

MESTRADO EM ECONOMIA

A Importância da Obtenção de Prova em Auditoria

Ana Raquel Cunha Fernandes

M

2019



A Importância da Obtenção de Prova em Auditoria
Ana Raquel Cunha Fernandes

Relatório Final de Estágio
Mestrado em Economia

Orientado por
Rui Manuel Pinto Couto Viana

Estágio
Deloitte & Associados, SROC S.A.

Supervisor de Estágio
Nuno Miguel dos Santos Figueiredo

2019

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer aos meus pais, ao meu irmão e ao meu namorado, pois sempre me apoiaram incondicionalmente em toda esta etapa, sem eles não seria possível. Obrigada pela paciência e por todos os incentivos que me deram.

Ao meu orientador, o Professor Doutor Rui Manuel Pinto Couto Viana, por se mostrar sempre disponível em ajudar, por todos os seus conselhos, apoio e toda a sua compreensão na concretização deste relatório.

Ao Professor Doutor Vítor Manuel da Costa Carvalho, por toda a sua ajuda e acompanhamento ao longo deste percurso académico.

À Deloitte, por me ter proporcionado a oportunidade de realizar o estágio curricular numa área que tanto admiro, a auditoria. Sem dúvida que foi uma experiência muito enriquecedora tanto a nível pessoal, como profissional.

A todos os meus colegas da Deloitte, por todo o apoio, paciência, ajuda, mas sobretudo pela partilha de conhecimento que me proporcionaram.

Por último, agradeço a todos os que contribuíram, direta ou indiretamente, para a realização deste relatório.

Resumo

O presente relatório foi desenvolvido no âmbito do estágio curricular realizado na Deloitte Portugal, na área da auditoria, o qual teve uma duração de seis meses. Desta forma, a temática escolhida foi a importância da obtenção de prova em auditoria, sendo o principal objetivo descrever as tarefas por mim desempenhadas, estabelecendo uma relação com este tema.

Durante uma auditoria financeira, o auditor tem como principal responsabilidade expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, nomeadamente se estas possuem distorções materiais. Para isso ser possível, ao longo do trabalho de uma auditoria é fundamental haver recolha de provas, podendo estas ser obtidas através de procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos e procedimentos substantivos. Contudo, a quantidade de prova que deve ser recolhida vai depender do risco de auditoria e da materialidade. Além disso, para proceder à recolha das provas, o auditor precisa de definir a sua estratégia com base na avaliação que fez ao risco e à materialidade. Neste caso, o sistema de controlo interno desempenha um papel fundamental, pois a eficácia e eficiência destes controlos vão influenciar a extensão dos procedimentos substantivos.

Com o objetivo de demonstrar o conhecimento que adquiri ao longo desta experiência e de cumprir com a finalidade deste relatório, inicialmente apresento uma revisão da literatura sobre os temas que considero mais relevantes. Posteriormente, com base nas atividades desenvolvidas vou apresentar uma explicação detalhada das mesmas e os objetivos de cada uma. No final, o relatório apresenta uma reflexão crítica de todo o estágio curricular.

Códigos JEL: M4, M40, M42

Palavras-chave: Auditoria, Prova de Auditoria, Risco de Auditoria, Materialidade e Controlo Interno.

Abstract

This report was developed within the framework of the curricular internship at Deloitte Portugal, in the area of audit, which lasted six months. In this way, the chosen theme was the importance of obtaining evidence in auditing, with the purpose of describing the tasks performed by me, establishing a relationship with this theme.

During a financial audit, the principal responsibility of the auditor is to express an opinion on the financial statements, in particular whether they have material misstatements. For this to be possible, throughout the work of an audit it is essential to have evidence collected, which can be obtained through risk assessment procedures, testing of controls and substantive procedures. However, the amount of evidence that must be collected will depend on audit risk and materiality. Besides, in order to collect evidence, the auditor needs to define his strategy based on his assessment of risk and materiality. In this case, the internal control system plays a key role as the effectiveness and efficiency of these controls will influence the extent of substantive procedures.

In order to demonstrate the knowledge acquired with the long experience and comply with the disclosure of this report, initially a literature review was published on the topics that I consider being the most relevant. Subsequently, based on the activities I developed, I will present a detailed explanation of them and the objectives of each one. In the end, the report presents a critical analysis of the entire curricular stage.

JEL-codes: M4, M40, M42

Keywords: Audit, Audit Evidence, Audit Risk, Materiality, Internal Control

Índice

Agradecimentos	i
Resumo	ii
Abstract	iii
Índice de Figuras	vi
Índice de Tabelas	vii
Lista de Abreviaturas	viii
Capítulo 1. Introdução	1
Capítulo 2. Revisão de Literatura	3
2.1. A Auditoria Financeira.....	3
2.1.1. Evolução Histórica da Auditoria.....	3
2.1.2. Definição de Auditoria	4
2.1.3. Fases de uma Auditoria	5
2.1.4. Avaliação dos Riscos em Auditoria.....	8
2.1.5. A Materialidade em Auditoria.....	10
2.2. O Controlo Interno	12
2.2.1. Definição de Controlo Interno.....	12
2.2.2. A Importância do Controlo Interno.....	13
2.2.3. Componentes do Controlo interno - Modelo COSO.....	14
2.2.4. Avaliação do Controlo Interno – A Importância para a Auditoria.....	17
2.2.5. Limitações do Controlo Interno	18
2.3. Obtenção de Prova em Auditoria.....	19
2.3.1. Definição e importância da Prova de Auditoria.....	19
2.3.2. Procedimentos de Auditoria	22
2.3.3. Testes aos Controlos	24
2.3.4. Procedimentos Substantivos	26

2.3.5.	Procedimentos Analíticos.....	28
Capítulo 3.	Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio.....	30
3.1.	Enquadramento do Estágio.....	30
3.1.1.	Apresentação da Entidade de Acolhimento	30
3.1.2.	Estrutura Organizacional.....	30
3.1.3.	Missão, Visão e Valores	32
3.1.4.	Serviços Prestados	32
3.2.	Integração e Atividades de Formação Inicial.....	33
3.3.	Trabalho de Campo	35
3.3.1.	Tarefas Iniciais	35
3.3.2.	Levantamento de Narrativas	37
3.3.2.1.	Levantamento de narrativas na área de compras.....	38
3.3.3.	Circularização	41
3.3.4.	Meios Financeiros Líquidos – Depósitos bancários.....	43
3.3.5.	Fornecimentos e Serviços Externos (FSE’s).....	44
3.3.6.	Estado e Outros Entes Públicos (EOEP)	46
3.3.7.	Gastos com o Pessoal	48
3.3.8.	Contagens Físicas de Inventários	49
Capítulo 4.	Análise Crítica às Tarefas Realizadas – Considerações Finais	52
Conclusão.....		55
Referências Bibliográficas		57

Índice de Figuras

Figura 1 - Fases de uma auditoria.....	7
Figura 2 - Função risco de auditoria	8
Figura 3 - Indicadores de materialidade	11
Figura 4 - Cubo COSO I.....	15
Figura 5 – Fases dos procedimentos analíticos	29
Figura 6 - Fluxo de transação de uma compra	41

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Relação entre os riscos de auditoria	9
Tabela 2 – Asserções das demonstrações financeiras	20

Lista de Abreviaturas

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CI – Controlo Interno

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Threadway Commission

DTTL – Deloitte Touche Tohmatsu Limited

EMS – Engagement Management System

EOEP – Estado e Outros Entes Públicos

FCPA – Foreign Corrupt Practices Act

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IASB – International Accounting Standards Board

ICAS – Institute of Chartered Accountants of Scotland

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

PAC – Pagamento Adicional por Conta

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

PEC – Pagamento Especial por Conta

PPC – Pagamento Por Conta

RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controlo

RD – Risco de Detecção

RI – Risco Inerente

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – Security Exchange Commission

SGG – Serviços Gerais de Gestão

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SOA – Sarbanes-Oxley Act

Capítulo 1. Introdução

O presente relatório faz parte de um percurso académico que visa a obtenção do grau de Mestre em Economia, pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Deste modo, procurei integrar-me num estágio curricular que me proporcionasse a oportunidade de aplicar os conhecimentos que adquiri ao longo do curso, mas essencialmente que me permitisse evoluir quer a nível profissional, quer pessoal. A ambição de querer ir para além da minha formação académica, bem como observar toda a teoria aplicada na prática foi a minha grande motivação para a escolha do estágio curricular. Assim, tive a oportunidade de integrar uma das empresas mais conhecidas por pertencer ao grupo *Big Four*, a Deloitte.

A Deloitte é uma organização global que está presente em mais de 150 países e engloba cerca de 286.200 colaboradores. Em Portugal possui escritórios em Lisboa (sede), no Porto e em Viseu, contando com 2200 profissionais. Além disso, presta serviços nas seguintes áreas: *audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax e legal* (Deloitte Portugal, 2018).

O estágio teve início no dia 3 de setembro de 2018 e terminou no dia 28 de fevereiro de 2019, tendo decorrido na área de auditoria. Assim, no primeiro dia tive a oportunidade de conhecer as instalações e os meus colegas de trabalho. Seguidamente, as primeiras semanas foram destinadas à formação técnica, a qual incidiu sobre diversos temas relacionados tanto com a contabilidade, como com a auditoria. Posto isto, iniciou-se o trabalho de campo, pelo que fui alocada a várias empresas de diferentes ramos de negócio, o que me permitiu vivenciar diferentes realidades em pouco tempo.

Uma vez que o meu estágio foi centrado na auditoria financeira, a minha decisão sobre o tema deste relatório recaiu sobre a importância da obtenção de prova em auditoria. De facto, a prova de auditoria desempenha um papel fundamental no trabalho dos auditores, pois é com base nesta que eles formulam uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa. Desta forma, com este relatório pretendo contribuir para uma melhoria da compreensão de todo o processo de auditoria, realçando a importância da prova nesta área, e como esta foi obtida durante as tarefas por mim realizadas. Para além disso, este relatório também é uma mais valia para a empresa, quer pelo que referi anteriormente, mas também porque lhe vai permitir saber qual a perceção com que um analista ficou durante este percurso e todo o conhecimento que conseguiu retirar num curto espaço de tempo.

Assim, o relatório encontra-se estruturado em 4 capítulos, correspondendo o primeiro à introdução. No segundo capítulo é feito um enquadramento teórico das principais áreas abordadas no estágio curricular, pelo que a revisão de literatura está dividida em três partes, sendo estas a auditoria financeira, o controlo interno e obtenção de prova em auditoria. Posteriormente, no terceiro capítulo é feita uma apresentação da entidade de acolhimento, bem como de todas as tarefas que foram realizadas ao longo do estágio curricular. Por último, o capítulo quatro apresenta uma reflexão crítica de toda a experiência que foi vivida.

Capítulo 2. Revisão de Literatura

2.1. A Auditoria Financeira

Uma vez que o estágio curricular foi realizado no âmbito da auditoria financeira, nesta primeira secção da revisão da literatura pretendo fazer uma contextualização deste tema. Assim, ao longo deste relatório a auditoria financeira pode ser apresentada por auditoria externa, ou apenas auditoria.

2.1.1. Evolução Histórica da Auditoria

Historicamente, aponta-se que o conceito de auditoria tenha surgido por volta do ano 4000 A.C., estando este relacionado com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós. Nesta época, já se efetuavam auditorias na Babilónia, no Egipto e na China, contudo, este conceito era bastante diferente do que se conhece atualmente (Costa, 2017).

De acordo com Costa (2017), a auditoria como hoje a conhecemos teve início na Grã-Bretanha, em meados do século XIX, como resultado da revolução industrial. Esta revolução ficou marcada pelo seu impacto na evolução da tecnologia das indústrias e dos transportes, que por sua vez contribuíram para um incremento das empresas (Boynton, Johnson, & Kell, 2002). Nessa altura, os capitais das empresas passaram a ser detidos por investidores, o que contribuiu para a criação de várias Sociedades por Ações. Assim, passou-se a dar cada vez mais importância às demonstrações financeiras, conduzindo à implementação da Lei das Sociedades por Ações, em Inglaterra. Esta implicou que as administrações das empresas fossem responsáveis pelas prestações de contas. Além disso, as entidades passaram a ter de recorrer a auditores de forma a garantirem a segurança contra a manipulação de informação, nomeadamente erros ou fraude, pelo que estes indivíduos tinham também a função de prepararem as demonstrações financeiras (Alves, 2015).

Em 1854 foi criado pela primeira vez o instituto *The Society of Accountants in Edinburgh*, que engloba quer contabilistas, quer auditores a nível mundial, sendo hoje conhecido pelo *The Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS) (Silva, 2016). Mais tarde, em 1887, surgiu a maior associação mundial de membros da profissão dos contabilistas e dos auditores, a *American Institute of Accountants*, atualmente conhecida por *American Institute of Certified Public*

Accountants (AICPA). Este organismo publicou, em 1948, as primeiras normas de auditoria (Costa, 2017).

O *Crash da Bolsa de Valores de Wall Street*, em 1929, também provocou alterações na auditoria, conduzindo à criação, nos Estados Unidos da América (EUA), do *May Committee*. Conseqüentemente, todas as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a contratar serviços de auditoria (Silva, 2016). Mais recentemente e como resultado dos escândalos financeiros que ocorreram por volta da década de 2000, os EUA publicaram em 2002, a Lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOA). Esta lei definiu um conjunto de regras aplicáveis aos auditores, nomeadamente quanto à sua independência ou mesmo rotação, o que proporcionou proteção aos investidores (Alves, 2015).

Mais tarde, a auditoria voltou a ser abalada com a crise do *subprime*, que se iniciou em 2006. Nessa altura, os auditores foram considerados responsáveis por não terem avisado sobre o risco de falência que corriam as instituições financeiras. Como consequência à crise, em 2010, a Comissão Europeia publicou o Livro Verde, a “Política de Auditoria: as ligações da crise”. Este teve como objetivo contribuir para a estabilização financeira e para debater a função de auditoria e o seu âmbito. São vários os tópicos abordados neste livro, nomeadamente qual o papel do auditor, a governação e a independência das empresas de auditoria, os sistemas de supervisão, entre outros (Machado de Almeida, 2017).

2.1.2. Definição de Auditoria

A palavra “auditoria” deriva do latim *audire*, o que por sua vez significa ouvir. Esta contribuiu para o surgimento da palavra “auditor”, do latim *auditor*, que remonta para uma pessoa que ouve. Assim, inicialmente os auditores formulavam as suas conclusões com base em informações que lhes eram transmitidas verbalmente (Costa, 2017).

Tal como Alves (2015) explica, as empresas têm de fornecer não só aos acionistas, mas também a outros indivíduos (por exemplo ao Estado, aos fornecedores, aos bancos, entre outros) um conjunto de informações financeiras. Desta forma, é importante que esta informação seja credível e que seja um reflexo da verdadeira posição financeira da empresa, pelo que é necessário a intervenção de uma entidade externa e independente (auditor) para atestar esses resultados (Alves, 2015). O conceito de auditoria foi evoluindo ao longo do tempo acompanhando as alterações económicas e sociais que foram ocorrendo, sendo que

hoje em dia podemos encontrar na literatura diversas definições de auditoria tal como é enunciado de seguida.

Em 1881, F.W. Pixley defendia que “uma auditoria, para ser eficaz, ou seja, para permitir ao auditor certificar quanto à exatidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes, nomeadamente, prevenir contra (1) erros de omissão; (2) erros encomendados (acordados); e erros de princípio” (citado em Costa, 2017, p. 58). Durante muitos anos, ideias semelhantes a este autor predominaram, pelo que a auditoria foi vista até ao início do século XX essencialmente como uma forma de prevenir e detetar possíveis erros e fraudes.

O Tribunal de Contas (1999) realça duas definições de auditoria de duas instituições relevantes, o IFAC (*International Federation of Accountants*) e o INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*). A primeira define auditoria como “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”(Tribunal de Contas, 1999, p. 23). Em contrapartida, o INTOSAI defende que a auditoria é um “exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas” (Tribunal de Contas, 1999, p. 23).

É ainda importante referir o conceito explicado ao nível da Lei de *Sarbanes-Oxley Act*. Ou seja, em 2002, entendia-se que a auditoria se baseava num “exame das demonstrações financeiras de qualquer emitente por uma firma de auditores independentes, de acordo com as regras do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) ou da *Securities and Exchange Commission* (SEC), com o objetivo de expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras” (Costa, 2017, p. 60).

2.1.3. Fases de uma Auditoria

Para que o trabalho de uma auditoria seja bem-sucedido é necessário seguir um conjunto de passos denominados por fases de auditoria. O Tribunal de Contas (1999) considera que existem três fases: o planeamento, a execução e a avaliação e elaboração do relatório. Estas são consideradas um processo contínuo, pois as fases são sequenciais e estão relacionadas entre si, e dinâmico, uma vez que é possível efetuar trabalho em mais do que uma fase em simultâneo, e também porque o trabalho do auditor pode implicar que este volte atrás para

o rever ou mesmo alterar os procedimentos que já tinha efetuado (Machado de Almeida, 2017).

Para além das fases supramencionadas, deve ser também incluída uma primeira fase que está relacionada com a aceitação/continuação de um cliente. Neste caso, as empresas de auditoria seguem determinados procedimentos que as ajudam a não ficarem associadas a clientes onde pode estar em causa a integridade do órgão de gestão ou a empresas que apresentam um risco demasiado alto. Assim, após ser tomada esta decisão deve ser elaborada uma carta de compromisso onde conste tudo aquilo que foi acordado para o trabalho de auditoria, como por exemplo, as responsabilidades do auditor e do órgão de gestão, o objetivo e o âmbito da auditoria, entre outros (Johnstone, Gramling, & Rittenberg, 2014).

Posto isto, inicia-se o planeamento de uma auditoria. Este envolve um conjunto de etapas, onde a natureza e a extensão das atividades que aqui são realizadas depende do tamanho e da complexidade da empresa, do conhecimento que o auditor adquiriu da entidade no passado, bem como de eventuais alterações que possam ocorrer. Assim, num primeiro momento, o auditor deve obter um conhecimento do cliente e da sua envolvente, bem como do controlo interno. Em contrapartida, o auditor utiliza essas informações para determinar o risco de distorção material e para definir procedimentos de auditoria apropriados (Costa, 2017).

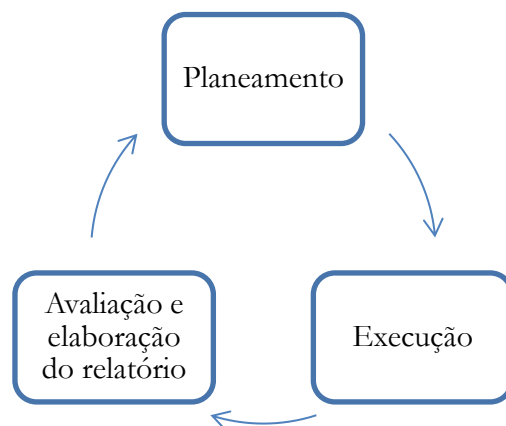
Nesta fase é também necessário o auditor utilizar procedimentos analíticos, ou seja, deve-se avaliar a performance da empresa através da análise de rácios, tendências e flutuações. Desta forma, estes procedimentos contribuem para um melhor entendimento do negócio e permitem identificar áreas de risco potencial. Posto isto, segue-se a análise do risco de distorção material e a determinação da materialidade, que por sua vez vão permitir a elaboração da estratégia de auditoria (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005). Após a definição da estratégia, segue-se a elaboração dos programas de auditoria, sendo esta a última fase do planeamento. Estes incluem todos os objetivos delineados para cada uma das áreas, ou seja, incluem não só a natureza, mas também a extensão e a oportunidade dos procedimentos a realizar, sendo por isso muito mais completos e específicos, em comparação com a estratégia de auditoria (Machado de Almeida, 2017).

Relativamente à fase da execução, o auditor deve procurar recolher provas de auditoria, a fim de conseguir formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Para tal, devem ser executados testes aos controlos e procedimentos substantivos (Hayes et al., 2005). Dada a relevância desta fase, esta será abordada com maior detalhe posteriormente.

Assim, antes do auditor proceder à elaboração do relatório é necessário realizar algumas tarefas finais. Neste caso, os auditores avaliam as provas que recolheram anteriormente e as conclusões a que chegaram, a fim de decidirem se é necessário efetuar procedimentos adicionais (Arens, Elder, & Beasley, 2011). Aqui é também importante a realização de procedimentos analíticos finais, com o objetivo de ajudar a identificar acontecimentos incomuns e inesperados, e que devem ser resolvidos antes de se emitir o relatório (Johnstone et al., 2014). Uma outra tarefa que também deve ser executada consiste na análise dos eventos subsequentes, isto é, o auditor deve rever todos os acontecimentos que ocorreram após a data do balanço, a fim de identificar aqueles que podem afetar as demonstrações financeiras (Arens et al., 2011).

Após a revisão das divulgações e a comunicação ao órgão de gestão de situações consideradas relevantes, deve ser então elaborada a carta de representação. Esta constitui prova de auditoria e contém várias afirmações do órgão de gestão, como por exemplo, respostas obtidas oralmente (Johnstone et al., 2014). Por último, o auditor deve emitir a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras refletem a posição financeira da empresa de forma verdadeira e apropriada, ficando esta expressa no relatório do auditor (Machado de Almeida, 2017).

Figura 1 - Fases de uma auditoria



Fonte: Elaboração Própria

2.1.4. Avaliação dos Riscos em Auditoria

De acordo com a ISA 200 ¹, o risco de auditoria (RA) pode ser definido como “o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas” (IFAC, 2018, p. 80). Adicionalmente, este é visto como uma função do risco de distorção material e do risco de deteção (RD), tal como podemos observar na Figura 2. Assim, o auditor deve procurar manter o risco de auditoria num nível aceitavelmente baixo. Para tal, deve proceder à avaliação do risco de distorção material e com isso definir e executar procedimentos que permitam detetar eventuais distorções materiais (AICPA, 2014a).

Figura 2 - Função risco de auditoria

$$RA = f(RI; RC) \times RD$$

Fonte: Machado de Almeida (2017)

Em relação ao risco de distorção material, este existe quer nas demonstrações financeiras como um todo, quer ao nível das contas e asserções, sendo que aqui podemos incluir o risco inerente (RI) e o risco de controlo (RC). Estes são riscos da própria empresa, estando por isso relacionados com a entidade e o seu meio envolvente e com o controlo interno, pelo que o auditor não os consegue controlar e vão existir independentemente do risco de auditoria (Johnstone et al., 2014).

O risco inerente baseia-se na possibilidade de existirem distorções classificadas como materialmente relevantes no saldo de uma conta ou classe de transações, assumindo que não existem os respetivos controlos internos. Porém, existem algumas contas e classes que possuem um risco inerente maior quando comparadas com outras. Isso acontece por estarem associadas a determinadas características que contribuem para o aumento deste risco, como é o caso do envolvimento de cálculos complexos, da subjetividade dos dados e da presença de transações pouco frequentes (Machado de Almeida, 2017). Por outro lado, Wustemann (2004) numera quatro fatores que influenciam este risco, sendo eles o fluxo de ativos, a avaliação das contas de acordo com os procedimentos contabilísticos adotados pela

¹ ISA 200 - *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

administração, as características do negócio e o desenvolvimento técnico (citado em Abughazaleh, Askary, & Arnaout, 2018).

O risco de controlo está relacionado com a existência de uma distorção ao nível de uma asserção que pode ser material, individualmente ou quando está agregada com outras distorções, que por sua vez não foi evitada, detetada ou corrigida atempadamente pelo controlo interno da empresa (AICPA, 2014a). Apesar deste risco não ser controlado pelos auditores, eles podem influenciá-lo através de recomendações. Contudo, estas apenas vão poder ser postas em prática nos exercícios seguintes e estão dependentes da aceitação pelo órgão de gestão (Machado de Almeida, 2017).

Por último, o risco de deteção corresponde à possibilidade de os procedimentos executados pelo auditor não detetarem distorções materialmente relevantes. Ao contrário do risco inerente e do risco de controlo, este risco é controlado pelo auditor, pelo que ele é responsável por realizar procedimentos e testes para obter provas, a fim de conseguir gerir o risco de deteção para o nível desejado (Louwers et al., 2018).

Assim, a determinação do risco de deteção vai variar de acordo com a avaliação feita pelo auditor ao risco inerente e ao risco de controlo. De acordo com a tabela 1, podemos constatar que existe uma relação inversa entre o risco de deteção (corresponde à área sombreada da tabela) e o risco de distorção material.

Tabela 1 - Relação entre os riscos de auditoria

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

Fonte: Costa (2017)

Ora, para o auditor conseguir manter o risco de auditoria num nível aceitavelmente baixo, então se o risco inerente e o risco de controlo forem ambos altos, o risco de deteção deve ser baixo, o que implica a realização de um maior número de procedimentos substantivos. Por outro lado, se tanto o risco inerente como o risco de controlo forem ambos baixos, o auditor pode aceitar um risco de deteção mais alto, pelo que pode diminuir o número de

procedimentos substantivos (Costa, 2017). Posto isto, podemos inferir que esta avaliação exerce um papel fundamental durante uma auditoria, principalmente na fase do planeamento e execução, pois com base nas conclusões acerca dos riscos permite decidir qual deve ser a extensão e profundidade dos procedimentos substantivos e onde é que estes devem ser mais utilizados (Alves, 2015).

Por último, é ainda importante referir que estes conceitos são fundamentais para a definição da estratégia de auditoria. De acordo com Gomes (2014), normalmente o auditor pode optar por seguir uma estratégia onde dá mais ênfase aos procedimentos substantivos, ou uma mais centrada nos testes aos controlos. Neste caso, a escolha do tipo de estratégia a seguir vai depender da avaliação do sistema de controlo interno, o que nos realça a importância deste no trabalho de uma auditoria. Assim, a primeira estratégia implica que o RC seja classificado como alto, o que sugere que os controlos internos não são eficazes, e o RD deve ser baixo. Em contrapartida, se os controlos internos funcionarem de forma eficiente, o RC será baixo e o RD alto (Gomes, 2014).

2.1.5. A Materialidade em Auditoria

Numa auditoria, o trabalho do auditor normalmente termina com a elaboração de um relatório onde consta a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. Conforme já foi referido, a identificação de distorções materiais nas demonstrações financeiras é da responsabilidade do auditor, pelo que quando este detete uma deve comunicá-la ao cliente de forma a que este a corrija. No entanto, caso a entidade não pretenda efetuar a respetiva correção, o auditor deve emitir uma opinião onde descreva esse acontecimento, sendo que isso vai depender do nível de materialidade da distorção (Arens et al., 2011). Assim, é importante ter presente o conceito de materialidade durante todo o processo de auditoria, sendo o próprio julgamento profissional do auditor que vai definir aquilo que é material em cada uma das fases (Glover et al., 2008, citado em Houghton, Jubb, & Kend, 2011). Em contrapartida, o seu julgamento é influenciado pela sua perceção de quais as necessidades dos usuários da informação financeira (Martinov & Roebuck, 1998).

O *International Accounting Standards Board* (IASB) explica que uma informação é considerada material quando “a sua omissão ou distorção puderem influenciar as decisões que os principais utilizadores de relatórios financeiros de objetivos gerais façam na base de informação financeira”, ou seja, “a materialidade é um aspeto específico relevante da

entidade baseada na natureza ou na magnitude, ou em ambas, de itens aos quais se refere a informação no contexto do relato financeiro individual da entidade” (Costa, 2017, p. 240). Desta forma, na determinação da materialidade, o auditor deve ter em conta a dimensão e a natureza das distorções, bem como o ambiente em que as mesmas ocorreram (Alves, 2015; Martinov & Roebuck, 1998). Além disso, como não existe nenhuma fórmula matemática para o cálculo da materialidade, uma possível abordagem baseia-se na aplicação de uma determinada percentagem a um dado indicador. A escolha do indicador vai depender do conhecimento do negócio da empresa, dos interesses dos utilizadores da informação financeira e dos fatores que podem influenciar as decisões destes. Mais uma vez, tanto a escolha do indicador, como da percentagem são uma questão de julgamento profissional (Alves, 2015; Aniceto & Doutor, 2019). Na figura seguinte podemos observar exemplos de indicadores de materialidade e as respetivas percentagens a aplicar.

Figura 3 - Indicadores de materialidade

	% mínima	% máxima
Resultado antes de impostos	3%	6%
Ativo corrente	3%	6%
Ativo total	1%	3%
Passivo corrente	3%	6%

Fonte: Aniceto & Doutor (2019)

No início de uma auditoria, o auditor deve efetuar um julgamento preliminar sobre a materialidade, podendo depois ser alterado. Este julgamento corresponde ao montante máximo pelo qual o auditor estima que as demonstrações financeiras podem estar distorcidas, mas que ainda não afetam as decisões dos utilizadores da informação financeira. Assim, este julgamento preliminar exerce um papel fundamental, uma vez que permite delinear a quantidade de prova que deve ser recolhida, ou seja, uma materialidade menor vai implicar uma maior quantidade de prova necessária (Arens et al., 2011).

Para além desta relação entre a materialidade e a prova de auditoria, o risco de auditoria e a materialidade estão inversamente relacionados. Ou seja, se o nível de materialidade for alto, o risco de auditoria é baixo, e vice-versa (Costa, 2017). No entanto, apesar desta relação, a materialidade não influencia o risco, nem o risco a materialidade, mas em conjunto exercem uma influência sobre a prova de auditoria. Como foi dito anteriormente, o risco de distorção material está inversamente relacionado com o risco de deteção. Contudo, o risco de auditoria

está diretamente relacionado com o risco de distorção material. Assim, quando o risco de auditoria diminui, maior é a quantidade de prova que o auditor precisa de recolher. Em contrapartida, quando a materialidade aumenta, menor é a quantidade de prova de auditoria necessária (Machado de Almeida, 2017).

2.2. O Controlo Interno

2.2.1. Definição de Controlo Interno

O controlo interno (CI) surge como uma ferramenta de grande importância na gestão das organizações, permitindo que as empresas consigam minimizar os diversos riscos existentes, os quais lhes dificultam o alcance dos objetivos traçados, como é o caso da lucratividade ou da qualidade dos seus produtos (Machado de Almeida, 2017). Assim, um sistema de controlo interno (SCI) adequado confere credibilidade a toda a informação contabilística.

Um dos conceitos de controlo interno com maior aceitação a nível mundial é o apresentado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of Threadway Commission* (COSO), sendo por isso amplamente adotado. Este definiu o controlo interno em 1992, tendo depois atualizado, em 2013, o respetivo conceito, pelo que passou a ter a seguinte redação: “o controlo interno é um processo efetuado pela administração, gestores, e outro pessoal de uma empresa, desenhado para promover segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos que estão relacionados com as operações, relato e conformidade” (COSO, 2013, p. 3).

De acordo com Costa (2017), o AICPA² divide o controlo interno, com base no seu âmbito de atuação, em dois tipos, nomeadamente o controlo interno administrativo e o controlo interno contabilístico. Relativamente ao primeiro, este inclui um plano organizativo, os procedimentos e os registos que estão ligados ao processo de tomada de decisão, que por sua vez levam à autorização das transações, sendo esta da responsabilidade do órgão de gestão (Costa, 2017). Nesse sentido, o controlo interno administrativo visa garantir que essa função desempenhada pela gestão contribua para o alcance dos objetivos da empresa (Pinheiro, 2010).

² Carateriza o controlo interno através da *Statement on Auditing Procedure* n.º 54, designada por *The auditor's study on evaluation of internal control*

Por outro lado, o controlo interno contabilístico consiste num plano de organização, métodos e procedimentos que estão relacionados com a proteção dos ativos e com a credibilidade da informação contabilística. Assim, enquanto que o controlo interno contabilístico pode influenciar de forma significativa os registos contabilísticos, e por sua vez as demonstrações financeiras, em contrapartida, o controlo interno administrativo geralmente não influi nas demonstrações financeiras (Costa, 2017).

2.2.2. A Importância do Controlo Interno

O controlo interno desempenha um papel fundamental numa organização, sendo essa importância muitas vezes justificada, na literatura, pela sua capacidade de prevenir e detetar erros ou fraudes. De facto, a implementação de um sistema de controlo interno eficiente e eficaz permite à empresa reduzir a probabilidade de perder ativos e confere confiança às informações fornecidas (AICPA, 2014b). De igual modo, Inácio (2014) defende que através de um sistema de controlo interno eficiente, a entidade consegue estar melhor direcionada para o seu objetivo final, o que permite que crie uma vantagem competitiva perante os seus rivais.

Assim, todas as empresas necessitam de ter um sistema de controlo interno implementado, mesmo as que são de dimensão pequena, pelo que este sistema varia conforme as características da organização. Ou seja, quanto maior for a empresa e mais complexas as suas atividades, mais sofisticado tende a ser o sistema de controlo interno (Gomes, 2014). Também Jokipii (2009) defende que o tamanho da organização tem um impacto positivo no controlo interno, pelo que as entidades de maior dimensão tendem a ter sistemas de controlo interno mais formais.

Por outro lado, o controlo interno também é visto como um instrumento necessário para a gestão do risco nas organizações. Em 1977, surgiu a Lei das Práticas Anticorrupção no Exterior³ que conduziu à implementação e desenvolvimento de sistemas de controlo interno por parte da administração, com a vista a conseguirem minimizar vários riscos. Por sua vez, esta lei ganhou relevância com a publicação do *Statement on Auditing Standards No. 55*, a qual implicava que os auditores percebessem o controlo interno de forma adequada, contudo, nesta altura ainda não se dava muita relevância à eficácia do SCI. No entanto, em 1992, surge

³ Tradução de FCPA - *The Foreign Corrupt Practices Act*

uma nova visão do risco através da publicação do modelo de COSO, que por sua vez tentou sensibilizar os auditores para os conceitos de gestão de risco, e definiu cinco componentes necessários para que o controlo interno seja eficaz (Knechel, 2006).

De acordo com Krstić & Dordević (2012), o controlo interno funciona como um “antídoto de riscos”, ou seja, este deve ser capaz de identificar e avaliar os riscos a que uma empresa está sujeita, de modo a conseguir fornecer recomendações para se resistir às consequências adversas destes. Assim, após serem identificados os riscos que podem por em causa a obtenção de relatórios financeiros fidedignos, a gestão procede à implementação de diversos controlos, que por sua vez fornecem uma segurança razoável quanto à prestação de informações credíveis e à inexistência de distorções materiais nas demonstrações financeiras (Johnstone et al., 2014).

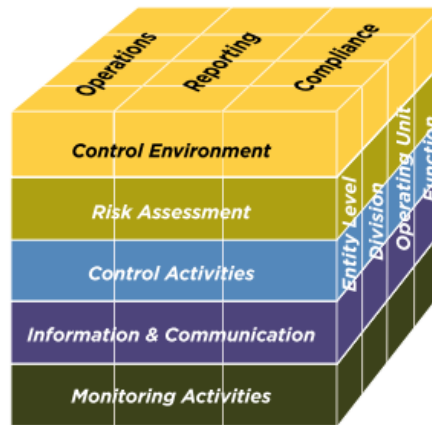
Em suma, o sistema de controlo interno deve ser implementado pelo órgão de gestão, portanto, este sistema assume também aqui um grande papel na forma como a gestão desempenha a sua função (Machado de Almeida, 2017). Por conseguinte são três os pilares do sistema de controlo interno nos quais o órgão de gestão se deve focar. Ou seja, deve definir os objetivos que a empresa pretende alcançar; identificar os possíveis riscos que podem vir a surgir e possuir colaboradores experientes nas diversas áreas, cumprindo com o princípio da segregação de funções. Assim, para que o negócio de uma empresa seja bem-sucedido e rentável é necessário que as entidades tenham implementado um sistema de controlo interno eficaz e eficiente, e também que tenham a capacidade de se adaptarem a possíveis alterações (Gonçalves, 2015).

2.2.3. Componentes do Controlo interno - Modelo COSO

Segundo Krstić & Dordević (2012), ao longo dos anos foram desenvolvidos diversos modelos de controlo interno, justificados pela importância que este alcançou junto da performance de uma empresa. Contudo, o modelo mais utilizado e com maior aceitação a nível mundial é o chamado Modelo COSO desenvolvido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, sendo por isso neste que me vou focar.

Em 1992, este comité publicou o *Internal Control - Integrated Framework*, mais conhecido por COSO I, tendo este sofrido uma atualização em 2013. Tal como podemos observar na Figura 4, a estrutura deste modelo é tridimensional, onde cada dimensão corresponde aos objetivos, aos componentes do controlo interno e à estrutura organizacional da empresa.

Figura 4 - Cubo COSO I



Fonte: COSO (2013)

Relativamente aos objetivos que uma empresa pretende alcançar, COSO (2013) refere que existem três categorias, nomeadamente os operacionais, os de relato e os de conformidade. Desta forma, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) estabelece que os objetivos do controlo interno visam garantir a confiança e a integridade da informação, a eficácia e eficiência das operações, a salvaguarda dos ativos e a conformidade das leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos (Costa, 2017). Com isto, cada uma destas categorias de objetivos vai relacionar-se com cada um dos componentes do controlo interno, sendo também necessário que os objetivos estejam presentes na estrutura organizacional da empresa, pelo que podemos inferir que as três dimensões estão interligadas entre si (Inácio, 2014).

No que diz respeito aos componentes da estrutura do controlo interno, o modelo de COSO identifica cinco: o ambiente de controlo, a avaliação do risco, as atividades de controlo, a informação e comunicação, e a monitorização. Estes componentes estão interrelacionados e incluem um conjunto de procedimentos que são necessários para que os objetivos definidos anteriormente sejam atingidos (Boynton et al., 2002). De seguida segue-se uma análise pormenorizada a cada um deles.

O ambiente de controlo é o pilar de todos os componentes, englobando um conjunto de processos e estruturas, que por sua vez formam a base para que uma empresa realize o controlo interno (Johnstone et al., 2014). De acordo com a ISA 315, o ambiente de controlo é constituído pelos seguintes elementos:

- Comunicação e aplicação dos valores éticos e integridade;
- Compromisso com a competência;
- Participação dos responsáveis pela governação;

- Filosofia de gestão e estilo operacional;
- Estrutura organizacional;
- Atribuição de autoridade e de responsabilidade;
- Políticas e práticas de recursos humanos.

Quanto ao segundo componente, a avaliação do risco é um processo levado a cabo pelo órgão de gestão com vista à identificação e análise dos riscos que podem influenciar os objetivos da instituição (Inácio, 2014). Para a identificação dos riscos torna-se necessário saber que estes podem surgir ou mesmo alterarem-se devido a diversos fatores, tais como mudanças ao nível do meio envolvente operacional; entrada de novos colaboradores; rápido crescimento; novos modelos de negócio, produtos ou atividades, entre outros (Costa, 2017; IFAC, 2018).

No que diz respeito ao terceiro componente, as atividades de controlo correspondem a um conjunto de políticas e procedimentos, que ajudam a assegurar que as diretivas de gestão relativas ao controlo interno estão a ser efetivamente realizadas (Johnstone et al., 2014). Assim, estão em vigor diversas ações que ajudam a prevenir a ocorrência de riscos que possam afetar os objetivos definidos.

Relativamente ao quarto componente, a informação e comunicação permitem que as informações sejam comunicadas de forma coerente e que cheguem ao alcance de toda a organização. Este é constituído por infraestruturas, software, procedimentos, pessoas e dados. Assim, o sistema de informação e comunicação tem como finalidade “não só para iniciar, registar, processar e relatar as transações, acontecimentos e condições da entidade como também para manter a responsabilidade sobre ativos, passivos e capital próprio” (Costa, 2017, p. 257).

Por último, a monitorização baseia-se na supervisão dos controlos, verificando se cada um dos componentes está presente e em funcionamento. Este componente assume por isso uma grande importância, pois se este for implementado de forma eficaz é possível detetar com maior facilidade eventuais problemas no controlo interno e consequentemente corrigi-los atempadamente, bem como proporcionar informações credíveis (Alves, 2015).

Podemos concluir que cada um destes componentes são importantes para a empresa atingir os seus objetivos, pelo que devem estar presentes e funcionar de forma eficaz e eficiente. Desta forma os cinco componentes operam em conjunto, contribuindo para a diminuição do risco de não se atingir um dado objetivo (COSO, 2013).

2.2.4. Avaliação do Controlo Interno – A Importância para a Auditoria

Como analisamos anteriormente, o controlo interno é fundamental nas empresas, contudo, este também desempenha um papel muito importante durante uma auditoria. Neste caso, o auditor tem como responsabilidade compreender quais os controlos internos que estão implementados na entidade, e se realmente estão em funcionamento e a operar de forma eficaz. Portanto, isto implica uma recolha de prova de auditoria que permita concluir acerca da influência do CI na credibilidade das informações financeiras e a forma como este protege os ativos e as transações de uma empresa (Machado de Almeida, 2017). Assim, a avaliação do controlo interno vai permitir ao auditor saber se pode, ou não, confiar nos controlos da entidade, o que por sua vez contribui para a determinação da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria (Gomes, 2014).

A avaliação do controlo interno pode ser realizada em três fases: compreender e documentar o controlo interno, avaliação preliminar do risco de controlo e testes aos controlos (Machado de Almeida, 2017). Relativamente à primeira etapa, com o objetivo de compreender todos os controlos internos implementados, o auditor recorre a um conjunto de procedimentos, como por exemplo, entrevistas, inspeção documental, observação e reexecução. Além disso, um dos métodos mais utilizados são os designados *walkthrough*. Estes consistem numa combinação de inquéritos ao pessoal, observação das operações e análise documental, enquanto é acompanhada uma transação ao longo de todo o seu percurso (Louwers et al., 2018).

Por outro lado, os auditores normalmente utilizam três tipos de formas de documentar as informações recolhidas, nomeadamente questionários, narrativas e fluxogramas, podendo estes serem usados individualmente ou em conjunto. Em relação ao primeiro, os questionários incluem um conjunto de perguntas para cada área operacional da entidade, de forma a ser possível detetar distorções nos controlos internos. Além disso, as questões normalmente são redigidas com o intuito da resposta ser de sim ou não, sendo que esta última representa a presença de uma deficiência (Arens et al., 2011). Por outro lado, as narrativas baseiam-se numa descrição detalhada e extensa dos procedimentos contabilísticos e de todos os controlos internos implementados na entidade. Este método tende a ser mais vantajoso nas pequenas empresas, uma vez que nas grandes, dada a complexidade e extensão dos seus processos, as narrativas podem dificultar a compreensão do CI e a identificação de

deficiências (Louwers et al., 2018). Por último, o fluxograma é um diagrama que descreve de forma sequencial e com o recurso a símbolos, todos os passos do fluxo de uma operação (Machado de Almeida, 2017).

Após a primeira etapa, o auditor deve proceder a uma avaliação preliminar do risco de controlo. Ou seja, se o risco de controlo for classificado como alto, o que significa que os controlos internos da empresa possuem deficiências na deteção de distorções, então o auditor vai optar por uma estratégia centrada nos procedimentos substantivos (Machado de Almeida, 2017). Desta forma, o auditor procura identificar os controlos que acredita que conseguem identificar distorções materiais, devendo para estes efetuar testes aos controlos. Contudo, para os controlos que não são confiáveis não devem ser realizados estes testes, pois não é necessário verificar se estes são eficientes, pelo que devem ser efetuados os procedimentos substantivos (Louwers et al., 2018). Em relação à última fase, os testes aos controlos vão ser analisados de forma detalhada na seção 2.3 deste relatório. Por último, podemos ainda referir que uma auditoria tende a ser mais eficiente quando o SCI de uma empresa funciona de forma eficaz, uma vez que a realização de procedimentos substantivos tende a ter custos mais elevados (Machado de Almeida, 2017).

2.2.5. Limitações do Controlo Interno

A implementação de um SCI proporciona inúmeras vantagens às organizações, tal como analisamos anteriormente. Contudo, este não está apenas associado a benefícios, trazendo consigo também algumas limitações que são importantes o auditor conseguir analisar durante a sua avaliação. O facto de uma empresa ter implementado um sistema de controlo interno, isso não implica que o mesmo seja operacional, e mesmo que o seja, a entidade pode ficar na mesma sujeita à ocorrência de determinados erros (Costa, 2017).

Machado de Almeida (2017) enuncia um conjunto de limitações inerentes ao SCI, nomeadamente:

- **Análise custo-benefício:** a implementação de um SCI implica necessariamente que a empresa suporte custos, sendo que estes não devem ser superiores aos benefícios esperados. Contudo, esta análise é difícil de determinar e quantificar, pelo que o órgão de gestão deve recorrer a estimativas;

- **Possibilidade de o órgão de gestão “passar por cima” dos controlos estabelecidos:** o órgão de gestão pode ter incentivo para que não se atinja um dos objetivos, a fim de obter ganhos pessoais ou resultados financeiros sobreavaliados;
- **Erros de julgamento:** o órgão de gestão e os colaboradores podem cometer erros de julgamento quando tomam decisões ou realizam determinadas tarefas, como resultado de informações inadequadas, restrições temporais, entre outros;
- **Conluio:** quando várias pessoas atuam em conjunto para poderem efetuar erros ou fraudes que não são detetadas pelos controlos internos;
- **Falhas:** pode acontecer que os controlos internos não sejam realizados devido a diversos fatores, como por exemplo devido à falta de compreensão das instruções, ao cansaço ou mesmo cometer erros por falta de atenção.

Para além destes exemplos, para Costa (2017), quer o tamanho da empresa, quer as transações pouco frequentes ou mesmo a utilização da informática são fatores que limitam o controlo interno numa organização. Ou seja, quanto mais pequena for uma empresa, mais difícil é de implementar um sistema de controlo interno, pois também aqui será mais complicado de se atingir o princípio da segregação de funções. Além disso, uma vez que o controlo interno está mais orientado para as transações usuais, este pode não prever a ocorrência de transações pouco frequentes. Por último, devido aos avanços tecnológicos tornou-se mais fácil aceder a dados, quer seja durante ou mesmo após o seu processamento, o que mais uma vez limita o controlo interno (Costa, 2017).

2.3. Obtenção de Prova em Auditoria

2.3.1. Definição e importância da Prova de Auditoria

A ISA 500 – *Audit Evidence* define prova de auditoria como um conjunto de informações utilizadas pelo auditor com o objetivo deste formular as suas conclusões, que por sua vez vão servir de base à sua opinião (IFAC, 2018). Desta forma, o auditor recolhe prova com o objetivo de reduzir o risco de auditoria, ou seja, quanto maior for este risco, mais prova ele terá de recolher a fim de conseguir diminuir o risco de formular uma opinião imprópria sobre as demonstrações financeiras da empresa (Machado de Almeida, 2017).

As demonstrações financeiras devem ser elaboradas pelo órgão de gestão, devendo este garantir que toda a informação transmitida é credível. Isto é, as demonstrações financeiras

devem refletir a verdadeira posição financeira da empresa, bem como o resultado das operações e os fluxos de caixa. Desta forma, durante a realização do trabalho de auditoria, o auditor deve recolher prova suficiente e apropriada a fim de atestar as asserções do órgão de gestão (Machado de Almeida, 2017). Neste caso, a palavra suficiente está relacionada com a quantidade de prova que deve ser recolhida, enquanto que a palavra apropriada remete para a qualidade da prova, isto é para a sua relevância e credibilidade (PCAOB, 2017). Por sua vez, é importante ter noção que estas duas características dependem de vários fatores. De acordo com PCAOB (2017), a relevância depende do desenho dos procedimentos de auditoria implementados para testar a asserção e do momento em que isso ocorreu. Enquanto que, a credibilidade depende da natureza da prova e das circunstâncias em que a mesma foi gerada (PCAOB, 2017).

De igual modo, Albuquerque et al. (2008) enunciam duas finalidades na obtenção de prova de auditoria. A primeira consiste na análise da veracidade das asserções, o que contribui para a elaboração da opinião do auditor, e a segunda remete para o facto dos trabalhos por este realizados ficarem protegidos (Albuquerque et al., 2008). Por outro lado, as asserções são definidas pela ISA 315 como “informações que a gerência presta nas demonstrações financeiras, implícita ou explicitamente, respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações financeiras e respetivas divulgações” (Alves, 2015, p. 202). Podemos então inferir que através da realização de vários testes, o auditor vai obter provas de auditoria para cada uma das asserções das demonstrações financeiras. Contudo, é de salientar que uma prova obtida para uma determinada asserção pode não servir como suporte para outra diferente (Alves, 2015). Na tabela seguinte podemos observar o conjunto de asserções subjacentes às demonstrações financeiras.

Tabela 2 – Asserções das demonstrações financeiras

	Asserção	Definição
Classes de transações e eventos relativos ao período de auditoria	Ocorrência	As transações e acontecimentos que foram registados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	Plenitude	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ter sido registados foram registados.
	Rigor	As quantias e outros dados relacionados com as transações e eventos registados foram apropriadamente registados.
	Corte	As transações e acontecimentos foram registados no período correto.

	Classificação	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
Saldos de contas no fim de período	Existência	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio existem.
	Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são obrigações da entidade.
	Plenitude	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ser registados foram-no.
	Valorização e imputação	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e qualquer valorização resultante ou ajustamentos de imputação estão apropriadamente registados.
Apresentação e divulgação	Ocorrência e direitos e obrigações	Os acontecimentos, transações e outras questões divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	Plenitude	Todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram-no.
	Classificação e compreensibilidade	A informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.
	Rigor e valorização	A informação financeira e outra estão adequadamente divulgadas por quantias apropriadas.

Fonte: Alves (2015)

Durante este processo, uma questão importante é a quantidade de prova que deve ser obtida. Para tal, o auditor deve ser capaz de tomar decisões relativas a quatro questões fundamentais:

- 1) Quais os procedimentos que devem ser usados;
- 2) Qual o tamanho da amostra que deve ser utilizado para um dado procedimento;
- 3) Quais devem ser os itens da população que se deve seleccionar;
- 4) Quando se deve executar os procedimentos (Arens et al., 2011).

Por último, Costa (2017) salienta a importância da prova em auditoria, não só pelo facto do trabalho ser revisto por um profissional de elevado prestígio, mas também por contribuir para a verificação do cumprimento das normas aplicáveis. Além disso, também exerce um papel fundamental quando é necessário demonstrar, em tribunal, que o relatório foi elaborado com base em informação corretamente tratada (Costa, 2017).

2.3.2. Procedimentos de Auditoria

O auditor desempenha um papel fundamental na forma como avalia se as informações fornecidas são ou não fidedignas, recorrendo para isso a um conjunto de procedimentos de auditoria. Os procedimentos de auditoria podem ser definidos como um conjunto de técnicas e métodos que contribuem para a obtenção de provas que são usadas para sustentarem a opinião do auditor aquando da elaboração do relatório (Costa, 2017). De acordo com Machado de Almeida (2017), os procedimentos podem ser classificados em três categorias:

- **Procedimentos de avaliação do risco:** têm como finalidade obter um entendimento da empresa e do seu meio envolvente, nomeadamente sobre o seu controlo interno, tendo o auditor o objetivo de detetar e analisar a existência de distorções materiais (Machado de Almeida, 2017);
- **Testes aos controlos:** analisam os controlos implementados pela empresa quanto à sua eficiência e eficácia na deteção e prevenção de distorções materialmente relevantes (Machado de Almeida, 2017);
- **Procedimentos substantivos:** têm como objetivo identificar as distorções materiais cujo o sistema de controlo interno não conseguiu detetar ou mesmo prevenir (Machado de Almeida, 2017).

Adicionalmente, a ISA 500 enumera um conjunto de procedimentos que podem ser usados tanto na avaliação do risco, como nos testes aos controlos, ou nos procedimentos substantivos. Sendo estes a inspeção, a observação, a confirmação externa, o recálculo, o redesenho, os procedimentos analíticos e a indagação (IFAC, 2018).

A Inspeção consiste numa análise aos registos, aos documentos e aos ativos tangíveis. No caso da inspeção aos registos e aos documentos, esta permite ao auditor obter prova de auditoria a diferentes níveis de credibilidade, dependendo esta da natureza dos documentos, da origem (interna ou externa), da fonte e da eficácia dos controlos internos implementados na empresa (Hayes et al., 2005). Quanto à inspeção física dos ativos, esta permite confirmar a sua existência (asserção de existência). Além disso, através das contagens físicas o auditor também pode avaliar a qualidade e a condição em que os ativos se encontram. Contudo, esta prova não é suficiente para testar outras asserções, como por exemplo a asserção da valorização ou a do direito de propriedade (Arens et al., 2011).

A observação tem como finalidade observar a forma como os procedimentos e processos estão a ser realizados na empresa. Esta normalmente é utilizada numa fase preliminar da auditoria, permitindo também verificar se um determinado controlo interno está ou não a ser usado (Alves, 2015). Contudo, a observação apresenta algumas limitações, isto porque, os colaboradores da entidade ao saberem que estão a ser observados podem alterar o seu comportamento, e o facto de um procedimento ser observado uma vez, não significa que nos restantes dias ele seja da mesma forma executado (Johnstone et al., 2014).

A confirmação externa pode ser descrita de acordo com a ISA 505 – *External Confirmations* como um “processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta (em papel, meio eletrónico ou outro) de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação acerca de um item específico que afeta as asserções feitas pelo órgão de gestão e que estão subjacentes às demonstrações financeiras” (Costa, 2017, p. 302). No entanto, para que esta possa ser usada como uma prova credível, o auditor deve ser responsável por todo o processo de controlo das confirmações, devendo também estas ser entregues diretamente ao auditor, caso contrário, a empresa pode ter incentivo em deturpar as respostas (Arens et al., 2011). Além disso, as confirmações podem ser requeridas através de certidões ou de circularizações. No caso das certidões podemos ter como exemplo o pedido de confirmação de dívidas à Segurança Social ou ao Estado, a confirmação da propriedade de bens móveis/imóveis, entre outros. Assim, as certidões são geralmente adquiridas com recurso às Conservatórias e outras instituições públicas. Por outro lado, as circularizações baseiam-se em confirmações de saldos ou de outras informações, que por sua vez são enviadas para diversos terceiros, como é o caso dos clientes, dos fornecedores, dos bancos, dos advogados, entre outros (Costa, 2017). A ISA 505 refere ainda que as confirmações podem ser feitas de forma positiva ou negativa. Se for positiva, a terceira parte deve responder dizendo se concorda ou não com a informação que consta na confirmação. Se for negativa, a terceira parte apenas responde caso não concorde com essa informação. Esta última apenas deve ser utilizada pelo auditor quando se verificam as seguintes condições (Costa, 2017; IFAC, 2018):

- O risco de distorção material for baixo e o auditor obteve prova suficiente e apropriada sobre a eficiência dos controlos;
- Compreende um elevado número de saldos contabilísticos pequenos e homogêneos;
- Não é esperado um elevado número de discordâncias entre as duas partes;

- O auditor não tem motivos para acreditar que os terceiros não vão responder à solicitação.

O recálculo consiste na averiguação da exatidão aritmética dos documentos ou dos registos contabilísticos efetuados pela entidade (Hayes et al., 2005). Machado de Almeida (2017) utiliza como exemplo deste procedimento, as depreciações da empresa. Ou seja, neste caso, o auditor vai confirmar se a taxa de depreciação utilizada pela empresa faz sentido com a vida útil aplicada, e se as depreciações do exercício e as acumuladas foram devidamente calculadas.

O redesempenho tem como finalidade a execução dos procedimentos contabilísticos e dos controlos implementados pela entidade. Assim, para além de se garantir que um dado controlo foi realizado, é importante assegurar que este realmente funcionou. Um exemplo deste procedimento seria o auditor exigir a realização da reconciliação bancária, pelo que através da seleção de um conjunto de meses e bancos, o auditor pode comparar a reconciliação bancária com a reconciliação elaborada pela empresa (Johnstone et al., 2014).

Os procedimentos analíticos têm como objetivo avaliar se os saldos das contas e outras informações fazem sentido comparativamente com as expectativas do auditor (Arens et al., 2011). Este procedimento será analisado com maior detalhe posteriormente.

Por último, **a indagação** é um processo de recolha de informação, por escrito ou de forma verbal, obtido junto dos colaboradores da empresa que mais se adequam ao tema em questão, ou a partir de pessoas externas à entidade. Contudo, este procedimento não proporciona prova de auditoria suficiente de como não existem distorções materialmente relevantes, nem sobre a eficácia da operacionalidade dos controlos implementados, pelo que deve ser complementado com outros procedimentos (Alves, 2015).

2.3.3. Testes aos Controlos

No decorrer do trabalho de auditoria, uma tarefa essencial consiste em verificar se os controlos internos implementados pela entidade estão em funcionamento, ou seja, se estão a operar de forma eficaz. Este procedimento é conhecido pelos testes aos controlos. De facto, a ISA 500 – *Audit Evidence* refere que os testes aos controlos têm como finalidade efetuar uma avaliação sobre a eficácia da operacionalidade dos controlos internos, no que diz respeito à sua capacidade em detetar e corrigir distorções materialmente relevantes ao nível das asserções (IFAC, 2018).

De acordo com Hayes et al. (2005), a extensão (quantidade) dos testes de controlo está relacionada com a avaliação do risco de controlo. Isto é, quanto menor for o risco de controlo, mais extensos devem ser os testes de controlo a fim de conseguir obter prova suficiente de como os controlos estavam a funcionar de forma eficaz (Hayes et al., 2005). Por outro lado, Alves (2015) considera que esta extensão depende também do número de vezes que um controlo é utilizado, da taxa esperada de desvio de um controlo e da credibilidade e importância da prova que se pretende obter, mas também daquela que já foi obtida com base na realização de testes a outros controlos.

Machado de Almeida (2017) identifica três motivos que justificam a necessidade de obter prova de auditoria sobre a eficácia dos controlos internos, isto é:

- a) Permite perceber a forma como é que os controlos são postos em prática;
- b) Proporciona uma análise sobre a consistência na implementação dos controlos;
- c) Analisa os controlos internos quanto à forma e meios utilizados na sua implementação.

Normalmente, o auditor recorre a quatro métodos para efetuar os testes aos controlos, sendo estes os inquéritos, a observação, a inspeção (análise de documentos) e o redesenho, que por sua vez já foram explicados anteriormente. Deste modo, as provas de auditoria que são obtidas diretamente pelo auditor, como é o caso da observação, proporcionam uma maior segurança em relação às restantes. Contudo, a observação, por si só, não fornece uma prova suficiente sobre a eficácia da operacionalidade de um controlo, sendo por isso necessário complementá-la com outros procedimentos (Hayes et al., 2005).

Durante o trabalho de auditoria, um aspeto também importante é a decisão do auditor relativamente ao momento em que pretende realizar os testes aos controlos, o que depende do objetivo que se deseja alcançar. Ou seja, o auditor pode decidir efetuar testes aos controlos num momento específico, o que implica que apenas obtenha evidência sobre a eficácia dos controlos para esse período, ou pode optar por testar se os controlos operam de forma eficaz ao longo de um período. É de notar que para o período remanescente é necessário obter também prova de auditoria (Hayes et al., 2005). Além disso, caso no período anterior se tenha testado que um controlo estava a funcionar de forma adequada, essa evidência pode ser utilizada como prova de auditoria no período corrente. Neste caso, é necessário verificar se não ocorreram alterações nos controlos, isto é, na presença de mudanças o auditor deve novamente efetuar testes aos controlos, em contrapartida, se não se verificar nenhuma

mudança, os testes aos controlos devem ser realizados pelo menos uma vez em cada três auditorias (Moura, 2011).

Por último, após serem realizados os testes aos controlos, o auditor deve refletir sobre os resultados que obteve. Se estes evidenciarem que os controlos estão a operar de forma eficaz, tal como era esperado inicialmente, então o auditor vai utilizar o mesmo risco de controlo que foi definido na avaliação preliminar, mantendo-se a estratégia anteriormente definida. Por outro lado, se os testes aos controlos revelarem que estes não estão a operar de forma eficaz como era previsto, então é necessário rever o risco, pelo que a estratégia inicial é alterada e o auditor tem de efetuar mais procedimentos substantivos. Todavia, também é possível verificarmos que o nível de eficiência é superior ao previsto, o que também implica uma revisão da estratégia inicial e a realização de menos procedimentos substantivos (Machado de Almeida, 2017).

2.3.4. Procedimentos Substantivos

Os procedimentos substantivos podem ser definidos como procedimentos de auditoria com a finalidade de detetarem distorções materialmente relevantes nas asserções das demonstrações financeiras. Estes podem ser classificados em procedimentos analíticos e em testes de detalhe às classes de transações, aos saldos e às divulgações. Assim, se o auditor classifica o risco de deteção de distorções materiais como significativo, então devem ser efetuados procedimentos substantivos direcionados especificamente para esse risco. Contudo, estes procedimentos devem ser sempre executados para cada classe relevante de transações, saldos de contas e divulgações independentemente do risco avaliado. Isto pode ser justificado com base em dois fatores evidenciados na ISA 330 - *The Auditor's Responses to Assessed Risks*, ou seja, a avaliação do risco é baseada no julgamento profissional do auditor, pelo que podem nem sempre ser identificados todos os riscos de distorção material, e também porque o controlo interno tem limitações (IFAC, 2018).

Relativamente à natureza dos procedimentos substantivos, os procedimentos analíticos normalmente são mais utilizados quando estão envolvidos volumes de transações elevados, enquanto que os testes de detalhe estão mais direcionados para a obtenção de prova em relação a asserções específicas (Hayes et al., 2005). Desta forma, os testes de detalhe aos saldos têm como finalidade a recolha de prova de auditoria através da verificação da presença, ou não, de distorções materiais nos saldos finais. Um exemplo disso, seria o auditor pedir

aos bancos, aos clientes ou aos fornecedores para confirmarem o saldo da empresa que está a ser auditada (Boynton et al., 2002). Por outro lado, os testes de detalhe às transações “destinam-se a verificar se as transações ocorridas ao longo do ano foram adequadamente contabilizadas”, enquanto que os testes de detalhe às divulgações têm como objetivo analisar “se as demonstrações financeiras estão corretamente apresentadas, bem como verificar se todas as divulgações estão espelhadas de forma apropriada” (Machado de Almeida, 2017, p. 250).

De acordo com Boynton et al. (2002), os procedimentos substantivos podem ser realizados numa data intermediária, o que indica que o risco de deteção é alto, ou podem ser efetuados na data do balanço, ou próximo dela, o que remete para um risco de deteção mais baixo. Quando estes são efetuados numa data intermediária, o risco de auditoria de não serem detetadas distorções materialmente relevantes para o período remanescente aumenta, tendendo este a ser tanto maior quanto maior for o tempo entre a data intermediária e o final do período. Contudo, este risco adicional pode ser reduzido através da realização de procedimentos substantivos para o restante período e também com base na eficácia dos controlos internos durante esse tempo remanescente (Boynton et al., 2002).

Posto isto, podemos inferir que o auditor desempenha um papel importante quando tem de decidir quais dos testes é que deve utilizar no seu trabalho de auditoria. Assim, esta escolha pode ser influenciada por fatores como a disponibilidade de cada um dos sete procedimentos de auditoria, os custos que cada um dos testes implica, a eficácia dos controlos internos implementados e os riscos presentes. Quanto ao custo da obtenção de prova podemos afirmar que os procedimentos analíticos são os que implicam um menor custo, seguindo-se os procedimentos de avaliação do risco, os testes aos controlos, os testes de detalhe às transações, e por último, os testes de detalhe aos saldos das contas (Arens et al., 2011). Além disso, por vezes acontece serem utilizados testes de detalhe às transações como testes de controlo. Como resultado, o auditor realiza os chamados *dual-purpose tests*, ou seja, são simultaneamente testes aos controlos e testes substantivos, conseguindo-se desta forma atingir dois objetivos: verificar se os controlos operaram de forma eficaz e detetar distorções materialmente relevantes. Um exemplo disso, seria o auditor verificar se uma fatura foi devidamente aprovada e se está corretamente contabilizada (Hayes et al., 2005).

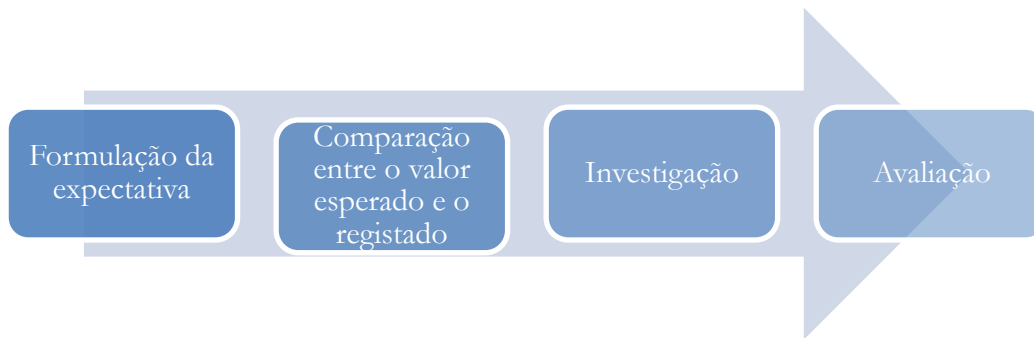
2.3.5. Procedimentos Analíticos

Os procedimentos analíticos podem ser definidos como “testes de auditoria destinados a obter evidência analítica, envolvendo o estudo e a comparação de dados contábilísticos atuais com a informação histórica, com orçamentos e com dados externos do setor onde se insere a entidade” (Alves, 2015, p. 208). Desta forma, a eficácia destes procedimentos depende da sua precisão (está relacionada com a proximidade da expectativa criada pelo auditor e o valor correto) e do seu objetivo. Por sua vez, a precisão pode variar com o tipo de expectativa que o auditor formulou, com a fiabilidade das informações utilizadas na formulação dessa expectativa e com a natureza da asserção (AICPA, 2012).

De acordo com Hayes et al. (2005), a realização de procedimentos analíticos pode ser resumida em quatro fases:

- **Fase 1** – o auditor formula a sua expectativa sobre o saldo que deve constar no balanço com base nos valores presentes nas demonstrações financeiras do ano anterior, de orçamentos e informações não financeiras. Logo, quanto mais precisa for a sua expectativa face ao valor real, maior será a eficácia do procedimento. Por outro lado, a existência de diferenças entre aquilo que o auditor esperava e a quantia registada revela a presença de distorções, a não ser que sejam encontradas explicações para tais disparidades.
- **Fase 2** – o auditor compara o seu valor estimado com o que se encontra registado. Neste caso, é necessário determinar o valor da diferença que o auditor está disposto a aceitar (limiar da materialidade). Se a diferença for superior a este limiar, então é necessário investigar o porquê, em caso contrário, a diferença é aceite.
- **Fase 3** – esta fase corresponde à investigação, isto é, o auditor vai procurar encontrar explicações para as diferenças entre o valor esperado e o valor registado na contabilidade. Quanto maior for a precisão da expectativa criada, então maior será a probabilidade de as diferenças serem devido a distorções.
- **Fase 4** – o auditor procede à avaliação do impacto que a diferença encontrada tem nas demonstrações financeiras.

Figura 5 – Fases dos procedimentos analíticos



Fonte: Elaboração Própria

Para a concretização da primeira fase, o auditor deve escolher o método que mais se adequa na formulação da sua expectativa. Assim, esta escolha pode ser feita entre análise de tendências, análise de rácios, testes de razoabilidade e modelos econométricos. Relativamente à análise de tendências, esta baseia-se numa comparação entre o saldo do ano anterior e o saldo atual (análise simples), podendo também implicar uma comparação ao longo de vários períodos (análise complexa). Este método é mais eficaz quando a entidade se encontra num período estável, não tendo por isso sofrido grandes alterações (AICPA, 2012). Quanto à análise de rácios, esta inclui uma comparação de dois ou mais períodos, entre as contas das demonstrações financeiras, a comparação de informações de outras empresas que estão inseridas no mesmo setor, ou mesmo uma comparação entre dados financeiros e não financeiros. Por outro lado, os testes de razoabilidade utilizam dados financeiros e dados não financeiros com o objetivo de analisarem os saldos das contas contabilísticas, ou alterações nessas contas, num único período. Em contrapartida, os modelos econométricos permitem a formulação da expectativa do auditor através da análise da relação entre uma variável dependente, que neste caso corresponde ao saldo do período corrente, e um conjunto de variáveis independentes (Machado de Almeida, 2017).

Os procedimentos analíticos podem ser executados ao longo de várias fases do trabalho de auditoria. Na fase de planeamento, estes são importantes para ajudarem o auditor a determinar qual é a natureza, a extensão e o *timing* dos procedimentos. Na fase de execução da recolha de provas, o auditor deve realizar procedimentos substantivos, pelo que os procedimentos analíticos podem ser usados como testes substantivos. Por último, estes procedimentos também podem ser utilizados na fase final de auditoria, com a finalidade de fazer uma revisão final quanto à existência de distorções materialmente relevantes (Arens et al., 2011).

Capítulo 3. Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio

3.1. Enquadramento do Estágio⁴

3.1.1. Apresentação da Entidade de Acolhimento

O estágio curricular sobre o qual incide o presente relatório foi realizado na Deloitte, a qual é reconhecida por pertencer ao grupo das *Big Four*. A Deloitte apresenta-se como uma marca global que está presente em mais de 150 países, marcando a diferença há mais de 150 anos. Esta engloba cerca de 286.200 colaboradores, em firmas membro, que se destacam pelas suas competências técnicas e capacidade de gerarem soluções ideais para cada um dos seus clientes. Assim, toda esta equipa aprende a crescer profissionalmente com base no lema “fazer mais e melhor pelo cliente”. Esta empresa é então conhecida pela sua excelência nos serviços que presta, sendo estes *audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax e legal* (Deloitte Portugal, 2018).

A rede Deloitte engloba um conjunto de firmas membro e afiliadas que atuam sob a marca Deloitte. A Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL ou Deloitte Global) surge como uma sociedade privada inglesa, e ao contrário das firmas membro, a DTTL não presta serviços a clientes. Ou seja, a Deloitte Global estabelece um conjunto de protocolos que definem “os padrões profissionais, as metodologias e os sistemas de controlo de qualidade e gestão de risco” (Deloitte & Associados, 2018, p. 4). Por sua vez, as firmas membro optam por fazer parte desta rede e adotar essas políticas, uma vez que lhes cria uma vantagem significativa perante o cliente, contribuindo para uma maior qualidade e excelência do seu serviço (Deloitte & Associados, 2018).

Em Portugal, a Deloitte tem escritórios em Lisboa, no Porto e em Viseu, com sede na primeira, contando com a participação de 2200 profissionais, que mais uma vez partilham dos valores e padrões de excelência de toda a rede Deloitte (Deloitte Portugal, 2018).

3.1.2. Estrutura Organizacional

De acordo com o Relatório de Transparência de 2018, a Deloitte & Associados, SROC S.A, também conhecida por “Sociedade” ou “Deloitte SROC”, assume a natureza jurídica

⁴ Informação obtida a partir do site oficial da Deloitte: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html> e do respetivo relatório de transparência.

de Sociedade Anónima, tendo sido constituída em conformidade com o Código das Sociedades Comerciais. A 31 de maio de 2018, a entidade possuía um capital social de 500.000 euros, sendo este detido por 36 Revisores Oficiais de Contas. A Deloitte SROC é uma firma membro da Deloitte Touche Tohmatsu Limited, que por sua vez integra também a rede Deloitte que opera em Portugal (Deloitte & Associados, 2018). Assim, esta rede incorpora as seguintes sociedades:

- **Deloitte & Associados, SROC S.A** – atividade: serviços de auditoria, consultoria fiscal e riscos empresariais;
- **Deloitte Consultores, S.A.** – atividade: consultoria em diversas áreas;
- **SGG - Serviços Gerais de Gestão, S.A.** – atividade: serviços de assessoria e gestão empresarial e administrativa;
- **Deloitte Delivery Center, S.A.** – atividade: serviços de consultoria para os negócios e a gestão;
- **Weshare –Serviços de Gestão, S.A.** – atividade: serviços partilhados de gestão administrativa e financeira;
- **Maksen Consulting, S.A.** – atividade: consultoria de gestão e de negócios, consultoria financeira, consultoria de organização e de sistemas de informação, formação profissional, avaliação de negócios e avaliação de bens móveis e imóveis (está inativa);
- **Wingman – Estratégia Internet, Unipessoal, Lda** – atividade: consultoria na área das agências digitais, de estratégia, de implementação e operação, de conteúdos, de design, entre outros;
- **Searasoft – Desenvolvimento de software, Sociedade Unipessoal, Lda.** – atividade: criação, desenvolvimento, operação e manutenção de websites;
- **DMI – Medição Imobiliária, S.A.** – atividade: sociedade de medição imobiliária (está inativa).

Relativamente ao Conselho de Administração desta entidade, em Portugal, este é constituído por cinco sócios, sendo fiscalizada por um Fiscal Único. De acordo com o Relatório de Transparência de 31 de maio de 2018, os seus membros são os que se seguem:

- Luís Augusto Gonçalves Magalhães – Presidente
- Maria Augusta Cardador Francisco – Administradora
- Jorge Carlos Batalha Duarte Catulo – Administrador

- João Carlos Henriques Gomes Ferreira – Administrador
- Carlos Luís Oliveira de Melo Loureiro – Administrador
- João Manuel Gonçalves Correia das Neves Martins - Fiscal Único Efetivo

A sociedade possui ainda um Conselho Consultivo, o qual é composto por todos os sócios que não pertençam ao Conselho de Administração, com exceção do Presidente Luís Magalhães (Deloitte & Associados, 2018). Neste caso, é importante salientar que recentemente, em 2019, o Presidente Luís Magalhães foi substituído por António Lagartixo.

3.1.3. Missão, Visão e Valores

A Deloitte tem como principal missão ajudar os seus clientes, bem como apoiar todos os seus colaboradores no desenvolvimento de soluções para os diversos problemas, a fim de atingirem objetivos importantes. Assim, esta empresa diferencia-se no mercado, não pela grande dimensão que conquistou a nível mundial ou pela prestação dos serviços que oferecem, mas sim pelo facto de todos os profissionais agirem com vista a criarem um impacto positivo no mundo. Ora, esta vai de encontro à sua visão, que por sua vez se centraliza na ideia de serem os melhores a nível global (Deloitte Portugal, 2018).

Para além disso, todos os profissionais da Deloitte partilham um conjunto de valores, que refletem a base do seu trabalho e contribuem para a criação de um padrão de excelência e de referência. Assim, os valores que fazem parte de toda a Deloitte são (Deloitte, 2016; Deloitte Portugal, 2018):

- Integridade;
- Excelência no valor para os mercados e clientes;
- Compromisso mútuo;
- Foça da diversidade cultural.

3.1.4. Serviços Prestados

A Deloitte Portugal presta serviços em diversas áreas, nomeadamente *audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax e legal*. Em relação ao primeiro serviço, *audit & assurance* ou auditoria, este baseia-se num conjunto de procedimentos através dos quais os profissionais da Deloitte vão ajudar os seus clientes, quer no alcance dos objetivos

empresariais definidos, quer na gestão do risco ou na melhoria da performance da empresa. Para tal, os auditores focam-se em obter um conhecimento profundo, tanto do negócio como dos controlos das empresas dos seus clientes, com vista a prestarem um serviço de elevada qualidade (Deloitte Portugal, 2018).

Quanto à área de *consulting*, ou consultoria, a Deloitte é considerada líder em termos de *Management Consulting*. Através da consultoria, são fornecidas aos clientes conselhos e ideias estratégicas que vão permitir que as empresas se inovem, se transformem e tornem líderes de mercado (Deloitte Portugal, 2018).

No que diz respeito ao *financial advisory*, ou consultoria financeira, a Deloitte disponibiliza um conjunto de serviços especializados em diversas áreas, como por exemplo em fusões e aquisições, na avaliação das empresas, em reestruturações, em serviços de transação e na investigação forense. Desta forma, a Deloitte consegue ajudar as empresas a protegerem os seus negócios, e apoiá-las na sua tomada de decisão (Deloitte Portugal, 2018).

Como vimos anteriormente, as organizações estão sujeitas a diversos riscos, pelo que aqui é fundamental o papel da área *risk advisory*, ou consultoria de risco. Neste sentido, a Deloitte proporciona um apoio à empresa quando esta vai tomar uma decisão acerca dos riscos, contribuindo para o crescimento da entidade (Deloitte Portugal, 2018).

Quanto à área de *Tax*, ou área fiscal, esta fornece apoio aos seus clientes quanto à legislação em vigor, ajudando-os na gestão e cumprimento dos seus deveres fiscais. Neste caso, os profissionais da Deloitte têm de estar em constante atualização dos seus conhecimentos sobre a área tributária (Deloitte Portugal, 2018).

Por último, na área *Legal*, a Deloitte tem como principal objetivo orientar os seus clientes em decisões que estão relacionadas com questões legais, pelo que vai funcionar como um consultor jurídico (Deloitte Portugal, 2018).

3.2. Integração e Atividades de Formação Inicial

O estágio curricular subjacente a este relatório teve início no dia 3 de setembro de 2018, tendo decorrido na área de auditoria. O primeiro dia foi dedicado à integração e à apresentação das instalações e dos colegas de trabalho. Os três dias seguintes foram marcados pela realização de e-learning. Estes consistem em cursos online, em inglês, disponibilizados pela Deloitte, que por sua vez são dedicados a temas específicos, como é o caso dos

procedimentos e normas que devemos adotar na empresa, da contabilidade e da auditoria. De seguida apresento alguns exemplos dos cursos que realizei:

- Confidencialidade e segurança da informação na Deloitte Portugal;
- Política de independência;
- Recolha e preparação da informação para a análise da auditoria;
- Introdução à análise no Excel;
- Introdução à fraude;
- IFRS (...)

Desta forma, estes cursos estavam divididos em duas partes, a primeira corresponde a um conjunto de slides através dos quais é explicado de forma interativa e pormenorizada o tema em causa, e a segunda parte corresponde a um exame onde é necessário obter um mínimo de 70% de respostas certas.

Durante a semana seguinte decorreram diversas formações técnicas dadas por profissionais da Deloitte. Estas tinham como principal objetivo fornecer-nos uma contextualização inicial sobre a execução do trabalho de auditoria e também alguns conhecimentos de contabilidade. Assim, numa fase inicial foi feita uma breve introdução ao SNC,⁵ fazendo-se também referência à equação fundamental da contabilidade⁶ e à caracterização das rubricas que constituem o balanço e a demonstração de resultados. Posto isto, a formação incidiu sobre a auditoria. Neste caso, foram explicadas quais as fases de um trabalho de auditoria, nomeadamente os procedimentos que devem ser adotados em cada uma. Para além disso, tivemos também acesso a um conjunto de conceitos, como por exemplo a definição de materialidade, os tipos de riscos e as asserções existentes. Após estas formações teóricas, a semana foi direcionada para uma parte mais prática. Assim, juntamente com os outros *Trainees* tivemos uma formação sobre o Excel, onde aprendemos a usar várias ferramentas que seriam úteis ao longo do nosso trabalho, bem como a utilizar um conjunto de macros criadas pela Deloitte, com o objetivo dos seus colaboradores serem mais rápidos e eficientes. Para além disso, durante essa semana, tivemos o primeiro contacto com o programa de auditoria utilizado na empresa, o EMS (*Engagement Management System*).

Após este período de formação inicial foram-me atribuídas algumas tarefas, a fim de prestar apoio aos meus colegas, como por exemplo tratar balancetes e extratos, resumir atas

⁵ SNC – Sistema de Normalização Contabilística

⁶ Equação fundamental da contabilidade: Ativo = Passivo + Capital Próprio

e organizar as pastas de um *engagement*. Relativamente à primeira função, os clientes fornecem os balancetes e os extratos extraídos dos seus programas contabilísticos, sendo necessário organizar os respetivos dados, em Excel, de forma a ficarem num formato pré-estabelecido pela Deloitte. Por outro lado, o resumo de atas constitui uma tarefa muito importante, uma vez que permite ao auditor ter uma perceção de todas as alterações e decisões que possam ter ocorrido na empresa, e com possíveis impactos no trabalho de auditoria. Por último, para cada cliente é criado um *engagement* no EMS. Assim, o file de um cliente está organizado de acordo com as fases de auditoria, pelo que toda a documentação e análises feitas são arquivadas no file na secção a que diz respeito. Quando se trata de um cliente para o qual foi efetuada uma auditoria anteriormente, todas as informações resultantes dessa são arquivadas no file do ano corrente organizando-as por pastas, pois estas vão servir de auxílio ao auditor.

Na minha opinião, esta etapa inicial foi muito importante para o meu percurso na Deloitte. Esta proporcionou-me a oportunidade de poder conhecer todos os meus colegas, o que por sua vez facilitou a minha integração, uma vez que quando se inicia o trabalho de campo torna-se mais difícil todos os colaboradores se juntarem e de interagirem. Além disso, todas as formações que me foram facultadas permitiram que eu desenvolvesse os conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico, e principalmente que adquirisse novos na área de auditoria.

3.3. Trabalho de Campo

3.3.1. Tarefas Iniciais

Após a integração e a formação inicial iniciou-se o trabalho de campo, pelo que fui alocada a vários clientes, o que me proporcionou uma visão de diversas realidades em pouco tempo. Esta etapa começou no final de outubro e terminou em fevereiro, pelo que ao longo deste período tive a oportunidade de trabalhar com diferentes pessoas, o que implicou uma grande capacidade de adaptação e de trabalho em equipa.

Como foi referido no capítulo da revisão de literatura, o trabalho de auditoria está dividido em 3 fases: planeamento, execução e conclusão. Assim, ao longo do meu estágio desempenhei tarefas de analista nas duas primeiras fases. Além disso, podemos também dizer que uma auditoria pode ser dividida em dois grandes períodos: fase preliminar e a fase final. A fase preliminar, conhecida por “Trabalho interino”, normalmente é realizada antes do

fecho das contas das empresas, estando direcionada para o conhecimento da empresa e do seu negócio, para o levantamento do controlo interno, para a definição da materialidade e identificação dos riscos, para a identificação das rubricas e das classes de transações materiais e para a análise das contas até à data em que está a ser realizado o trabalho. Por outro lado, a fase final, ou “Trabalho final”, apenas acontece após o fecho das contas, neste caso são efetuados os procedimentos substantivos e são complementadas as análises das contas realizadas na fase preliminar.

Para se iniciar uma auditoria, uma tarefa importante é a elaboração de um documento onde deve constar todos os elementos a solicitar ao cliente. Este deve ser enviado antecipadamente, de forma a assegurar que quando a equipa de auditoria chega ao cliente já tenha informações para iniciar o seu trabalho. Da lista de pedidos, alguns dos elementos solicitados são o balancete do razão, balancete de terceiros, extratos de contas e bancários, atas e contratos, cadastro do imobilizado, declarações de não dívida, entre outros. Assim, à medida que as informações são recebidas devem ser assinaladas como tal, de forma a garantir um controlo da informação que está em falta e evitar pedidos em duplicado.

Com a chegada da equipa de auditoria, os elementos são apresentados aos funcionários da empresa, e procede-se à distribuição das tarefas que cada um vai realizar. Uma das tarefas iniciais por mim desempenhadas foi o chamado “*Understand the entity and its environment*”. Este consiste em dois documentos, em Word, sendo um destinado aos fatores internos e o outro aos fatores externos que afetam a empresa. Em relação ao primeiro, com base numa pesquisa no site da empresa e no seu relatório de contas tinha de ficar documentado detalhadamente aspetos como: evolução histórica da entidade, descrição da atividade, estrutura organizacional, investimentos efetuados e formas de financiamento, qual o objetivo do negócio e plano estratégico. Quanto aos fatores externos, estes baseiam-se numa análise ao mercado onde a empresa está inserida, à identificação dos concorrentes, bem como das leis e regulamentações a que a entidade está sujeita. Podemos então inferir que a documentação desta pesquisa é crucial para se iniciar o trabalho de auditoria, uma vez que nos permite ficar a conhecer a empresa e o seu negócio, contribuindo para uma melhor perceção dos fatores que possam influenciar as suas contas. É de notar, que esta tarefa cumpre com um dos objetivos salientados na fase do planeamento.

Além disso, aquando do recebimento do balancete é necessário fazer o mapeamento das rubricas, para posteriormente ser carregado no EMS, mais especificamente no *Trial Balance*. Com isto, pode-se então proceder à elaboração da revisão analítica. Esta é um ficheiro em

Excel, constituído por várias sheets. Ou seja, em cada uma delas vai constar o balancete, o balanço, a demonstração de resultados, e as notas do balanço e da demonstração de resultados, quer para o período corrente quer para o ano anterior. Por sua vez, estas notas correspondem a detalhes das contas, permitindo uma análise mais profunda sobre o que as constitui e o que contribui para a sua variação. Estas tarefas foram também por mim realizadas na fase preliminar, mas também na fase final de forma a serem complementadas com as informações para o restante período que não se tinha analisado.

Após este enquadramento inicial, seguidamente vou apresentar todas as outras tarefas que realizei durante o trabalho de campo. Estas incidem no levantamento de narrativas e na análise a diversas rúbricas. Contudo, por motivos de confidencialidade não revelarei os nomes das empresas em que estive alocada, nem os papéis de trabalho da Deloitte.

3.3.2. Levantamento de Narrativas

No que diz respeito ao SCI de uma empresa, o auditor deve avaliar se este está em funcionamento e a operar de forma eficaz e eficiente. Para tal, o auditor segue uma estratégia que pode ser dividida em três fases: primeiro procede à recolha de todas as informações sobre o controlo interno da empresa, depois de obter esse entendimento vai identificar possíveis riscos, e por último realiza os testes aos controlos.

Durante o meu estágio tive a oportunidade de participar na primeira fase descrita, tendo para isso utilizado o método de levantamento de narrativas. As narrativas baseiam-se na elaboração de um documento, onde deve constar uma descrição pormenorizada de um determinado processo adotado na empresa. Através deste, o auditor deve ser capaz de entender qual o controlo interno que está implementado, nomeadamente como é que este se processa, quais as pessoas que estão envolvidas, os documentos necessários, e os registos contabilísticos inerentes ao mesmo.

O levantamento de narrativas ocorre na fase de planeamento de uma auditoria. Contudo, a forma como este é executado difere quando se trata de um cliente novo ou de um já recorrente. Na primeira opção, o trabalho a realizar é mais complexo, uma vez que tem de ser feito o levantamento dos controlos internos desde o início, pelo que não existe nenhuma base para auxiliar. Por outro lado, quando se trata de um cliente habitual, o levantamento das narrativas apenas se baseia numa atualização, com o objetivo de se verificar se ocorreram

alterações no procedimento. Assim, durante o meu trabalho de campo tive a oportunidade de realizar esta tarefa nos dois cenários descritos.

A elaboração das narrativas implica normalmente a realização de entrevistas com o responsável pelo processo e com outras pessoas que também estejam envolvidas. Desta forma, é necessário que o auditor se prepare antecipadamente para este encontro, devendo por isso elaborar um conjunto de questões que considere relevantes e organizar a forma como as pretende colocar. Durante a entrevista é importante conseguirmos obter um entendimento desde a forma como o processo se inicia até terminar, sendo também importante identificar aspetos como a segregação de funções e as competências de cada colaborador. Posteriormente procede-se à descrição desta entrevista e à elaboração de um fluxograma. Este baseia-se no desenho de um esquema com recurso a símbolos, onde fica explícito de uma forma sequencial o fluxo de um processo. Nem sempre são elaborados os fluxogramas, contudo, a sua presença permite de uma forma clara e precisa observar os procedimentos efetuados pela empresa.

Após o levantamento das narrativas, o passo seguinte baseia-se na realização do *walkthrough*. Este consiste em acompanhar um exemplo na prática, com o objetivo de se observar se aquilo que foi descrito na narrativa efetivamente aconteceu. Em contrapartida, o exemplo escolhido deve ser relativo a um processo que já tenha terminado, pois só assim é possível analisar os controlos que estão implementados e observar os procedimentos levados a cabo durante toda a transação, podendo desta forma serem detetadas falhas no desenho dos controlos.

Durante o período em que estive nos clientes tive a possibilidade de desempenhar estas tarefas em diversas áreas, nomeadamente nas compras, gastos com o pessoal, tesouraria, ativos fixos tangíveis e intangíveis. De seguida vou apresentar a título de exemplo, o levantamento de narrativas na área das compras.

3.3.2.1. Levantamento de narrativas na área de compras

O levantamento de narrativas na área de compras baseia-se na recolha e descrição de todos os procedimentos envolvidos, desde que surge a sua necessidade até ao pagamento, incluindo o seu registo contabilístico. Desta forma, quando realizei a entrevista com o responsável da área optei por dividi-la em três partes principais: fluxo de transação de uma compra, negociação e escolha dos fornecedores, e registo contabilístico. Relativamente à

primeira parte tentei obter respostas a um conjunto de perguntas previamente formuladas, nomeadamente:

- Como detetam a existência de necessidade de compra?
- Como se processa a ordem de compra e quem é o responsável por a emitir?
- Quais os documentos envolvidos e autorizações necessárias? Quem é que os elabora e assina?
- Quem é responsável pela receção da mercadoria e qual o procedimento por ele adotado?
- Qual o procedimento adotado quando a mercadoria recebida não corresponde ao pedido?

Normalmente, o processo de uma compra inicia-se quando a secção que está responsável por gerir os stocks deteta que existe a necessidade de compra de mercadoria, pelo que emite um pedido de compra. Nesta fase, a empresa pode incorrer o risco desta necessidade apenas ser comunicada quando ocorre a rutura dos stocks, o que por sua vez vai prejudicar a sua produção e vendas. Contudo, nos clientes em que estive alocada não me deparei com este acontecimento, uma vez que muitos deles geriam o seu stock com base numa previsão das suas vendas.

Após a emissão do pedido de compra, cabe à secção das compras (caso exista este departamento na empresa) proceder à seleção do fornecedor. Durante a entrevista tentei perceber quem era o responsável pela escolha dos fornecedores, quais os critérios utilizados, quem cria as fichas dos novos fornecedores e se é necessário obter alguma aprovação. Consequentemente, em alguns dos clientes observei a existência de um master file, onde constava, em sistema, uma série de fichas de fornecedores com a descrição das condições que cada um oferece, nomeadamente os preços e prazos de entrega. Assim, após ser selecionado o fornecedor que mais se adequa ao tipo de encomenda, a secção de compras emite uma ordem de compra (ou nota de encomenda), que por sua vez deve ser também aprovada pelo diretor financeiro. O procedimento ideal numa empresa seria para além da nota de encomenda ser enviada ao fornecedor, permanecer uma cópia na secção de compras, na receção de mercadorias e na contabilidade. Neste caso, alguns erros que podem ocorrer são por exemplo, a existência de ordens de compra incorretas e sem a devida autorização, ordens de compra elaboradas pela mesma pessoa que efetuou o pedido, entre outros.

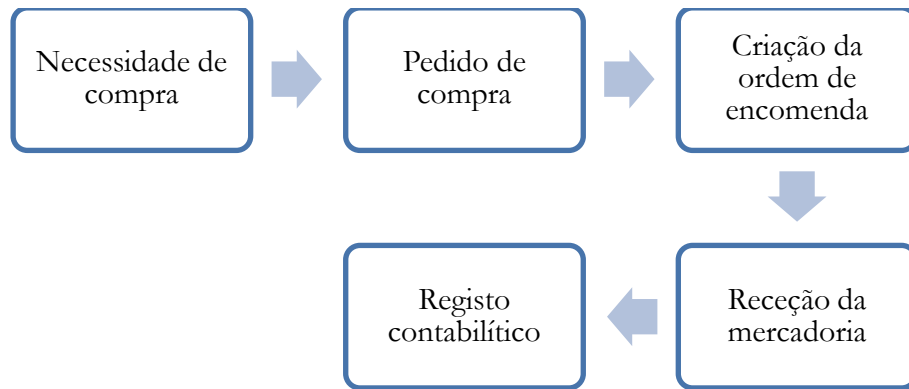
Posto isto, o processo de uma compra chega à etapa da sua receção. Esta é uma fase muito importante e que requer especial atenção. Para tal, procurava perceber junto do cliente

quem tinha a responsabilidade de receber a mercadoria, que documentos estavam envolvidos e se existia alguma conferência com a nota de encomenda. Desta forma, quando os bens são recebidos, a pessoa responsável por tal deve contar a mercadoria recebida e compará-la com a ordem de compra e também com a guia de remessa. Caso a mercadoria não esteja de acordo com o que foi solicitado, o procedimento mais correto é a sua devolução. Em caso contrário, o responsável deve emitir uma guia de recessão. Um aspeto importante que devemos ter em conta é a segregação de funções. Ou seja, as funções de emitir o pedido de compra, a nota de encomenda e a receção dos bens devem ser realizadas por colaboradores diferentes. Com isso garantimos que a pessoa que tem competência para fazer pedidos de compra não possa gerar ordens de encomenda sem as devidas autorizações, por exemplo para depois os bens serem para uso próprio. Além disso, quando a receção é efetuada por uma pessoa diferente, também conseguimos evitar que esse colaborador negocie encomendas diretamente com o fornecedor.

Com o objetivo de se garantir o correto registo das operações, o departamento da contabilidade deve proceder ao registo contabilístico da compra quando recebe a guia de receção, pelo que deve debitar a conta “compras” (#31) e creditar a conta “faturas em receção e conferência” (#225). Quando a fatura for recebida então debita-se a conta “faturas em receção e conferência” em contrapartida da conta “fornecedores c/c” (#221). Neste caso, durante o levantamento da narrativa junto do cliente é importante assegurarmos que antes da fatura ser contabilizada ela foi adequadamente conferida, e, portanto, comparada com a nota de encomenda, guia de remessa e de receção. Deste modo, conseguimos garantir que aquilo que vai ser contabilizado corresponde à mercadoria solicitada e também que os valores apresentados são os corretos.

Após obter o entendimento sobre a forma como é feito o registo contabilístico, a entrevista com o cliente normalmente termina questionando-o como se processa os pagamentos das faturas dos fornecedores. Neste caso, o objetivo é obter informação sobre quem é responsável pelos pagamentos, como é feito o controlo das dívidas dos fornecedores, quem autoriza os pagamentos e que limites existem. No esquema seguinte podemos observar uma breve síntese do fluxo de transações de uma compra:

Figura 6 - Fluxo de transação de uma compra



Fonte: Elaboração Própria

3.3.3. Circularização

Um dos procedimentos efetuados durante a fase preliminar da auditoria é a preparação da circularização. Como já foi referido anteriormente, a circularização tem como objetivo a obtenção e a avaliação de prova através do recebimento de respostas de terceiros, em resultado a um determinado pedido de informação. Assim, o primeiro passo consiste na seleção das entidades a circularizar, nomeadamente para os clientes e outros devedores, e para os fornecedores e outros credores. No que diz respeito a advogados, sociedades de leasings, seguradoras, bancos e empresas do grupo, estes são sempre circularizados a 100%.

Para efetuar a seleção de clientes, primeiramente exclui-se da amostra as partes relacionadas, todos os valores credores e estornos (são valores no mesmo montante, mas que se anulam - normalmente estão relacionados com erros de classificação). Posteriormente, a seleção é efetuada com recurso a uma ferramenta da Deloitte, o MUS. Para tal são preenchidos alguns campos, como é o caso da classificação do risco da rúbrica e da *performance materiality*. Para além destes, devem ser também selecionados aleatoriamente outros clientes, como por exemplo aqueles que apresentam uma antiguidade dos saldos elevada e os saldos credores.

Relativamente aos fornecedores, o risco que se pretende testar é a existência de passivos que não foram contabilizados. Uma vez que, a probabilidade de existirem passivos omissos é maior nos fornecedores que apresentam um maior volume de transações, a sua seleção é feita com base no acumulado a crédito. Para tal, primeiramente calcula-se a percentagem de acumulado a crédito para cada fornecedor, e posteriormente seleciona-se, por julgamento

profissional, os fornecedores com maior acumulado a crédito, de forma a se obter uma elevada percentagem de cobertura, sendo muitas vezes aceite a partir dos 70%.

Após se definirem as entidades que vão ser circularizadas, procede-se ao envio das cartas (minutas) para os respetivos terceiros. Relativamente à data de circularização, as cartas são enviadas pedindo que confirmem o saldo com referência à data do balanço (31 de dezembro). Contudo, no caso dos clientes e dos fornecedores, em algumas empresas em que estive, esta confirmação era relativa a uma data preliminar, normalmente 30 de setembro. Além disso, um outro aspeto a ter em conta é o facto das cartas enviadas aos clientes apresentarem o saldo que a empresa possui na contabilidade, isto porque queremos testar a asserção existência, verificando se a empresa que está a ser auditada estava ou não a sobreavaliar a dívida. Em contrapartida, as cartas enviadas aos fornecedores não devem apresentar o saldo que a empresa tem registado, pois queremos confirmar se todos os passivos se encontram contabilizados (asserção de plenitude).

Por outro lado, na Deloitte também é elaborado um documento designado por “Controlo de Circularização”. Este consiste num resumo de todas as entidades que foram circularizadas, onde consta o saldo contabilístico, o saldo da resposta, a data em que foram circularizados e um status final com a descrição do tipo de resposta. Desta forma, há medida que as respostas são recebidas são documentadas neste documento, permitindo um maior controlo de toda a circularização.

Ao longo do processo de circularização, o auditor pode deparar-se com três situações diferentes: resposta concordante, resposta discordante e resposta não obtida. Quando estamos perante o primeiro caso, apenas temos de certificar que o saldo da minuta não foi alterado e que esta se encontra devidamente assinada pelo terceiro. Se isso se verificar documentamos a resposta e arquivamo-la. Quando a resposta é discordante, o passo a seguir baseia-se na obtenção da conciliação desse saldo. Ou seja, o auditor formula um pedido ao cliente para que ele justifique a diferença de valores. Normalmente, estas são justificadas por faturas ou pagamentos em trânsito, sendo também aqui necessário validar cada um dos itens de reconciliação, de forma a verificar se estes foram ou não registados pela empresa no período correto.

Por último, quando não se recebe a resposta, deve-se proceder a um segundo envio, contudo, se nesta tentativa o terceiro voltar a não responder, o auditor deve efetuar procedimentos alternativos, a fim de conseguir validar o saldo da conta. No caso dos clientes, estes consistem em verificar se o valor da dívida à data da circularização foi pago

posteriormente. Enquanto que nos fornecedores, os procedimentos alternativos adotados consistiam em analisar os extratos subsequentes à data da circularização verificando se as faturas estavam ou não registadas no período correto.

3.3.4. Meios Financeiros Líquidos – Depósitos bancários

Os meios financeiros líquidos incluem a caixa, os depósitos bancários, outros depósitos, e outros instrumentos financeiros. Esta área é, portanto, considerada das mais sensíveis em relação aos outros ativos de uma empresa. Isto pode ser justificado pelo facto de estarem envolvidas muitas transações, pelo que pode haver um incentivo por parte dos colaboradores em cometerem erros, principalmente a seu favor. Assim, nesta área é importante termos um bom sistema de controlo interno implementado, pelo que o auditor deve avaliar a sua eficácia, bem como analisar se os saldos das contas são fidedignos e foram devidamente valorizados e contabilizados (Machado de Almeida, 2017). Durante o período em que estive alocada nos clientes tive a oportunidade de trabalhar com os meios financeiros líquidos, nomeadamente através da análise dos depósitos bancários.

No que diz respeito aos depósitos bancários são vários os riscos inerentes que podem surgir associados a esta rubrica. Alguns exemplos disso são os seguintes: os saldos das contas correspondem a ativos inexistentes (asserção de existência), a empresa não possui os direitos sobre os montantes que constam no banco (asserção de direitos e obrigações) e existem transações registadas no banco, mas que não estão refletidas na contabilidade (asserção de plenitude). Desta forma, o primeiro passo na análise desta rubrica consiste em obter junto das instituições financeiras, informações relativas aos saldos bancários e todos os ativos financeiros que a entidade possui, bem como uma descrição com todas as pessoas que possuem poderes de movimentação nas contas. Como já foi referido, devem ser circularizados todos os bancos com os quais a empresa tem relações, sendo que a data da confirmação deve corresponder à data de fecho do ano de acordo com as demonstrações financeiras, sendo que normalmente é no dia 31 de dezembro. Além disso, as cartas enviadas não devem incluir qualquer informação relativa ao saldo que consta na contabilidade.

Com o recebimento das respostas dos bancos, o primeiro procedimento por mim efetuado consistia na comparação das quantias do extrato bancário com os saldos contabilísticos, verificando também se a empresa possuía aplicações financeiras, como por exemplo garantias bancárias e cartões de crédito. Um outro aspeto importante a analisar eram

os poderes de movimentação. Estes normalmente constam no extrato bancário que vem anexado às respostas enviadas pelos bancos. Para tal, tinha de verificar quais as pessoas que tinham autorização para movimentar uma conta e a sua função dentro da empresa. Por exemplo, num dos clientes em que estive deparei-me que existiam pessoas que já não se encontravam a trabalhar na empresa, mas que faziam parte da lista dos poderes de movimentação. Após esta análise, toda a informação era documentada e arquivada no mapa de trabalho.

Posto isto, o passo seguinte é solicitar à empresa as reconciliações bancárias de todas as contas existentes, devendo estas estar de acordo com os extratos bancários e com a contabilidade. Estas reconciliações são elaboradas pela entidade com base numa dada periodicidade, sendo esta a maior parte das vezes mensal. As reconciliações bancárias permitem identificar as diferenças que existem quando se compara o saldo bancário com o da contabilidade. Por sua vez, estas disparidades podem surgir devido a movimentos que foram contabilizados pelo banco, mas não pela empresa, ou vice-versa. Assim, partindo de um dos saldos (do banco ou da contabilidade) vão sendo somadas ou subtraídas as diferenças, até se chegar ao outro saldo. Desta forma, após receber as respetivas reconciliações procedia à sua análise, verificando se estas apresentavam os cálculos corretos e se os itens de reconciliação estavam devidamente evidenciados. Muitas das diferenças encontradas eram relativas a pagamentos ou recebimentos em trânsito, sendo aqui necessário analisar cada um dos itens e verificar se a empresa os tinha contabilizado corretamente. Com o objetivo de se verificar se estas diferenças já tinham sido regularizadas era pedido o extrato contabilístico ou bancário do período subsequente.

3.3.5. Fornecimentos e Serviços Externos (FSE's)

Os fornecimentos e serviços externos estão relacionados com a compra de bens ou serviços que se destinam a serem consumidos de imediato. Exemplos disso são as rendas e alugueres, a eletricidade, os seguros, entre outros. Por sua vez, os riscos que se pretendem mitigar podem ser resumidos em dois principais. O primeiro prende-se com o facto de não estarem contabilizados todos os gastos, pelo que a asserção que aqui está presente é a de plenitude. Além disso, também pode estar presente o risco do cut-off (ou corte das operações), o que significa que as transações não estão registadas no período correto. Assim, a análise de FSE's baseia-se sobretudo numa revisão analítica. Contudo, dado que se trata de

uma rúbrica bastante extensa, apenas as subcontas classificadas como materialmente relevantes   que são analisadas.

A análise às subcontas dos FSE's inicia-se com a realiza o de um *overview* mensal. Este consiste em colocar numa tabela o saldo da rúbrica em cada mês do ano corrente, procedendo-se ao cálculo da varia o absoluta e relativa face ao período anterior homólogo. Desta forma conseguimos perceber a natureza da conta, como é que esta evoluiu e as varia es que ocorreram. Por sua vez, todas as diferenças devem ser justificadas, de modo a fundamentar o porquê dessa varia o face ao ano anterior. Posto isto, procede-se   sele o do tipo de teste a utilizar. Normalmente, a escolha é feita entre o teste preditivo e o teste de detalhe.

Relativamente ao primeiro teste, para que seja possível aplicá-lo   necessário estarmos perante um gasto regular, quer ao nível da sua periodicidade, quer do seu montante. O primeiro passo consiste em escolher um mês e multiplicá-lo por 12, obtendo-se a estimativa do gasto para aquele período. Assim, de forma a garantirmos que o gasto foi todo registado, a diferença entre a nossa estimativa e o valor presente na contabilidade não deve ser superior ao threshold. Este é uma ferramenta aplicada na Deloitte quando são usadas estimativas, pelo que nos d  o montante abaixo do qual podemos aceitar diferenças, ou seja, é a margem de erro máxima aceitável para um teste baseado numa estimativa. O passo seguinte consiste em analisar as faturas referentes ao mês escolhido, concluindo quanto   sua natureza e se estas foram contabilizadas no período correto. A eletricidade e as rendas e alugueres são exemplos de contas onde se pode aplicar este tipo de teste, dado que o valor pago mensalmente não tende a variar muito e todos os meses a empresa incorre nesse gasto. Contudo, estas duas subcontas são muito suscetíveis a erros, pois ao longo do ano implicam o registo de acréscimos e diferimentos. Assim, durante a análise documental é importante ter em conta estes aspetos a fim de concluir quanto ao correto cut-off.

Quanto ao teste de detalhe, este aplica-se aos gastos que são irregulares, como   o caso dos trabalhos especializados. Para tal, o primeiro passo consiste em expurgar do extrato da respetiva conta todos os valores credores e estornos. De seguida, são selecionadas um conjunto de faturas com recurso   ferramenta MUS. Para além destes documentos selecionados, podem ainda ser escolhidos, por julgamento profissional, outros documentos que fazem parte dos valores credores. Após ser feita a respetiva sele o, procede-se   análise da natureza de cada um, verificando se estão contabilizados no período correto.

Por último, podemos inferir que os fornecimentos e serviços externos englobam um conjunto de subcontas de naturezas muito diversas, pelo que a análise para cada uma delas não é uniforme e pode ir para além dos testes aqui enunciados. Por exemplo, quando olhamos para a subconta Transportes de Mercadorias, facilmente percebemos que está diretamente relacionada com as vendas da empresa. Assim, podemos calcular uma estimativa para o gasto do ano corrente com base nas vendas.

3.3.6. Estado e Outros Entes Públicos (EOEP)

Uma outra tarefa por mim realizada durante o meu estágio foi a análise ao Estado e Outros Entes Públicos, com o objetivo de averiguar se a empresa se encontrava a cumprir com todas as suas obrigações fiscais. Esta rubrica tanto pode ser classificada como um ativo ou passivo, consoante a sua natureza seja devedora ou credora.

Numa fase inicial solicitava junto do cliente as certidões de não dívida da Segurança Social e da Autoridade Tributária. Estas permitem verificar se a empresa tem a sua situação contributiva regularizada, ou seja, se não apresenta nenhuma dívida fiscal. Um outro aspeto importante a ter em conta é a validade destas declarações. Neste caso, a certidão de não dívida da Segurança Social é válida por um período de quatro meses, enquanto que a da Autoridade Tributária apenas tem uma duração de três meses. Posto isto, procede-se à análise a cada uma das subcontas do EOEP.

Assim, a primeira conta a ser analisada é o Imposto sobre o rendimento (#241), a qual pode apresentar um saldo credor, que é relativo ao imposto a pagar, ou um saldo devedor associado a uma quantia a receber. Relativamente ao cálculo da estimativa do imposto, este é efetuado pela equipa de *Tax* da Deloitte, pelo que a minha tarefa apenas se baseava na comparação desse valor estimado com o montante que a empresa apresentava na contabilidade, a fim de garantir que o imposto tinha sido corretamente contabilizado pelo cliente. Além disso, também realizei testes ao Pagamento por Conta (PPC), ao Pagamento Especial por Conta (PEC), e ao Pagamento Adicional por Conta (PAC). Em relação ao primeiro, de acordo com o artigo 104º do código do IRC, todas as empresas cuja atividade está associada a uma natureza comercial, agrícola ou industrial, bem como as não residentes, mas que possuem um estabelecimento estável em Portugal, devem realizar três PPC. Assim,

os respetivos prazos⁷ de pagamento limites correspondem ao dia 31 julho, 30 de setembro e 15 de dezembro. Por sua vez, o Pagamento por Conta é calculado com base na coleta do ano anterior deduzida da retenção da fonte também do ano anterior. Se o volume de negócios da empresa para o período de tributação anterior for igual ou inferior a 500.000 euros, então o montante global a pagar corresponde a 80% do valor calculado, caso contrário, a entidade deve pagar 95% do valor. Assim, para conseguir efetuar este cálculo recorria ao Modelo 22, do ano anterior fornecido pela empresa.

Por outro lado, os sujeitos passivos mencionados anteriormente ficam também sujeitos ao Pagamento Especial por Conta, podendo este ser pago apenas numa prestação (31 de março) ou em duas (31 de março e 31 de outubro). Este é calculado pela diferença entre 1% do volume de negócios⁸ do ano anterior e os pagamentos por conta efetuados no período de tributação anterior. De acordo com o artigo 105º-A do código do IRC, as empresas sujeitas ao PPC e ao PEC ficam obrigadas ao Pagamento Adicional por Conta caso o seu lucro tributável, no ano anterior, seja superior a 1.500.000 euros. Num dos clientes em que estive alocada também tive de calcular o valor referente a este pagamento, contudo já existia um modelo pré-definido, onde apenas tinha de preencher com o lucro tributável presente no Modelo 22 do ano anterior. Este deve ser pago em três prestações, nomeadamente até ao dia 31 julho, 30 de setembro e 15 de dezembro. Após efetuar o cálculo para cada um destes tipos de pagamentos, o passo seguinte consistia na análise de cada uma das declarações e comprovativos de pagamento, de forma a averiguar se os montantes estavam corretos e se a empresa cumpriu com os prazos definidos por lei.

Posto isto, segue-se a análise à rubrica “Retenção de impostos sobre rendimentos” (#242), a qual tem como principal objetivo confirmar o correto registo e pagamento do IRS. Desta forma, o procedimento a seguir resume-se na análise das declarações de retenção e os comprovativos de pagamento referentes ao mês de fecho, comparando-os com o saldo presente na contabilidade. Uma vez que, as quantias retidas podem ser pagas até ao dia 20 do mês seguinte em que se emitiu a declaração, quando solicitava ao cliente a declaração de IRS do mês de dezembro, apenas me entregavam o comprovativo de pagamento em janeiro, pelo que também é importante confirmar se a empresa se encontra a cumprir com os prazos estipulados.

⁷ Estas datas são aplicadas quando o ano civil coincide com o ano fiscal. Caso isso não se verifique, passa a ser no 7º, 9º e dia 15 do 12º mês do ano fiscal.

⁸ Este está sujeito a um limite mínimo de 850 euros. Quando excede o valor mínimo, passa a ser igual a 850+20% do excedente. O limite máximo é de 70.000 euros.

Em relação às contas “Imposto sobre o valor acrescentado” (#243) e “Contribuições para a Segurança Social” (#245), os procedimentos por mim realizados são idênticos aos descritos anteriormente. Desta forma solicitava à empresa, as declarações de IVA, as declarações da Segurança Social e os respetivos comprovativos de pagamento. Assim, com estes documentos comparava o valor que a empresa tinha contabilizado, bem como se tinha efetuado todos os pagamentos devidos, conseguindo desta forma testar as asserções de existência e direitos e obrigações. No caso do IVA, este pode ser entregue mensalmente, sendo neste caso o prazo limite até ao dia 10 do segundo mês, ou trimestralmente, podendo aqui ser declarado até ao dia 15 do segundo mês seguinte. Por outro lado, a Segurança Social deve ser paga do dia 10 ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão da declaração.

3.3.7. Gastos com o Pessoal

Os gastos com o pessoal incluem todas as remunerações ao pessoal, quer estas sejam fixas ou periódicas, as contribuições para a Segurança Social a cargo da empresa, indemnizações, seguros obrigatórios, e outras remunerações, como por exemplo, o subsídio de alimentação, o subsídio de férias, o subsídio de deslocação, entre outros. Assim, com a análise a esta rubrica pretende-se testar riscos como por exemplo, os gastos com o pessoal contabilizados não serem válidos, existirem gastos que não foram registados ao longo do ano ou não foram registados no período correto.

Durante o período em que estive alocada aos clientes realizei vários testes a esta rubrica, nomeadamente o teste às remunerações dos órgãos sociais e do pessoal, o teste à Segurança Social, o teste ao subsídio de alimentação e o teste à estimativa do subsídio de férias e férias. Assim, o primeiro passo consiste em solicitar, junto da empresa, o processamento salarial para um determinado mês. Dado que se trata de uma informação fornecida pela entidade é necessário concluir quanto à sua veracidade, ou seja, para cada item do processamento devemos conseguir cruzá-lo para a contabilidade. Além disso, para o valor das remunerações líquidas que constam no processamento, o seu pagamento é validado através da análise do extrato bancário. Contudo, em alguns dos clientes procedia-se também à seleção aleatória de alguns funcionários com o objetivo de comparar o seu processamento salarial com o respetivo recibo de vencimento. Posto isto, o primeiro teste consiste em multiplicar a remuneração base mensal, que consta no processamento salarial, por 14 meses, sendo este valor comparado com o que está contabilizado. Uma vez que se trata de uma estimativa

calculada pela Deloitte, as diferenças inferiores ao threshold são aceites. Em contrapartida, caso existam diferenças significativas é importante apurar a natureza da sua origem.

Outro teste a realizar nesta rúbrica é à Segurança Social, cujo principal objetivo se baseia na confirmação do correto cálculo e contabilização deste encargo pela empresa. Assim, com base na estimativa de remuneração calculada no teste anterior, multiplica-se esse montante pela taxa contributiva a aplicar (23,75%), obtendo-se a estimativa da Deloitte. Por sua vez, este valor é comparado com o que se encontra registado na contabilidade e com o threshold.

O passo seguinte consiste no teste ao subsídio de alimentação, sendo este o valor pago pela empresa ao trabalhador, a fim de o ajudar nas suas despesas de alimentação durante o período em que se encontra a trabalhar. Assim, o cálculo da estimativa de subsídio de alimentação que a empresa paga durante o ano resume-se na multiplicação do número de trabalhadores pelo valor do subsídio, pelo número de dias de trabalho/mês e por 11 meses. Mais uma vez comparamos a estimativa com o valor que consta na contabilidade e com o threshold.

Por último, resta efetuar o teste à estimativa do subsídio de férias e férias. Dado serem gastos incorridos no ano corrente, mas que só são pagos no ano seguinte devem ser contabilizados como um acréscimo no ano N, ou seja, na conta #2722 – Credores por acréscimos de gastos. Para a execução do teste multiplicamos a estimativa da remuneração mensal bruta, calculada anteriormente, por dois (Férias + subsídio de férias), sendo que a esse valor acrescentamos os encargos com a segurança social. Este é comparado com o que está contabilizado na rúbrica #2722, sendo aceites as diferenças inferiores ao threshold.

3.3.8. Contagens Físicas de Inventários

A observação das contagens físicas aos inventários tem como principal objetivo averiguar se o inventário espelhado nas demonstrações financeiras da empresa realmente existe e se é da sua propriedade, bem como verificar se esses artigos se encontram em condições, isto é, se não estão danificados ou obsoletos. Neste caso, o papel do auditor passa por observar a contagem realizada pela equipa do cliente e o registo das quantidades contadas, analisando se os procedimentos levados a cabo foram devidamente aplicados e se são válidos. É ainda importante salientar que a contagem física não é da responsabilidade do auditor, mas sim do órgão de gestão da entidade. Além disso, as empresas podem realizar contagens anuais, ou seja, estas são feitas apenas uma vez e no final do ano, ou contagens cíclicas, que por sua vez

remetem para contagens mensais. Esta última é, portanto, mais vantajosa e recomendada, pois possibilita um maior controlo sobre o inventário permitindo obter informação sobre as quantidades existentes em qualquer momento.

Antes de se iniciarem as contagens, a empresa deve disponibilizar a todos os participantes um documento com um conjunto de instruções para a realização das mesmas. Neste caso, devem estar presentes diversas informações, como por exemplo: a data, hora e local da contagem; os elementos de cada equipa e as respetivas funções; os artigos que devem ser contados; o método de contagem a utilizar; os procedimentos para evitar a dupla contagem; entre outros. Desta forma, é também importante o auditor ter acesso a estas informações, a fim de concluir se os procedimentos adotados pela empresa conferem confiança, para ser então possível definir os métodos e objetivos que devem ser levados a cabo pela equipa de auditoria durante a observação das contagens. De seguida vou descrever todos os procedimentos por mim efetuados nas contagens em que participei durante o meu estágio.

Após me ser comunicada a empresa em que ia observar as contagens físicas, o *senior* do trabalho disponibilizou-me um conjunto de instruções, onde constavam algumas das informações enunciadas anteriormente. Além disso, um dos objetivos deste procedimento reflete-se na contagem de uma seleção de artigos pelo membro da Deloitte, com o objetivo de depois se compararem as quantidades contadas pela empresa com as contadas pela Deloitte e as registadas na contabilidade. Para isso ser possível, antes de se iniciarem as contagens solicitava ao cliente uma listagem do inventário valorizada. A partir desta selecionava os artigos de maior valor de forma a obter uma elevada percentagem de cobertura. Para além destes, eram também selecionados alguns artigos aleatoriamente com recurso à ferramenta MUS. Por outro lado, em alguns clientes era também necessário efetuar uma seleção *Physical to book*, ou seja, enquanto a contagem decorria selecionava um conjunto de artigos que ia observando no armazém, para posteriormente verificar se esses mesmos constavam na listagem de inventário e se as quantidades coincidiam.

Uma vez iniciada a contagem é essencial observar a forma como os funcionários da empresa procedem e se estão a garantir uma correta contagem. Além disso, é também importante analisar se os armazéns se encontram devidamente limpos e organizados, se a atividade da empresa se encontra parada, se existem produtos obsoletos/estragados, e se estes estão devidamente identificados e segregados dos restantes artigos. Durante a verificação física pelas várias empresas a que fui alocada presenciei três métodos de contagem distintos. O primeiro, e também o mais frequente, foi o método das folhas de contagem.

Neste caso, as equipas da empresa são constituídas por duas ou mais pessoas, sendo que cada uma possui uma listagem do inventário, onde consta a descrição do artigo, a referência e a sua localização. É de notar que estas omitiam as quantidades, a fim de evitarem que os colaboradores cometessem erros. Assim, nestas folhas são anotadas as respetivas quantidades contadas e entregues, no final, à pessoa responsável por inseri-las no sistema e identificar as diferenças existentes.

O segundo método baseia-se em etiquetas, ou seja, estas são colocadas sequencialmente em todos os artigos a contar. Há medida que os colaboradores realizam a contagem preenchem a etiqueta com a quantidade contada. Neste caso, os produtos ficam sempre com uma etiqueta e os funcionários ficam com outra idêntica (ou colocam as quantidades na listagem e a etiqueta no artigo), permitindo desta forma identificar facilmente os artigos já contados, o que evita a dupla contagem. O último método observado foi o uso de uma máquina de leitura de códigos de barras, o PDT, que por sua vez foi usado num inventário a uma loja. Este é um método mais inovador e que aumenta a rapidez da contagem, sendo os produtos contados automaticamente integrados no sistema.

No final da contagem foram confrontadas as quantidades contadas pela empresa com as da Deloitte e as da contabilidade. Quando existiam diferenças era feita novamente uma recontagem a esses artigos com o objetivo de averiguar se a quantidade contada estava realmente correta. Em alguns casos, as diferenças encontradas eram relativas a produtos que já tinham sido vendidos, mas não tinha sido dada a saída do sistema. Este problema surgiu associado a situações em que a atividade operacional da empresa não parou durante as contagens, ou mesmo devido à saída de mercadorias no dia da contagem, pelo que neste caso solicitava ao cliente a respetiva guia de remessa. Além disso, no final, as listagens foram assinadas pelos responsáveis da empresa, de forma a servirem de prova para o trabalho de auditoria.

Por último, após a realização das contagens tinha de elaborar um relatório sobre as mesmas. Primeiramente executava um documento em Excel onde constava a lista de todo o inventário, com a descrição dos artigos, preços unitários, quantidades antes e após a contagem e também as respetivas diferenças encontradas. Seguidamente documentava por escrito todos os procedimentos observados durante a verificação física. Ou seja, neste documento devia ficar explícito a data, hora e local das contagens, as pessoas envolvidas e os métodos por elas utilizados, o método utilizado para a seleção de artigos a serem contados e os procedimentos por mim adotados.

Capítulo 4. Análise Crítica às Tarefas Realizadas – Considerações Finais

Neste capítulo pretendo dar uma visão geral sobre o meu percurso durante o meu estágio curricular na Deloitte, fazendo por isso uma reflexão crítica sobre as tarefas por mim desempenhadas e a forma como estas contribuíram para o meu desenvolvimento pessoal e profissional. Como já referi anteriormente, o meu estágio teve uma duração de 6 meses, pelo que tive a possibilidade de desempenhar funções tanto na fase preliminar como na fase final de uma auditoria. Esta característica é por mim considerada uma das grandes vantagens desta oportunidade, pois para além de ter tido, pela primeira vez, contacto com a área de auditoria no mercado de trabalho, também me permitiu vivenciar como funciona grande parte do seu ciclo. Apesar deste aspeto ser bastante positivo, uma vez que a fase final de auditoria apenas durou dois meses, e sendo esta, na minha opinião, a fase mais interessante e aquela em que mais conhecimento se consegue adquirir considero que esta experiência podia ser ainda mais enriquecedora se o período deste trabalho final fosse maior.

Antes de ter iniciado o trabalho de campo propriamente dito, o período inicial foi também fundamental para todo o meu percurso. Nos primeiros dias tive a possibilidade de conhecer todos os meus colegas de trabalho, o que por sua vez facilitou a minha integração. Assim, posso dividir este período inicial em três momentos principais: a execução de e-learning, a formação técnica e a realização das primeiras tarefas no escritório. Relativamente à primeira tarefa, apesar de ter sido bastante teórica foi importante para relembrar alguns conhecimentos que já tinha adquirido durante o meu percurso académico e também para me começar a enquadrar em diversos assuntos relativos ao trabalho de auditoria. É de salientar que estes cursos não são apenas destinados aos novos colaboradores, mas sim a todos os profissionais da Deloitte. Consequentemente, estes são realizados durante todo o ano e os temas adequam-se ao nível de experiência de cada um, o que contribui para a formação contínua, sendo esta a sua grande vantagem.

Por outro lado, a semana destinada à formação técnica foi um dos momentos mais enriquecedores durante esta primeira etapa. Esta foi abordada por colegas da Deloitte com um nível elevado de experiência, onde nos explicaram diversos conceitos sobretudo da área de auditoria. Para além disso, aprendi diversas ferramentas úteis para usar no Excel e aprendi também a efetuar alguns dos procedimentos de auditoria. Nas semanas seguintes, comecei a realizar tarefas concretas do trabalho de auditoria o que foi bastante pertinente, pois foi aqui

que comecei a ter uma maior perceção de como podia aplicar os conhecimentos que tinha desenvolvido durante a formação técnica. Um aspeto menos positivo foi o facto de existirem alguns momentos “mortos” para os *Trainees*, no entanto tentávamos sempre reaproveitá-los da melhor maneira possível. Isto pode ser explicado pelo facto de antes se iniciar o trabalho de campo estar a decorrer a organização das equipas para cada cliente, pelo que os colaboradores ainda não têm muito trabalho para poderem avançar. Contudo, estes momentos poderiam ter sido melhor aproveitados com formações complementares mais especializadas. Apesar disso, todos os colaboradores se mostraram sempre disponíveis e interessados em nos ajudar e dar tarefas sempre que podiam.

Após esta fase iniciou-se o trabalho de campo, pelo que fui alocada a diversos clientes com ramos de negócio muito distintos. Devido às características de trabalho que caracterizam a auditoria tive a possibilidade de desenvolver não só os meus conhecimentos de contabilidade e auditoria financeira, mas também um conjunto de *soft skills*. Assim, uma vez que o período de trabalho em cada empresa durou entre duas a três semanas tive a oportunidade de vivenciar diversas realidades, no mercado de trabalho, num curto espaço de tempo, o que considero ser uma experiência bastante desafiadora e dinâmica. Além disso, em cada empresa tinha de trabalhar com uma equipa de auditoria diferente, o que implicou da minha parte uma rápida adaptação às mudanças e o saber lidar com pessoas diferentes. Para além do espírito de equipa que existia durante os trabalhos de auditoria, um outro aspeto que valorizei muito foi a cooperação e o sentido de ajuda por todos os meus colegas, pois estavam sempre dispostos em transmitir os seus conhecimentos e em ajudar-nos quando sentíamos dificuldades. Uma outra característica importante é a gestão de tempo, pois os *deadlines* para os trabalhos de auditoria são curtos, sendo por isso também necessário saber lidar com a pressão existente.

Um outro aspeto que considero ter sido muito relevante foi a minha avaliação enquanto *Trainee*. Neste caso, o *senior* com quem mantive mais contacto durante o meu percurso ficou responsável por dar o feedback do meu desempenho. Esta avaliação é feita para todos os colaboradores, duas vezes por ano, pelo que permite saber aquilo em que podemos melhorar e os aspetos positivos que devemos manter, o que contribuiu positivamente para o meu desenvolvimento.

Por último fazendo um balanço geral, o estágio curricular foi uma experiência bastante enriquecedora e que excedeu positivamente todas as expectativas que tinha criado. Além disso, apesar de durante o meu Mestrado em Economia não terem sido lecionadas cadeiras

curriculares que se relacionassem diretamente com área em que foi realizado o estágio, na minha opinião, a junção deste percurso académico com esta oportunidade permitiu desenvolver os meus conhecimentos e adquirir competências que considero ser uma mais valia para o meu futuro. Além disso, uma vez que o estágio pode ser considerado o primeiro contacto com o mercado de trabalho, o facto de este ter permitido conhecer um leque de empresas posso considerar ser uma vantagem para a minha escolha profissional.

Conclusão

Como resultado do estágio curricular realizado na Deloitte, o presente relatório teve como principal objetivo a descrição das tarefas desempenhadas, estabelecendo uma relação com a revisão da literatura, em especial, com a importância da obtenção de prova em auditoria. Desta forma, o relatório faz parte do culminar do meu percurso académico, pelo que contribuiu, em muito, para solidificar os conhecimentos que adquiri ao longo do estágio curricular.

Durante o trabalho de uma auditoria uma tarefa crucial é a recolha de provas, isto porque, no final vão permitir ao auditor formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade. Contudo, para isso ser possível é necessário primeiro definir qual a estratégia que deve ser seguida, podendo esta ser mais centrada nos testes aos controlos ou em procedimentos substantivos, de salientar que ambos vão constituir prova de auditoria. Também aqui podemos verificar a importância que o controlo interno exerce no trabalho dos auditores, pois se a empresa possuir um sistema de controlo interno eficaz, para além deste garantir a credibilidade da informação financeira, também contribui para uma auditoria mais eficiente. Neste caso, como o auditor vai confiar nos controlos implementados, o número de procedimentos substantivos a realizar será menor, o que contribui para uma melhor gestão do tempo.

De facto, ao longo do estágio fui percebendo que os procedimentos por mim realizados foram fundamentais para a concretização do trabalho de uma auditoria. Além disso, a oportunidade de receber formações foi bastante enriquecedora, pois permitiram-me adquirir bases importantes para as funções que iria desempenhar. Durante o trabalho de campo participei em atividades tanto no âmbito da avaliação do controlo interno, como na execução de procedimentos substantivos. No primeiro caso, tive a oportunidade de proceder ao levantamento de narrativas, em empresas de diversos ramos de negócio, o que me permitiu perceber quais os controlos que cada uma usava e se realmente estes estavam a funcionar, sendo por vezes detetadas falhas nos mesmos. Por outro lado, a avaliação do controlo interno contribui para a determinação da natureza e da extensão dos procedimentos substantivos. Nas auditorias em que estive presente foi dada bastante relevância ao trabalho substantivo, tendo por isso realizado diversas tarefas neste âmbito, como foi o caso da circularização.

Em forma de conclusão, o estágio curricular contribuiu de forma positiva para o meu desenvolvimento pessoal e profissional. O facto de este ter decorrido na área da auditoria financeira, e sendo esta uma área bastante exigente, não só devido aos conhecimentos técnicos necessários, mas também pelos prazos bastante limitados, que por sua vez implicam uma grande capacidade de gestão do tempo e de saber lidar constantemente com a pressão, permitiram que eu desenvolvesse um conjunto de *soft skills* que considero serem muito úteis para o meu futuro.

Referências Bibliográficas

- Abughazaleh, N. M., Askary, S., & Arnaout, J. P. M. (2018). Audit evidence and modelling audit risk using goal programming. *International Journal of Applied Decision Sciences*, 11(1), 18–35.
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2012). *Audit Guide: Analytical Procedures*. Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2014a). *Audit Guide: Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit*. Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. (2014b). *The importance of internal control in financial reporting and safeguarding plan assets*. Disponível em <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/employeebenefitplanauditquality/resources/planadvisories/downloadabledocuments/plan-advisoryinternalcontrol-hires.pdf>, acessado em 19.03.2019.
- Albuquerque, F., Bentinho, P., & Mota, T. (2008). As Aserções e a Obtenção de Prova em Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber. *Revisores & Auditores*, 41, 26–38. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/AbrJunh2008/Auditoria.pdf>, acessado em 26.03.2019.
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Aniceto, A., & Doutor, C. (2019). A procura de níveis de materialidade a considerar no planeamento e na execução da auditoria. *Revisores & Auditores*, 84, 13-19. Disponível em <http://www.oroc.pt/revista/detalhe.php?id=94>, acessado em 29.05.2019.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach* (14th ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria, Tradução da 7ª edição do original Modern Auditing*. São Paulo: Editora Atlas.
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2019). *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx, acessado

em 29.05.2019.

- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of Threadway Commission. (2013). *Internal Control-Integrated Framework Executive Summary*. Disponível em <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, acedido em 23.12.2018.
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (11ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Deloitte. (2016). *Princípios Globais de Conduta Profissional - Integridade: a base de tudo*. Disponível em <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html>, acedido em 22.03.2019.
- Deloitte & Associados, SROC S.A. (2018). *Relatório de Transparência 2018*. Disponível em [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/about-deloitte/Relatório de Transparência_V2.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/about-deloitte/Relatório%20de%20Transparência_V2.pdf), acedido em 10.03.2019.
- Deloitte Portugal. (2018). *Deloitte Portugal | Audit & Assurance, Consulting, Financial Advisory, Risk Advisory & Tax services*. Disponível em <https://www2.deloitte.com/pt/pt.html>, acedido em 13.06.2019.
- Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores & Auditores*, 64, 09–31. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Auditoria.pdf>, acedido em 13.03.2019.
- Gonçalves, A. (2015). Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador. *Revisores & Auditores*, 70, 31–33. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/70/Gestao.pdf>, acedido em 19.03.2019.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2nded.). Reino Unido: Prentice Hall.
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26 (6), 482-500.
- IFAC - International Federation of Accountants. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (Volume I). Disponível em www.iaasb.org, acedido em 29.03.2019.
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno: Enquadramento teórico e aplicação prática*. Lisboa: Escolar Editora.

- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit* (9th ed.). EUA: Cengage Learning.
- Jokipii, A. (2009). Determinants and consequences of internal control in firms: A contingency theory based analysis. *Journal of Management and Governance*, 14, 115-144.
- Knechel, W. R. (2006). The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 383-408.
- Krstić, J., & Dordević, M. (2012). Economic Themes-Internal Control and Enterprise Risk Management-From Traditional to revised COSO Model. *University of NIS - Faculty of Economics*, 50 (2), 151-166.
- Louwers, T. J., Blay, A. D., Sinason, D. H., Strawser, J. R., & Thibodeau, J. C. (2018). *Auditing & Assurance Services* (7th ed.). Nova Iorque: McGraw-Hill Education.
- Machado de Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco* (2^a ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Martinov, N., & Roebuck, P. (1998). The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms' Audit Practices. *International Journal of Auditing*, 2(2), 103-126.
- Moura, N. J. (2011). Procedimentos de Auditoria a Adotar na Revisão das Contas dos Municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática. *Revisores & Auditores*, 52, 22-34. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/52/Auditoria2.pdf>, acessado em 03.04.2019.
- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board. (2017). *Auditing Standards of the Public Company Accounting Oversight Board*. Disponível em https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Documents/PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_15_2017.pdf, acessado em 26.03.2019.
- Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria Interna - Auditoria Operacional-Manual Prático para Auditores Internos* (2^a ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Silva, M. A. (2016). *Dissertação de Mestrado: A Evolução da Auditoria Interna em Portugal: Estudo Comparativo*. ISCAL, Lisboa.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Vol. I). Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf>, acessado em 10.03.2019.

FACULDADE DE ECONOMIA

