



Universidade de Aveiro

Ano 2022

**ANA LUÍSA LOPES
FONTES**

**Relatório de estágio – Saldos de abertura em
trabalhos de auditoria iniciais**



Universidade de Aveiro
Ano 2022

**ANA LUÍSA LOPES
FONTES**

**Relatório de estágio – Saldos de abertura em
trabalhos de auditoria iniciais**

Relatório de estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Maria da Anunciação Fernandes de Bastos, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho a todos os que me auxiliaram a torná-lo possível.

o júri

presidente

Professor Doutor Sérgio Sérgio da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor Adjunto, Universidade Aveiro

vogais

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

Professora Doutora Maria da Anunciação Fernandes de Bastos
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

agradecimentos

Agradeço ao Dr. Avelino Antão, Dr. Armando Tavares e Dr. João Paulo Marques pela oportunidade de realizar o estágio curricular na CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda..

Agradeço a todos os meus colegas de trabalho da CFA, que tornaram desta uma experiência enriquecedora que me fez crescer a larga escala a nível profissional e pessoal. Em especial, agradecer à Sandra Bastos, ao Rui Tavares e à Ângela Fonseca, por todo o carinho e dedicação em fazer de mim uma melhor profissional.

À minha orientadora, Professora Anunciação Bastos, agradeço toda a ajuda e tempo despendido para fazer deste relatório de estágio algo do qual me orgulho.

Agradeço a todos os meus amigos que me acompanharam no decorrer do meu percurso académico, pela amizade, incentivo e palavras de encorajamento.

Por fim, um especial agradecimento aos meus pais, irmão e família próxima, por acreditarem plenamente em mim e nas minhas capacidades, realizando todos os esforços para que isto fosse possível. Eternamente grata pelas oportunidades e educação que me deram.

palavras-chave

Saldos de Abertura, Auditoria Financeira, Auditoria Inicial, Prova de Auditoria.

resumo

O presente relatório de estágio resulta do estágio curricular realizado na entidade Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda., enquanto parte integrante do Mestrado em Contabilidade – Ramo Auditoria.

Para o auditor, a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura constitui um desafio ao seu julgamento e ceticismo profissional. Como tal, o mesmo deve planear quais as avaliações e procedimentos de auditoria a executar que lhe permitam expressar uma opinião fundamentada sobre as demonstrações financeiras, cumprindo os requisitos éticos e profissionais subjacentes.

Este trabalho apresenta não só as atividades desenvolvidas no decorrer dos seis meses de estágio curricular em auditoria financeira, mas também analisa a temática dos saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais. Para o efeito apresenta uma aplicação prática em que se evidencia as diferenças de procedimentos aquando da obtenção de prova sobre os saldos de abertura de entidades cujas demonstrações financeiras do período anterior tenham sido (ou não) auditadas.

keywords

Opening Balances, Financial Audit, Initial Audit Work, Audit Evidence.

abstract

This internship report results from the curricular internship carried out in the entity Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda. as an integral part of the Master in Accounting – Audit Branch.

For the auditor, obtaining sufficient and appropriate audit evidence on opening balances is a challenge to his judgement and professional scepticism. As such, he or she must plan which assessments and audit procedures to perform that will enable him or her to express an informed opinion on the financial statements while complying with the underlying ethical and professional requirements.

This work presents not only the activities developed during the six months of curricular internship in financial auditing, but also analyzes the theme of opening balances in initial audit work. For this purpose, it presents a practical application in which the differences in procedures are highlighted when obtaining evidence on the opening balances of entities whose financial statements for the previous period have been (or not) audited.

Índice geral

Índice de figuras	iii
Índice de tabelas	iv
Lista de siglas	v
1. Introdução	1
2. Relatório das atividades desenvolvidas no estágio curricular	3
2.1. Apresentação da entidade acolhedora	3
2.2. Estágio curricular – proposta de atividades a desenvolver	4
2.3. Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio curricular	5
2.4. Dossier Permanente	7
2.4.1. BL_DR	8
2.4.2. Resumo das atas da Assembleia Geral e do Conselho de Administração.....	8
2.4.3. Síntese do Dossier Permanente	9
2.5. Dossier Corrente	9
2.5.1. Meios financeiros líquidos	10
2.5.2. Terceiros.....	13
2.5.3. Estado e outros entes públicos	17
2.5.4. Financiamentos obtidos.....	21
2.5.5. Acréscimos e diferimentos	21
2.5.6. Inventários e custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	22
2.5.7. Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis.....	26
2.5.8. Capital próprio.....	29
2.5.9. Fornecimentos e serviços externos, outros gastos, gastos e perdas de financiamento, outros rendimentos e juros, dividendos e outros rendimentos similares	30
2.5.10. Gastos com o pessoal	32
2.5.11. Vendas e prestações de serviços.....	34
2.6. Dossier Geral	38
2.6.1. Aceitação e continuação de clientes.....	38
2.6.2. Demonstrações financeiras, relatório de gestão, Certificação Legal das Contas e Relatório e Parecer do Fiscal Único.....	40

2.7. Reflexão crítica sobre as atividades desenvolvidas e sugestões de melhoria	41
2.8. Contributo do estágio para a estagiária e para a entidade acolhedora	42
3. Enquadramento teórico	43
3.1. A auditoria financeira e o papel do auditor	43
3.2. A obrigatoriedade de Revisor Oficial de Contas	48
3.3. A prova de auditoria	50
3.4. As asserções	51
3.5. As fases da auditoria	53
3.6. A aceitação e continuação de relações profissionais com clientes	54
3.7. O conhecimento da entidade e do seu meio envolvente	56
3.8. Saldos de abertura	57
4. Aplicação prática: a obtenção de prova sobre os saldos de abertura	64
4.1. Nota introdutória	64
4.2. Objetivos do estudo	64
4.3. Metodologia	65
4.4. Caracterização das entidades objeto de estudo	65
4.5. Trabalho desenvolvido pelo auditor para obtenção de prova relativamente aos saldos de abertura	68
4.6. Análise da prova de auditoria recolhida e possível redação de parágrafos da Certificação Legal das Contas	74
4.7. Síntese da aplicação prática	77
5. Conclusão	79
Referências bibliográficas	80
Anexo 1 – Questionário referente aos saldos de abertura	83

Índice de figuras

Figura 1: Resumo da conciliação de saldos.....	15
Figura 2: Questionário da CFA referente à aceitação/continuação de clientes	40
Figura 3: Credibilidade da prova de auditoria	51
Figura 4: Processo para aceitar ou continuar um trabalho de auditoria.....	55
Figura 5: Reflexo do trabalho desenvolvido pelo auditor no seu julgamento profissional .	62

Índice de tabelas

Tabela 1: Princípios fundamentais a cumprir para prestigiar a profissão do auditor	47
Tabela 2: Assertões subjacentes às demonstrações financeiras	52
Tabela 3: A suficiência e a apropriação da prova de auditoria.....	50
Tabela 4: Apresentação das entidades ABC, Lda. e XYZ, Lda.	66
Tabela 5: Rubricas do balanço individual das entidades em 31 de dezembro de 2020.....	68
Tabela 6: Possível redação de alguns parágrafos da Certificação Legal das Contas das entidades ABC, Lda. e XYZ, Lda.	75

Lista de siglas

CAE – Classificação das Atividades Económicas

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC – Código das Sociedades Comerciais

GAT – Guia de Aplicação Técnica

IFAC – International Federation of Accountants

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA – International Standard on Auditing

ISQC – International Standard on Quality Control

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PC – Pagamentos por Conta

PEC – Pagamentos Especiais por Conta

RJSA – Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. Introdução

O presente relatório de estágio é parte integrante do Mestrado em Contabilidade – Ramo Auditoria realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e tem como principal objetivo a obtenção do grau de mestre.

O estágio curricular realizado na empresa CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda., entre 11 de outubro de 2021 e 8 de abril de 2022, na área da auditoria financeira, permitiu à estagiária consolidar e enriquecer os conhecimentos teóricos adquiridos sobre a área no seu percurso académico, bem como transpô-los para a prática. No decorrer dos seis meses de estágio, esta teve a oportunidade de acompanhar e participar no trabalho desenvolvido por uma equipa de auditores experientes nas diversas fases de auditoria, o que lhe permitiu crescer profissionalmente.

No decorrer dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela entidade acolhedora surgiram duas novas entidades cujos trabalhos de auditoria iniciais foram atribuídos à equipa na qual a estagiária foi integrada. Esta casualidade despertou-lhe especial interesse sobre quais os procedimentos a adotar por parte do auditor para ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais.

Os saldos de abertura têm um papel fundamental no trabalho de auditoria, influenciando de modo direto ou indireto os saldos finais do período. Como tal, aquando da aceitação de um trabalho de auditoria inicial é fundamental que o profissional de auditoria despenda tempo a analisar o cliente e o seu meio ambiente, para posteriormente recolher prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a veracidade dos saldos de abertura e sobre a consistência de aplicação das políticas contabilísticas apropriadas à entidade. Realizado este trabalho de obtenção de prova, o auditor deve ter em sua posse prova de auditoria referente à possibilidade dos saldos de abertura conterem distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período que se encontra a analisar, a qual deve ser recolhida mediante o desenvolvimento dos procedimentos de auditoria que o mesmo considere mais adequados para o efeito.

A obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais representa um desafio ao auditor e ao seu ceticismo profissional, dado que o profissional de auditoria não detém conhecimento a grande escala

da entidade e do meio envolvente em que a mesma se insere. Por conseguinte, o facto de um cliente novo numa sociedade de auditoria ter sido anteriormente auditado, ou não, acaba por ter algum peso aquando do planeamento dos trabalhos de auditoria necessários desenvolver para a obtenção de prova.

O facto das demonstrações financeiras de um trabalho de auditoria inicial terem sido auditadas podem trazer algumas facilidades ao auditor substituto aquando da obtenção de prova sobre os saldos de abertura, porém, tal não é sinónimo de que os saldos de abertura do período estejam apropriadamente mensurados e divulgados. É dever do auditor realizar procedimentos de auditoria que lhe permita obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura, podendo o mesmo ter a necessidade de recorrer a procedimentos adicionais de auditoria para o efeito.

O presente relatório está estruturado em cinco capítulos. O primeiro respeita à presente introdução do relatório de estágio. No segundo capítulo é apresentada a entidade acolhedora do estágio curricular e elencam-se as principais tarefas desempenhadas em auditoria financeira pela estagiária no decorrer dos seis meses de laboração. No terceiro capítulo é apresentado um enquadramento teórico referente à auditoria financeira e aos saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais, sendo dado especial enfoque a quais os procedimentos a adotar pelo profissional para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os mesmos. No quarto capítulo é apresentado um estudo descritivo sobre a obtenção de prova de saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais, no qual a estagiária teve um papel ativo. Neste estudo de caso são abordados dois trabalhos de auditoria iniciais realizados, um dos quais com as demonstrações financeiras do período anterior auditadas por um outro auditor e o outro não, sendo sintetizados quais os principais pontos diferenciadores nos trabalhos de auditoria para obtenção de prova sobre os saldos de abertura. Por fim, o último capítulo é destinado à conclusão do presente relatório.

2. Relatório das atividades desenvolvidas no estágio curricular

Na primeira parte deste relatório são expostas quais as principais atividades desenvolvidas pela estagiária em ambiente laboral no decorrer dos seis meses de estágio. Algumas das atividades mencionadas estão relacionadas com a quarta parte deste relatório, na qual é apresentada e discutida uma situação prática vivida pela estagiária no decorrer do seu estágio curricular, referente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais.

2.1. Apresentação da entidade acolhedora¹

Constituída em 1990 pelos sócios fundadores Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão, a “CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda.” (doravante denominada de CFA) encontra-se inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) mediante o número 89, estando também inscrita na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) desde 12 de outubro de 1994, mediante o número 20161415.

A atividade da CFA rege-se segundo as normas nacionais e internacionais de Revisão e Auditoria, estando a entidade estruturada hierarquicamente. A organização da fima assenta nos seus sócios, que assumem a responsabilidade de gestão e supervisionam todos os trabalhos desenvolvidos pela estrutura profissional.

A atividade desenvolvida pela empresa engloba diversos ramos, enquadrados no âmbito das competências de um revisor oficial de contas (ROC), tendo em 2013 sido criada a “Cravo, Fortes, Antão – Consulting, Lda.”, de modo a dar resposta às necessidades dos seus clientes nas áreas de consultoria financeira e fiscal, revisão de declarações fiscais, pareceres e apoio de consultoria em matérias de natureza fiscal, entre outras vertentes relacionadas.

Com mais de 30 anos de história, a CFA desempenha funções de consultoria, fiscalização e auditoria em diversos setores de atividade, tais como:

- Setor Público: entidades reguladoras, institutos públicos, entidades públicas empresariais, entidades empresariais municipais, municípios, serviços municipalizados e associações de municípios;

¹ Segundo a informação disponibilizada no website, disponível em <https://www.cfa-sroc.pt/>

- Setor Privado: agricultura, pescas, aquacultura, avicultura, pecuária, vitivinicultura, agroindústria, construção civil e obras públicas, comércio, indústria transformadora, prestação de serviços, promoção imobiliária, gestão de participações sociais;
- Setor Não Lucrativo: misericórdias, instituições particulares de solidariedade social, associações, fundações;
- Setor Cooperativo: cooperativas agrícolas e cooperativas de habitação.

Os colaboradores da CFA são profissionais que detêm cursos académicos nas áreas de auditoria, contabilidade, fiscalidade, economia, gestão ou similares. Nesta entidade é aplicada uma política de recrutamento exigente, sendo dada formação desde início aos colaboradores que vão integrando a estrutura profissional da mesma. Mediante o desenrolar do seu percurso na entidade, os colaboradores da CFA vão ganhando mais experiência e novas competências, sendo-lhes imputadas tarefas com dificuldade crescente, ponto crucial que promove e fomenta uma evolução progressiva do profissional na área.

Para a execução dos seus trabalhos, a CFA tem instituído o “ASD – Auditor”, software específico de auditoria que apresenta as ferramentas necessárias para dar resposta aos trabalhos desenvolvidos pela entidade com o rigor e qualidade exigidos. Este software cumpre com a legislação seguida pela entidade e apresenta um elevado nível de segurança e confidencialidade da informação nele contida. Com este software as equipas podem executar todas as fases de auditoria de forma estruturada e devidamente informatizada, permitindo a conexão de toda a equipa dentro e fora do escritório num mesmo dossier, podendo estar duas ou mais pessoas a trabalhar na mesma área em simultâneo.

2.2. Estágio curricular – proposta de atividades a desenvolver

O plano de estágio curricular proposto e assinado enumera diversas fases de trabalho, as quais se enquadram no desenrolar dos normais trabalhos de auditoria financeira, e onde consta, nomeadamente, que a estagiária deve participar:

- na elaboração de testes de conformidade, de análises documentais e de relatórios referentes ao acompanhamento trimestral das entidades;
- nas saídas a clientes, devendo acompanhar as contagens físicas de inventários e posteriormente colaborar na execução dos testes da respetiva área;

- na recolha de balancetes de terceiros, na seleção de amostras, nos pedidos de preparação das cartas ao cliente e no controlo das respostas recebidas destas últimas mencionadas;
- no tratamento dos balancetes do exercício em análise dos clientes, realizando comparações entre valores e rácios para investigar situações anómalas nas entidades;
- na realização de testes substantivos com o intuito de confirmar saldos e testar transações;
- na elaboração de resumos das áreas relevantes e posteriormente na extração de conclusões e recomendações desses resumos;
- na redação da Certificação Legal das Contas, do Relatório Anual de Auditoria e do Relatório e Parecer do Fiscal único; e
- na verificação do preenchimento da declaração Modelo 22.

O presente plano de estágio tem como intuito que, com a colaboração nas tarefas descritas, a estagiária percorra diversas fases de auditoria, aumentando o seu espírito crítico e a sua autonomia na realização das tarefas. O estágio curricular culmina na apresentação do presente relatório de estágio, no qual se encontram vertidas as aprendizagens adquiridas pela mesma na entidade acolhedora.

2.3. Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio curricular

O estágio curricular desenvolvido na CFA teve início em 11 de outubro de 2021 e término em 08 de abril de 2022. Neste período, a estagiária acompanhou a parte final da fase de planeamento e toda a fase de execução de auditoria na generalidade das entidades auditadas pela equipa à qual foi alocada, podendo esta colocar em prática inúmeros dos conceitos teóricos adquiridos ao longo do seu percurso académico bem como adquirir outros tantos.

No decorrer do primeiro mês, a estagiária integrou duas equipas de auditoria, intercalando o acompanhamento do trabalho desenvolvido por cada uma quinzenalmente. No início do segundo mês esta foi afeta a tempo integral a uma destas duas equipas de auditoria, constituída por um sénior e dois juniores.

A esta equipa estava alocado um leque diversificado de entidades no que respeita à classificação das atividades económicas (CAE). Dos cerca de 40 clientes podem destacar-se as seguintes atividades económicas: compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100);

comércio a retalho em supermercados e hipermercados (CAE 47111); fabricação de artigos de uso doméstico de faiança, porcelana e grés fino (CAE 23412); fabricação de aguardentes preparadas (CAE 11011); e comércio a retalho de produtos cosméticos e de higiene, em estabelecimentos especializados (CAE 47750). A diversidade de setores de atividade apresentada representa uma mais-valia para os envolvidos, permitindo-lhes aprofundar especificidades de diversas áreas de negócio.

Aquando da apresentação das empresas à estagiária foi-lhe questionado se esta detinha qualquer relacionamento comercial, pessoal ou familiar com as mesmas antecedendo alguma possível problemática de independência. Complementarmente, e atendendo a que esta iria ter acesso a informação confidencial, foi-lhe dado a assinar um contrato de confidencialidade.

Nos pontos seguintes deste capítulo são expostas sínteses das diversas fases do trabalho desenvolvido pela mesma no decorrer do seu estágio curricular, porém, de notar que em cada uma das áreas mencionadas foram necessários realizar mais procedimentos, os quais exigiam um maior nível de conhecimento e experiência e que, como tal, foram desempenhados pelos restantes colegas de equipa acima mencionados, garantindo assim o rigor exigido.

No decorrer do trabalho de auditoria, existem dados e papéis de trabalho que necessitam de ser devidamente armazenados, pelo que, a CFA possui uma base de dados na qual organiza a informação em três tipos de arquivo: o Dossier Corrente, o Dossier Permanente e o Dossier Geral. Salientar que os papéis de trabalho adiante apresentados foram concebidos pela empresa, servindo de suporte para o trabalho de auditoria. Estes papéis não são estáticos, estão em constante adaptação às necessidades de cada cliente com o intuito de melhorar o trabalho desenvolvido, dando um maior grau de segurança ao auditor.

Embora o trabalho do auditor detenha um fio condutor entre as diversas fases de auditoria, a estagiária não desenvolveu as suas tarefas por esta ótica, dado que, aquando da sua entrada na CFA não detinha os conhecimentos necessários para seguir esse enquadramento. Neste sentido, no primeiro mês de estágio esta realizou tarefas isoladas no Dossier Permanente, que lhe permitiram ambientar-se com a organização interna da CFA. Posteriormente, esta iniciou as saídas a clientes, colaborando na recolha de prova e na realização de testes de auditoria, tendo-se centrado essencialmente na realização de trabalhos no Dossier Corrente.

Com a realização de testes nas diversas áreas das demonstrações financeiras, a estagiária foi adquirindo novas ferramentas que lhe permitiram colaborar na execução de algumas tarefas do Dossier Geral, ainda que de modo muito superficial. Como tal, as atividades desenvolvidas pela estagiária serão apresentadas por enquadramento de dossier, embora não seja este o fio condutor de um normal trabalho de auditoria.

O Dossier Permanente contém todos os dados que, na ótica do auditor, poderão ser relevantes para consulta no desenrolar do trabalho de auditoria e/ou em auditorias futuras à entidade. Como tal, é neste dossier contemplada toda a informação de carácter relevante para que a equipa de auditoria conheça a entidade e possa desenvolver de forma mais sustentada o seu trabalho, sendo todos os dados arquivados neste diário guardados por diversos períodos.

No Dossier Corrente são arquivados todos os papéis de trabalho elaborados no âmbito dos trabalhos de auditoria, consistindo os mesmos nos testes realizados às diversas áreas da entidade em questão. Estes papéis de trabalho serão parte integrante da prova de auditoria aquando da emissão do relatório com a opinião do auditor.

Por fim, o Dossier Geral inclui todas as fases do trabalho de auditoria pelo que é nele arquivada toda a documentação do trabalho, desde a aceitação do cliente até à emissão de opinião. Referir que este dossier está sujeito a constantes adaptações relativamente aos dados nele contidos, de modo a tornar o suporte a todo o trabalho de auditoria do período o mais completo possível.

2.4. Dossier Permanente

O Dossier Permanente é o dossier mais estático, no qual são arquivados todos os dados da entidade, tais como: a localização e a sede de estabelecimento da empresa; o objeto social e as atividades acessórias desenvolvidas; o historial da empresa; a caracterização do setor de atividade no qual a empresa atua; os contratos relevantes celebrados até à data; o organograma e a identificação das entidades relacionadas, no caso de existirem; os relatórios de auditoria; a lista dos órgãos sociais, entre outros.

O Dossier Permanente da CFA apresenta uma estrutura própria, organizada de forma numérica e sequencial. A par disto, a organização do dossier segue as fases do trabalho de auditoria, desde a aceitação do cliente, até à emissão dos relatórios.

Seguidamente, apresenta-se uma síntese das principais tarefas desempenhadas pela estagiária relacionadas com este Dossier Permanente.

2.4.1. BL_DR

No decorrer do período em análise, os clientes vão disponibilizando ao auditor balancetes referentes aos diversos meses do período económico, até culminar no balancete final do período.

É política da CFA elaborar um mapa interno para cada cliente, denominado de BL_DR. A estagiária colaborou no preenchimento desta ferramenta de análise com base nos balancetes dos clientes recebidos, constituindo um balanço, uma demonstração dos resultados por naturezas, um conjunto de rácios e indicadores e um quadro resumo de origens e aplicações de fundos.

Mediante o uso desta ferramenta o auditor tem uma síntese das variações ocorridas entre o período em análise e o período homólogo, devendo o mesmo, no final da realização dos trabalhos, ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para todas as variações materialmente relevantes ocorridas. Ao longo dos seis meses de estágio, a estagiária ganhou autonomia na elaboração do BL_DR de todas as empresas auditadas pela equipa de auditoria, tendo também colaborado na realização de comparações entre rácios e valores, para detetar possíveis situações anómalas.

Findos os trabalhos de auditoria, é intuito desta ferramenta apresentar as demonstrações financeiras finais da entidade, espelhando as observações realizadas no balancete e as justificações da entidade para as principais variações registadas.

2.4.2. Resumo das atas da Assembleia Geral e do Conselho de Administração

Aquando do início dos trabalhos de auditoria é elaborada uma lista de pedido de elementos direcionada para cada cliente, na qual é incluído o pedido das atas da assembleia geral e do conselho de administração/gerência devidamente assinadas.

Para facilitar o controlo e análise das atas, a estagiária elaborou resumos das mesmas em diversos clientes, sintetizando quais os temas abordados em cada ata (por exemplo, ata número 27, de 16 de maio de 2020 – deliberação acerca da proposta de aplicação de

resultados de 2019 e aprovação de contas). Com estas sínteses foram identificadas algumas falhas, tendo o auditor solicitado os dados em falta ao cliente para colmatar as mesmas.

Este procedimento revelou-se uma mais-valia, uma vez que permitiu à equipa de auditoria ter acesso direto à informação que suporta e fundamenta as alterações ocorridas no capital próprio e às decisões da administração/gerência relevantes, que possam ter efeitos a nível contabilístico.

2.4.3. Síntese do Dossier Permanente

Atendendo à extensão deste dossier é preocupação das equipas de auditoria da CFA que o mesmo esteja devidamente organizado e o mais completo possível. Para tal, a estagiária elaborou uma síntese dos dados contidos em diversos Dossiers Permanentes de entidades que a equipa auditava, de modo a colmatar possíveis falhas de dados. Exemplos recorrentes passaram pela falta do organigrama da empresa atualizado, pela certidão permanente já não se encontrar válida, entre outros.

Com a realização desta síntese a equipa de auditoria obteve uma imagem clara da informação que detinha e quais os elementos em falta que devia solicitar ao cliente, tornando assim o seu trabalho o mais sustentado.

2.5. Dossier Corrente

No Dossier Corrente são arquivados todos os papéis de trabalho elaborados para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da razoabilidade das diversas rúbricas das demonstrações financeiras da entidade auditada. Estes papéis de trabalho serão ponto fulcral aquando da emissão do relatório com a opinião do auditor, podendo os mesmos variar de entidade para entidade, atendendo às especificidades da cada cliente e do setor de atividade do mesmo.

Por questões de uniformização e sistematização da informação, dentro do Dossier Corrente há diversas áreas criadas, as quais correspondem a uma determinada área do balanço e da demonstração dos resultados (por exemplo, a área AC)A1 corresponde ao ativo não corrente, a área AC)A2 constitui o ativo corrente, a área AC)P engloba a desagregação do capital próprio e do passivo e a área AC)R inclui as áreas da demonstração dos resultados por naturezas). Posteriormente, cada uma das áreas subdivide-se, tendo cada uma das rubricas

das demonstrações financeiras uma pasta específica no Dossier Corrente. Além disso, os testes efetuados dentro de cada uma das áreas são indexados à mesma e numerados de forma sequencial (por exemplo, no ativo corrente, na área AC)A2C – Clientes, um teste realizado poderá ser denominado de AC)A2C.05 – Detalhe de clientes).

De seguida será apresentada uma síntese de algumas tarefas nas quais a estagiária colaborou no decorrer dos trabalhos de auditoria.

2.5.1. Meios financeiros líquidos

Controlo de caixa

Na conta de caixa são registados todos os valores que estão imediatamente disponíveis para pagamentos de pequeno valor. Consoante a expressão desta rubrica em cada cliente, o auditor optou pela realização de um ou dois testes. O primeiro teste consistiu na comparação da folha do caixa, a qual deve ser assinada pela gerência/administração, com a contabilidade.

A estagiária efetuou este teste no decorrer do seu estágio curricular tendo realizado uma análise detalhada da folha de caixa. Esta contemplava a quantidade de moedas e notas em caixa, bem como todas as entradas e saídas diárias efetuadas no decorrer desse período. A estagiária verificou se os movimentos contabilísticos na conta de caixa eram congruentes com os valores presentes nas folhas de caixa, com referência a determinada data. Complementarmente, também analisou todos os documentos que suportavam as entradas e saídas de caixa, verificando se os mesmos estavam em conformidade.

Aquando da deteção de discrepâncias entre a folha de caixa e a contabilidade, a estagiária, juntamente com a equipa de auditoria, realizou junto do cliente as devidas diligências, para apurar qual a origem das mesmas, procedendo posteriormente à sua regularização.

O segundo teste consistiu na contagem física de caixa, no qual foi realizada a inventariação física dos fundos que constituíam o montante de caixa em determinada data. Aquando de uma visita às entidades auditadas com montantes em caixa, o auditor solicitou ao responsável de caixa para ser efetuada a contagem desses montantes naquele exato momento, com o intuito de comprovar o saldo desta. Realizada a contagem foram comparados os montantes físicos de caixa com os montantes registados na folha de caixa, não tendo sido detetadas quaisquer diferenças.

Controlo de bancos

Regra geral, aquando da análise da classe 1 do código de contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) o auditor da CFA:

- assegura a não existência de compensação de saldos na entidade que está a auditar, ou seja, verifica que conta bancária é devidamente desagregada e que, no caso de existirem saldos contranatura nesta classe, por exemplo, descobertos bancários, os mesmos são apresentados na rubrica de financiamentos obtidos, no passivo;
- confere que a totalidade dos meios financeiros líquidos se encontra refletida nas demonstrações financeiras da entidade;
- verifica se as assinaturas autorizadas para o efeito de movimentação das contas bancárias cruzam com as deliberações em ata da entidade;
- verifica se os saldos das contas de depósitos à ordem da entidade bem como de outros depósitos bancários englobam a totalidade dos depósitos existentes e em trânsito, nas respetivas instituições de crédito;
- verifica se as contas de depósitos à ordem e outros depósitos bancários que a entidade diz deter respeitam efetivamente à mesma; e
- aquando da existência de transações em moeda estrangeira, verifica se foram efetuados os devidos ajustamentos relativos a variações cambiais e se estes foram efetuados de modo apropriado, atendendo à Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 23, § 22.

Para tal, a CFA elabora um mapa de controlo de bancos para cada uma das entidades que audita, o qual tem como objetivo verificar se os saldos referentes às contas de depósitos à ordem e de outros depósitos bancários efetivamente correspondem a todos os depósitos existentes ou em trânsito na data em análise nas instituições de crédito, bem como verificar se estes são efetivamente propriedade da empresa.

O auditor recorre à circularização de todos os bancos, para poder comprovar a veracidade dos saldos apresentados no balancete pela empresa. Este procedimento de auditoria é efetuado com referência à data para a qual será emitida a Certificação Legal das Contas, sendo sujeita a circularização a totalidade de bancos com os quais a entidade mantém relações. Para efetuar a circularização, a equipa de auditoria solicitou a cada um dos seus

clientes os dados de todas as instituições de crédito com as quais mantém ligações. Recebidos estes dados, o auditor enviou para todas as instituições indicadas uma carta própria, assinada pelos responsáveis da empresa.

No modelo enviado foram solicitados os saldos de todas as contas que existiam nessa instituição de crédito em nome do cliente na data mencionada, incluindo a indicação de: contas já encerradas ou com saldo nulo; condições de prazo e as taxas de juro aplicadas; detalhe de ações ou obrigações existentes; existência de contas caucionadas; letras e/ou outros valores à cobrança; nomes com autorização para proceder à movimentação de contas; entre outras informações.

Dada a importância da circularização e atendendo à pouca experiência da estagiária, este procedimento foi realizado por um dos juniores da equipa, contudo, foi dada à mesma a oportunidade de acompanhar o processo de perto, para que em auditorias futuras esta já tenha alguma autonomia para executar esta tarefa.

Com base nas respostas recebidas a equipa procedeu à análise das mesmas, efetuando o preenchimento do mapa de controlo de bancos. Neste mapa, a estagiária comparou os valores das respostas recebidas com os montantes registados na contabilidade da empresa auditada, analisando se os mesmos eram concordantes com os saldos contabilísticos.

Para facilitar a execução deste teste é fundamental que a resposta das instituições crédito seja o mais detalhada possível. Na eventualidade de não ser obtida resposta por parte de algum banco, a comparação é realizada com base nos extratos bancários facultados ao auditor pelo cliente, os quais, regra geral, são enviados periodicamente pela instituição de crédito.

Para completar este teste foi solicitado ao cliente a disponibilização do extrato bancário, da reconciliação bancária à data em análise e do extrato da contabilidade de todas as instituições de crédito. No caso de existirem itens pendentes numa reconciliação bancária é prática da CFA analisar se é realizado o devido tratamento contabilístico desses itens, efetuando o *follow-up*² dos mesmos com os extratos bancários dos períodos seguintes.

² Processo de acompanhar e avaliar algo que foi feito anteriormente, de forma a obter-se mais informações sobre essa tarefa.

No decorrer do estágio curricular, a estagiária necessitou de recorrer a este procedimento diversas vezes para analisar qual o tratamento dado a itens pendentes nas reconciliações bancárias, o que lhe permitiu perceber a importância deste processo, aquando da justificação de valores em aberto nas reconciliações bancárias. Regra geral, os itens pendentes identificados pela estagiária consistiram em depósitos noturnos, os quais foram devidamente regularizados no início do período subsequente.

Para complementar o mapa de trabalho, a equipa de auditoria realizou ainda a comparação entre os dados do mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal e os valores presentes na contabilidade, e comparou as instituições de crédito que a empresa dizia ter relacionamento com o detalhe da base de dados de contas do Banco de Portugal, obtendo assim prova de auditoria sobre as asserções desta área.

2.5.2. Terceiros

Circularização de terceiros

A circularização de terceiros consiste na principal ferramenta mediante a qual o auditor obtém prova de auditoria sobre os saldos de terceiros da entidade auditada. Este procedimento substantivo de confirmação externa é usado com recurso à comunicação escrita, sendo solicitado a terceiros da entidade que indiquem se há montantes em aberto, ou não, entre estas e, no caso da resposta ser positiva, qual o montante. Na CFA, aquando da seleção de terceiros para se proceder à circularização, são tidos em conta alguns critérios, tais como:

- maior percentagem de saldo total da rubrica;
- existência de saldos contranatura;
- maior saldo acumulado;
- seleção aleatória mediante o uso do programa ASD – Auditor; e
- saldos de grupo (partes relacionadas) na sua totalidade, quando aplicável.

Estes critérios não são vinculativos a todas as entidades, devendo ser ajustados de cliente para cliente. No decorrer do estágio curricular a estagiária acompanhou alguns processos de circularização de terceiros, tendo a generalidade sido realizados à data de 31 de dezembro de 2021. Porém, no caso particular de uma empresa de comércio por grosso de minérios e de metais, houve a necessidade de realizar o pedido de circularização com referência a 31

de setembro, tendo depois sido realizados procedimentos de auditoria adicionais para os movimentos desses terceiros, ocorridos entre a data mencionada e a data das demonstrações financeiras. A realização da circularização antes da data das demonstrações financeiras resultou em consequência da necessidade de emissão de opinião por parte do auditor no início do exercício de 2022, dado que a mesma ia avançar com um processo de cisão. Como tal, e atendendo a que este pode ser um processo moroso, a equipa de auditoria considerou ser prudente realizar a circularização com referência a setembro.

Embora a estagiária não tenha executado a circularização de terceiros de forma autónoma no decorrer do estágio curricular, esta acompanhou a realização da mesma e analisou as respostas recebidas, tendo adquirido conhecimentos teóricos sobre este procedimento para trabalhos futuros. Aquando da realização da circularização de terceiros a equipa de auditoria realiza uma seleção das entidades para as quais deseja enviar um pedido de confirmação, solicitando os dados das mesmas ao cliente. Recebidos estes dados é enviada a carta com o pedido de circularização, assinada pelos responsáveis do cliente.

No procedimento de circularização o auditor pode deparar-se com três possibilidades de resposta: concordante, discordante ou a não obtenção de resposta. No decorrer dos trabalhos de auditoria nos quais a estagiária colaborou verificaram-se estas três situações, o que lhe permitiu aprender de modo pormenorizado quais os procedimentos a seguir aquando de cada uma das situações.

Recebida resposta externa, a estagiária cruzou a informação da mesma com o saldo da contabilidade. Na generalidade, as respostas discordantes recebidas respeitavam a valores ainda não contabilizados por uma das partes (desfasamentos temporais) ou mercadorias em trânsito, tendo sido justificadas todas as diferenças identificadas.

Aquando da não obtenção de resposta foi preocupação do auditor realizar um segundo pedido de resposta, e quando esta não foi obtida, o auditor realizou testes alternativos, os quais consistiram no estudo discriminativo desse saldo.

Todos os procedimentos realizados aquando da circularização de terceiros foram introduzidos pelos colaboradores da CFA no software instituído na empresa (ASD – Auditor). A listagem dos terceiros sujeitos a circularização fica registada no software, tendo

a estagiária alocado a cada um dos terceiros o respetivo *tick mark*³, consoante o tipo de resposta obtida.

Findos os procedimentos de circularização, foi extraído um ficheiro resumo do programa ASD – Auditor, o qual apresenta uma síntese da circularização de terceiros realizada, com a indicação de qual a percentagem de respostas obtidas na entidade auditada (Figura 1).

Figura 1: Resumo da conciliação de saldos

RESUMO CONCILIAÇÃO DE SALDOS					
		TOTAL DE ELEMENTOS		VALOR	
		Nº	%	Quantia	%
SALDOS CIRCULARIZADOS		7		448.067,03	
RESPOSTAS	RECEBIDAS	3	42,86 %	110.405,66	24,64 %
	NÃO RECEBIDAS	4	57,14 %	337.661,37	75,36 %
		7	100,00 %	448.067,03	100,00 %
RESULTADO	COINCIDE	3	42,86 %	110.405,66	24,64 %
	RECONCILIADO	0	0,00 %	0,00	0,00 %
		3	42,86 %	110.405,66	24,64 %
Respostas não Reconciliadas					
	PA (Satisfatórias)	0	0,00 %	0,00	0,00 %
	PA (Não Satisfatórias)	0	0,00 %	0,00	0,00 %
	Não realizada PA	0	0,00 %	0,00	0,00 %
		0	0,00 %	0,00	0,00 %
Não Recebidas					
	PA (Satisfatórias)	4	57,14 %	337.661,37	75,36 %
	PA (Não Satisfatórias)	0	0,00 %	0,00	0,00 %
	Não realizada PA	0	0,00 %	0,00	0,00 %
		4	57,14 %	337.661,37	75,36 %
		7	100,00 %	448.067,03	100,00 %

Nota. Informação extraída do ASD – Auditor de Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

³ Símbolo utilizado para a marcação de determinado documento, permitindo ao leitor que identifique de forma simples e rápida se o documento em questão já foi analisado ou se ainda se encontra por examinar. No caso de já ter sido analisado, há ainda símbolos que permitem ao leitor perceber se o mesmo está correto ou se necessita de revisão.

Saldos Parados

Com o intuito de sinalizar os saldos de terceiros que detêm problemas de realização, a CFA tem instituída a elaboração do mapa de saldos parados, o qual é realizado, pelo menos, à data das demonstrações financeiras a auditar.

A estagiária elaborou o presente mapa, tendo comparado os saldos do período transato com os movimentos do período auditado. Atendendo a que esta colaborou nos trabalhos de auditoria para emissão de relatórios a 31 de dezembro de 2021, a comparação de saldos de terceiros foi realizada entre os saldos a 31 de dezembro de 2020 e os movimentos do período de 2021.

Para preencher o presente mapa, a estagiária detalhou todos os terceiros que apresentavam saldo no período transato, apresentando o respetivo saldo de cada, e procurou no balancete de 2021 os valores acumulados destes. Com a realização deste mapa pode confirmar-se a existência, ou não, de movimentos ao longo de 2021, para além da transferência de saldos de abertura efetuada no início do período económico. No caso de não existir qualquer movimentação de conta entre o saldo de 2020 e os movimentos do período de 2021, há um forte indício desse saldo representar uma imparidade. Com base nos resultados obtidos, as equipas de auditoria indagaram se esses terceiros efetivamente estavam em imparidade e, se sim, qual o motivo para a mesma não ter sido reconhecida.

Mapa de antiguidade de saldos

Para a realização deste teste é solicitado ao cliente o ficheiro da gestão, no qual seja possível verificar a antiguidade dos saldos. Este mapa tem como principal objetivo identificar saldos a receber de clientes que apresentem problemas de realização e nos quais não tenha sido reconhecida a devida perda por imparidade, o que consequentemente resulta na sobrevalorização do ativo da entidade.

Para a realização deste teste a estagiária conferiu se o total do mapa fornecido pelo cliente cruzava com o saldo da conta corrente de clientes (saldo contabilístico). Não havendo diferenças, esta preencheu um quadro resumo no qual detalhou todos os clientes com saldos em aberto e separou os saldos dos mesmos consoante o período em que estavam ou não vencidos (créditos não vencidos; créditos vencidos entre 6 e 12 meses; créditos vencidos entre 18 e 24 meses; entre outros).

Preenchido este detalhe, a estagiária realizou o confronto direto entre os saldos em mora há mais de doze meses e os saldos já reconhecidos pela entidade na conta “219 – Perdas por Imparidade Acumuladas”. Quando o total das antiguidades obtidas com este mapa não foi concordante com a rubrica mencionada a estagiária verificou quais as contas discordantes, questionando a entidade sobre as mesmas.

Mapa de Saldos contranatura

Regra geral, o mapa de saldos contranatura é elaborado para as classes de clientes e de fornecedores. Com a realização deste mapa o auditor analisa quais os terceiros que constituem os saldos contranatura da entidade (saldos credores no caso da rubrica de clientes e os saldos devedores no caso da rubrica de fornecedores).

A realização deste teste consistiu na análise dos saldos contranatura da entidade e da natureza dos mesmos, mediante uma comparação entre os saldos do período em análise e os saldos do período transato. Esta comparação foi realizada com o intuito de analisar quais das variações que ocorreram neste tipo de saldos. Depois de analisada a composição dos saldos contranatura foi realizado o *follow-up* dos mesmos, com o intuito de verificar se foram devidamente regularizados no período subsequente ao qual foi feita a análise.

2.5.3. Estado e outros entes públicos

A rubrica de estado e outros entes públicos é apresentada na classe 24 do código de contas do SNC e inclui diversos impostos aos quais uma empresa está sujeita, no decorrer do desenvolvimento da sua atividade. Esta foi uma das áreas sobre as quais a estagiária desenvolveu grande parte dos testes de forma autónoma, dada a complexidade dos mesmos não ser tão elevada.

241 – Imposto sobre o rendimento

Regra geral, são elaborados dois mapas chave aquando da análise da rubrica 241: o mapa de pagamentos por conta futuros e o mapa do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

O teste dos pagamentos por conta futuros é realizado com objetivo de confirmar o correto cálculo, contabilização e posterior pagamento do pagamento por conta (PC) e do pagamento especial por conta (PEC). Para a execução deste teste foram carregados em mapa próprio da

entidade dados da Modelo 22 do período anterior ao qual se está a desenvolver o trabalho de auditoria (volume de negócios registado, lucro tributável, entre outros) para a realização do cálculo dos PC e PEC a realizar no período corrente pela entidade.

Posteriormente, a estagiária realizou a comparação entre os cálculos da CFA e os pagamentos efetivamente realizados pelo cliente. Para a realização desta comparação foi solicitado ao cliente prova dos PC e PEC efetuados no exercício, não tendo sido detetada nenhuma situação anómala pela estagiária.

No segundo mapa, relativo ao IRC, foram testados os valores presentes na contabilidade, atendendo às estimativas efetuadas, pagamentos efetuados/imposto a recuperar e possíveis excessos/insuficiências de imposto estimado. Inicialmente foi conferido o pagamento do imposto que constituía o saldo de abertura da conta 241 (quando aplicável, na sua totalidade, ou não, atendendo à especificidade de cliente).

Verificado o saldo de abertura foram verificados todos os pagamentos realizados, respeitantes ao PC, PEC e a retenções na fonte efetuadas, conferindo se estes se encontram devidamente registados na contabilidade. Para além dos movimentos realizados no decorrer do período foi também considerada a estimativa de imposto do período, devendo o saldo apurado pelo auditor cruzar com o saldo em aberto na contabilidade no final do período económico auditado.

Salientar que a estagiária teve a oportunidade de acompanhar a elaboração deste mapa, mas não o desenvolveu na íntegra de forma autónoma, por ainda não possuir bases devidamente sustentadas para validar a estimativa de imposto das empresas nas quais desenvolveu procedimentos de auditoria. Essa validação foi efetuada pelos auditores da equipa de trabalho com mais experiência e conhecimento, mediante o recurso a um mapa próprio para o efeito. Não obstante, esta teve abertura total para questionar o porquê do raciocínio usado em cada estimativa de imposto.

242 - Retenção de impostos sobre rendimentos

Aquando da análise da conta 242, as equipas de auditoria elaboram um mapa resumo do período que estão a auditar, no qual comparam os processamentos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) efetuados na contabilidade com as guias entregues e os pagamentos efetuados.

O auditor solicitou a todos os clientes que detinham esta rubrica o envio dos comprovativos do portal das finanças referentes a este imposto. Com a informação do portal pode comprovar-se qual o valor processado em cada guia, bem como qual o montante pago pela entidade e a respetiva data do pagamento.

Para a realização deste teste, a estagiária começou por carregar o mapa modelo da CFA com os montantes processados mensalmente na contabilidade. Posteriormente, esta confrontou os valores registados em cada mês na contabilidade com os valores processados nas guias e com os pagamentos realizados pela entidade.

Ocorreram situações nas quais o cliente apenas facultou as guias de processamento do IRS. Nesses casos, a estagiária recorreu aos extratos bancários da entidade auditada, conferindo em todos os meses se o valor processado foi o valor efetivamente pago, ou se houve discrepâncias entre o processamento e o pagamento.

243 – Imposto sobre o valor acrescentado

Para a validação do imposto sobre valor acrescentado (IVA) foram realizados dois mapas complementares para poder conferir tanto o processamento contabilístico do período em análise como o fluxo financeiro deste imposto.

O auditor solicitou todas as declarações de IVA entregues no período (mensais ou trimestrais, consoante a entidade) para que, com base nestas, a estagiária preenchesse o mapa de teste às bases de IVA. Neste primeiro mapa foi conferido se as declarações foram entregues dentro do prazo estipulado e testada a veracidade dos valores apurados na contabilidade, atendendo ao IVA liquidado e deduzido no período (mensal ou trimestral). Com base neste teste o auditor pôde testar os valores de imposto a pagar ou a receber no período.

No segundo mapa, denominado de mapa de controlo de IVA, foi testado o fluxo financeiro deste imposto. Para esse efeito, o auditor solicitou aos seus clientes o envio dos comprovativos do portal das finanças que confirmassem o pagamento/recebimento de qualquer montante relativo a este imposto, bem como a respetiva data de cada fluxo financeiro. No caso da entidade auditada não ter facultado esta informação o auditor recorreu aos extratos bancários da empresa, porém, é dada prioridade à informação retirada do portal.

Recebido o suporte solicitado a estagiária conferiu se os montantes de imposto apurados em cada declaração cruzavam com o fluxo financeiro. Este teste permitiu ao auditor conferir se os pagamentos deste imposto estão a ser realizados até à data-limite prevista para esse efeito.

245 – Segurança social

À semelhança dos impostos anteriormente mencionados, o auditor realiza um mapa para testar os movimentos referentes à segurança social. Com a realização deste teste o auditor analisa os movimentos contabilísticos do período, as declarações mensais entregues e os pagamentos realizados pela empresa.

Este mapa assemelha-se ao teste do IRS, com as devidas adaptações. O auditor solicitou ao cliente todas as guias do período económico, bem como os comprovativos de pagamento destas, conferindo se os processamentos contabilísticos eram congruentes com as guias entregues, e se a entrega das guias e o seu pagamento foram realizados dentro dos prazos estipulados.

O presente mapa de trabalho é dinâmico, pelo que o auditor vai ajustando o mesmo a cada uma das empresas que audita, ou seja, subdivide-o mensalmente em várias categorias consoante as especificidades de cada entidade (órgãos sociais, pensionistas em atividade por invalidez, entre outras), de modo a conseguir fazer uma análise isolada da aplicação das diversas taxas em vigor.

Com a realização deste mapa a estagiária pode testar a razoabilidade dos valores de contribuições processados pela entidade, mediante estimativas efetuadas com base nos Gastos com o Pessoal suportados pela entidade.

Finda a realização dos trabalhos acima mencionados foi preocupação da estagiária, conjuntamente com os restantes membros da equipa de auditoria, a solicitação ao cliente das certidões de não dívida, tanto à Segurança Social como à Autoridade Tributária. Estas certidões têm validade de 4 e 3 meses, respetivamente e, por segurança, as equipas de auditoria solicitam estas certidões válidas em três momentos: no fim do período económico que estão a auditar (31 de dezembro de 2021 no caso do estágio curricular desenvolvido); aquando da aprovação das demonstrações financeiras; e aquando da data da emissão dos relatórios.

2.5.4. Financiamentos obtidos

Relativamente à classe 25 da entidade, para além de conferir se o montante apresentado nesta rubrica representa efetivamente todos os financiamentos obtidos à data em análise, as equipas de auditoria preocupam-se, ainda, em analisar a classificação destes, entre o passivo corrente e o passivo não corrente, examinando a plenitude do cálculo dos juros relativos a estes financiamentos.

Como tal, é fulcral realizar uma análise pormenorizada de cada financiamento obtido, analisando cada plano de financiamento definido e as respetivas taxas de juro. No decorrer do normal trabalho de auditoria a estagiária:

- procedeu à análise dos planos de financiamento da entidade auditada, conferindo que o saldo em dívida a 31 de dezembro de 2021 dos planos cruzava com as respostas externas obtidas e com o mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal;
- realizou a desagregação do saldo em dívida em passivo corrente ou não corrente e conferiu se este cruzava com os montantes apresentados nas demonstrações financeiras da entidade;
- estimou qual o montante de juros suportados com os financiamentos obtidos, tendo confrontado a estimativa com o saldo da classe 69 do código de contas; e
- analisou os leasings da empresa auditada (quando existiam), tendo cruzado a sua análise com os saldos contabilísticos e com as respostas das locadoras obtidas.

2.5.5. Acréscimos e diferimentos

Para validar esta área é necessário desenvolver um trabalho conjunto e contínuo com as restantes áreas, de modo a analisar se foram devidamente classificados e contabilizados os rendimentos e gastos aqui classificados e se foram efetuadas pela entidade auditada todas as especializações necessárias.

É prática de todas as equipas de auditoria da CFA desenvolver em todas as empresas que auditam um mapa detalhado, o qual permite ao auditor analisar os acréscimos e diferimentos realizados no período em análise, perceber qual a origem destes e analisar se foi realizada a devida classificação, contabilização e especialização. O teste é elaborado atendendo à totalidade das classes 27 e 28, sendo mantido o comparativo do período anterior (se aplicável). Mediante este comparativo, o auditor pode analisar quais as principais variações

de um período para o outro, trabalhando depois de forma a obter as devidas justificações para as mesmas.

Para suportar o presente mapa, a estagiária realizou uma seleção documental (amostra), recolhida junto da empresa auditada e, posteriormente, realizou o *vouching*⁴. Com a análise dos documentos de suporte aos saldos destas rubricas esta pode analisar a especialização efetuada pela empresa. Além disso, foi conferido se os acréscimos e diferimentos realizados no período transato foram devidamente regularizados a nível contabilístico (transferidos para as respetivas rubricas de gastos e rendimentos no decorrer do presente período).

Atendendo a que a rubrica 63, regra geral, detém uma percentagem considerável dos gastos do período de uma empresa em normal funcionamento, é dada especial atenção à análise da razoabilidade da especialização de férias e seus encargos, os quais são gastos do ano, mas que serão processados no período económico seguinte. Para esse efeito, foram realizados testes para estimar qual o montante de acréscimo de gastos a realizar, comparando-o com a estimativa apresentada pela entidade auditada. Um outro procedimento adotado em todas as entidades auditadas consistiu na análise do tratamento dado pelo cliente à estimativa efetuada no fim do período transato no decorrer do período em análise.

2.5.6. Inventários e custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas

Aquando da realização dos trabalhos de auditoria ao analisar a área de inventários são necessários desenvolver diversos testes, para indagar se os mesmos estão apropriadamente valorizados, classificados, mensurados, apresentados e divulgados. Para tal, o auditor realiza contagens físicas; valida e analisa as tendências dos rácios entre o período em análise e os períodos transatos; efetua o corte de operações; analisa se há stock sem rotação há mais de um período, entre outros procedimentos.

Mediante os testes realizados pela CFA, o auditor consegue testar algumas das asserções contidas nas demonstrações financeiras relativamente a esta área. Atendendo a que o estágio curricular se desenvolveu entre outubro e abril, a estagiária teve a oportunidade de se deslocar com a equipa de auditoria às visitas a clientes, para acompanhamento das contagens

⁴ “Confirmar”, isto é, ato de verificar o comprovativo, para identificar a autenticidade das transações registadas.

físicas, bem como pode colaborar na realização de alguns testes com o intuito de testar algumas asserções desta área.

Seguidamente apresentam-se alguns testes que a estagiária realizou nesta área no decorrer do seu estágio. Ressalvar que foram sempre desenvolvidos outros testes nesta área, porém, esta não fez parte desse processo por ainda não deter a experiência necessária para esse efeito.

Contagens físicas

Regra geral, aquando dos últimos dias do período económico da entidade, a equipa de auditoria desloca-se às instalações dos seus clientes, a fim de assistir ao procedimento de inventariação desenvolvido pela entidade, isto é, para assistir ao procedimento de contagens físicas implementado pela empresa. Aquando desta visita, o auditor realiza ainda uma recontagem de alguns itens, mediante amostragem aleatória, com o intuito de identificar eventuais erros de contagem se stock. Aquando da recontagem os colaboradores da entidade auditada não detêm as quantidades inventariadas dos itens, para não serem influenciados na realização da contagem.

Antes de realizar o trabalho de campo são solicitadas ao cliente as listagens de inventários (nas quais devem estar listados todos os itens detidos pela empresa com referência ao termo do período em análise, a descrição dos mesmos, o código identificador e as quantidades existentes de cada um dos itens inventariados), a constituição das equipas que nesse período realizam as contagens físicas, o local, data e hora onde vão ocorrer as contagens e os procedimentos e instruções cedidos pela empresa às equipas de contagem.

Aquando da realização das contagens em data diferente do final do período, deve ser realizado o *roll-forward*⁵ ou *roll-back*⁶, atendendo às possíveis entradas e saídas de itens.

No acompanhamento das contagens o auditor tem o dever de verificar o estado dos itens inventariados (data de validade, estado de conservação, entre outros), analisando a

⁵ Procedimento a implementar no caso da contagem de inventários ser realizada antes do final do período. Este procedimento visa realizar, acompanhar e avaliar algo que foi feito anteriormente, de forma a ser obtida mais informação sobre essa tarefa.

⁶ Procedimento a implementar no caso da contagem de inventários ser realizada após o termo do período. Este procedimento visa recuar nos acontecimentos ocorridos, de modo a obter informações do estado da tarefa em data anterior.

possibilidade de existirem itens obsoletos ou que não detenham as condições necessárias para a sua comercialização. Para evitar possíveis diferenças no trabalho realizado posteriormente, é preocupação das equipas de auditoria questionar os colaboradores da entidade se, aquando do acompanhamento das contagens de cada bem foram verificadas todas as localizações desse item na empresa e se há ou não quantidades desses bens em trânsito ou à consignação.

No decorrer do estágio curricular a estagiária teve a oportunidade de acompanhar as contagens de empresas de diferentes setores de atividade, tendo os mais recorrentes consistindo em supermercados, empresas de cerâmica e empresas de comercialização cosméticos. Aquando da participação nas contagens de inventário a estagiária foi verificando o estado do produto, para além da sua existência física. A título exemplificativo, aquando do acompanhamento das contagens físicas do supermercado, a estagiária verificou a contagem dos itens selecionados, bem como a data de validade dos mesmos, tendo ainda analisado quais as condições de armazenagem desses artigos, para garantir que os mesmos cumpriam os requisitos necessários para estarem aptos a comercialização.

Findas as contagens físicas e recebidas as folhas de contagem e inventário do cliente, o auditor realiza uma comparação entre as contagens que realizou na visita e as contagens apresentadas pela entidade. No caso de serem detetadas discrepâncias entre as duas contagens, a equipa de auditoria procura justificação para as mesmas junto do cliente e, caso se justifique, pode ser realizada uma segunda visita para realização de nova contagem desses itens.

Além de verificar o método de contagem é interesse do auditor verificar qual o processo adotado pela entidade aquando da entrada e saída de itens da lista de inventário, validando se é realizado o devido controlo de movimentação de stocks na entidade.

Comparação de inventário

Este teste é o mais simples da área de inventários, consistindo na mera comparação do inventário valorizado enviado pela entidade com os valores presentes na rubrica de inventários do balancete. Embora muito simples, a realização deste teste é fundamental para a posterior análise do inventário e realização dos demais testes desta área.

Teste aritmético ao inventário

Com a realização deste teste o auditor verifica se:

- a valorização total do inventário corresponde efetivamente às quantidades de cada um dos itens que fazem parte do inventário multiplicadas pelo preço unitário de cada bem;
- se a todos os artigos que apresentam quantidades positivas e não nulas na lista de inventário lhes corresponde um preço unitário positivo.

No caso de serem detetadas situações anómalas o auditor procura entender quais as causas das mesmas junto do cliente. No decorrer do estágio curricular a estagiária não se deparou com nenhuma situação relevante a assinalar.

Revisão do corte de operações às compras

A realização deste teste tem como objetivo apurar se no inventário se encontram registadas as compras referentes ao período auditado. Para a realização do teste o auditor selecionou, por amostragem, as últimas faturas de compra referentes ao período em análise.

Quanto maior for a expressão do inventário, maior deve ser a amostra selecionada, de modo a ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. A amostragem foi solicitada à entidade e, aquando do recebimento desta, a estagiária realizou uma comparação entre o inventário final e os dados das faturas (data, quantidade e preço unitário dos bens) com o intuito de verificar se as quantidades registadas em inventário englobam essas faturas de compra do final do período. Adicionalmente, esta solicitou os extratos de artigos, para verificar se havia sido dada a entrada dos itens comprados em inventário.

Revisão do corte de operações às vendas

Este teste é similar ao corte de operações às compras, porém, tem como objetivo apurar se nas primeiras faturas de venda do período seguinte ao que está a ser auditado (período subsequente) estão incluídos itens do inventário do período transato (período auditado).

À semelhança do teste anterior, foi realizada uma seleção de faturas de venda, por amostragem, do período subsequente, sendo efetuada uma comparação entre as faturas de venda e o detalhe dos bens em inventário (preço unitário, quantidades, entre outros), com o

intuito de verificar se as quantidades faturadas existiam em inventário e se se encontravam registadas nos inventários de final do período.

2.5.7. Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis

Nestas áreas a equipa de auditoria recorre essencialmente a procedimentos substantivos, (inspeção física, inspeção documental, recálculo, entre outros), com o propósito de:

- verificar a existência de todo o ativo não corrente detido e apresentado pela entidade;
- analisar os direitos e obrigações referentes aos ativos;
- testar a classificação, mensuração, apresentação e divulgação destes ativos nas demonstrações financeiras; e
- avaliar eventuais ajustes que sejam necessários realizar à valorização do ativo não corrente.

Como tal, são realizados diversos testes, os quais atentam às aquisições, alienações, transferências e/ou abates do período em análise, bem como às depreciações e/ou amortizações do período.

Análise das adições e diminuições

Neste teste a estagiária preencheu um quadro resumo do valor bruto dos ativos fixos tangíveis e dos ativos intangíveis (custo de aquisição) da entidade no período transato, desagregado por rubrica, e refletiu depois as aquisições, alienações, transferências e/ou abates do período em análise. A soma ou subtração destas variáveis consoante se trate de adições ou diminuições de ativos permite ao auditor obter o valor bruto de ativos no final do período que está a auditar, o qual deve cruzar com os dados do balancete. Este raciocínio foi também seguido para as depreciações/amortizações acumuladas e do período dos ativos, podendo assim analisar-se quais as variações ocorridas no período em análise. Com base nestas duas tabelas foi preenchido um terceiro quadro, no qual se apura o valor líquido de cada uma das rubricas que são parte integrante do ativo não corrente da entidade.

Espelhadas as aquisições, alienações, abates e/ou transferências do período, a estagiária efetuou uma seleção de movimentos, os quais solicitou ao cliente para poder realizar a análise documental das faturas selecionadas. Quando perante novas aquisições materialmente relevantes realizadas no período, a equipa de auditoria realizou a verificação

física e operacionalidade desses ativos, aquando de visita às instalações do cliente. Adotando este procedimento o auditor pôde verificar quais os controlos detidos pela entidade no que respeita ao processamento e confirmação daqueles ativos (validação: da data da fatura; do tratamento do IVA; da classificação do bem) bem como conferir se o bem está afeto ao normal funcionamento da empresa em questão.

Quando haviam ocorrido alienações e/ou abates de bens do ativo não corrente, a estagiária verificou o suporte documental desses movimentos, testando as possíveis mais/menos valias. Para tal foram solicitadas as respetivas faturas de venda/abate e preenchido um mapa instituído pela CFA, no qual é calculado para cada diminuição a respetiva mais ou menos-valia contabilística e fiscal. No decorrer do estágio curricular a estagiária realizou este teste em algumas entidades, tendo subtraído ao preço de venda a quantia escriturada do bem (esta foi obtida mediante a subtração das depreciações acumuladas ao valor bruto do ativo).

Referir a importância de se verificar se os bens alienados e/ou abatidos no decorrer do período foram devidamente desreconhecidos do cadastro dos ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis da entidade, não podendo figurar na listagem do ativo não corrente no final do período em análise.

Análise das depreciações e amortizações e respetivas taxas

No teste anterior são refletidos os saldos acumulados e do período das depreciações/amortizações, porém, o auditor necessita de validar as asserções respeitantes aos gastos de depreciação e amortização, para obter segurança suficiente e apropriada no que respeita à valorização destas áreas.

Para a realização do teste de análise aos gastos de depreciação e amortização e das taxas aplicadas a equipa de auditoria solicitou aos seus clientes a Modelo 32.

Recebida a Modelo 32, foi preenchido o mapa instituído pela CFA, o qual lista a totalidade dos ativos pertencentes ao cadastro da empresa. Aquando de uma auditoria recorrente o auditor vai alimentando este mapa ao longo dos períodos que audita, devendo ter especial atenção sobre se as possíveis aquisições, alienações e abates do período se encontram refletidas no mapa. Além disso, ao detalhe do imobilizado é associado para cada bem:

- os códigos, fiscal e cadastral, de cada bem;
- o ano e mês de aquisição;

- a taxa de depreciação/amortização usada pela entidade; e
- as depreciações/amortizações, do período e acumuladas.

Para testar a veracidade das depreciações e amortizações foram analisados os códigos fiscais apresentados pela entidade para cada bem e, atendendo ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, atualmente em vigor, conferida qual a taxa mais correta a ser utilizada. Foi realizada a comparação das taxas utilizadas e as taxas a aplicar, analisando possíveis oscilações entre as depreciações/amortizações apresentadas pela entidade e as decorrentes da aplicação das taxas do Decreto Regulamentar. Sempre que houve diferenças entre estes valores o auditor solicitou esclarecimentos à entidade, de forma a poder justificá-las.

Por fim, mencionar que com a realização deste teste, o auditor testa a consistência das políticas contabilísticas adotadas em períodos anteriores relativamente à aplicação, ou não, dos duodécimos aquando do cálculo das depreciações/amortizações.

Análise das viaturas

É preocupação da equipa de auditoria verificar quais as viaturas que a entidade diz deter em sua posse, enquadradas no seu ativo fixo tangível. Para tal, a equipa de auditoria solicita ao cliente que lhe seja facultada a lista de viaturas do portal da Autoridade Tributária, na data final do período em análise.

Aquando do recebimento desta informação a estagiária comparou a informação solicitada com a lista de viaturas presente na Modelo 32 e com o cadastro do imobilizado da entidade (dados da contabilidade), elaborando assim o teste de análise das viaturas. Com base na informação recebida pelo cliente foi possível detalhar se cada uma das viaturas era efetivamente propriedade da entidade ou se a mesma era o seu locatário, cruzando posteriormente estes dados com a área da classe 25.

Uma das situações mais recorrentes na elaboração deste mapa foi a deteção de bens ainda escriturados na contabilidade, os quais já haviam sido alienados ou abatidos. Regra geral, estas situações advêm do esquecimento por parte do contabilista de desconhecer o bem na contabilidade. Porém, como este já se encontrava totalmente depreciado, não chamou a atenção do profissional aquando do cálculo das depreciações/amortizações do período. Esta

e outras situações vêm salientar a importância que o trabalho do auditor tem, permitindo detetá-las e regularizá-las.

Análise dos imóveis

À semelhança do mapa de controlo de viaturas da entidade, o auditor analisa todos os imóveis pertencentes à empresa. Para a realização desta análise é solicitado ao cliente a informação dos mesmos, presente no portal da Autoridade Tributária (listagem dos imóveis da entidade e a respetiva caderneta predial).

A elaboração deste mapa tem como principal objetivo a verificação da existência e registo dos bens, bem como a análise da possibilidade de existirem eventuais ónus ou encargos sobre os mesmos. Este mapa foi desenvolvido nos diversos clientes da equipa de auditoria, porém, a estagiária não o realizou de forma totalmente autónoma.

Análise dos seguros de ativos

Relativamente à análise dos seguros ativos do cliente o auditor necessita de ter acesso às apólices da entidade e recibos (do seguro de acidentes de trabalho, seguro multirriscos, seguro de viaturas, entre outros, quando aplicável). Tendo na sua posse os dados necessários a estagiária elaborou um mapa resumo detalhado, no qual deixou evidência da seguradora, do número da apólice, do valor segurado, dos bens que o seguro cobre e do período para o qual o mesmo segura os bens descritos de cada uma das apólices da entidade.

Este papel de trabalho tem como principal objetivo a verificação de qual o grau de cobertura dos riscos, analisando se a cobertura dos bens ativos da entidade é adequada e se a especialização destes é apropriada. Com este teste o auditor pode ainda verificar se é realizado o devido reconhecimento e mensuração dos seguros, cruzando posteriormente este mapa com a área da classe 27 do código de contas do SNC (análise das especializações).

2.5.8. Capital próprio

Para justificar as variações ocorridas nesta área as equipas de auditoria da CFA elaboram um mapa de trabalho no qual detalham a evolução das rubricas de capital próprio no decorrer do período em análise. A estagiária demonstrou deter as ferramentas necessárias para executar este teste, tendo detalhado os saldos do período transato bem como todos os aumentos, diminuições e/ou transferências ocorridos no período. Com estes dados foi possível obter o

saldo de cada uma das rubricas no final do período em análise, que se comparou com as demonstrações financeiras da entidade.

Atendendo à importância desta classe para a empresa auditada, o auditor analisa todas as variações ocorridas no período nesta classe, as quais têm de estar devidamente suportadas. Regra geral, as variações incorridas nesta área são suportadas por atas de reuniões da administração/gerência, podendo as variações ocorridas advir: de aumentos/diminuições de capital; da aplicação de resultados; da distribuição de lucros; entre outras. O auditor deve ainda verificar se as atas (e decisões nelas contidas) são válidas e se estão devidamente assinadas e contabilizadas pela entidade.

Para complementar o mapa desenvolvido, a estagiária solicitou e analisou, juntamente com a restante equipa de auditoria, a certidão permanente atualizada da entidade, com o intuito de detetar possíveis situações não contabilizadas pela empresa e que deveriam estar refletidas nos capitais próprios desta.

Um outro procedimento adotado nesta área passa pela análise detalhada da aplicação de resultados do período transato, efetuada no período corrente, verificando se a mesma coincide com a proposta de aplicação de resultados que consta do relatório de gestão assinado do período transato e se são cumpridos os requisitos estipulados pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC).

2.5.9. Fornecimentos e serviços externos, outros gastos, gastos e perdas de financiamento, outros rendimentos e juros, dividendos e outros rendimentos similares

Relativamente às contas 62, 68, 69, 78 e 79 do código de contas do SNC, os procedimentos de auditoria desenvolvidos pela equipa de trabalho passam essencialmente pela realização de revisão analítica, mediante a inspeção documental de alguns documentos de suporte de lançamentos das diversas rubricas.

Estas rubricas englobam os gastos e rendimentos do período em análise que não são diretamente incorporados na atividade operacional da entidade (gastos administrativos, eletricidade, descontos de pronto pagamento, gastos com juros associados passivos financeiros, rendimentos com juros de aplicações financeiras, entre outros).

Para a análise destas áreas a equipa de auditoria realiza uma seleção documental, com base nos extratos ou *SAF-T*⁷ da entidade, atendendo a diversos critérios, tais como: maior expressão na área em análise; natureza duvidosa de documentos; documentos pontuais no que respeita à normal atividade da empresa; repetição regular ao longo do período económico em análise; faturação entre entidades do grupo (no caso de tal ser aplicável); e seleção aleatória.

Realizada a seleção, aquando das visitas efetuadas pela equipa de auditoria ao cliente auditado, a estagiária recolheu os elementos selecionados para efetuar a revisão analítica. Com esta revisão o auditor consegue suportar as variações ocorridas entre o período transato e o período em análise, bem como justificar os diversos saldos de cada área.

A dimensão da seleção de cada área varia, atendendo às variações ocorridas entre rubricas de um período para o outro e ao risco associado à área. Para facilitar o raciocínio de seleção é elaborado um mapa resumo por área, no qual é detalha cada uma das rubricas que constituiu a classe, apresentando o saldo no fim do período em análise e o saldo do período homólogo. A estagiária realizou esta tarefa em diversos clientes, aumentando a sua sensibilidade na análise das variações registadas.

Recolhida a documentação, a estagiária procedeu à análise da mesma, formalizando os respetivos papéis de trabalho instituídos pela CFA para cada uma das áreas. Aquando da formalização, esta analisou cada um dos documentos previamente selecionados e recolhidos na entidade, deixando evidência:

- do número do documento;
- do número do lançamento do documento na contabilidade;
- da data do documento;
- da data do lançamento do documento na contabilidade;
- da conta de terceiros do documento (descritivo completo do fornecedor/cliente);
- do descritivo do documento;

⁷ Abreviatura usada para *Standard Audit File for Tax Purposes*, que em português se traduz para “arquivo de auditoria padrão para fins fiscais”. Consiste num ficheiro que permite às autoridades fiscais ter conhecimento de toda a documentação fiscalmente relevante num determinado período, mediante a exportação automática dos documentos no programa de contabilidade utilizado pela entidade.

- da correta especialização, ou não, do documento (se consiste num gasto ou rendimento respeitante na sua totalidade ao período em análise);
- do valor bruto, valor do IVA, valor de retenção na fonte, valor de descontos obtidos/cedidos e valor líquido do documento (os aplicáveis); e
- do número de contribuinte, tanto do terceiro, como da entidade auditada.

Realizada esta análise documental conferiu-se se foi realizada a correta mensuração e divulgação de cada um dos documentos que constituíam a amostra da área, nomeadamente, se o IVA destes foi tratado corretamente, se estão devidamente classificados e se os documentos respeitam ao período em análise. Finda esta análise detalhada, o auditor cruzou estes mapas com os testes de especialização realizados para validar se havia algum gasto ou rendimento que deveria ter sido reconhecido apenas no período económico seguinte, mas que estava reconhecido no presente período, e vice-versa.

2.5.10. Gastos com o pessoal

Teste ao processamento de salários

Este teste tem como objetivo testar o processamento de salários realizado pela entidade, analisando a possível existência de erros aquando no cálculo de abonos. Este teste é elaborado com base nos recibos de colaboradores da entidade, sendo efetuada uma seleção aleatória mediante recurso ao programa ASD – Auditor de um determinado número de colaboradores (quanto maior for a estrutura profissional da entidade maior será a amostra).

Realizada a seleção o auditor solicitou à entidade o envio dos recibos de vencimento desses colaboradores, referentes a um mês do período em análise, bem como o envio dos elementos que suportavam os abonos mencionados nos recibos (folha de horas trabalhadas da entidade, estado civil dos colaboradores selecionados, número de dependentes da amostra, possíveis situações de deficiência, entre outros).

A estagiária inicialmente explanou os dados de cada um dos colaboradores selecionados e, atendendo aos normativos em vigor, atribuiu a respetiva taxa de retenção na fonte para o cálculo do vencimento dos mesmos. Depois de realizado o cálculo, a estagiária comparou-o com os dados do recibo do colaborador, testando assim se a entidade aplicou as devidas taxas aquando do cálculo do vencimento dos seus colaboradores.

Quando a estagiária detetou diferenças entre o cálculo do cliente e da equipa de auditoria, foram indagadas junto da entidade quais as justificações para as diferenças assinaladas. Com a elaboração deste teste o auditor procura também conferir se os valores que analisa se encontram devidamente suportados e documentados, testando o reconhecimento e mensuração desta área nas demonstrações financeiras da entidade.

Referir que, para além de analisar o processamento, foi também recolhido e considerado prova de auditoria o suporte do pagamento dos vencimentos dos colaboradores. Regra geral, o cliente agrafa o recibo de vencimento assinado pelo colaborador ao comprovativo de transferência bancária, o que facilita ao auditor a verificação do pagamento.

Teste à plenitude dos gastos com o pessoal

O teste à plenitude dos gastos com o pessoal é fundamental aquando da análise da área dos gastos com o pessoal na sua totalidade. A realização deste teste tem como objetivo analisar se houve gastos com o pessoal não contabilizados e verificar se os abonos obrigatórios foram devidamente sujeitos a segurança social, atendendo aos normativos em vigor.

Para a realização deste mapa o auditor solicitou a todos os seus clientes os mapas de processamento salarial dos recursos humanos, detalhados por mês e por funcionário. Recebido este suporte, os dados foram trabalhados até ser obtido um quadro resumo dos processamentos do período em análise, no qual são apresentadas as remunerações processadas pelos recursos humanos para cada colaborador. Posteriormente, foi realizada a comparação entre os dados do processamento e os valores presentes na contabilidade. Regra geral, esta comparação é efetuada mensalmente, para facilitar a análise detalhada de determinado mês aquando da deteção diferenças relevantes.

Este mapa criado pela CFA permite também ao auditor realizar uma estimativa do valor declarado mensalmente na declaração mensal de remunerações. Para a realização desta estimativa a estagiária analisou quais os abonos dos processamentos salariais enviados pela entidade que estavam sujeitos a segurança social, necessitando esta de ter em sua posse dados suficientes e apropriados para determinar se os colaboradores da entidade estavam sujeitos na sua totalidade à taxa geral ou se havia situações específicas às quais devesse atender (por exemplo, haver colaboradores pensionistas). Findos os cálculos foram comparados os

mesmos com os valores declarados em cada mês pela entidade nas referidas declarações, indagando a entidade no caso de serem detetadas discrepâncias materialmente relevantes.

Atendendo ao quadro resumo de processamentos da entidade o auditor consegue auferir qual o número de colaboradores da entidade a exercer funções em cada um dos meses do período, determinando qual o número médio de funcionários.

Regra geral, as variações registadas na rubrica de gastos com o pessoal devem ser proporcionais à variação do número de colaboradores da entidade, isto é, se no período presente a entidade apresentar um maior número de colaboradores na constituição da sua estrutura organizacional, é expectável que haja um aumento dos gastos com o pessoal, face ao período transato. Caso sejam detetadas variações anómalas o auditor deve realizar outros procedimentos para obter prova de auditoria relativamente a essas variações.

No decorrer do estágio curricular a estagiária apenas detetou um cliente com um aumento substancial dos gastos com o pessoal do período, face ao período transato, que não se justificou com o aumento do número de colaboradores da entidade nem com o aumento da remuneração base destes. Analisada a situação, esta pode concluir que a variação registada era consequência de indemnizações por despedimento pagas a ex-colaboradores.

2.5.11. Vendas e prestações de serviços

Nas contas 71 e 72 classificam-se os valores referentes a vendas de bens de inventários e a trabalhos e serviços prestados pela entidade, ambos deduzidos de IVA ou outros impostos. A desagregação desta área varia de entidade para entidade, atendendo à sua dimensão, localização, ramo de atividade, mercados em que atua, entre outros fatores.

Regra geral, e conforme refere Almeida (2019). os principais riscos existentes nesta área passam:

- pela existência de possíveis vendas fictícias;
- pelo registo de vendas num período diferente daquele ao qual respeitam (por exemplo, registar uma venda de 2020 em 2021); e/ou
- pela emissão de notas de crédito no atual período relacionadas com o rédito de um outro período económico que não o presente.

Para minimizar os riscos mencionados, as equipas de auditoria da CFA elaboram diversos testes analíticos e substantivos nesta área, com o intuito de ganharem segurança relativamente à veracidade e plenitude das vendas e /ou prestações de serviços registadas no período em análise e acerca da classificação, valorização e apresentação das mesmas.

Inicialmente, foi elaborado um mapa resumo para as vendas e/ou as prestações de serviços do período em análise, efetuando a comparação dos valores do presente período com os do período transato. Além disso, o auditor identificou quais as principais variações ocorridas ao longo dos períodos, mediante a análise das margens brutas, do volume de vendas mensais, entre outros fatores.

Mapa da plenitude das vendas

Este mapa testa a veracidade da plenitude das vendas no período em análise. Para a sua realização foi solicitado às entidades auditadas um mapa da gestão com todos os dados do período (mapas de vendas, retirado do programa de gestão por produto/mercado/famílias).

Recebida a informação, a estagiária comparou os dados recebidos com os dados da contabilidade. Esta comparação foi realizada mensalmente, para facilitar a análise detalhada, no caso de existirem diferenças entre a gestão e os dados contabilizados no período. Sempre que são detetadas diferenças significativas, o auditor realiza as devidas indagações junto da entidade auditada, a fim de justificar as mesmas.

Dos mapas da plenitude de vendas elaborados pela estagiária, referir que esta detetou uma diferença materialmente relevante entre a contabilidade e o mapa da gestão, em consequência de no período em análise (2021) ter sido reconhecido o rédito de uma fatura significativa, a qual havia sido registada em 2020 no mapa da gestão.

Mapa da plenitude das Vendas – E-Fatura

Este mapa é elaborado com o intuito de verificar se a informação contida nos registos contabilísticos é coincidente com a informação disponibilizada no *E-Fatura* e declarada nas declarações periódicas de IVA, dando uma maior segurança ao auditor sobre se foi realizado o correto registo na contabilidade de todas as vendas do período.

Para a realização deste teste o auditor solicitou o mapa de vendas comunicado à Autoridade Tributária e as declarações periódicas de IVA do período.

Recebida a informação solicitada, a estagiária colocou no papel de trabalho o detalhe do *E-Fatura* por mês e os dados da contabilidade, realizando a comparação entre estas duas fontes de informação mês a mês. Aquando da deteção de diferenças entre os valores mensais do *E-Fatura* e os registos contabilísticos, a estagiária procurou justificação para o sucedido. A situação mais recorrente por esta vivida consistiu em valores presentes no *E-Fatura*, que não se encontravam registados nas rubricas de vendas da contabilidade, mas que estavam refletidas na rubrica de outros rendimentos (rendas de terrenos com edifícios implantados, outros rendimentos suplementares, entre outros). Nestas situações, a estagiária adaptou o mapa de trabalho da CFA, de modo a justificar as diferenças detetadas. Uma outra diferença verificada estava relacionada com a situação descrita no teste anterior, a qual resultou de ter sido registada na contabilidade de 2021 uma fatura emitida e registada no *E-Fatura* em 2020. Aquando da verificação destas situações foi deixada a devida evidência que justificava as diferenças detetadas.

Realizada a comparação entre o *E-Fatura* e as vendas registadas na contabilidade, e justificadas as diferenças detetadas, este mapa está ainda preparado para comparar os montantes de IVA declarados no mapa do *E-Fatura* com os da contabilidade e com as declarações periódicas de IVA submetidas. As principais diferenças detetadas pela estagiária eram consequência da inversão do sujeito passivo, não tendo sido detetadas situações sem justificação plausível.

Teste à sequência numérica

Para além de testar a valorização das vendas e serviços prestados, as equipas de auditoria da CFA analisam a documentação emitida, examinando se esta é correlativa ou pré-numerada.

A realização deste teste prende-se com a possibilidade de não ter sido registada a plenitude das vendas na contabilidade. Para a sua realização o auditor solicita ao cliente o envio do diário de todas as contas da classe 7.

A estagiária carregou o mapa de trabalho com a informação recebida, estando o teste preparado para detetar quando a numeração não é sequencial (por exemplo, saltar da fatura número 126 para a fatura número 128). Quando tal aconteceu foi questionado junto do cliente qual a justificação para o sucedido, sendo que todas as situações detetadas pela

estagiária no decorrer do estágio curricular foram consequência de documentos anulados pelo emitente.

Teste às notas de crédito

Este teste tem como finalidade verificar se há notas de crédito emitidas em 2022 que estejam a anular vendas referentes a 2021 (sendo este o ano em análise). Para a realização deste teste foi solicitado à entidade auditada o extrato contabilístico de 2022 até ao último mês já fechado (período subsequente).

Recebida esta informação, a estagiária pode conferir se foram emitidas notas de crédito em 2022. Nas situações em que tal se verificou, aquando da visita ao cliente esta procedeu à recolha das mesmas, de forma a poder validar se aquelas respeitavam à faturação já de 2022 ou se respeitam à faturação de 2021.

Este teste é fulcral para o auditor analisar se a entidade manipula o rédito do período em análise, com a posterior emissão de notas de crédito. Mediante a realização deste teste o auditor obtém prova de auditoria sobre as asserções de existência e de valorização desta área.

Teste à amostra de vendas

Conforme mencionado acima, o auditor elabora um mapa resumo para as vendas e/ou as prestações de serviços do período em análise, efetuando a comparação dos valores do presente período com os do período transato. Mediante este mapa resumo, e com base nos extratos ou *SAF-T*, a estagiária realizou uma seleção de vendas e/ou prestações de serviços para analisar em todas as empresas pela equipa auditada. Esta seleção foi realizada englobando tanto itens de maior expressão das rubricas como itens selecionados aleatoriamente sendo que, quanto maior era a variação e a expressão do rédito, maior o valor da amostra selecionada.

Posteriormente, aquando da visita da equipa de auditoria à entidade auditada, a estagiária realizou a análise da amostra já selecionada. Aquando da realização deste trabalho a estagiária:

- conferiu a existência dos itens selecionados;
- verificou o valor líquido, o valor do IVA e o valor total dos itens;

- conferiu a data do documento e a data do lançamento contabilístico;
- conferiu o descritivo do documento, corroborando se este estava associado à normal atividade operacional da entidade;
- validou se o documento apresentava os números de contribuinte da entidade auditada e do cliente; e
- validou a classificação contabilística de cada documento selecionado.

Aquando da análise documental a estagiária teve especial atenção a verificar se todos os valores analisados detinham o suporte adequado e se estavam devidamente reconhecidos, mensurados e apresentados nas demonstrações financeiras.

2.6. Dossier Geral

No Dossier Geral estão centralizadas todas as linhas orientadoras do trabalho desenvolvido pela equipa de auditoria. Este dossier engloba todo o suporte relevante referente à aceitação do cliente, ao conhecimento da empresa, ao planeamento dos trabalhos de auditoria a desenvolver, ao cálculo da materialidade planeada e dos riscos de auditoria, entre outros.

Todos os questionários e testes realizados são arquivados no Dossier Geral (por exemplo os questionários realizados referentes aos procedimentos de controlo interno), bem como toda a documentação relativa ao fecho do trabalho de auditoria, desde as demonstrações financeiras enviadas pela entidade auditada até à Certificação Legal das Contas, o Relatório e Parecer do Fiscal Único e a Declaração do Órgão de Gestão assinados, quando aplicável.

Atendendo à extensão deste dossier, a estagiária não teve oportunidade de desenvolver trabalho aprofundado em todas as áreas do mesmo no decorrer do seu estágio curricular, sendo apresentadas sínteses das tarefas nas quais esta mais colaborou, já na reta final dos seis meses de estágio na CFA.

2.6.1. Aceitação e continuação de clientes

Uma das mais importantes decisões para uma firma de auditoria consiste na aceitação ou continuação de trabalhos de auditoria, pelo que é necessário deter algum conhecimento sobre o cliente e os riscos associados a este antes da tomada a decisão.

Aquando da realização desta análise, a CFA tem instituído responder a um questionário acerca da aceitação/continuação de clientes. Este questionário é composto por 10 pontos:

1. Elementos de identificação do cliente;
2. Serviço solicitado;
3. Elementos financeiros do cliente;
4. Carácter e integridade do potencial cliente;
5. Capacidade da CFA;
6. Avaliação da independência;
7. Avaliação do risco de trabalho;
8. Outros;
9. Conclusão do sócio;
10. Definição de equipas e procedimentos.

Preenchido o questionário, é analisada a conclusão do mesmo sendo que, no caso de o risco ser baixo, o cliente é aceite e é realizada a afetação de profissionais para a realização do trabalho, atendendo às especificidades do mesmo. Se o sócio concluir que não deve aceitar o trabalho, o décimo ponto não se aplica, ficando o questionário finalizado no nono ponto.

Destes pontos, destacar o terceiro ponto, apresentado na Figura 2, no qual são preenchidos os dados financeiros do período mais recente da entidade e respondidas algumas questões relevantes aquando da obtenção de prova suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura da entidade, no caso de o cliente ser aceite. No decorrer do estágio curricular, a estagiária colaborou no preenchimento deste inquérito em dois novos trabalhos de auditoria aceites, referidos no capítulo 4 do presente relatório, tendo respondido às seguintes questões apresentadas.

Figura 2: Questionário da CFA referente à aceitação/continuação de clientes

Elementos financeiros				Base	
Período de referência					
Total do ativo		Capitais próprios			
V. negócios		EBITDA			
R. líquido		N.º Empregados			
		Sim	Não	N/A	Comentário
Foram analisadas as DF's					
As DF's são auditadas					
Foi contactado o colega antecessor					
O colega enviou resposta					
A resposta está isenta de exceções					

Nota. Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

2.6.2. Demonstrações financeiras, relatório de gestão, Certificação Legal das Contas e Relatório e Parecer do Fiscal Único

Todo o trabalho referido até este ponto (e demais procedimentos realizados, mas nos quais a estagiária não colaborou) é desenvolvido na ótica de suportar a opinião do auditor. Face às tarefas desenvolvidas no estágio curricular, a estagiária teve a oportunidade de colaborar na elaboração de resumos das diversas áreas da entidade, analisando qual o enquadramento realizado pelos restantes colegas de equipa para retirar as devidas conclusões da prova de auditoria recolhida.

Recebidas as demonstrações financeiras, a equipa de auditoria realiza uma análise crítica das mesmas, atestando a sua veracidade. Na reta final dos seis meses de estágio, a estagiária colaborou na análise crítica de algumas demonstrações financeiras, sob o auxílio dos seus colegas de equipa. Para tal, esta suportou-se na prova recolhida e nos mapas de trabalho que haviam sido realizados no decorrer dos trabalhos de auditoria.

Além disso, embora de modo muito superficial, a estagiária teve também a oportunidade de colaborar no processo de emissão de opinião, mediante a picagem de algumas versões modelo, suportando-se sempre nos normativos que regem a estrutura daqueles relatórios.

Com a realização destas tarefas a estagiária ganhou uma maior sensibilidade no que respeita a estas temáticas, tendo realizado análises detalhadas aos diversos relatórios emitidos nas entidades auditadas, consoante a aplicabilidade dos mesmos. É expectativa da estagiária continuar a desenvolver-se a nível profissional, com o intuito de poder ter um papel mais ativo na redação destes relatórios no decorrer da sua carreira profissional.

2.7. Reflexão crítica sobre as atividades desenvolvidas e sugestões de melhoria

Como é referido nos pontos anteriores, a realização do estágio curricular possibilitou à estagiária acompanhar e colaborar nas diversas atividades que lhe foram propostas, permitindo-lhe desenvolver aptidões práticas em diversas fases do trabalho de auditoria. Os seis meses de estágio revelaram-se uma mais-valia para a aplicação e aprofundamento dos conhecimentos teóricos adquiridos no seu percurso académico.

Atendendo ao alargado leque de empresas auditadas pela equipa de auditoria, a estagiária teve a oportunidade de lidar com diversas realidades, tendo desenvolvido o seu espírito crítico. O facto de poder contactar diretamente com as entidades auditadas revelou-se uma mais-valia para a sua carreira profissional, tendo a mesma adquirido e aprofundado conhecimentos de diversos setores de atividade. Além disso, a versatilidade de realidades permitiu à estagiária perceber a necessidade de adaptar alguns testes de auditoria realizados para a obtenção de prova suficiente e apropriada, mostrando-lhe que o trabalho de auditoria é dinâmico e ajustável.

Realizado um balanço do seu percurso pela CFA, a estagiária conclui que as suas expectativas foram superadas, tendo o seu primeiro contacto com o mercado laboral nesta área um resultado bastante positivo. No que respeita ao seu acolhimento pela CFA, esta sentiu-se bem acolhida por todos os colaboradores desta, desde o primeiro dia, tendo tido o devido apoio aquando da realização das suas tarefas, o que lhe permitiu compreender melhor qual o papel do auditor e adquirir e aprofundar novos conhecimentos referentes à profissão.

Analisando a proposta de atividades apresentada à estagiária, esta teve contacto com todas as fases de trabalho mencionadas, embora não tenha aprofundado todas de igual modo, dado o curto período temporal do estágio curricular.

Como sugestões de melhoria, a estagiária refere a importância de ser realizada uma breve formação inicial, aquando da entrada de novos estagiários na sociedade, na qual seja realizada uma breve introdução aos dossiers utilizados pela mesma (qual a estrutura de cada um, quais as diferenças entre estes, entre outras questões relevantes para possibilitar ao estagiário ficar com uma noção geral da organização interna do trabalho), e seja apresentado o programa de auditoria utilizado (ASD – Auditor), para facilitar a adaptação destes ao método de trabalho da CFA.

2.8. Contributo do estágio para a estagiária e para a entidade acolhedora

A realização do estágio curricular revelou-se um marco fundamental no que respeita ao desenvolvimento de aptidões pessoais e profissionais da estagiária. Com a execução das tarefas propostas, esta desenvolveu a sua capacidade de comunicação com terceiros e aprendeu a gerir o tempo de forma mais ponderada, estabelecendo prioridades para conseguir cumprir os prazos estabelecidos. Além disso, tornou-se uma pessoa mais exigente e rigorosa, melhorando a sua capacidade de trabalhar em equipa e adaptando-se às metodologias de trabalho das equipas com as quais contactou.

O estágio curricular realizado pela estagiária também se revelou uma mais-valia para a entidade acolhedora, dado que esta acompanhou e participou ativamente nas diversas fases de trabalho de auditoria, com referência a 31 de dezembro de 2021. Os colaboradores da equipa de auditoria despenderam algum tempo para instruir a estagiária, porém, esse facto revelou-se vantajoso no decorrer do estágio curricular, dado que lhe deram as ferramentas necessárias para que a mesma se tornasse autónoma na realização das suas tarefas.

3. Enquadramento teórico

O conceito de auditoria abrange um leque alargado de áreas, dependendo muito da necessidade de credibilização da informação produzida nos diversos ramos de atividade. Com o intuito de dar resposta a esta necessidade de validação de dados das várias perspetivas, existem diversos tipos de auditoria, como é o caso da auditoria financeira, da auditoria forense, da auditoria de gestão ou auditoria operacional. O presente relatório de estágio foca-se na auditoria financeira, em diante também designada simplesmente por auditoria.

Este capítulo tem como intuito enquadrar o papel do auditor aquando da obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais. Para tal, são apresentadas algumas noções relativamente à auditoria financeira e ao papel desempenhado pelo auditor, abordando temáticas inerentes, nomeadamente, a definição de asserções e de prova de auditoria. Posteriormente é apresentado um enquadramento legislativo referente à obrigatoriedade de ROC e apresentadas as principais fases de um trabalho de auditoria financeira, dando-se ainda enfoque à aceitação e continuação de atividades de ROC com clientes e ao conhecimento do cliente e do seu meio envolvente, culminando com uma exposição da legislação em vigor relativamente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais.

3.1. A auditoria financeira e o papel do auditor

A auditoria financeira, recorrentemente também denominada por auditoria externa, não é um tema que apresente uma definição concisa e consensual, atendendo à sua abrangência e complexidade. Ao longo dos últimos tempos, a ideia que havia sido contruída relativamente ao trabalho desenvolvido pelo auditor em muito tem evoluído, tendo-se já ultrapassado a ideia errónea que o principal objetivo deste residia na sinalização de erros e fraudes.

Alves (2018) refere que a auditoria pode ser entendida como sendo o processo utilizado pelo auditor para acumulação e avaliação de prova relativamente a determinada matéria, com o intuito de determinar e, posteriormente, relatar o grau de correspondência existente entre a matéria e os critérios estabelecidos para a mesma.

Para Lopes (2019) a auditoria corresponde à emissão de uma opinião fundamentada por parte de um profissional independente da entidade, referente ao grau de conformidade dos referenciais aplicáveis a esta, a fim de mitigar o risco de distorção e as consequências desse risco, tanto a nível operacional como a nível reputacional, no mercado em que esta se insere.

No mesmo sentido, Almeida (2019) afirma que a auditoria financeira pode ser entendida como um processo objetivo e sistemático realizado por um terceiro independente, com o intuito de obter e avaliar prova suficiente e apropriada sobre as asserções relativas a ações e eventos económicos. Para este autor, o trabalho do auditor é desenvolvido para verificar qual o grau de correspondência entre as asserções das demonstrações financeiras e os critérios estipulados, tendo posteriormente este terceiro o dever de comunicar os resultados obtidos aos utilizadores da informação financeira.

Deste modo, e conforme referido não existe uma única definição estipulada, há sim diversos pontos consensuais aquando da tentativa de definição deste conceito, pelo que, e atendendo ao Guia de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1, pode mencionar-se que a auditoria financeira consiste num processo de recolha de prova, afim de atestar a veracidade das asserções contidas nas demonstrações financeiras, para que o auditor, tendo uma segurança razoável sobre estas, possa proceder a uma posterior emissão de um relatório escrito no qual conste a sua opinião.

Atualmente a auditoria financeira é vista como uma ferramenta essencial para que uma empresa atue de modo sustentável e competitivo no mercado em que se insere, permitindo-lhe desenvolver os seus processos internos e aumentar a segurança dos utentes relativamente às asserções contidas nas demonstrações financeiras.

Conforme refere o International Federation of Accountants (IFAC, 2018), a prestação de serviços de auditoria é fundamental, nomeadamente, para:

- salvaguardar o interesse público;
- manter e se possível melhorar o nível de satisfação do cliente;
- proporcionar uma boa relação custo-benefício à entidade;
- dar segurança à entidade de que as normas profissionais são devidamente cumpridas;
- definir e manter reputação profissional no mercado.

Conforme refere o § 6 da “ISA 210 – Acordar os termos de trabalho de auditoria”, embora o auditor trabalhe com o intuito de recolha de prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião acerca das asserções das demonstrações financeiras, a preparação e apresentação destas de forma verdadeira e apropriada é responsabilidade do órgão de gestão da entidade (conselho de administração, gerência ou equivalente), devendo o mesmo atender ao normativo contabilístico aplicável.

O artigo 65.º do CSC estipula que os gerentes ou administradores em funções aquando da apresentação das demonstrações financeiras, têm o dever de elaborar e assinar o relatório de gestão e o relatório separado com a informação não financeira. Não obstante, o presente artigo vincula ainda que os documentos referidos sejam assinados pela totalidade dos membros da administração da entidade cabendo ao auditor a sua apreciação para posterior emissão de opinião.

Segundo Costa (2018) de todas as pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras de uma entidade (as que as preparam, as que as auditam, as que as analisam e as que as utilizam para a tomada de decisão), os utilizadores são aqueles que devem ser privilegiados, visto que esperam que as mesmas sejam elaboradas na ótica de lhes proporcionar informação útil e apropriada para a tomada de decisões económicas.

Costa (2018) refere que, regra geral, da aplicação das características qualitativas e das normas contabilísticas à entidade, emergem demonstrações financeiras com uma imagem verdadeira e apropriada, na data em análise. Como tal, e atendendo aos §§ 24 e seguintes da Estrutura Concetual, há quatro características qualitativas fulcrais: a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade da informação financeira, podendo, no entanto, existir algumas limitações ou constrangimentos quanto à relevância e fiabilidade da informação.

No exercício das suas funções, o auditor tem formalidades que deve cumprir para transmitir fiabilidade, independência e transparência no trabalho por si desenvolvido, combatendo assim a descredibilização da sua profissão. Como tal, uma firma de auditoria tem diversas responsabilidades, de entre as quais, a implementação de sistemas, políticas e procedimentos de controlo de qualidade que possibilitem instituir e manter um sistema de controlo de qualidade – International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Este sistema deve incluir políticas e procedimentos diversos, tendo como principal função proporcionar fiabilidade

num nível aceitável de que tanto a firma como o seu pessoal seguem as normas, requisitos legais e regulamentares em vigor que regulam a profissão bem como de que os relatórios que são emitidos por esta são apropriados às circunstâncias, conforme refere o § 2 da “ISA 220 – Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras”.

Não obstante, é dever das equipas de trabalho implementar procedimentos de controlo de qualidade que se enquadrem no trabalho de auditoria e proporcionem à firma informação materialmente relevante que possibilite o funcionamento da parte do sistema de controlo de qualidade da firma no que diz respeito à independência, sendo que, as equipas poderão confiar no sistema de qualidade implementado pela firma, a menos que haja informação que sugira o contrário. (ISA 220, § 3 – 7).

Neste sentido, o auditor tem diversos deveres a cumprir no desempenho das suas funções tendo em vista a eficiência e eficácia da realização da sua atividade profissional. Para Couto (2022), para além de um bom *know-how*⁸ sobre a área, é exigido ao auditor que detenha outras habilidades e competências, nomeadamente:

- criatividade, inovando e adaptando o seu conhecimento e experiência a novas situações e às especificidades do cliente;
- senso crítico, discernindo o lógico do ilógico;
- ética, tendo o dever de confidencialidade e sigilo profissional;
- fluência verbal e escrita, a fim de ter uma comunicação limpa e simples para terceiros;
- independência, devendo este realizar o seu trabalho com a devida liberdade e autonomia, não se deixando influenciar por terceiros, entre outros.

Além das habilidades necessárias para o desempenho das suas funções, o auditor está vinculado ao cumprimento de todas as leis e regulamentos relevantes em vigor, evitando que alguma ação tomada contribua para o descrédito da sua profissão. Dar especial atenção ao Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), o qual se aplica a todos os ROC, colaboradores e sócios de SROC que não sejam ROC. Neste código estão

⁸ Conjunto de conhecimentos práticos adquiridos por uma empresa ou um profissional, que lhe dê vantagens competitivas.

estipulados quais os princípios fundamentais a cumprir de modo a prestigiar a profissão, os quais se encontram apresentados na Tabela 1.

Tabela 1: Princípios fundamentais a cumprir para prestigiar a profissão do auditor

Princípios fundamentais contidos no CEOROC	
Integridade	Ser correto e honesto em todas as suas relações profissionais, sejam estas com clientes, colegas, a Ordem ou outras entidades.
Objetividade	Não permitir que o seu julgamento profissional seja influenciado por preconceitos, ambiguidades, conflitos de interesse ou pressão de terceiros.
Confidencialidade	Respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado da sua profissão, não podendo este usá-la para obter vantagens pessoais ou de terceiros nem a divulgar a terceiros sem autorização específica e devida, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de a divulgar.
Competência e zelo profissional	Manter o conhecimento e a habilidade profissional no nível exigido de modo a garantir que o cliente recebe serviços profissionais de qualidade, com base na legislação em vigor, nos desenvolvimentos práticos e nas técnicas mais recentes da área. Este deve atuar com diligência, seguindo as normas técnicas e profissionais aplicáveis aquando da prestação dos seus serviços.
Comportamento profissional	Cumprir as leis e regulamentos em vigor e evitar qualquer ação que descredite ou possa descreditar a profissão.

Nota. Elaboração própria baseada na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Secção 1*

Referir que todas as orientações éticas são transversais a todos os agentes que intervêm no processo de elaboração, divulgação e validação da informação financeira (conduta, comportamento e processos e procedimentos seguidos por estes). Como tal, é fundamental que o auditor cumpra com os princípios fundamentais acima elencados e que tenha presente a necessidade de ser objetivo e claro, expressando uma opinião independente da entidade e dos seus interessados.

O conceito de independência profissional do auditor não apresenta uma definição simples, porém, Almeida (2019) menciona esta como sendo um estado de espírito, o qual se atinge mediante a conciliação de três componentes:

- independência de planeamento de auditoria: liberdade total do auditor para criar o desenho dos trabalhos de auditoria a desenvolver, atendendo aos níveis de materialidade adequados ao cliente e ao risco de auditoria associado a este;
- independência de investigação: acesso a todas as fontes de informação disponíveis e legais que existam no cliente; e
- independência na emissão de opinião: o auditor tem liberdade aquando da emissão de opinião, não estando sujeito a nenhum compromisso de lealdade ou constituição

para mudar a sua opinião devido ao impacto ou possível impacto que esta poderá ter na entidade auditada, não devendo este acatar qualquer tipo de tentativa de condicionamento ou direção do seu julgamento profissional.

Em suma, o auditor deverá ter a possibilidade de emitir opinião sem que esta seja afetada por qualquer tipo de influência que comprometa o seu julgamento profissional, a sua integridade, objetividade e ceticismo profissional.

3.2. A obrigatoriedade de Revisor Oficial de Contas

A obrigatoriedade das demonstrações financeiras de uma entidade serem sujeitas à emissão de Certificação Legal das Contas por parte de um ROC vem estipulada no CSC, variando esta consoante o tipo de entidade. Referir que no presente ponto são abordadas as entidades com as quais a estagiária teve a oportunidade de contactar ao longo dos seis meses de estágio curricular.

No caso das sociedades anónimas, o artigo 278.º do CSC define as modalidades mediante as quais a administração e a fiscalização destas entidades pode ser estruturada, contudo, independentemente do modelo escolhido, as sociedades anónimas estão sempre vinculadas à presença de um ROC na sua estrutura (artigos 413.º e 414.º do CSC), o qual emite uma opinião das demonstrações financeiras.

Relativamente às sociedades por quotas, os estatutos destas podem vinculá-las a deter um conselho fiscal. No caso destas entidades optarem por ter um conselho fiscal ficam sujeitas a revisão legal das contas. Considerando que a sociedade não detém conselho fiscal, a mesma fica sujeita à designação de um ROC para proceder à revisão legal das contas no caso de ultrapassar dois dos três limites estabelecidos no n.º 2 do artigo 262.º do CSC por dois anos consecutivos. Os limites atualmente em vigor são:

- a) total do balanço de 1.500.000 euros;
- b) total das vendas líquidas do exercício e de outros proveitos: 3.000.000 euros; e
- c) número de trabalhadores empregados, em média, durante o exercício: 50.

Nas sociedades por quotas, a obrigatoriedade de sujeição a fiscalização só se deixa de verificar se:

- a sociedade passar a ter um conselho fiscal; ou

- se dois dos três limites elencados acima não forem ultrapassados por dois anos consecutivos (n.º 3 do artigo 262.º do CSC).

A administração e fiscalização das cooperativas pode seguir uma das três modalidades elencadas no n.º 1 do artigo 28.º do Código Cooperativo sendo que, nas cooperativas legalmente vinculadas à certificação legal das contas, tem necessariamente de existir um ROC ou SROC, que não seja membro integrante do conselho fiscal – artigo 51.º do Código Cooperativo.

Atendendo ao artigo 3.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), as entidades de interesse público estão vinculadas à adoção de um dos modelos de fiscalização no qual pertence sempre um ROC ou SROC (artigos 278.º e 413.º do CSC). O artigo do RJSA acima mencionado define ainda quais os requisitos necessários a cumprir sobre a composição, e quais os deveres do órgão de fiscalização de uma entidade de interesse público.

A nomeação de um ROC é realizada de modo similar aos restantes órgãos sociais pelo que este se deverá manter a exercer as funções na entidade durante a vigência do mandato dos Órgãos Sociais. A não nomeação de ROC e a ausência de Certificação Legal das Contas quando tal estava vinculado mediante os diplomas legais poderá ter diversas consequências, nomeadamente, a anulação de deliberações tomadas em assembleia geral que se pronunciem sobre documentos de prestação de contas (artigo 58.º do CSC), entre outros.

Em suma, o trabalho do ROC deve ser visto como uma ferramenta fundamental para a responsabilização, governação e para as questões legislativas, na qual o profissional obtém e testa a prova relativa às asserções das demonstrações financeiras, com o intuito de averiguar qual o grau de ligação entre os critérios estabelecidos pela entidade e as suas asserções.

Salientar ainda que, mesmo que não estejam vinculadas à nomeação de um ROC, as entidades podem optar por sujeitar as suas demonstrações financeiras à emissão da Certificação Legal das Contas. Esta traz inúmeras vantagens para a entidade, tais como:⁹

- um maior grau de confiança e de credibilidade perante terceiros (investidores, financiadores, fornecedores, clientes, entre outros);

⁹ Informação disponível em <https://www.bancobpi.pt/empresas/certificacao-legal-de-contas>

- a identificação de pontos mais fracos e suscetíveis a melhorias, permitindo assim a implementação de novos procedimentos de controlo interno mais eficazes e eficientes para diminuir a possibilidade de ocorrerem erros e/ou fraudes na entidade;
- a monitorização no que respeita ao cumprimento dos normativos legais em vigor nos quais a entidade se enquadre;
- auxílio na análise de matéria legislativa fiscal de elevada complexidade, entre outros.

3.3. A prova de auditoria

Em auditoria, considera-se prova toda a informação usada pelo auditor no desempenhar das suas funções para emissão dos relatórios aplicáveis, tendo esta obrigatoriamente de suportar as conclusões retiradas pelo profissional.

Desde o início, é fundamental que o auditor tenha em atenção todos os fatores que poderão afetar a credibilidade da prova, de modo que esta não seja influenciada ou distorcida por terceiros. Para tal, este deverá em primeira instância compreender o cliente e o meio no qual se encontra inserido e só depois planear o trabalho de campo a desenvolver. Para além disso, a suficiência e a apropriação da prova de auditoria são pontos fundamentais aquando da recolha de prova por parte do auditor para suportar a sua opinião, conforme Tabela 3.

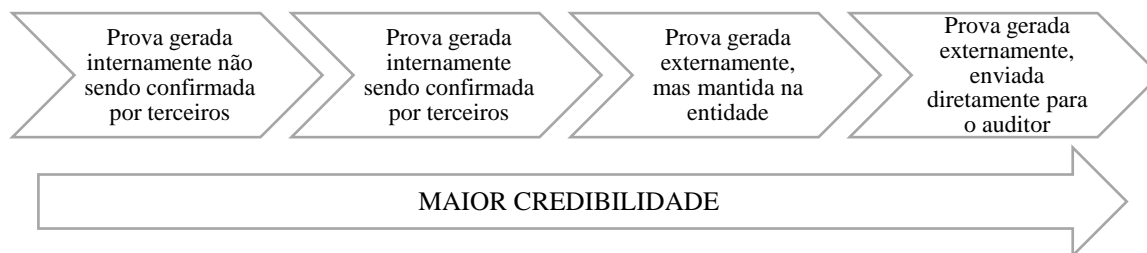
Tabela 2: A suficiência e a apropriação da prova de auditoria

Prova de auditoria suficiente:	Quantidade de prova que o auditor deve obter, dependendo do julgamento profissional do mesmo.
Prova de auditoria apropriada:	Qualidade da prova obtida, nomeadamente, se é: <ul style="list-style-type: none"> • relevante: se está relacionada com a asserção que o auditor pretende testar; e • fiável: dependendo das circunstâncias nas quais a prova é obtida.

Nota. elaboração própria baseada em *Manual de Auditoria Financeira – Uma Análise Baseada no Risco* (p. 245), de B. J. M. Almeida, 2019.

A questão qualitativa da prova de auditoria é complexa, pelo que o auditor deverá ter especial atenção ao modo como obtém a prova que irá servir de suporte às suas conclusões. A credibilidade da prova de auditoria é tanto maior quanto maior for a independência desta face ao cliente, conforme é apresentado na Figura 3, devendo o auditor atender ao seu julgamento profissional aquando do uso desta.

Figura 3: Credibilidade da prova de auditoria



Nota. elaboração própria baseada em *Manual de Auditoria Financeira – Uma Análise Baseada no Risco* (p. 245), de B. J. M. Almeida, 2019.

Almeida (2019) aquando da abordagem da temática de prova de auditoria apresenta, a título exemplificativo, algumas situações nas quais o auditor deverá depositar maior confiança dada a fonte ser mais fiável, nomeadamente:

- em documentos originais, face a fotocópias;
- em prova documental, face a prova verbal;
- em documentos gerados externamente (por exemplo faturas), face a documentos gerados internamente (guias de entrada), entre outros.

3.4. As asserções

Conforme referido, a auditoria consiste num processo de recolha de prova por parte do auditor, com o intuito de testar a veracidade das asserções contidas nas demonstrações financeiras do cliente e posteriormente emitir opinião em relatório escrito. Para tal, é fulcral que haja um entendimento claro sobre o conceito de asserção.

Segundo o § 4 da “ISA 315 (Revista) – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente”, uma asserção pode ser definida como uma declaração realizada pela gerência, de modo implícito ou explícito, a qual é incorporada nas demonstrações financeiras, respeitando ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos diversos elementos destas e respetivas divulgações. Dito por outras palavras, aquando da elaboração das demonstrações financeiras o órgão de gestão apresenta asserções relacionadas com a propriedade, valorização, reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, as quais podem estar implícitas ou explícitas.

No desempenhar das suas funções, o auditor atesta a veracidade das asserções das demonstrações financeiras elaboradas pelo órgão de gestão da entidade, com o intuito de

transmitir confiança sobre a informação destas aos demais interessados. Aquando da execução das suas funções, o auditor deve ter em atenção as três categorias das asserções, elencadas no § A124 da ISA 315R, as quais são apresentadas na Tabela 2.

Tabela 3: Asserções subjacentes às demonstrações financeiras

Asserções respeitantes a classes de transações e a acontecimentos ocorridos no período sob auditoria:	
Ocorrência	As transações e acontecimentos que se encontram registados ocorreram e dizem respeito à entidade.
Plenitude	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ser registados foram efetivamente registados.
Rigor	Os valores e outra informação relativos a transações e acontecimentos registados foram registados apropriadamente.
Corte	As transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que dizem respeito.
Classificação	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
Asserções relativas a saldos do final do período	
Existência	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem.
Direitos e obrigações	A entidade possui ou controla os direitos os sobre os ativos, e os passivos representam obrigações da entidade.
Plenitude	Todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram registados.
Valorização e imputação	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio estão registados nas demonstrações financeiras pela quantia apropriada. Qualquer ajustamento de valorização ou imputação está registado de modo apropriado. Os rendimentos e gastos foram devidamente imputados.
Asserções sobre apresentação e divulgação:	
Ocorrência, direitos e obrigações	Os acontecimentos, transações e outras matérias divulgados ocorreram e estão relacionados com a entidade.
Plenitude	Todas as divulgações que deveriam ter sido divulgadas nas demonstrações financeiras foram de facto divulgadas.
Classificação e compreensibilidade	A informação financeira está apresentada e descrita de forma apropriada e as divulgações no anexo encontram-se descritas com clareza.
Rigor e valorização	A informação financeira está adequadamente divulgada e pelas quantias apropriadas.

Nota. Elaboração própria baseada no International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 315R – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.*

Conforme refere Almeida (2019), importa ter em atenção que nem todas as asserções acima apresentadas são aplicáveis a todos os itens que constituem as demonstrações financeiras, pelo que, é dever do auditor atender às asserções que podem ter influência significativa nos saldos, classes ou apresentação e divulgação da informação a terceiros. Mediante a área em análise, o auditor deve ainda atender aos possíveis erros associados à mesma, desenvolvendo procedimentos de auditoria que atestem a veracidade das diversas asserções.

3.5. As fases da auditoria

Costa (2018) refere que, para a realização do trabalho de auditoria financeira é necessário desenvolver um fio condutor de trabalhos, o qual se reflete nas cinco principais fases de auditoria. Em cada uma destas fases há um conjunto de procedimentos a executar de forma sequencial por parte do auditor. Contudo, estes procedimentos não são estáticos, devendo ser ajustados em conformidade com a natureza do trabalho e as especificidades do cliente, atendendo sempre ao nível de risco a este associado.

A primeira fase de trabalho está relacionada com a aceitação ou continuação de um cliente por parte da firma de auditoria. Nesta fase, é avaliada de forma minuciosa a possibilidade de aceitação ou continuação do trabalho e, em caso afirmativo, o mesmo avança para a segunda fase, na qual o auditor, em conjunto com a sua equipa de trabalho, planeia quais os trabalhos necessários desenvolver para ser obtida a devida prova de auditoria.

Chegada à terceira fase, o auditor recolhe a prova de auditoria que considere necessária para a realização dos procedimentos de auditoria que atestem as asserções das demonstrações financeiras do cliente e realiza os procedimentos e testes que considere adequados. Referir que os procedimentos de auditoria aos quais o auditor recorre são dinâmicos, devendo o trabalho ser realizado na perspetiva de interligar as diversas áreas das demonstrações financeiras da entidade.

Na quarta fase o auditor analisa o trabalho desenvolvido e obtém as respetivas conclusões, chegando assim à quinta etapa, na qual são emitidos os relatórios que expressam a opinião do auditor relativamente à apresentação das demonstrações financeiras e à posição financeira da entidade.

3.6. A aceitação e continuação de relações profissionais com clientes

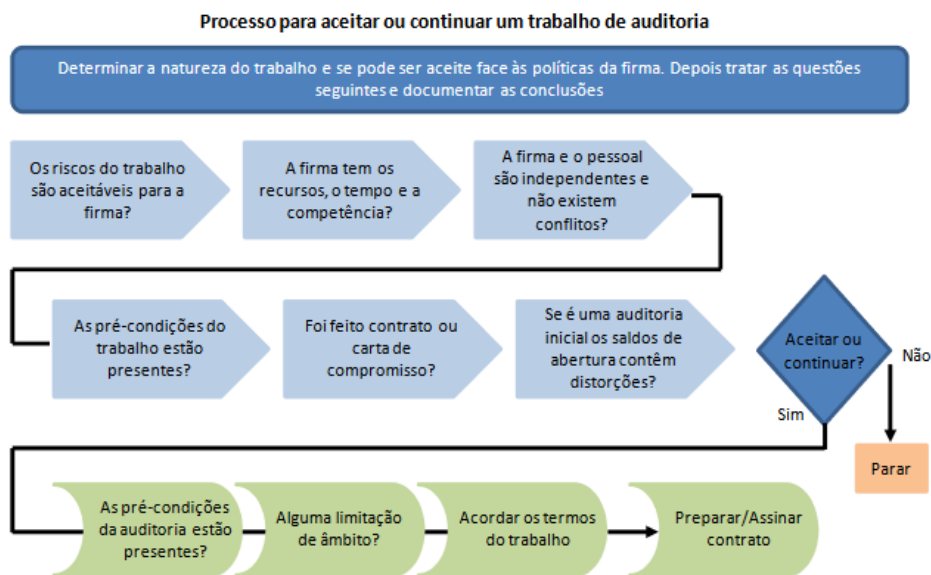
Uma das mais importantes decisões de uma firma de auditoria prende-se com a determinação de quais os trabalhos ou clientes deve aceitar ou manter. Uma decisão errónea de aceitação ou continuação de um trabalho de auditoria pode acarretar consequências desastrosas para a firma, desde tempo de trabalho das equipas de auditoria não faturado, instabilidade dos colaboradores da firma, entre outros, pelo que, antes de assinar contrato, devem executar-se as devidas diligências para que seja tomada a decisão acertada.

Alves (2018) refere que para se tomar a decisão de aceitação ou continuação de um cliente é necessária realizar uma avaliação à firma de auditoria, para garantir que esta tem capacidade para realizar o trabalho proposto (se tem pessoal suficiente e com as competências necessárias), atendendo aos riscos associados a este. Além disso, este autor menciona, ainda, que deve ser realizada uma análise ao cliente, com o intuito de estudar quais os riscos que lhe estão associados e analisar qual o impacto desses mesmos riscos para a realização dos trabalhos de auditoria.

A ISQC 1 e a ISA 220 vinculam os auditores a desenvolver, implementar e documentar os procedimentos de controlo de qualidade que adotam, no que respeita à aceitação de clientes. A legislação mencionada refere que estes procedimentos deverão atender às especificidades do cliente (setor no qual este se enquadra, estrutura da empresa, entre outros) e ao nível de risco associado ao mesmo, com o intuito de atestar se poderá ou não ser aceite pela firma.

IFAC (2018) refere que antes de aceitar um trabalho de auditoria, a firma de auditoria deve desenvolver procedimentos de forma a dar resposta às questões apresentadas na Figura 4.

Figura 4: Processo para aceitar ou continuar um trabalho de auditoria



Nota. Reproduzido de International Federation of Accountants (2018). *Guia de aplicação das ISA: Conceitos fundamentais e orientação prática* (OROC, trad.). Copyright 2018 by International Federation of Accountants.

Com a implementação de procedimentos de controlo de qualidade, a firma de auditoria irá obter resposta a estas questões, sendo que, só depois de realizada a devida análise a cada um destes pontos e concluída qual a melhor resposta é que se deve tomar uma decisão relativamente à aceitação, ou não, de um trabalho de auditoria.

No caso de, finda esta análise, resultar um parecer positivo relativamente à aceitação do cliente, é fundamental acordar e documentar devidamente quais os termos do trabalho mediante contrato, para proteger a firma de possíveis situações. Caso a decisão seja a não aceitação, a firma deve de imediato parar o processo dado ter-se concluído não haver condições para a realização do trabalho.

Referir que, aquando da realização das devidas indagações para atestar se o cliente deve ou não ser aceite, são recolhidos diversos dados sobre este, os quais devem ser tidos em atenção no caso de resultar um parecer positivo relativamente à aceitação do cliente. Porém, a informação à qual a firma tem acesso no decorrer da avaliação da aceitação do cliente não é suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção material do cliente, pelo que, é fundamental que o auditor recolha o máximo de informação possível acerca da entidade e do seu meio envolvente antes de realizar qualquer planificação de trabalhos a desenvolver.

3.7. O conhecimento da entidade e do seu meio envolvente

Tomada a decisão de aceitação de um trabalho, o auditor tem o dever de recolher o máximo de informação do cliente, de modo a identificar e avaliar os riscos de distorção material. Mediante um conhecimento apropriado do cliente, o auditor poderá obter uma base para gerar e, posteriormente, implementar as devidas respostas aos riscos que avaliou. Referir que toda a informação obtida no decorrer do processo de aceitação ou de continuação de relacionamento com o cliente deve ser tida em conta aquando da identificação e avaliação dos riscos de distorção material (ISA 315R, § 7), pelo que o auditor já detém uma base sobre a entidade e o meio envolvente da mesma.

Segundo Alves (2018) o risco de auditoria pode definir-se como a possibilidade de o auditor emitir uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras do cliente estejam distorcidas de forma materialmente relevante. Este autor refere, ainda, que o risco de auditoria é composto pelo:

- risco de controlo: o qual é determinado mediante a avaliação realizada pelo auditor no que respeita à probabilidade de existirem distorções que não tenham sido detetadas pelos procedimentos de controlo interno que excedam o valor definido como razoável na entidade;
- risco inerente: o qual consiste na suscetibilidade de um saldo ou classe de transações incluir uma distorção materialmente relevante; e
- risco de deteção: risco associado aos procedimentos do auditor não o conduzirem à deteção de distorções materialmente relevantes.

Ou seja, o risco de controlo é resultado da conceção e implementação do sistema de controlo sendo que, a implementação de um sistema de controlo interno adequado reduz este risco. Já o risco inerente é influenciado tanto pela natureza da entidade, o seu negócio e atividade como pelo setor em que a mesma opera e se enquadra, pelo que o auditor deve atender a todos estes fatores aquando da identificação e avaliação de riscos.

O facto de o profissional de auditoria deter um bom conhecimento da entidade e do seu meio envolvente auxilia-o no desempenhar das suas funções. A ISA 315R refere alguns fatores que o auditor deve ter conhecimento sobre aspetos externos e internos do cliente, nomeadamente:

- aspectos externos: conhecer os fatores económicos gerais, do setor de atividade e das vulnerabilidades deste, das leis e regulamentos em vigor, das taxas de juro, entre outros; e
- aspectos internos (referentes à própria entidade): conhecer os detentores de capital, o modo como a entidade está estruturada e é financiada, os seus objetivos e filosofias de gestão, entre outros.

Em suma, e de acordo com Almeida (2019), o processo de compreensão do cliente e do seu meio envolvente é contínuo e dinâmico, devendo o auditor ir atualizando os dados que detém consoante as alterações verificadas.

3.8. Saldos de abertura

Conforme refere o § 3 da “ISA 510 – Trabalhos de auditoria iniciais – saldos de abertura”, num trabalho de auditoria inicial o auditor tem como primeiro objetivo aferir se os saldos de abertura contêm distorções que afetam de forma material as demonstrações financeiras do período em análise, e se as políticas aplicadas pela entidade são as mais apropriadas e se foram aplicadas de forma consistente, devendo o mesmo adotar os procedimentos necessários para reduzir o risco de distorção material dos saldos de abertura a um risco aceitavelmente baixo.

Os saldos de abertura são fulcrais para o trabalho de auditoria, dado que têm influência nos saldos finais e nos resultados do período que o auditor vai analisar (os saldos de abertura da classe 3 terão influência aquando do cálculo do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas do período). No caso dos saldos de natureza cumulativa, os saldos iniciais têm influência direta nos saldos de fecho, pelo que é fundamental que o auditor obtenha prova de auditoria sobre os mesmos. Atualmente, a ISA 510 elenca quais as responsabilidades do auditor neste tipo de trabalhos, sendo que, no caso de as demonstrações financeiras do trabalho de auditoria inicial incluírem informação financeira comparativa, o auditor deve ter também especial atenção à “ISA 710 – Informação comparativa – números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas”.

Na eventualidade de o auditor estar perante alterações de políticas contabilísticas, este deve obter prova acerca da contabilização, apresentação e divulgação dessas alterações, devendo

esta análise atender ao referencial de relato financeiro aplicável à entidade em questão (ISA 510, § 8).

Para recolher prova de auditoria suficiente e apropriada acerca dos saldos de abertura, a ISA 510 refere no § 5 que o auditor deverá realizar uma análise às demonstrações financeiras mais recentes da entidade e ao relatório do auditor antecessor (no caso de o mesmo existir). Porém, independentemente de a entidade ter auditor antecessor ou não, é sempre dever do auditor substituto obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a possibilidade dos saldos de abertura conterem distorções materialmente relevantes que afetem as demonstrações financeiras do período em análise. Neste sentido, o auditor deve aferir se os saldos de fecho do período transato foram devidamente transportados (se os saldos de abertura correspondem aos saldos de fecho do período transato), determinando ainda se estes têm refletida a aplicação das políticas contabilísticas apropriadas (ISA 510, § 6).

Referir que, no caso de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido auditadas, o trabalho para o auditor substituto pode tornar-se mais facilitado, dado haver a possibilidade de este realizar uma breve revisão dos papéis de trabalho do auditor antecessor. Porém, a extensão de procedimentos de auditoria a desenvolver para obter prova suficiente e apropriada dos saldos de abertura irá sempre depender de caso para caso.

Sintetizando, e de acordo com a ISA 510, pode concluir-se que os procedimentos de auditoria a executar pelo auditor irão sempre depender de diversos fatores, tais como:

- das políticas contabilísticas que a entidade aplica;
- da natureza dos saldos, classes de transações e divulgações da entidade;
- dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do período em análise;
- das demonstrações financeiras do período transato terem sido auditadas (e, em caso afirmativo, se a opinião do auditor antecessor foi modificada).

Tendo o auditor recolhido prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura contêm distorções que podem afetar de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, o mesmo deve desenvolver procedimentos de auditoria adicionais, para avaliar qual o impacto dessas distorções no período corrente (ISA 510, § 7). Realizados os procedimentos de auditoria adicionais, caso o auditor conclua que essas distorções afetam

as demonstrações financeiras do período corrente este deve comunicar a situação à gerência e aos encarregados de governação da empresa (“ISA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria”). Neste caso, e de acordo com Sampaio (2018), o auditor deve solicitar à gerência da entidade que corrija as distorções identificadas, podendo o mesmo, no caso de a entidade ter sido auditada no período transato, reunir com a gerência e o auditor antecessor com o intuito de corrigir essas distorções como acontecimentos subsequentes após a emissão das demonstrações financeiras, atendendo ao estipulado nos §§ 14 a 17 da “ISA 560 – Acontecimentos subsequentes”.

Relativamente a exemplos de procedimentos de auditoria a desenvolver pelo auditor, mencionar o apêndice 2 da “ISA 240 – As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras”, o qual se pronuncia sobre os saldos de abertura, referindo que o auditor, no caso de avaliar riscos de distorção material devido a fraude em demonstrações financeiras que tenham sido auditadas no período anterior por um outro auditor, deve executar procedimentos de auditoria de modo a conseguir analisar uma amostra de saldos de abertura do balanço auditado no período transato, com o objetivo de avaliar qual a prática que foi aplicada para a resolução de determinados aspetos respeitantes a estimativas e julgamentos contabilísticos.

Sintetizando, e assumindo que a entidade tem demonstrações financeiras de períodos transatos, aquando da aceitação de um trabalho de auditoria inicial, este pode ter um dos seguintes enquadramentos:

- demonstrações financeiras referentes ao período anterior auditadas por um outro auditor, em diante também designado simplesmente por “auditor antecessor”; ou
- demonstrações financeiras do período anterior não auditadas.

No primeiro caso (demonstrações financeiras do período anterior auditadas por outro auditor), o auditor deverá analisar as demonstrações financeiras mais recentes da entidade e as divulgações efetuadas, bem como ler o relatório emitido pelo auditor antecessor, para detetar informações relevantes para obtenção de prova referente à veracidade dos saldos de abertura da entidade. No caso de a opinião do auditor antecessor ser modificada, a ISA 510 estipula que, aquando da avaliação do risco de distorção material, o atual auditor deverá apreciar qual o efeito da matéria que deu origem à modificação de opinião, analisando o efeito desta no período corrente em análise (§ 9). Uma outra prática que pode ser adotada

pelo auditor consiste na revisão dos papéis de trabalho do auditor antecessor, que suportam a opinião emitida relativamente às demonstrações financeiras do período transato (ISA 510, § 6). Salientar que, aquando da revisão dos papéis de trabalho do auditor antecessor, o auditor substituto deverá ter em consideração a competência profissional e a independência do primeiro mencionado, porém, este deve sempre atender ao seu ceticismo e julgamento profissional. Aquando da emissão do relatório de auditoria o novo auditor poderá incluir um parágrafo com o título “Outras matérias”, independentemente da sua opinião ser modificada ou não. No caso de o auditor optar por incluir este parágrafo, o mesmo deverá ser apresentado depois do parágrafo “Bases para a opinião”, devendo o mesmo fazer alusão a que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor e qual a data da emissão desse relatório, identificando o tipo de opinião emitida e, no caso da opinião ter sido modificada, quais as razões que levaram à modificação da mesma (ISA 710).

Já no caso das demonstrações financeiras do período transato não tiverem sido auditadas o trabalho a desenvolver pelo auditor poderá ser mais complexo e extenso, dada a necessidade de obter prova suficiente e apropriada acerca da veracidade dos saldos de abertura, não existindo uma opinião de um outro profissional para analisar sobre aqueles saldos. Para a obtenção de prova dos saldos de abertura de ativos e passivos correntes o auditor pode debruçar-se no quadro dos procedimentos de auditoria do período corrente (§ A6 da ISA 510). A título exemplificativo, a ISA refere no § A6 que o facto de haver pagamentos/recebimentos de montantes que constituem os saldos de abertura de determinada rubrica no decorrer do período em análise permite ao auditor obter alguma segurança sobre a existência, direitos e obrigações, plenitude e valorização desses ativos e passivos correntes. Porém, esta análise não é linear a todas as áreas das demonstrações financeiras, podendo ser necessário recorrer a procedimentos adicionais de auditoria.

Para recolher prova dos ativos e passivos não correntes, como é o caso dos ativos fixos tangíveis, o § A7 da ISA 510 refere que o auditor pode recorrer à examinação dos registos contabilísticos e outros dados subjacentes aos saldos de abertura destas áreas. No caso de a entidade deter ativos e passivos não correntes referentes a entidades financiadoras (por exemplo, financiamentos obtidos a médio longo prazo) o auditor pode recorrer a confirmações de terceiros para obter segurança razoável desses saldos.

Quando as demonstrações financeiras do período anterior não tiverem sido auditadas, o atual auditor deverá incluir no seu relatório de auditoria um parágrafo com o título “Outras matérias”, independentemente de a opinião ser modificada ou não (ISA 710, § 14). Este parágrafo deverá ser apresentado logo depois do parágrafo “Bases para a opinião”, mencionando que os valores do período anterior não foram auditados. Porém, a inclusão deste parágrafo no relatório de auditoria não isenta o atual auditor da necessidade da recolha de prova sobre os saldos de abertura.

A realização de procedimentos adicionais de auditoria, regra geral, obriga o auditor a despende de um maior número de horas, ponto este que deverá ser tido em atenção aquando do planeamento do trabalho a desenvolver. Caso o auditor realize procedimentos adicionais de auditoria e mesmo assim não consiga recolher a prova de auditoria necessária, tal facto deverá ser tido em consideração aquando da emissão da sua opinião (ISA 510, § 10).

As entidades ficam vinculadas ao envio de uma versão *draft* das demonstrações financeiras, afim do auditor emitir uma opinião sobre as mesmas. Referir que este último pode emitir uma opinião: não modificada; modificada; ou com alterações.

Conforme refere Almeida (2019), o auditor pode deparar-se com quatro situações que modificam a estrutura base da Certificação Legal das Contas, mas que não alteram a opinião do mesmo acerca da veracidade das demonstrações financeiras, sendo elas:

- incerteza material relacionada com a continuidade;
- matérias relevantes de auditoria;
- ênfases; e
- outras matérias, não estando estas relacionadas com as demonstrações financeiras.

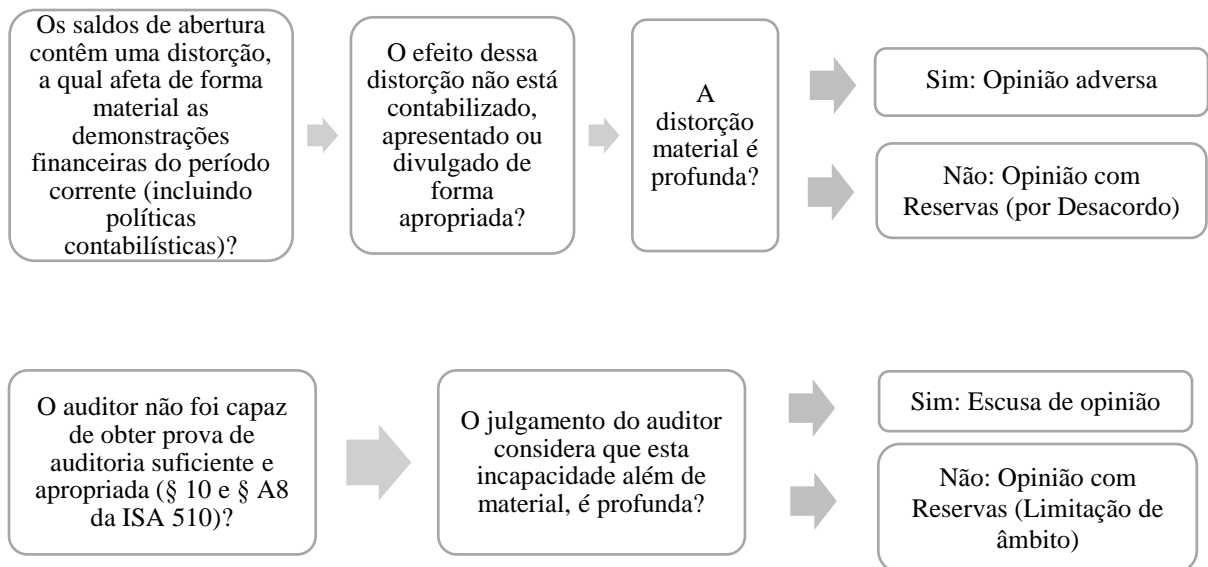
Almeida (2019) menciona ainda que a opinião do auditor deve considerar-se modificada no caso deste estar perante:

- reservas: quando as demonstrações financeiras de uma entidade apresentam distorções materiais ou quando há limitações de âmbito sobre determinada matéria. Embora materiais, estas distorções não são profundas, pelo que não colocam em causa a veracidade das demonstrações financeiras da empresa como um todo;
- opinião adversa: quando as demonstrações financeiras de uma entidade apresentam distorções materiais e profundas; e

- escusa de opinião: quando o auditor não pode formar uma opinião sobre a veracidade das demonstrações financeiras, atendendo a limitações de âmbito.

Como tal, se for detetada alguma matéria que dê origem à modificação da sua opinião, o julgamento do auditor variará atendendo à natureza da matéria pelo que, de forma sintetizada, este pode deparar-se com uma das situações descritas na Figura 5. Antes de tirar as suas conclusões o auditor deve garantir que foram desenvolvidos todos os procedimentos possíveis para a obtenção de prova suficiente e apropriada para a validação desses saldos. Só aí é que o mesmo se deve pronunciar.

Figura 5: Reflexo do trabalho desenvolvido pelo auditor no seu julgamento profissional



Nota. adaptado de Saldos de Abertura. *Revisores E Auditores* n.º 83 (p. 23–27). A. S. Sampaio (2018).

Tendo sido detetada alguma matéria que leve à modificação de opinião, aquando da emissão do relatório o auditor deverá atender aos critérios definidos na “ISA 705 (Revista) – Modificações à opinião no relatório do auditor independente”. O mesmo se aplica no caso de o auditor ter obtido prova de que as políticas contabilísticas não foram aplicadas de modo consistente ou de que as alterações destas políticas não se encontram contabilizadas, apresentadas ou divulgadas de forma apropriada pela entidade (ISA 510, § 11 e 12).

Em suma, num trabalho de auditoria inicial, o auditor deve atentar às orientações e procedimentos estabelecidos nos normativos aplicáveis, dando especial atenção à ISA 510,

a qual pormenoriza a recolha de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos iniciais.

No decorrer do estágio curricular a equipa de auditoria que acolheu a estagiária realizou dois trabalhos de auditoria iniciais, acaso que despertou interesse a esta e a levou a querer analisar e sistematizar quais os procedimentos adotados por um auditor aquando da obtenção de prova de auditoria relativamente aos saldos de abertura. Nisto surge o quarto capítulo, no qual são apresentadas as duas entidades pela equipa de auditoria auditadas e analisados e sistematizados os principais procedimentos aos quais a equipa de auditoria recorrer com a finalidade de atestar os saldos de abertura das entidades.

4. Aplicação prática: a obtenção de prova sobre os saldos de abertura

4.1. Nota introdutória

Durante o período de estágio a CFA aceitou dois trabalhos de auditoria financeira iniciais para o período de 2021, os quais foram atribuídos à equipa de auditoria na qual a estagiária se enquadrou. Relativamente a estes dois novos clientes, um deles detinha as demonstrações financeiras do período transato auditadas por um outro auditor, enquanto o outro não havia sido auditado em períodos anteriores. Esta situação levou a estagiária a querer aprofundar os seus conhecimentos relativamente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura num primeiro trabalho de auditoria na firma do auditor substituto.

O presente capítulo segue a seguinte estrutura: descrição dos objetivos do presente estudo e da metodologia seguida; caracterização das entidades objeto de estudo; descrição do trabalho desenvolvido por parte da equipa de auditoria para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura; análise da prova recolhida e possível redação de parágrafos da Certificação Legal das Contas; e breve sistematização das principais elações retiradas da presente aplicação prática.

4.2. Objetivos do estudo

Este estudo tem como principal objetivo apresentar uma comparação referente aos procedimentos de auditoria a desenvolver para obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura entre uma entidade com demonstrações financeiras do período anterior auditadas e outra cujas demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas.

Desta comparação é esperado obter-se uma sistematização das principais diferenças entre estes dois cenários, nomeadamente, no planeamento dos trabalhos de auditoria a executar, nos procedimentos de auditoria a desenvolver, no modo de execução dos testes e na forma de apresentação da opinião do auditor.

Para realizar esta comparação deve atender-se aos seguintes objetivos específicos do presente caso prático:

- identificar quais as diferenças aquando do planeamento dos procedimentos de auditoria a adotar;
- identificar os possíveis procedimentos de auditoria a seguir para a obtenção de prova de auditoria sobre as rubricas das demonstrações financeiras do período transato;
- identificar quais as vantagens das demonstrações financeiras do período anterior de uma entidade terem sido auditadas;
- analisar quais as principais diferenças aquando da emissão de opinião por parte do auditor entre saldos de abertura com demonstrações financeiras do período transato auditadas e demonstrações financeiras do período anterior não auditadas.

4.3. Metodologia

Atendendo aos objetivos delineados no presente estudo a metodologia utilizada consiste na descrição de duas situações práticas nas quais a estagiária esteve envolvida ativamente no decorrer do seu estágio curricular.

Por conseguinte, são apresentadas, de forma sintetizada, as duas entidades auditadas em 2021, sendo-lhes atribuídos nomes fictícios. Posteriormente, são descritos quais os procedimentos que foram seguidos aquando da obtenção de prova sobre os saldos de abertura destas duas empresas, sendo apresentada a possível redação dos parágrafos mais relevantes da Certificação Legal das Contas das entidades ABC, Lda. e XYZ, Lda.. Este capítulo termina com a sistematização das principais diferenças de procedimentos de auditoria executados entre a entidade com demonstrações financeiras do período anterior auditadas e a entidade com demonstrações financeiras não auditadas.

4.4. Caracterização das entidades objeto de estudo

As duas entidades objeto de auditoria inicial por parte da CFA enquadram-se no mesmo setor de atividade, apresentando áreas de balanço e demonstração dos resultados similares. Ambas são sociedades por quotas, designadas de ABC, Lda. e XYZ, Lda., com as seguintes características:

Tabela 4: Apresentação das entidades ABC, Lda. e XYZ, Lda.

ABC, Lda.	XYZ, Lda.
CAE principal: CAE 47750 – Comércio a retalho de produtos cosméticos e de higiene, em estabelecimentos especializados.	CAE principal: CAE 47750 – Comércio a retalho de produtos cosméticos e de higiene, em estabelecimentos especializados.
Atividade desenvolvida: prestação de serviços de estética ao domicílio e comercialização de itens de beleza e bem-estar.	Atividade desenvolvida: comercialização de bens mediante regime <i>e-commerce</i> , não detendo postos físicos de venda de cosméticos.
Volume de negócios nos 3 últimos períodos: inferior a 6 milhões de euros (em cada período).	Volume de negócios nos 3 últimos períodos: inferior a 10 milhões de euros (em cada período).
Número de funcionários: 13.	Número de funcionários: 29.
Pequena entidade, adotando a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).	Pequena entidade, adotando a NCRF-PE.
Contratação de uma firma para auditar as demonstrações financeiras do período de 2021.	Contratação de uma firma para auditar as demonstrações financeiras do período de 2021.
Empresa com auditor antecessor, o qual auditou as demonstrações financeiras da entidade em 31 de dezembro de 2020, tendo sido emitida uma opinião não modificada pelo mesmo.	Empresa sem auditor antecessor (saldos de abertura não foram auditados).

Nota. Elaboração própria.

Atendendo à semelhança das duas entidades, será apresentada uma proposta de procedimentos a desenvolver de modo a ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos saldos de abertura. Sempre que se considere necessário, será realizada a devida distinção do modo de atuação para a obtenção de prova entre estas duas empresas, dada a existência ou não de auditor antecessor.

Consultados os dados destas entidades, ambas se enquadram no âmbito das pequenas empresas, vindo a aplicar a NCRF-PE em períodos anteriores.

A empresa ABC, Lda. tem como atividade predominante a comercialização de itens de beleza como maquilhagens, vernizes, entre outros, em regime online essencialmente, prestando também serviços de estética ao domicílio. A empresa XYZ, Lda. vende produtos cosméticos e de higiene, detendo como canal preferencial de comercialização de bens o *e-commerce*, não tendo postos físicos de venda. Estas duas entidades têm apresentado um crescimento gradual do seu volume de negócios, porém, o mesmo ainda não atingiu os 10 milhões de euros. Como perspetivas futuras, estas entidades esperam prosperar e expandir-se no mercado onde atuam, alcançando novos públicos-alvo. A estrutura organizacional destas entidades conta com menos de 50 colaboradores, dado que o processo de venda de itens é desenvolvido essencialmente mediante canal virtual (consumidor final – site).

A empresa ABC, Lda. foi auditada no período transato (2020), pelo que detém auditor antecessor, contrariamente ao que aconteceu com a empresa XYZ, Lda., que nunca foi auditada. Referir que a entidade XYZ, Lda. optou por auditar as demonstrações financeiras de 2021 voluntariamente, dado estar-se a aproximar dos limites estabelecidos para se enquadrar nas pequenas entidades.

Na empresa ABC, Lda. a nomeação da nova firma de auditoria para o período de 2021 consistiu numa substituição por termo de mandato. Como tal, antes de ter sido aceite o trabalho, o auditor substituto procedeu ao envio de uma carta registada em tempo oportuno para a firma de auditoria antecessora do cliente. Nesta carta o auditor questionou a firma antecessora da existência ou não de motivos de ordem profissional que o auditor antecessor entendesse dever comunicar para o efeito da aceitação do trabalho – cumprimento do ponto 3.2.11 do CEOROC. A carta foi recebida pelo auditor antecessor, que respondeu ao auditor substituto dentro do prazo legal estabelecido (8 dias úteis) referindo que a empresa ABC, Lda. não tinha em dívida quaisquer honorários para com eles e que o mesmo não detinha conhecimento de nenhuma razão de ordem profissional que desaconselhasse a aceitação do cliente.

Verificadas todas as questões necessárias para a aceitação dos trabalhos de auditoria (capacidade de a firma efetuar o trabalho, cumprimento dos requisitos éticos relevantes, recursos humanos, conhecimento e experiência no setor de atividade da entidade, entre outros) e cumpridos todos os requisitos elencados na ISA 210, foram acordados os termos dos trabalhos com cada uma das duas empresas, tendo sido elaboradas as respetivas cartas de compromisso.

Posteriormente, foram assinados os contratos de prestação de serviços de revisão legal das contas entre as empresas e a firma de auditoria para o período de 2021. Em cada contrato, o segundo outorgante (firma de auditoria, representada por um ROC) obrigou-se a prestar serviços de revisão legal das contas à entidade (primeiro outorgante) em regime de completa independência funcional e hierárquica, atendendo sempre aos estatutos, leis e regulamentos aplicáveis.

4.5. Trabalho desenvolvido pelo auditor para obtenção de prova relativamente aos saldos de abertura

Finda a aceitação dos trabalhos de auditoria, é dever do auditor recolher prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos saldos de abertura e às políticas contabilísticas adotadas por estes clientes. Com base na informação que detinha, a equipa de trabalho reuniu para planear quais os procedimentos de auditoria a adotar em cada uma das situações.

Dado que a empresa ABC, Lda. detinha auditor antecessor, foi decisão unânime reunir com o auditor substituído, para poder recolher mais informação sobre o cliente e, se possível, solicitar ao mesmo a realização de uma revisão dos papéis de trabalho elaborados pelo mesmo que suportam a opinião emitida no período de 2020. Na empresa XYZ, Lda. esta reunião não era exequível, dado o cliente estar perante a sua primeira auditoria às demonstrações financeiras. Porém, a equipa de auditoria optou por reunir com a gerência da empresa, para poder recolher mais alguns dados essenciais para a compreensão do modo de atuação desta.

Atendendo ao normativo pelas entidades ABC, Lda. e XYZ aplicado (NCRF-PE), considere-se que em 31 de dezembro de 2020 estas apresentavam saldos nas seguintes áreas do balanço:

Tabela 5: Rubricas do balanço individual das entidades em 31 de dezembro de 2020

Rúbricas	
<u>Ativo não corrente</u>	<u>Capital próprio</u>
Ativos fixos tangíveis	Capital subscrito
Ativos intangíveis	Ações (quotas) próprias
Investimentos financeiros	Reservas legais
	Outras reservas
<u>Ativo corrente</u>	Resultados transitados
Inventários	Resultado líquido do período
Clientes	
Estado e outros entes públicos	<u>Passivo corrente</u>
Outros créditos a receber	Fornecedores
Diferimentos	Estado e outros entes públicos
Outros ativos correntes	Financiamentos obtidos
Caixa e depósitos bancários	Outros passivos correntes
	Diferimentos

Nota. Elaboração própria.

A expressão dos saldos destas rubricas nas duas entidades em 31 de dezembro de 2020 não era similar na sua totalidade, pelo que os trabalhos desenvolvidos não tiveram a mesma extensão nas duas empresas.

Na empresa ABC, Lda., a equipa de auditoria começou por analisar as demonstrações financeiras mais recentes, as políticas contabilísticas pela empresa adotadas e o relatório emitido pelo auditor anterior, tendo ainda sido realizada uma reunião entre a equipa de auditoria substituta e o auditor antecessor da empresa. Na reunião, a equipa de auditoria da CFA colocou diversas questões ao revisor antecessor, nomeadamente:

- qual a fundamentação da materialidade planeada, de execução e final de 2020;
- se existiu mais algum trabalho efetuado na empresa para além da Certificação Legal das Contas;
- qual a constituição da equipa de trabalho em 2020 (número de pessoas);
- qual o número de horas orçamentado em 2020 e quais as horas que foram imputadas a este;
- quais os critérios usados para a validação das maiores estimativas;
- quais as políticas contabilísticas mais relevantes e as áreas mais complexas do cliente;
- se no trabalho efetuado no período subsequente foi identificada alguma situação a relatar, entre outros.

Na empresa XYZ, Lda. foi realizada uma reunião entre a equipa de auditoria e a gerência da mesma, tendo sido abordadas diversas questões relativamente ao modo de atuar da empresa (quais os procedimentos de controlo interno adotados, qual a segregação de funções existente, entre outras).

Findas as reuniões planeadas, foram iniciados os trabalhos de auditoria para a obtenção de prova. Referir que todos os testes elaborados foram desenvolvidos a partir dos testes instituídos pela CFA, descritos no capítulo 2 do presente relatório. Embora os trabalhos tenham sido realizados por toda a equipa de auditoria na qual a estagiária foi alocada, a apresentação dos mesmos recorre ao termo “o auditor”.

Relativamente ao ativo não corrente da entidade, é importante identificar quais as variações ocorridas entre o período em análise e o período transato, recolhendo o suporte que fundamente as mesmas. Contudo, aquando de um trabalho de auditoria inicial, o auditor tem

a necessidade de atestar a razoabilidade dos saldos contabilísticos registados no ativo não corrente da entidade.

Como tal, foi solicitado a cada um dos clientes, com referência a 31 de dezembro de 2020, o envio do mapa de cadastro da entidade, da modelo 32 (a qual inclui o detalhe do ativo não corrente da empresa, nomeadamente, o custo e data de aquisição, o número de cadastro do bem, o código fiscal, entre outros, bem como as depreciações e amortizações do período em análise e as acumuladas) e da modelo 31 (a qual detalha as mais e menos-valias registadas no período transato, no caso de terem ocorrido alienações e/ou abates de itens do ativo não corrente). Com base nesta informação a equipa de auditoria desenvolveu trabalho de modo a obter segurança da quantia líquida registada destes ativos. O auditor testou as taxas de depreciação e amortização aplicadas, confirmou a aritmética de algumas aquisições de 2020, verificou a razoabilidade do ativo bruto da entidade, entre outros. A realização destes testes permitiu ao auditor testar a consistência das políticas contabilísticas adotadas em períodos anteriores, nomeadamente, no que respeita à vida útil dos bens e à aplicação de duodécimos aquando do cálculo das depreciações e amortizações, não havendo situações a reportar. Para além disso, foi preocupação do auditor realizar inspeções físicas aos itens mais significativos do ativo fixo tangível, comprovando assim a sua existência. Salientar que, no que respeita aos imóveis detidos pela entidade, o auditor solicitou todas as escrituras e respetivas cadernetas prediais, para obter prova da existência e da valorização e mensuração destes itens, conferindo que os mesmos eram efetivamente propriedade da entidade.

A rubrica de investimentos financeiros destas duas entidades continha o valor respeitante ao fundo de compensação do trabalho, tendo sido solicitado a cada cliente o envio da posição financeira deste em 31 de dezembro de 2020. Comparada a posição com o saldo registado na contabilidade, não foram detetadas diferenças materialmente relevantes.

Em relação aos saldos de abertura das rubricas de ativos e passivos correntes das entidades, constatou-se que estes consistiam, essencialmente, em acréscimos realizados no período transato. Como tal, e atendendo a que o regime do acréscimo tem reflexos no período corrente em análise pelo auditor substituto, este obteve prova de auditoria com o desenvolvimento dos normais procedimentos de auditoria no período de 2021 conforme refere o § A6 da ISA 510. A generalidade dos procedimentos aos quais a equipa de auditoria recorreu consistiram nos testes aplicáveis relacionados a estas áreas, mencionados no

capítulo 2 do presente relatório, nomeadamente, detalhe de rubricas, análise da composição de saldos mediante *follow-up*, análise da antiguidade de saldos, entre outros.

No que respeita aos saldos de terceiros (clientes, fornecedores e outros devedores e credores), regra geral, aquando da análise das demonstrações financeiras de um período o auditor opta por recorrer à circularização destes à data das demonstrações financeiras sobre as quais irá imitar opinião, dada a relevância da prova de auditoria externa. Contudo, este procedimento não é um processo usual e exequível aquando da obtenção de prova de auditoria sobre os saldos de abertura, dada a necessidade de segurança atempadamente para a posterior execução dos normais trabalhos de auditoria sobre o período corrente e a morosidade deste procedimento.

Como tal, para obter prova sobre o saldo de abertura sobre estas rubricas na entidade XYZ, Lda. foram elaborados testes de detalhe de saldos em 31 de dezembro de 2020, tendo posteriormente sido realizado o *follow-up* dos mais significativos. Complementarmente, o auditor realizou procedimentos de auditoria alternativos para uma amostra de terceiros, tendo este identificado quais as faturas que decompunham os saldos à data de 31 de dezembro de 2020 (faturas em aberto) e reconstruiu o mesmo no período subsequente (2021, o qual estava a auditar), mediante a análise de fluxos financeiros e da faturação emitida/recebida do período transato. O facto de existir fluxo financeiro entre a entidade auditada pela equipa da CFA e o terceiro em análise permite ao auditor obter alguma segurança sobre a existência desse saldo a 31 de dezembro de 2020. Além disso, foi preocupação do auditor avaliar a possibilidade de existirem imparidades por reconhecer ou saldos parados nestas áreas do balanço. Não tendo sido detetadas situações materialmente relevantes que colocassem em causa a veracidade dos saldos de abertura, o auditor obteve segurança suficiente e apropriada sobre a existência dos direitos e obrigações destas rubricas.

Na empresa ABC, Lda. o processo desenvolvido revelou-se mais facilitado, dado que o auditor substituto teve acesso às respostas recebidas pelo auditor antecessor no processo de circularização de terceiros em 31 de dezembro de 2020. Porém, este manteve o seu ceticismo e julgamento profissional, tendo complementado a prova de auditoria externa recebida com a realização dos procedimentos referidos na empresa XYZ, Lda. para suportar a sua opinião (detalhe de terceiros, *follow-up* de entidades seleccionadas, entre outros).

Relativamente à rubrica de estado e outros entes públicos, o auditor teve em atenção a data-limite de pagamento de impostos (o IRS e a segurança social devem ser liquidados até ao vigésimo dia do mês seguinte ao qual dizem respeito pelo que, a 31 de dezembro de 2020 o saldo em aberto nestas rubricas deveria respeitar ao mês de dezembro, devendo este ser liquidado até ao dia 20 de janeiro de 2021). Como tal, e atendendo aos dados extraídos do portal das finanças e do portal da segurança social direta, o auditor obteve segurança de que os saldos contabilísticos em aberto em 01 de janeiro de 2021 correspondiam aos montantes processados e declarados em dezembro de 2020. Para complementar a sua análise o auditor conferiu se foi efetuada a devida regularização destes impostos em 2021 mediante a análise dos extratos bancários, não tendo sido detetadas situações a reportar.

Relativamente à área dos meios financeiros líquidos, e tratando-se de um trabalho de auditoria inicial, o auditor deve ter cuidados redobrados, por não deter conhecimentos aprofundados sobre os sistemas de controlo interno da entidade.

Na empresa ABC, Lda. a análise dos meios financeiros líquidos foi elaborada mediante a comparação dos saldos de abertura da contabilidade com as respostas obtidas pelo auditor antecessor ao processo de circularização das instituições de crédito em 31 de dezembro de 2020, enquanto na empresa XYZ, Lda. esta comparação baseou-se nos extratos bancários cedidos pelo cliente. Para completar a sua análise, o auditor analisou e confrontou a informação dos mapas do Banco de Portugal com os registos contabilísticos destas duas empresas, não tendo sido detetada nenhuma situação relevante. Relativamente à rubrica de caixa, os trabalhos desenvolvidos não foram exaustivos, atendendo a que o canal preferencial de movimentos financeiros destas empresas é a transferência bancária. Porém, foi conselho do auditor que estas entidades optassem pelo sistema de fundo fixo de caixa, devendo o saldo de caixa apenas conter o montante estritamente necessário para fazer face às despesas correntes.

Aquando da obtenção de prova sobre os financiamentos obtidos o auditor solicitou todos os contratos que em 1 de janeiro de 2021 ainda estivessem ativos e os planos de amortização dos mesmos. Realizada uma análise detalhada dos financiamentos, o auditor comparou os dados facultados pelo cliente com o mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal em 31 de dezembro de 2020, tendo posteriormente testado a desagregação entre curto e médio longo prazo destas obrigações. Referir que na empresa ABC, Lda. a prova

recolhida é mais credível, dado que este teve acesso às respostas das instituições de crédito ao pedido de circularização enviado pelo auditor substituído com referência a 31 de dezembro de 2020.

Relativamente aos diferimentos, para testar a razoabilidade desta rubrica o auditor optou por analisar qual a documentação que suportava os saldos em aberto em 31 de dezembro de 2020, tendo obtido prova suficiente e apropriada sobre as especializações efetuadas. Posteriormente este conferiu se os acréscimos e diferimentos realizados em 2020 haviam sido devidamente regularizados a nível contabilístico, não havendo situações a reportar.

A área de inventários nas duas empresas apresentadas foi a que originou mais dificuldades.

Tanto a entidade ABC, Lda. como a XYZ, Lda. têm implementado o sistema de inventário permanente, realizado contagens regulares de stock selecionado aleatoriamente.

No que respeita ao trabalho desenvolvido para obtenção de prova de auditoria sobre os saldos de abertura desta área, na empresa ABC, Lda. este revelou-se mais simplificado, dado que a entidade foi auditada no período antecessor, tendo sido emitida uma opinião não modificada das demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2020. Além disso, o auditor substituto teve a oportunidade de rever os papéis de trabalho da área de inventários desenvolvidos pelo auditor antecessor, os quais, na ótica do atual revisor, se encontravam devidamente fundamentados e justificados.

Já a entidade XYZ, Lda. não dispunha de papéis de trabalho anteriores, sendo que o desenvolvimento de procedimentos de auditoria do período corrente sobre o saldo de fecho dos inventários da entidade por si só não proporciona ao auditor prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente ao saldo de abertura dos inventários.

Embora a entidade ABC, Lda. apresentasse maior segurança ao auditor relativamente aos saldos de abertura de inventários, o mesmo não se cingiu à opinião emitida pelo auditor antecessor e aos trabalhos realizados para a auditoria ao período de 2021, pelo que, optou por recorrer a procedimentos adicionais de auditoria nas duas empresas (em níveis diferentes, consoante as necessidades para a obtenção de prova), nomeadamente à:

- observação da realização de uma contagem física dos inventários da entidade assim que tal foi possível, tendo este posteriormente realizado o *roll-back*, para obter prova suficiente e apropriada de quais as quantidades de inventário iniciais;

- execução de procedimentos de auditoria relativos à valorização dos itens que constituíam o inventário de abertura;
- execução de procedimentos de auditoria referentes ao corte de operações, entre outros.

Atendendo a que a empresa XYZ, Lda. não facultou todos os elementos necessários para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre o saldo de abertura dos inventários, o auditor ficou vinculado a expressar uma opinião modificada – ISA 510, § 10 e § A8. Mediante o julgamento profissional do auditor e atendendo a que não lhe foram facultados todos os dados necessários, o mesmo não conseguiu obter segurança razoável sobre os saldos de abertura desta área, tendo o mesmo concluído estar perante uma matéria material, mas não profunda. Na empresa ABC, Lda., o auditor concluir ter obtido prova suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura dos inventários, tendo em consideração os procedimentos de auditoria realizados e a análise realizada aos papéis de trabalho da área que serviram de suporte ao relatório de 2020, não havendo indícios que justificassem a modificação de opinião.

Por fim, em relação ao capital próprio, e dada a importância desta rubrica para a obtenção de prova de auditoria dos saldos de abertura, o auditor analisou as atas assinadas da assembleia geral das entidades, elaborando o mapa instituído na CFA, não tendo sido detetadas situações anómalas. Complementarmente, foi preocupação do auditor conferir se as empresas estariam vinculadas à constituição de uma reserva legal (n.º 1 do artigo 218.º do CSC), conferindo se uma percentagem não inferior à vigésima parte dos lucros foi aplicada na constituição de reserva legal, até que a mesma representasse vinte por cento do capital social (n.º 1 do artigo 295.º do CSC).

4.6. Análise da prova de auditoria recolhida e possível redação de parágrafos da Certificação Legal das Contas

Considere-se que, depois de analisadas todas as áreas com saldo em 01 de janeiro de 2021, foram executados os trabalhos delineados para cada uma das entidades, referentes ao período de 2021. Findos os mesmos, atente-se que foi emitida a Certificação Legal das Contas de cada um destes clientes, assumindo que, na auditoria corrente:

- as distorções identificadas pela firma de auditoria e corrigidas não justificaram a alteração na estratégia de auditoria nem dos níveis de materialidade definidos; e
- as distorções identificadas pela firma de auditoria e não corrigidas pela entidade não têm efeitos materialmente relevantes, pelo que não modificaram a opinião emitida e constaram da Declaração do Órgão de Gestão.

Na Tabela 6 é apresentada a possível redação de alguns parágrafos da Certificação Legal das Contas de cada uma das entidades atendendo às situações abordadas, contudo, este relatório contém outros pontos, os quais não se encontram aqui desenvolvidos por sair fora do âmbito do trabalho.

Referir que, embora não tenha sido obtida prova de auditoria suficiente e apropriada na empresa XYZ, Lda. sobre a rubrica de inventários, tal tem influência direta na rubrica do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, pois esta última incorpora as existências iniciais de inventários (saldo de abertura) aquando do seu cálculo. Como tal, em consequência da limitação de âmbito no que respeita aos inventários, o mesmo se aplica à rubrica custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas da demonstração dos resultados de 2021.

Tabela 6: Possível redação de alguns parágrafos da Certificação Legal das Contas das entidades ABC, Lda. e XYZ, Lda.

ABC, Lda.	XYZ, Lda.
Opinião (ABC, Lda.) / Opinião com reservas (XYZ, Lda.)	
Auditámos as demonstrações financeiras anexas de ABC, Lda./XYZ, Lda. (adiante designada por Entidade), que compreendem o balanço em trinta e um de dezembro de dois mil e vinte e um (que evidencia um total de ___ euros e um total de capital próprio de ___ euros, incluindo um resultado líquido negativo de ___ euros), a demonstração dos resultados por naturezas relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.	
Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Entidade em trinta e um de dezembro de dois mil e vinte e um e o seu desempenho financeiro relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.	Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos das matérias referidas na seção “Bases para a opinião com reservas”, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Entidade em trinta e um de dezembro de dois mil e vinte e um e o seu desempenho financeiro relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.
Bases para a opinião (ABC, Lda.) / Bases para a opinião com reservas (XYZ, Lda.)	

ABC, Lda.	XYZ, Lda.
Opinião (ABC, Lda.) / Opinião com reservas (XYZ, Lda.)	
	Atendendo a que fomos contratados no decurso do exercício de dois mil e vinte e um, e dado que a Entidade não foi sujeita a revisão legal das contas no período anterior, o nosso exame não abrange comparativos e saldos de abertura, não nos sendo possível pronunciar sobre a rubrica de inventários e, conseqüentemente, sobre o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas.
<p>A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.</p> <p>Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião/ opinião com reservas.</p>	
Outras Matérias	
<p>Outras Matérias As demonstrações financeiras da Entidade relativas ao período findo em trinta e um de dezembro de dois mil e vinte foram auditadas por outro auditor que expressou uma opinião sem reservas sobre essas demonstrações financeiras em dezasseis de maio de dois mil e vinte e um.</p>	

Nota. Elaboração própria.

Para sistematizar toda a informação relativa aos trabalhos desenvolvidos para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura, é fundamental o preenchimento de um questionário com o detalhe de todos os pontos relevantes neste processo.

No decorrer do estágio curricular desenvolvido pela estagiária, esta colaborou no preenchimento do questionário referente aos saldos de abertura de um trabalho de auditoria inicial instituído pela CFA, o qual é apresentado no Anexo 1. Este documento debruça-se sobre os diversos pontos a ter em atenção pelo auditor aquando da obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada dos saldos de abertura, elencados na ISA 510. O preenchimento deste questionário é fundamental para a firma de auditoria dado que sistematiza toda as considerações materialmente relevantes relacionadas com os procedimentos de auditoria desenvolvidos pelo auditor para obtenção de prova sobre os saldos de abertura em cada novo cliente.

4.7. Síntese da aplicação prática

A ISA 510 elenca de forma clara quais as responsabilidades imputadas ao auditor no que respeita aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial, contudo, o profissional de auditoria deve atender a toda a legislação aplicável aquando do desenvolvimento de procedimentos de auditoria para obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura do trabalho.

Com o presente trabalho podem destacar-se quais as principais diferenças de atuação aquando do desenvolvimento de trabalhos para obtenção de segurança acerca dos saldos de abertura de uma entidade com ou sem auditor antecessor.

Quando as demonstrações financeiras do período transato de um trabalho de auditoria inicial tenham sido auditadas, o auditor substituto à partida tem associadas algumas vantagens, nomeadamente:

- a possibilidade de leitura das demonstrações financeiras mais recentes e do respetivo relatório emitido sobre as mesmas pelo auditor antecessor;
- a possibilidade de revisão de papéis de trabalho elaborados pelo auditor antecessor para obter prova de auditoria sobre os saldos das demonstrações financeiras auditadas (atuais saldos de abertura para o auditor substituto);
- a possibilidade de reunir com o auditor antecessor, para melhor compreensão do trabalho desenvolvido e das linhas orientadoras do mesmo (materialidade de execução, horas despendidas, entre outros); e,
- a possibilidade de lhe serem facultadas as confirmações externas obtidas nos procedimentos de circularização efetuados pelo auditor antecessor.

Constata-se, pois, que o auditor tem o trabalho de obtenção de prova de auditoria sobre os saldos de abertura facilitado, no caso das vantagens referidas se verificarem exequíveis. Porém, o acesso a informação do auditor antecessor relativa às demonstrações financeiras do período anterior não deve ter como consequência a confiança total nesta, pelo que o auditor substituto deve atender ao seu ceticismo e julgamento profissional, na análise da mesma.

Por outro lado, o facto de uma entidade não deter as demonstrações financeiras do período transato auditadas por um outro profissional de auditoria pode dificultar o trabalho a

desenvolver por parte do novo auditor, tornando-se o mesmo mais moroso e dependente da informação cedida pelo cliente. Como tal, o auditor não se deve suportar apenas dos procedimentos executados numa auditoria corrente para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, devendo recorrer a procedimentos de auditoria adicionais sempre que tal seja necessário.

A emissão dos relatórios de auditoria por parte do profissional estará sempre dependente das limitações com as quais o auditor se depara no desenrolar dos trabalhos de auditoria. Regra geral, a área de inventários é bastante sensível, pelo que não tendo sido auditadas as demonstrações financeiras do período transato, a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada desta rubrica torna-se um procedimento complexo. O auditor tem o dever de realizar procedimentos adicionais de auditoria para obter a prova necessária, contudo, se depois de realizados estes ainda não tiver segurança relativamente à área deverá modificar a sua opinião.

Salienta-se, também, a inclusão do parágrafo “Outras matérias” aquando de um trabalho de auditoria inicial. Embora o § 14 da ISA 710 refira que, no caso de as demonstrações financeiras do período anterior não terem sido auditadas, o auditor deve declarar no parágrafo mencionado da Certificação Legal das Contas que os números correspondentes não foram auditados, é entendimento da CFA tal não ser aplicável na empresa XYZ, Lda., dado que a reserva deste relatório já faz essa menção, tornando-se redundante repetir o mesmo. Já na empresa ABC, Lda., embora tenha sido obtida prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a veracidade dos saldos de abertura da entidade, é entendimento da CFA ser mais prudente referir no relatório que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um outro auditor.

Por fim, referir a importância da realização de mapas que sintetizem os procedimentos seguidos aquando da obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada dos saldos de abertura de uma entidade. A CFA tem instituído um questionário escrito (Anexo 1) no qual deixa registo escrito de determinadas especificidades do cliente e da obtenção de prova de auditoria dos saldos de abertura deste, uma mais-valia para suportar a opinião emitida pelo auditor.

5. Conclusão

A auditoria tem como objetivo aumentar o grau de confiança das demonstrações financeiras, dando maior segurança aos destinatários destas, aquando da sua consulta. Como tal, é dever do auditor emitir uma opinião sobre a veracidade das demonstrações financeiras da entidade, depois de executado um leque de procedimentos de auditoria delineados, os quais atendem às ISA e demais legislação e orientações técnicas em vigor.

O desempenho da atividade profissional de auditor exige o cumprimento dos requisitos éticos e profissionais estipulados. A junção do cumprimento dos requisitos éticos e do cumprimento da legislação e normativos em vigor reflete-se na execução dos devidos procedimentos de auditoria para obtenção de prova de auditoria e posterior emissão de opinião acerca das quantias e divulgações das demonstrações financeiras de determinada entidade.

Para uma sociedade de auditoria a aceitação de um novo trabalho de auditoria acarreta inúmeras responsabilidades, pelo que esta decisão deve ser devidamente ponderada e estudada. Aquando da realização das indagações para atestar se o cliente deve ou não ser aceite é fundamental o registo de toda a informação recolhida, para que a análise seja o mais sustentada e detalhada possível.

A abordagem dos saldos de abertura de uma auditoria inicial está devidamente fundamentada na legislação existente, contudo, é fundamental realizar-se uma análise detalhada de como aplicar os conceitos estabelecidos na prática do auditor. No futuro poderia continuar a ser realizada a análise dos procedimentos de auditoria aplicados pelos profissionais para a obtenção de prova suficiente e apropriada, estudando novos métodos para a obtenção de segurança razoável acerca dos saldos de abertura. Os constantes avanços da tecnologia certamente abrirão portas de modo a facilitar a extensão dos procedimentos a desenvolver pelo auditor relativamente aos saldos de abertura em trabalhos de auditoria iniciais.

Referências bibliográficas

- Almeida, B. J. M. (2019). *Manual de auditoria financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. (3ª ed.). Escolar Editora.
- Alves, J. J. S. (2018). *Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas*. (1ª ed.). Edições sílabo.
- Costa, C. B. (2018). *Auditoria financeira – Teoria & prática* (12ª ed.). Rei dos Livros.
- Código Cooperativo (2022). <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2015-70147380>
- Código das Sociedades Comerciais (2022). <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975>
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2022). <https://www.oroc.pt/a-ordem/codigo-de-etica/>
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (2022). https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. *Regime jurídico da supervisão de auditoria*. https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/LegislacaoComplementar/auditoria/Pages/RJ_superv_auditoria.aspx
- Couto, T. (2022). *Auditoria da qualidade dos recursos humanos: Teoria e prática*. (1ª ed.). Qualitymark Editora.
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. (2015). <https://data.dre.pt/eli/decregul/25/2009/09/14/p/dre/pt/html>
- International Federation of Accountants. (2018). *Guia de aplicação das ISA: Conceitos fundamentais e orientação prática* (OROC, trad.). IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Quality Control (ISQC) 1 – Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados*. <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A008-2012-IAASB-Handbook-ISQC-1-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 210 – Acordar os termos de trabalho de auditoria*. <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A010-2012-IAASB-Handbook-ISA-210-PT.pdf>

- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 220 – Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A011-2012-IAASB-Handbook-ISA-220-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 240 – As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A013-2012-IAASB-Handbook-ISA-240-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 315R – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A046-2012-IAASB-Handbook-ISA-315-Revista-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A022-2012-IAASB-Handbook-ISA-450-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 510 – Trabalhos de auditoria iniciais – saldos de abertura.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A026-2012-IAASB-Handbook-ISA-510-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 560 – Acontecimentos subsequentes.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A031-2012-IAASB-Handbook-ISA-560-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 705R – Modificações à opinião no relatório do auditor independentes.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A038-2012-IAASB-Handbook-ISA-705-PT.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing (ISA) 710 – Informação comparativa – números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas.* <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A040-2012-IAASB-Handbook-ISA-710-PT.pdf>
- Lopes, I. T. (2019). *Auditoria financeira: Do controlo interno ao controlo externo independente.* Edições Almedina.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Guia de aplicação técnica 1 – Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria. <https://www.oroc.pt/uploads/circulares/2021/Circular36AlteracaoGAT1.pdf>

Sampaio, A. S. (2018). Saldos de abertura. *Revisores E Auditores*, 83(outubro_dezembro), 23–27. <https://www.oroc.pt/publicacoes/revista/revista/anos-antiores/2018/>

Sistema de Normalização Contabilística (6ª ed.). (2017). Porto Editora.

Anexo 1 – Questionário referente aos saldos de abertura¹⁰

Cliente:

Preparado Por:

Equipa de auditoria:

Data:

ROC n.º:

INTRODUÇÃO

A ISA 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais, incorpora considerações específicas para a obtenção de prova de auditoria, no que respeita a saldos de abertura, que se encontram explanadas no presente documento.

1. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA / CONCLUSÕES

1.1. O auditor deve ler as demonstrações financeiras mais recentes, se existirem, e o respetivo relatório do auditor antecessor, se existir, procurando a informação relevante para os saldos de abertura, incluindo divulgações (§ 5 ISA 510)

R:

1.2. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os saldos de abertura contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente (§ 6 ISA 501):

1.2.1. Determinando se os saldos de fecho do período anterior foram corretamente transportados para o período corrente ou, quando apropriado, se foram reexpressos;

R:

1.2.2. Determinando se os saldos de abertura refletem a aplicação de políticas contabilísticas apropriadas;

R:

1.2.3. Executando um ou mais dos seguintes procedimentos:

1.2.3.1. Quando as demonstrações financeiras do período anterior tiverem sido auditadas, revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior para obter prova respeitante aos saldos de abertura:

¹⁰ Questionário elaborado pela Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda., utilizado em trabalhos de auditoria iniciais.

Foi realizada reunião com o auditor antecessor em ___ de _____ de 202_, tendo sido solicitada informação sobre os seguintes temas:

Questionário Auditor anterior	Comentários
Equipa de trabalho envolvida;	
Avaliação de risco e identificação dos riscos de distorção material identificados, incluindo os riscos considerados significativos;	
Materialidade utilizada: <ul style="list-style-type: none"> • relatório; • execução; • claramente insignificante. 	
Respostas ao risco de distorção material identificado. Programa de trabalho das áreas e principais conclusões, com especial atenção aos inventários.	
O âmbito da auditoria da empresa esteve isenta de limitações?	
Foi obtida dos responsáveis da empresa a Declaração do órgão de Gestão?	
Na sua opinião o sistema de controlo interno da empresa filial/associada: <ul style="list-style-type: none"> • É adequado às circunstâncias da empresa? • Opera com eficácia? 	
Foi efetuada uma revisão aos eventos subsequentes? <ul style="list-style-type: none"> • a revisão dos eventos subsequentes permite concluir não serem necessárias correções à informação financeira da empresa filial/associada? • a revisão dos eventos subsequentes permite concluir a adequação do princípio da continuidade das operações como base apropriada de preparação da informação financeira? 	
As políticas contabilísticas adotadas foram consistentes com as do ano anterior?	
Foram divulgadas todas as políticas contabilísticas necessárias para um claro entendimento da informação financeira?	
Foi obtida resposta por parte dos advogados da entidade?	
Foram efetuados procedimentos para identificar quaisquer transações pouco usuais ou de natureza excecional efetuadas com partes relacionadas?	
Foi efetuada a leitura dos livros de atas dos órgãos sociais, bem como de eventuais atas ainda não transcritas nos respetivos livros?	
Pode garantir satisfatoriamente que conhece toda a informação relevante sobre contratos importantes referentes ao período em análise ou que possam afetar os resultados futuros?	
Foram identificadas distorções não corrigidas?	
Foi emitido relatório longo com assuntos de contabilidade ou controlo interno não identificados na Certificação Legal das Contas?	

1.2.3.2. Avaliação sobre se os procedimentos de auditoria executados no período corrente proporcionam prova relevante para os saldos de abertura;

R:

1.2.3.3. Execução de procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os saldos de abertura;

R:

1.3. Se o auditor obtiver prova de auditoria de que os saldos de abertura contêm distorções que possam afetar materialmente as demonstrações financeiras do período corrente, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais que forem apropriados nas circunstâncias para determinar o efeito nas demonstrações financeiras do período corrente. Se o auditor concluir que tais distorções existem nas demonstrações financeiras do período corrente, deve comunicá-las ao nível apropriado da gerência e aos encarregados da governação de acordo com a ISA 450 (§ 7 ISA 501)

R:

1.4. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se as políticas contabilísticas refletidas nos saldos de abertura foram consistentemente aplicadas nas demonstrações financeiras do período corrente e sobre se as alterações nas políticas contabilísticas foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (§ 9 ISA 501)

R:

1.5. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura, deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705 (Revista) (§ 10 ISA 501)

R:

1.6. Se o auditor concluir que os saldos de abertura contêm uma distorção que afeta materialmente as demonstrações financeiras do período corrente e que o efeito dessa distorção não está apropriadamente contabilizado ou não está adequadamente apresentado ou divulgado, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705 (§ A1 ISA 500)

R:

1.7. Se o auditor concluir que:

1.7.1 as políticas contabilísticas do período corrente não foram consistentemente aplicadas em relação aos saldos de abertura de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; ou

1.7.2. uma alteração nas políticas contábilísticas não está apropriadamente contabilizada ou não está adequadamente apresentada ou divulgada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705 (§ 3 ISA 501)

R:

1.8. Se a opinião do auditor antecessor respeitante às demonstrações financeiras do período anterior incluiu uma modificação àquela opinião que continua a ser relevante e material para as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente de acordo com a ISA 705 e a ISA 710

R: