlos efetuados
1 ° Controlo dos recebimentos
2 ° Controlo da emissão da fatura
3 ° Controlo de encomendas
4 ° Expedição dos bens
5 ° Condições de negociação

Fonte: Elaboração Própria

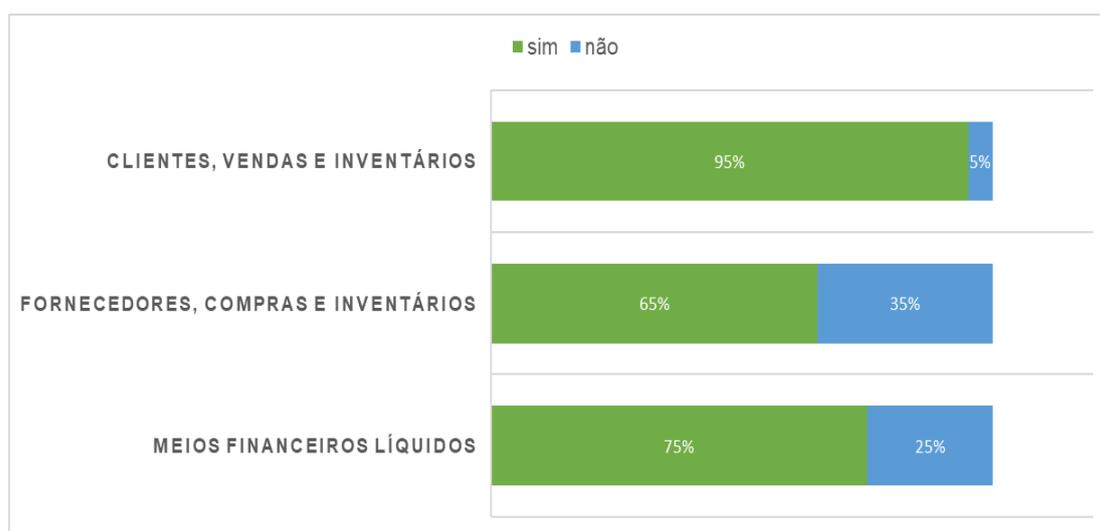
A ponderação dada pelo auditor é de “5”, obtida pela divisão de 100% pelas 20 questões, pois como referido na área anterior, neste questionário todas as questões apresentam a mesma importância.

Como também já mencionado, a nota é atribuída consoante o julgamento profissional do auditor, e, nesta área, a nota atribuída ao longo do questionário situou-se no intervalo entre 75 e os 100, logo verifica-se que o auditor possui segurança razoável no sistema de controlo interno das vendas.

O resultado na área dos clientes, vendas e inventários é de 93,75%, por isso o risco é baixo, ou seja, estamos perante um cenário em que o auditor apresenta confiança no CI.

Em suma, podemos analisar os resultados obtidos dos 3 questionários na figura 9 apresentada de seguida:

Figura 9 - Resultados dos questionários das três áreas em estudo



Fonte: Elaboração Própria

Através da figura ilustrada (fig.9) na área dos “Meios financeiros líquidos” verifica-se que existe maior percentagem de respostas dadas como “sim” (75%), o que significa que a empresa aplica controlos que o auditor considera relevantes. Ao nível da análise dos “Fornecedores, compras e inventários” averigua-se que é onde existe menor número de controlos comparando com as outras duas áreas. Em relação aos “Clientes, vendas e inventários” constata-se uma elevada taxa de respostas positivas nos controlos implementados pela empresa (95%). Assim, é nesta última área que a empresa implementa a maior

parte de controlos que o auditor considera relevantes no seu trabalho de auditora.

3.2. Testes aos controlos

Os testes aos controlos auxiliam o auditor no processo de verificação do sistema de controlo interno estabelecido e quais os procedimentos estabelecidos pela empresa.

De acordo com a ISA 330, parágrafo 4, estes testes traduzem “procedimentos de auditoria concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, na deteção e correção de distorções materiais ao nível de asserção”.

A ISA 330, parágrafo 8 menciona que:

“o auditor deve conceber e executar testes aos controlos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes se a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluir uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia ou os procedimentos substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção”.

Após o processo de levantamento do controlo interno e averiguação do nível de risco da área com a realização dos questionários, houve a necessidade de se realizarem testes aos controlos, nomeadamente ao funcionamento do controlo interno.

Depois de estudado o funcionamento do controlo interno da empresa, e com o objetivo de testar os controlos, procedeu-se à construção de fluxogramas através da ferramenta ASD. Desta forma, cada fluxograma é constituído por três departamentos: (1) departamento vendas/compras (consoante a área em questão), (2) armazém e, por último, (3) departamento da contabilidade.

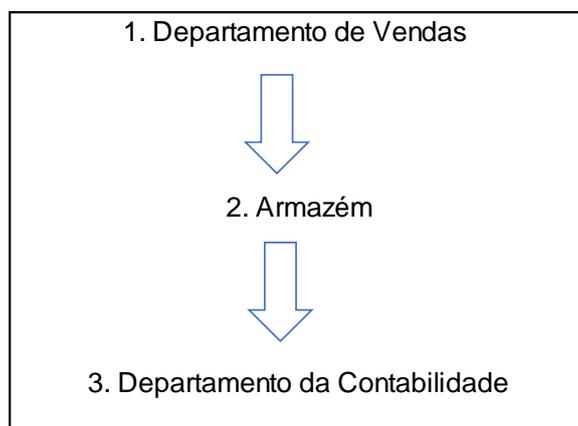
Depois da criação dos fluxogramas, criou-se uma amostra para se efetuarem os testes aos controlos nas duas áreas em questão (clientes, vendas, inventários e fornecedores, compras e inventário).

Para a determinação da amostragem no processo das vendas selecionou-se conta a “71 – Venda de produtos”, tendo-se, de seguida, atribuído um risco de aceitação incorreta de 25%. O risco de aceitação incorreta é atribuído consoante o conhecimento da entidade e da confiança que o auditor detém sobre o sistema de controlo interno que, neste caso, apresenta um intervalo entre 1 (não tem confiança no SCI e não tem um conhecimento muito profundo da entidade) e 50 (o auditor confia plenamente no SCI da entidade e tem um bom conhecimento da entidade). Após a definição daquele nível de risco, o programa informático calcula a amostra automaticamente de forma aleatória. A amostra obtida, para se testar o circuito das vendas, foi de 23 processos.

A seleção da amostra para o circuito das compras foi processada da mesma forma que a observada para as vendas, no entanto, a conta selecionada foi a conta “31 - Compras”. Assim, o risco de aceitação incorreta atribuído pelo auditor nesta área foi de 25%, e o ASD calculou, de forma aleatória, uma amostra de 22 processos.

É no circuito dos clientes, vendas e inventários que se verifica o controlo interno do processo de venda. Com recurso à ferramenta ASD elaborou-se um fluxograma, subdividido em 3 etapas, que ilustra o departamento de vendas, o armazém de matérias e por fim departamento da contabilidade, (figura 10):

Figura 10 – Fluxograma dos Clientes, Vendas e Inventários



Fonte: Elaboração Própria

No departamento das vendas é analisada a existência das notas de encomenda dos clientes e de mecanismos de controlo do processo por parte de um responsável.

No armazém é preparada a encomenda onde são extraídos do sistema as mercadorias ou produtos. O responsável pelo tratamento da encomenda é pessoa diferente de quem gera a fase seguinte que é a embalagem.

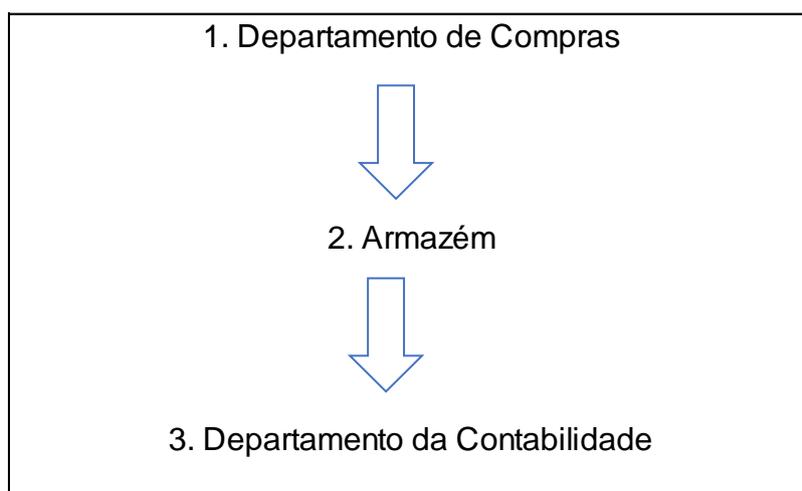
Na terceira e última fase o responsável pela contabilidade verifica a conformidade entre a fatura e a nota de encomenda do cliente. Ainda nesta fase é verificada a conformidade do valor recebido com o montante faturado.

Após a verificação dos processos selecionados de forma aleatória, foram analisados os requisitos de cada fluxograma expostos anteriormente. O *software* ASD apurou um risco de 45,81%, resultado que, de acordo com a tabela 4, representa um nível de risco moderado.

Concluimos assim que a empresa cumpre alguns dos procedimentos do circuito das vendas, pelo que o auditor deve proceder a testes substantivos com pouca extensão.

Analogamente ao circuito descrito no ponto anterior, pretende-se abordar agora a área onde se observam os processos relacionados com os aprovisionamentos. O fluxograma apresentado abaixo na figura 11, ilustra a área dos fornecedores, compras e inventários, que também se encontra repartido em três fases: o departamento de compras, o armazém e o departamento de contabilidade

Figura 11 – Fluxograma dos Fornecedores, Compras e Inventários



Fonte: Elaboração Própria

No departamento das compras verifica-se a existência da identificação da necessidade de compra e a forma como esta é processada. Nesta fase, através do suporte documental, cedido pela empresa, foi testado o documento que comprova essa necessidade e, se existe ou não, duplo controlo neste processo, ou seja, se a pessoa que verifica a falta do material é a mesma que finaliza e analisa as condições da compra. Foi também objetivo desta área, verificar se está definido um limite mínimo (em unidades monetárias) para efetuar compras sem autorização de supervisores hierárquicos.

No armazém foi analisada a existência de algum procedimento de conferência da guia de transporte com a nota de encomenda e, conseqüentemente, desta última estar assinada pelo funcionário que rececionou o material.

No departamento da contabilidade, observou-se se o responsável daquela seção faz conferências aritméticas das faturas e se verifica se as quantidades e os preços estão em conformidade com a nota de encomenda. Também é nesta fase que se verifica se o pagamento efetuado pelo departamento financeiro é de igual montante ao valor que se encontra processado na fatura.

Após a verificação dos 20 processos selecionados de forma aleatória e, análise dos cumprimentos os requisitos evidenciados nos fluxogramas em cada

departamento, o ASD apurou um risco de 55%, ou seja, de acordo com os critérios estabelecidos na tabela 4 o nível de risco é considerado moderado.

Concluimos assim que a empresa implementa grande diversidade de procedimentos no circuito das compras, pelo que o auditor deve proceder a uma extensão de procedimentos substantivos menos profunda.

3.3. Análise dos Resultados

Em termos gerais, pela análise aos questionários e aos testes de controlo, verificámos que o risco de auditoria é influenciado pelo sistema de controlo interno implementado e executado pela empresa.

Concretizando a inspeção aos *outputs* dos questionários, verificámos um nível de risco baixo de acordo com a tabela 4, todavia, nos testes de controlo verificou-se um risco moderado.

Foi no resultado da interpretação dos resultados aos questionários e testes de controlo, que procuramos responder à primeira questão deste estudo “O SCI da empresa TC, Lda vai influenciar o risco de auditoria?”. Os níveis de riscos obtidos face ao SCI permitiram-nos aferir que o SCI implementado na empresa, influencia o risco de auditoria.

Após verificação do nível de risco de auditoria, o auditor procede ao planeamento dos procedimentos substantivos a adotar e à avaliação da sua extensão no processo de auditoria. Se, por um lado, o auditor não evidenciar segurança razoável no SCI da entidade, este irá realizar procedimentos substantivos com maior extensão. Em sentido contrário, se o auditor registar segurança razoável no SCI, este irá realizar menos procedimentos substantivos. Contudo, estes procedimentos vão ser influenciados se estivermos perante um tipo de auditoria inicial ou em continuidade. Concretamente, se o auditor não evidenciar segurança razoável no SCI, mas estiver perante uma situação de auditoria em continuidade, o auditor detém

conhecimento razoável da entidade e do seu negócio que lhe permite adotar, procedimentos substantivos menos exaustivos.

É neste cenário de análise ao SCI da empresa que nos propomos responder à segunda questão do trabalho de campo “O SCI vai afetar os procedimentos a adotar por parte do auditor?”. Podemos aferir que os níveis de risco apurados pelo auditor vão influenciar os procedimentos substantivos, na medida em que, pela leitura e interpretação dos questionários calcula-se um determinado nível de risco e, em relação aos testes de controlo, são evidenciados diferentes níveis de risco. Assim, não se apresenta um nível de segurança razoável no sistema de controlo interno implementado pela empresa, pelo que, o auditor deve proceder a mais procedimentos substantivos para que este possa ter prova de qualidade para sustentar todas as suas opiniões.

Da análise dos resultados aos questionários (73,89% (meios financeiros líquidos); 77,50% (fornecedores, compras e inventários) e 93,75% (clientes, vendas e inventários)) verificamos que a área que revela maior nível de confiança é a dos “clientes, vendas e inventários” pois a percentagem obtida de risco de auditoria encontra-se próxima de 100%. Em relação às duas outras áreas, verifica-se a existência de alguns mecanismos de controlo implementados, contudo, o auditor revela menor confiança no sistema de controlo interno.

Conclusão

Com o presente relatório de estágio pretendeu-se, para além de descrever as principais práticas encetadas no âmbito do estágio, conhecer, em contexto real, o sistema de controlo interno de uma empresa cliente da CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC (a sociedade TC, Lda) e, em que medida, aquele sistema pode influenciar o risco de auditoria e condicionar os procedimentos a adotar pelo auditor.

No estudo do SCI da empresa procedeu-se ao preenchimento de três questionários distintos e, posteriormente, à recolha e análise dos processos documentais para averiguar o nível de implementação do controlo interno.

Com este estudo pretendeu-se dar resposta a duas questões que nos pareceram essenciais face aos objetivos do estágio. Em primeiro lugar, pretendeu-se verificar se o SCI implementado influencia o risco de auditoria e, num segundo patamar, procurou-se averiguar se o SCI afetava os procedimentos a adotar por parte do auditor.

Através dos resultados obtidos dos questionários apurou-se que o risco de auditoria foi avaliado num nível baixo nas três áreas. Assim, verifica-se que o SCI implementado pela entidade influencia o risco de auditoria planeado e, dessa forma, os procedimentos a adotar por parte do auditor.

Em relação, aos testes de controlo, verificou-se um nível de risco de controlo avaliado como moderado e baixo. Dessa forma, também se verifica que o SCI aplicado pela empresa influencia o risco de auditoria e conseqüentemente, o planeamento do auditor em relação aos procedimentos adotar.

Tratando-se de uma empresa de auditoria em continuidade, o auditor releva o conhecimento adquirido do negócio da entidade e da sua experiência nas auditorias já realizadas; fator que também influencia a determinação e análise dos procedimentos a adotar no seu trabalho.

Todas as empresas, por mais simples que sejam, deverão ter um SCI adaptado à sua dimensão e proporcionar revisões e avaliações periódicas para que,

dessa forma, possam responder aos riscos e adversidades a que possam estar sujeitas.

Referências Bibliográficas e Legislação Consultada

Abrantes, S. M. J. G. (2018). *Revisores & Auditores Janeiro_Março 2018. Novo Normativo de Auditoria.*

Almeida, B. J. M. (2014). *Manual de Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco.* Portugal: Escolar Editora.

Alves, J. J. S. (2015). *Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas.* (E. Sílabo, Ed.).

Attie, W. (1998). *Auditoria - Conceitos e Aplicações (3ª Edição).* Brasil: Editora Atlas.

Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática (11ª Edição).* Portugal: Rei dos Livros.

Comissão Europeia (2010). *Livro Verde – Política de auditoria – As lições da crise.* Bruxelas

Comissão Europeia. (2006). Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (8ª Diretiva), Revisão Legal das Contas Anuais e Consolidadas. *Jornal Oficial da União Europeia*, 87-107.

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

Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento teórico e aplicação prática.* Portugal: Escolar Editora.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, Edição 2015, Parte I.*

Morais, G. & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo (4ª Edição).* Portugal: Áreas Editora.

Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos, Volume I*

Legislação Consultada

Lei n.º 140/2015. Diário da República n.º 174/2015, Série I de 07/09/2015.

Lei n.º 148/2015. Diário da República n.º 176/2015, Série I de 09/09/2015.

Guia de Aplicação Técnica (n.º 1) de 26/06/2016.

Websites Visitados

<http://www.aicpa.org/>

<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

Anexos

Anexo 1
Questionário – Meios Financeiros Líquidos

Questionário - Meios Financeiros Líquidos

Caixa	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. É adotado um sistema de fundo fixo de caixa?	x		4,16	100	4,16
2. A responsabilidade principal de cada fundo de caixa recai sobre uma só pessoa?	x		4,16	100	4,16
3. Os fundos fixos da empresa são razoáveis para as suas necessidades?	x		4,16	50	2,08
4. As saídas de caixa estão devidamente justificadas e comprovadas?	x		4,16	50	2,08
5. Os pagamentos realizados pelo fundo fixo de caixa tem limite?		x	4,16	25	1,04

Pagamentos	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. São necessárias várias assinaturas para movimentação de contas?		x	4,16	50	2,08
2. Existe um controlo do vencimento das faturas?	x		4,16	75	3,12
3. Existem procedimentos de monitorização sobre a antiguidade das contas a pagar?	x		4,16	75	3,12

Recebimentos	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Todos os valores recebidos em numerário ou em cheque são depositados na sua totalidade e diariamente?	x		4,16	100	4,16
2. Existem recebimentos em dinheiro?	x		4,16	100	4,16
3. Existem procedimentos definidos para quem efetua os depósitos diários?		x	4,16	50	2,08
4. Existe um controlo contabilístico adequado do registo dos recebimentos?	x		4,16	75	3,12
5. Existe um controlo do vencimento das faturas?	x		4,16	75	3,12
6. Existem procedimentos de monitorização sobre a antiguidade das contas a receber?	x		4,16	100	4,16

Reconciliações bancárias	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. São efetuadas reconciliações bancárias mensalmente?	x		4,16	100	4,16
2. As reconciliações bancárias são analisadas e aprovadas por um terceiro?		x	4,16	75	3,12
3. As reconciliações bancárias são preparadas e mantidas em arquivo?	x		4,16	100	4,16
4. Existe segregação de funções entre quem prepara reconciliações bancárias e quem tem poder para movimentar as contas da empresa?	x		4,16	100	4,16
5. Existe segregação de funções entre quem prepara reconciliações bancárias e quem efetua recebimentos?	x		4,16	100	4,16
6. Existe segregação de funções entre quem prepara reconciliações bancárias e quem efetua registos contabilísticos?		x	4,16	50	2,08

Segregação de funções	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existe segregação de funções entre quem tem funções nas vendas e na tesouraria?	x		4,16	50	2,08
2. Existe segregação de funções entre a contabilidade e a tesouraria?	x		4,16	100	4,16
3. Existe segregação de funções entre os recursos humanos e a tesouraria?	x		4,16	100	4,16
4. Existe segregação de funções entre compras e a tesouraria?		x	4,16	50	2,08

100%

76,96

Conclusão: Risco de auditoria de 76,96%, logo o risco é considerado baixo.

Anexo 2
Questionário – Clientes, Vendas e Inventários

Anexo 2 - Questionário - Clientes, Vendas e Inventários

Controlo de contas a receber/recebimentos	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existe um controlo do vencimento das faturas?	x		5	100	5
2. Existem procedimentos de monitorização sobre a antiguidade das contas a receber?	x		5	100	5
3. Existem recebimentos por cheque?	x		5	75	3,75
4. Existem recebimentos em dinheiro?	x		5	100	5
5. Existem procedimentos definidos para quem efetua os depósitos?	x		5	100	5

Emissão da Fatura	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existem procedimentos que garantem que todas as expedições são faturadas dentro dos prazos normais?	x		5	100	5
2. Existe algum procedimento de validação interna da fatura?	x		5	100	5
3. O registo contabilístico é processado automaticamente com a emissão da fatura?	x		5	100	5
4. Existe algum documento que dá baixa nos stocks?	x		5	100	5

Encomendas	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existe um controlo de encomendas em aberto?	x		5	100	5

Expedição do material	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existe algum documento que acompanha a mercadoria?	x		5	100	5
2. O cliente assina comprovativo de que recebeu o material?	x		5	100	5
3. Existe segregação de funções entre quem recebe e quem prepara a encomenda?	x		5	100	5
4. Existem controlos de expedições não faturadas?	x		5	75	3,75

Negociação das condições	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Encontra-se definido o preço de venda?	x		5	75	3,75
2. Existe uma tabela de preços?	x		5	75	3,75
3. Estão definidas as condições e que é concedido crédito?	x		5	100	5
4. Existe seguro de crédito?	x		5	100	5
5. São formalizados contratos?		x	5	75	3,75
6. Existe no sistema um registo das condições de venda?	x		5	100	5

100%

93,75

Conclusão: Risco de auditoria de 93,75%, logo o risco é considerado baixo.

Anexo 3
Questionário – Fornecedores, Compras e Inventários

Anexo 3 - Questionário - Fornecedores, Compras e Inventário

Controlo de contas a pagar/pagamentos	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Existe um controlo do vencimento das faturas?	x		5	75	3,75
2. Existem procedimentos de monitorização sobre a antiguidade das contas a pagar?	x		5	75	3,75
3. Encontra-se definida uma periodicidade para processamento dos pagamentos?	x		5	100	5

Necessidade de Compra/Encomenda	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. Encontram-se definidos procedimentos quanto à identificação de necessidades?		x	5	50	2,5
2. Existem stocks mínimos?		x	5	50	2,5
3. Existe um controlo de encomendas em aberto?		x	5	50	2,5

Negociação das condições	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. São consultados vários fornecedores?	x		5	100	5
2. É elaborado um processo de consulta?		x	5	50	2,5
3. São aprovadas as condições?	x		5	50	2,5
4. São formalizados contratos?		x	5	50	2,5
6. Existe no sistema um registo das condições de compra por fornecedor?	x		5	50	2,5

Receção da fatura	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. É efetuada a conferência preço face à encomenda?	x		5	100	5
2. Encontra-se definido um procedimento se existirem	x		5	100	5
3. Existe controlo de mercadorias em trânsito?	x		5	75	3,75

Receção material	Sim	Não	Ponderação	Nota	Nota (Ponderada)
1. É efetuada conferência física (quantidade e qualidade) entre a encomenda e o documento do fornecedor?	x		5	100	5
2. Encontra-se definido um procedimento se existirem desvios?		x	5	100	5
3. São gerados documentos de receção?	x		5	100	5
4. Existe um sistema de inventário permanente? A		x	5	100	5
5. É efetuada contabilização da compra neste momento?	x		5	100	5
6. Existe controlo de faturas em receção em conferência?	x		5	75	3,75

100%

77,5

Conclusão: Risco de auditoria de 77,50%, logo o risco é considerado baixo.