



Lisbon School  
of Economics  
& Management  
Universidade de Lisboa

## **Mestrado**

Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais

## **Trabalho Final de Mestrado**

Relatório de Estágio

## **Auditoria Baseada em Risco**

Raúl Alejandro López Betancourt

Outubro - 2022



Lisbon School  
of Economics  
& Management  
Universidade de Lisboa

## **Mestrado**

Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais

### **Trabalho Final de Mestrado**

Relatório de Estágio

### **Auditoria Baseada em Risco**

Raúl Alejandro López Betancourt

**Orientação:** Prof. Dr. Pedro Roque

Outubro – 2022

## **Resumo.**

O presente relatório é realizado no âmbito da face final do Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, na *Lisbon School of Economics & Management*, Universidade de Lisboa. Foi desempenhado na modalidade de estágio, ocupando a posição de Auditor *Junior*, tendo como entidade acolhedora a Cascais, Pêga Magro & Roque SROC Lda.. Esta instituição dedica-se principalmente à Revisão Legal das Contas (RLC), Auditoria as Contas, Revisão Limitada.

O relatório consta de duas partes: uma, a revisão da literatura e outra, a descrição das tarefas desenvolvidas durante os 4 meses de estágio.

Em a Auditoria Baseada no Risco, temática enquadrada no capítulo da Revisão da Literatura, são descritas todas as fases do processo de auditoria, nomeadamente; planeamento, execução, até conclusão e emissão da Certificação Legal de Contas (CLC). São abordados conceitos fundamentais, que resultam de grande importância para a compreensão do trabalho de auditoria, assim como os conceitos de risco, auditoria baseada em risco e prova de auditoria.

O capítulo que respeita à descrição de tarefas, tem por objetivo principal apresentar uma descrição detalhada das atividades realizadas durante o estágio; cálculo da materialidade, realização de testes substantivos, circularizações, entre outros. Procurou-se também a articulação entre os conhecimentos adquiridos durante o mestrado e as ditas atividades.

**Palavras Chaves:** Auditoria Baseada em Risco, Risco, Prova, Testes substantivos.

## **Abstract.**

This Master's Final Work has been done in order to obtain a Master degree in Accounting, Taxation and Corporate Finance, from ISEG - Lisbon School of Economics & Management of University of Lisbon. It was carried out in the form of an internship, as a Junior Auditor, being Pêga Magro & Roque SROC Lda. (Cascais) the host entity.

This work consists of two parts: the literature review and the description of the tasks developed during the 4 months of internship.

In Risk-Based Auditing, the theme over which literature review chapter relies, all stages of audit process are described, namely: planning, execution, until the conclusion and issuance of the Legal Certification of Accounts (CLC). Fundamental concepts are discussed, which are of great importance for the understanding of the audit work, as well as the concepts of risk, risk-based auditing and audit evidence.

The chapter regarding the description of tasks aims to present a detailed description of the activities carried during the internship, like calculation of materiality, performance of substantive tests, circularization, among others. An articulation between the knowledge acquired during the master's degree and the said activities was also sought.

**Keywords:** Risk Based Auditing, Risk, Evidence, Substantive Testing.

## **Agradecimentos.**

- Não tem sido um caminho fácil chegar até cá, por isso quero agradecer todo o apoio, amor e a ajuda a descomplicar os momentos mais difíceis à minha família, em especial a minha mãe, avó e a minha namorada.
- No transcurso destes quatro meses, não só me tornei um profissional mais capacitado e competitivo para enfrentar os desafios do mercado de trabalho, como também melhorei como pessoa. Conheci pessoas que me apoiaram e deram o melhor delas para tornar esta minha experiência única. Por isso, desta forma quero agradecer a toda a equipa da Cascais, Pêga Magro & Roque SROC Lda., pela disposição e constância para me ensinar, em especial as Dr<sup>as</sup> Ana Ramada, Vanessa Aires, Marta Lopes e Vânia Ferreira.
- Ao meu orientador, o Professor Dr. Pedro Roque, obrigado pelos conhecimentos, sabedoria e ciência transmitida.
- Aos meus amigos, pelo carinho e pela força que sempre deram durante estes últimos meses.

# Índice

Resumo.....	I
Abstract. ....	II
Agradecimentos.....	III
Índice de Figuras. ....	VI
Abreviaturas. ....	VII
<b>1- Introdução. ....</b>	<b>1</b>
<i>1.1 - Enquadramento</i> .....	1
<i>1.2 – Estrutura do TFM.</i> .....	3
<b>2- Revisão da Literatura. ....</b>	<b>4</b>
<i>2.1 – Contextualização.</i> .....	4
<i>2.2 – Auditoria Baseada no Risco.</i> .....	4
2.2.1– Risco. ....	5
<i>2.3 – Planeamento da Auditoria Baseada no Risco.</i> .....	6
2.3.1 – Planeamento.....	6
2.3.2 – Fases do planeamento.....	7
<i>2.4 - Execução da Auditoria Baseada no Risco.</i> .....	9
2.4.1 – A prova e a sua credibilidade. ....	9
2.4.2 – Obtenção da prova. ....	10
2.4.3 – Testes de auditoria.....	10
<i>2.5 – Completar a auditoria.</i> .....	13
2.5.1 – Acontecimentos Subsequentes.....	13
2.5.2 – Comunicação ao órgão de gestão. ....	13
2.5.3 – Declaração do órgão de gestão. ....	14
2.5.4 – Revisão Global do Trabalho - Peer-review.....	14
<i>2.6 – Relatório de Auditoria.</i> .....	14
<b>3- Apresentação da empresa acolhedora.....</b>	<b>17</b>
<i>3.1- Descrição da entidade.</i> .....	17
<i>3.2- Serviços prestados.</i> .....	17
<b>4- Execução de tarefas e atividades desempenhadas durante o estágio. ....</b>	<b>18</b>
<i>4.1. - Planeamento do Trabalho.</i> .....	18
4.1.1 - Conhecimento do Negócio. ....	18
4.1.2 - Elaboração das Demonstrações Financeiras (DF's), enquadramento da entidade e cálculo dos limites legais. ....	19
4.1.3 - Análise do risco associado ao setor de atividade da empresa. ....	21
4.1.4 - Cálculo da Materialidade. ....	22
<i>4.2- Processos Analíticos Preliminares.</i> .....	23

4.3 – <i>Análise e comparação das Demonstrações Financeiras.</i>	24
4.4 - <i>Contagens físicas de inventários, detecção de divergências e análise destas.</i>	24
4.5 - <i>Circularização de saldos, análise das respostas e procedimentos substantivos.</i>	26
4.5.1 - <i>Processo de Circularização.</i>	26
4.5.2 - <i>Análise das Respostas.</i>	27
4.5.3- <i>Procedimentos Alternativos.</i>	29
4.6 - <i>Comparação entre a Contabilidade e a Gestão Comercial.</i>	29
4.7 - <i>Análise à conta Clientes (Conta #21).</i>	30
4.8 - <i>Análise à conta Fornecedores (Conta #22).</i>	31
4.9 - <i>Análise de dívidas ao Estado (Conta #24).</i>	31
4.10 – <i>Teste aos Ativos Fixos Tangíveis (Conta #43).</i>	32
4.11 – <i>Teste a e-fatura.</i>	33
4.12 – <i>Teste a Caixa, Depósitos Bancários e outros equivalentes de Caixa.</i>	34
<b>5- Conclusões.</b>	<b>35</b>
<b>6- Referências Bibliográficas.</b>	<b>36</b>
6.1- <i>Monografias.</i>	36
6.2- <i>Legislação e outros normativos</i>	36
6.3- <i>Artigos.</i>	39

## Índice de Figuras.

Figura 1, Fases do planeamento. Adaptada (Arens <i>et al.</i> 2020) .....	7
Figura 2 – Modelo de COSO. Fonte; (COSO 2013).....	8
Figura 3- Credibilidade da prova. Fonte Costa, (2017) .....	10
Figura 4 – Acontecimentos Subsequentes. Fonte Almeida (2019) .....	13
Figura 5 – Tipos de Opinião. Adaptada de Costa (2017) .....	15
Figura 6 – Limites para categoria de entidades. Fonte SNC. ....	20
Figura 7, Limites para despeça de elaboração de contas consolidadas. Fonte SNC. ....	21
Figura 8 – Relação Materialidade/Risco de Auditoria. Fonte Costa (2017). ....	22
Figura 9 – Funcionamento de Instituições de Pagamento. Elaboração própria. ....	28

## Abreviaturas.

- AFT – Ativo Fixo Tangível
- CIRC – Código do Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
- CLC – Certificação Legal de Contas
- CMVMC – Custo da Mercadoria Vendida e as Matérias Consumidas
- DACAP – Demonstração de Alterações do Capital Próprio
- DCI – Distorções Claramente Insignificantes
- DF's – Demonstrações Financeiras
- DFC – Demonstração de Fluxos de Caixa
- DPT – Dossier de Preços de Transferência
- EOEP – Estado e Outros Entes Públicos
- FSE – Fornecimento e Serviços Externos
- FU – Fiscal Único
- FUS – Fiscal Único Suplente
- GAT – Guias de Aplicação Técnica
- IAS - *International Accounting Standard*
- IASB – *International Accounting Standards Board*
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IRS – Imposto Sobre Rendimentos
- ISA – *International Standard Audit*
- IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado
- NC – Nota de Crédito
- NCRF – Normativo Contabilístico e de Relato Financeiro
- NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.
- OG – Órgão de Gestão
- OP – Outros Processos

- PS – Prestação de Serviços
- RA – Risco de Auditoria
- RB – Risco Beta
- RBA – *Risk Based Audit*
- RC – Risco de Controlo
- RCBE – Registro Central do Beneficiário Efetivo
- RD – Risco de Detecção
- RI – Risco Inerente
- RLC – Revisão Legal de Contas
- ROC – Revisor Oficial de Contas
- ROC – Revisor Oficial de Contas.
- S.A. – Sociedade Anónima
- SCI – Sistema de controlo Interno
- SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Conta
- SS – Segurança Social
- TFM – Trabalho Final de Mestrado

## 1- Introdução.

### 1.1 - Enquadramento

O presente Trabalho Final de Mestrado assume o formato de relatório de estágio, com vista à conclusão do Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, na *Lisbon School of Economics & Management*, Universidade de Lisboa. O referido estágio teve início no dia 10 de fevereiro de 2022 e estendeu-se até o dia 9 de junho do 2022, com uma duração de 4 meses. A entidade acolhedora para este o meu TFM foi a Cascais, Pêga Magro & Roque SROC Lda., tendo o estágio decorrido na sua sede de Lisboa, e nas instalações dos seus clientes. O estágio baseou-se na área de Auditoria Financeira, ocupando a posição de auditor *junior*.

“O que aprende e aprende e não pratica o que sabe, é como aquele que ara e ara o solo e não semeia”<sup>1</sup>

A prática constitui a integração de todos os conhecimentos, incluindo aqueles que não podem ser aprendidos de forma teórica e que dependem das características do meio em que se realiza e do grupo social que o integra.

É através da atividade prática que se conseguem encaixar todas as partes do conhecimento e construir um puzzle, um todo orgânico, que como nos ensina a Psicologia da Gestalt: “não se pode ter conhecimento do "todo" por meio de suas *partes*, pois o todo é outro, que não a *soma* de suas *partes*”.

É, por tudo isto, que o estágio se manifesta como uma atividade imprescindível para quem se entra pela primeira vez no mercado de trabalho. Além de integrar todos os conhecimentos adquiridos durante o Mestrado, constitui a “Obra Prima” de todo estudante, o primeiro contacto com os métodos, procedimentos e leis, fora do âmbito académico.

Se bem que para falar de auditoria temos que remontar-nos vários séculos atrás, no século XVIII, em Inglaterra, existiu um acontecimento que marcou o ponto de inflexão desta profissão na humanidade: a Revolução Industrial. Nestes tempos começaram a implementar-se novos métodos contabilísticos, especialmente em matéria de auditoria. A partir deste momento, surge

---

<sup>1</sup> Platão

a auditoria financeira como força independente, inicialmente tendo como principal objetivo a da deteção de fraude.

Atualmente vivemos num mundo mais desenvolvido, onde as mudanças e transformações são algo do quotidiano, cada vez a ritmos mais acelerados, que abarca também o setor empresarial. Cada dia que passa, os diferentes setores da economia recebem diversas renovações originando mais competitividade e complexidade, fazendo com que as empresas dos diferentes setores lutem para dominar e obter maiores quotas de mercado.

Em poucas palavras, cada dia e com maior impacto, as organizações estão expostas a uma infinidade de riscos, quer externos como internos, podendo estes vir a modificar e alterar os objetivos das entidades. Para os utentes da informação financeira, uma auditoria vem credibilizar todas as informações divulgadas pela entidade, quer dizer, vem eliminar qualquer dúvida que poderia existir sobre a continuidade da empresa ou aos riscos associados às suas atividades.

Por isso, cada vês mais, a função cometida pelo auditor (ROC) tem um rol mais importante, tanto para as organizações, como para os utentes das Demonstrações Financeiras. Hoje, e como foi referido anteriormente, o papel da auditoria é mais abrangente do que era nos seus inícios: além de detetar fraudes, uma auditoria proporciona credibilidade, transparência e segurança aos *stakeholders*, quer dizer, vem credibilizar a informação para os utentes da informação financeira, ajudando-os na sua tomada de decisão, assim como na dispersão dos riscos que correm.

Além de todos os argumentos anteriormente apresentados, escolhi a Cascais, Pêga Magro & Roque SROC para realizar o meu estágio porque esta entidade tem objetivos que correspondem com o sector empresarial pelo qual detenho mais interesse.

Este estágio teve como objetivos gerais proporcionar-me o contacto com a realidade do mercado de trabalho de auditoria/revisão legal de contas, aliar a teoria com a prática, dando-lhe todo o sentido e concretizando o conhecimento obtido no meu percurso académico com situações reais do quotidiano, promover a integração profissional com profissionais experientes, conduzir-me ao desenvolvimento de rotinas de trabalho.

## **1.2 – Estrutura do TFM.**

O presente relatório encontra-se dividido em 5 capítulos:

- No primeiro capítulo, Introdução, abordam-se os motivos da eleição desta modalidade de TFM, um breve enquadramento do tema eleito a desenvolver no capítulo 2 e por último a estrutura do trabalho;
- O segundo capítulo é dedicado à uma revisão da literatura sobre o tema Auditoria Baseada em Risco, onde serão abordadas temáticas como a definição de RBA e de risco, a descrição de cada uma das faces do processo de auditoria, o qual permitirá uma compreensão da temática;
- O terceiro capítulo constará com uma descrição da entidade acolhedora. Este abordará temas como a história, objetivos, assim como os serviços prestados.
- O quarto capítulo é dedicado à componente prática deste estágio, sendo apresentada uma descrição das tarefas realizadas no estágio, durante os 4 meses. É também realizada uma articulação entre as mencionadas tarefas e os conteúdos do mestrado.
- Relativamente ao capítulo 5, este é dedicado à apresentação das conclusões deste trabalho.

## **2- Revisão da Literatura.**

### **2.1 – Contextualização.**

As empresas, nos dias que correm, encontram-se em constantes mutações. À medida que o mundo se torna mais globalizado e dinâmico, os riscos que enfrentam são maiores (Chenhall & Moers, 2015). Isto faz com que as entidades tenham a obrigação de se adaptar, sendo a gestão do risco um dos principais métodos para fazer face a estas mudanças (Eulerich *et al.*, 2020).

A ISA 200 – “Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria” – vem expressar que o objetivo do ROC na realização de uma auditoria é elevar o grau de confiança das DF’s de uma determinada entidade para com os utilizadores da sua informação. Os contínuos escândalos financeiros ocorridos ao longo deste século têm vindo a reforçar a necessidade do papel da auditoria. Por esta razão, foi aprovada no ano de 2002 a *Sarbanes-Oxley Act* ou Lei SOX. Esta lei constituiu o ponto de viragem da forma como se fazia auditoria, uma vez que visava, de uma forma diferente de todas as matérias legislativas anteriores, reforçar a credibilização da informação divulgada e eliminar parte do risco a que se expõem os investidores e qualquer outro utilizador da informação financeira.

Assim como as organizações, a profissão de auditoria tem vindo a adaptar-se às circunstâncias, e tem evoluído continuamente ao longo dos anos em todo o processo de trabalho. Hoje, o método sobre o qual os trabalhos do auditor se baseiam é a auditoria baseada no risco.

### **2.2 – Auditoria Baseada no Risco.**

A auditoria baseada no risco, segundo Griffiths (2005), baseia-se numa auditoria focada nas contas que realmente são de importância para o trabalho. O revisor deverá reconhecer quais os riscos que têm maior impacto nas contas da entidade. Segundo Bowlin (2011), este é um trabalho onde se focam maiores esforços nas contas que poderão apresentar maiores probabilidades de existirem distorções materiais e menos atenção naquelas em que existam menores probabilidades. Partindo de um conceito muito semelhante, Castanheira *et al.* (2009) acrescentam que a avaliação dos riscos precisará de ser contínua, durante todo o processo da auditoria. Segundo Wright (2016), a avaliação dos riscos que as organizações apresentam constitui a base para a realização de uma auditoria baseada no risco. Para Hanisah (2021), esta é uma auditoria que resulta da análise e avaliação dos riscos que a entidade poderá apresentar. Através de uma RBA, os auditores estarão a cooperar com os diretivos da entidade, no sentido

em que auxiliam os mesmos com a gestão de riscos e fornecem aos acionistas informação de vital importância, (Pickett, 2013). Contessotto *et al.* (2019) dizem que, durante o trabalho de auditoria, determinar os riscos do cliente é uma componente primordial, referindo que para cada cliente existirão áreas de risco específicas que dependerão do setor de atividade.

### 2.2.1– Risco.

Risco é um conceito muito abrangente e para esta temática é fundamental a sua compreensão. A ISO 31000, 2018 traduz o significado de risco como incerteza – o facto de poderem acontecer eventos inesperados que poderão repercutir de forma positiva ou negativa. Risco também estará relacionado com a eventualidade de futuros acontecimentos terem força para alterar ou desviar planos e objetivos idealizados pela entidade, para o seu crescimento e desenvolvimento. Riscos do negócio serão aqueles acontecimentos, eventos ou circunstâncias que poderão ter o poder de afetar negativamente a capacidade da empresa de atingir os seus objetivos e efetivar as suas estratégias, ISA 315. O modelo de risco de auditoria é expresso da seguinte forma (Costa, 2017):

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

Onde: **RA** é o risco de auditoria; **RI** o risco inerente; **RC** o risco de controlo; **RD** o risco de deteção. O **RA** é aquele que o revisor corre no momento de expressar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras - se estão realmente materialmente distorcidas – e demonstra o risco de emitir uma opinião inadequada sobre as DF's. Quanto maior for o RA, maior será a necessidade de recolher prova ao auditor. O **RI** está diretamente relacionado com a suscetibilidade das DF's e é o risco de que uma classe de transações possa encontrar-se materialmente distorcida, antes de passar por algum controlo. A distorção poderá ser individual ou pela somatória de múltiplas distorções. O risco relacionado com o Sistema de Controlo Interno (SCI) da organização é o **RC**. Este é o risco que o SCI corre de não ser capaz de detetar, evitar ou corrigir possíveis distorções nas DF's. Por último, encontra-se o **RD**, que será o risco do auditor/revisor não conseguir detetar as distorções presentes nas DF's da entidade, depois de ter executado os respetivos procedimentos ao longo do seu trabalho, segundo ISA 200 e Mock *et al.* (2017).

Curto (2017) introduz na temática mais um conceito de risco, o de amostragem e não amostragem, que resulta de uma desagregação do risco de controlo noutros procedimentos e

risco beta. Para o autor, risco de não amostragem será a possibilidade que existe do revisor não detetar exceções na amostra. Dito risco, poderá ser causado por erros cometidos pelo próprio auditor ou pelo uso de métodos inadequados, assim como pouco eficientes. O risco de amostragem é aquele que o auditor corre por ter uma amostra não significativa, o que leva a que as suas opiniões não sejam corretas.

Assim sendo, Curto (2017) decompõe a fórmula de risco de auditoria da seguinte forma:

$$RA = RI \times RC \times OP \times RB$$

Onde **OP**, será outros procedimentos e **RB**, risco beta. O risco de OP será o risco que o auditor corre estando errados os seus procedimentos na identificação de distorções. Estes erros de procedimentos não deverão estar relacionados com falhas estatísticas. Mencionado risco de OP não deverá ser inferior a 50%. O RB é fixado pelo próprio revisor e pelo geral e deverá ser baixo. O seu valor pode ser calculado a partir da relação entre o risco de aceitação e todos os demais riscos. Este risco estará diretamente relacionado com possíveis falhas nos procedimentos estatísticos, os quais poderão não detetar erros. A fórmula para o cálculo deste risco, exposta no trabalho de Curto (2017), é a seguinte:

$$RB = \frac{RA}{RI \times RC \times OP}$$

## **2.3 – Planeamento da Auditoria Baseada no Risco.**

### **2.3.1 – Planeamento.**

Para Arens *et al.* (2020), a planificação é primordial para o trabalho, pois com esta o auditor consegue alcançar suficiente prova para o seu trabalho e obter assistência na gestão de custos. O planeamento é considerado uma das fases fundamentais para qualquer tarefa que se deseje realizar. Por isso, no que diz respeito ao processo de uma auditoria baseada no risco (RBAM), o planeamento é considerado por Eulerich *et al.* (2020) o ponto de partida e um dos aspetos essenciais para a auditoria moderna. De acordo com Griffiths (2005), definir as áreas de maior risco é a etapa inicial do processo de RBAM, ou seja, o auditor/revisor terá de definir as áreas a que prestará maior atenção. Nesta fase, segundo a ISA 300 - “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras” – o objetivo do auditor será traçar as estratégias a seguir durante o seu trabalho para alcançar a maior efetividade possível. Ou seja, com este processo o auditor traça o caminho do seu trabalho e, portanto, o seu plano de auditoria. Dentro das tarefas que

esta ISA expõe, encontra-se a descrição dos vários procedimentos que o auditor realizará no seu trabalho, relativamente a riscos e procedimento de auditoria adicionais, entre outros.

### 2.3.2 – Fases do planeamento.

Para a realização do planeamento devem ser seguidas uma série de fases que se encontram expostas no trabalho de Arens *et al.* (2020), e evidenciadas na imagem seguinte:



Figura 1, Fases do planeamento. Adaptada (Arens *et al.* 2020)

O trabalho de planeamento é um processo com 6 fases a abordar pelo ROC. Muitos autores, incluindo Arens *et al.* (2020), alegam que este processo deverá ser contínuo ao longo do decorrer do trabalho. Conhecer o negócio e o meio onde este realiza as suas operações é de vital importância para a identificação dos riscos inerentes. O apoio em auditorias anteriores pode aumentar a qualidade da sua análise, tal como define, também, a ISA 315 - “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente”. Esta fase do processo de auditoria é considerada como dinâmica e continuada, pois o revisor poderá realizar alterações ao longo do processo sempre que seja necessário.

Realizar procedimentos analíticos, ISA 520 – “Procedimentos Analíticos” – deverá complementar o seu planeamento, pois esta norma tem por objetivo que o auditor no fim de realizar os seus processos obtenha prova relevante e fiável. Em seguida, procede-se com o cálculo da materialidade, o qual, segundo a ISA 320 – “A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria” – nos diz que a materialidade será um julgamento que deverá ser feito pelo próprio revisor nas diferentes fases do seu trabalho. Assim também o refere Aniceto & Doutor (2019), que acrescentam que o revisor deverá ainda definir para o cálculo o indicador e a percentagem.

Estabelecida a materialidade, o próximo passo será conhecer os controlos internos implementados pela entidade. Costa (2017) diz que o ROC tem de alcançar um certo grau de conhecimento e compreensão sobre o SCI, pois este será importante para a sua análise. O auditor a partir desta análise conseguirá determinar o nível de confiança do seu trabalho e poderá estabelecer a delimitação dos processos a realizar durante o mesmo (Gomes, 2014). Com os problemas de fraudes ocorridos desde o início deste século, era indispensável que se implementassem mecanismos que ajudassem na verificação das transações das organizações.

Por essa razão, começou a implementar-se controlos nas entidades (Gomes, 2014). Esta implementação remete ao surgimento da *Sarbanes-Oxley Act* ou lei SOX. Mencionada lei exige que sejam aplicados controlos rigorosos nas entidades a que se destina, nomeadamente, nas empresas cotadas nos Estados Unidos e junto das suas filiais europeias. Na secção 404 (b), da *Sarbanes Oxeley Act of 2002* da lei é descrito que deverá existir um relatório de controlo interno em cada um dos relatórios anuais, onde o principal responsável pela implementação dos SCI da organização será a Gestão. O referido relatório deverá ser avaliado pelo auditor, partindo das normas de auditoria, com o fim de expressar a sua opinião sobre o SCI e a sua respetiva eficácia, segundo Arens *et al.* (2020). As empresas poderão eleger entre dois modelos no que diz respeito a esta temática: o modelo do COSO – aquele que é o mais usado a nível internacional; e o ISO 9001, 2015. O modelo que está representado na imagem abaixo (Modelo de COSO), com a atualização que recebeu em 2013, estabeleceu 5 componentes do SCI, e 17 princípios que se associam a cada componente do controlo interno (Graham, 2015).



Figura 2 – Modelo de COSO. Fonte; (COSO 2013)

O modelo tem disponível diferentes alternativas de aplicação para os diferentes tipos de entidades, independente das suas características. A adoção deste modelo pelas empresas oferece-lhes um certo grau de confiança no que diz respeito aos controlos internos, uma vez que a identificação e mitigação de riscos inerentes à organização poderão ser corrigidos com facilidade (COSO, 2013). As componentes do controlo interno, segundo COSO, são as seguintes: ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação & comunicação e atividades de monitorização.

A NP EN ISO 9001, 2015, explica quais são os princípios de gestão de qualidade que as organizações têm de adotar para obter um desempenho mais elevado, os quais devem ser

implementados pela gestão da própria empresa, princípios estes que se encontram descritos na própria norma. Semelhante ao que acontece com o modelo descrito anteriormente, esta norma também se adapta a qualquer entidade. Para uma implementação correta do modelo, a empresa precisa de ter um SCI bem desenhado. Por último, o ROC poderá marcar qual será o seu programa de auditoria, de acordo com a ISA 300. Com um programa de auditoria já realizado, Griffiths (2005) afirma que o auditor estará no caminho certo para a realização de uma auditoria bem sucedida, pois este irá poupar tempo e esforço durante as seguintes fases do trabalho.

## **2.4 - Execução da Auditoria Baseada no Risco.**

A seguinte fase no processo de auditoria, segundo o Tribunal de Contas, Vol. 1, será a de recolha de prova e realização de testes, substantivos e de controlo. Esta é a chamada fase de execução dos trabalhos, que estará claramente baseada na estratégia desenhada pelo ROC na fase anterior.

### **2.4.1 – A prova e a sua credibilidade.**

Para uma melhor compreensão do processo de execução, o conceito de prova de auditoria deve ser compreendido. A ISA 200 encarrega-se de expor a definição de prova de auditoria, que é a seguinte: todas as informações incluídas, tanto na contabilidade, como quaisquer outras informações, traduzem-se em asserções usadas pelo ROC na sua análise, a partir das quais este emitirá a sua opinião. Segundo Almeida (2019), prova de auditoria é toda a informação que os revisores vão reunindo à medida em que realizam as suas atividades, dita informação será a base para a conceção da sua opinião. Os mencionados materiais que o auditor reúne são constituídos por informações contabilísticas, fiscais e de gestão, entre outras (Costa, 2017). Para o mesmo autor, a prova poderá ser adquirida a partir de duas alternativas: interna ou externa à organização. A ISA 500 – “Prova de Auditoria” – refere que o revisor tem como finalidade a obtenção de prova suficiente (Quantidade) e apropriada (Qualidade) a partir dos mecanismos que implemente na obtenção de informação. A credibilidade da prova vai depender de diversos fatores que estarão relacionados com as várias fontes de onde vêm, de acordo com Costa (2017). Na imagem seguinte, o mesmo autor mostra quando a prova de auditoria é mais ou menos credível com base na informação obtida pelo revisor. Ou seja, a prova será mais credível quanto menor a ligação da entidade à prova e quanto mais direta for a obtenção da prova por parte do revisor.



Figura 3- Credibilidade da prova. Fonte Costa, (2017)

#### 2.4.2 – Obtenção da prova.

A própria ISA 500 expõe alguns dos procedimentos que o auditor poderá realizar no processo de obtenção de prova. A **inspeção** será o primeiro ponto explicado nesta lei. Este procedimento abrange todos os processos relativos a qualquer tipo de documento, em formato papel ou eletrónico, que sejam internos ou externos à empresa. Para além disso, também engloba os AFT, sobre os quais o revisor deverá realizar procedimentos de inspeção, pois estes podem dotar o auditor duma prova de auditoria fidedigna. A **observação** é a tarefa onde o auditor terá o trabalho de observar o funcionamento dos processos que a organização realiza, como por exemplo, controlo interno ou contabilísticos. O processo de **confirmação externa** vai ser um dos mais importantes, (Costa, 2017), pois a partir deste o revisor recebe uma prova fidedigna mais credível. O **Recalculo**, como o seu próprio nome indica, envolve que o ROC deverá testar o rigor matemático dos documentos e registos. A **reexecução** será o procedimento onde o auditor vai comprovar se os SCI da empresa estão a funcionar corretamente. A ISA 520, refere que, essencialmente, esta tarefa dota o revisor de informação relevante, importante e confiável, a partir da apreciação e avaliação de diversas informações, que poderão ser tanto financeiras como não financeiras. Por último, a **indagação** é um processo imprescindível, pois neste o auditor deverá fazer indagações para compreender temáticas relativas ao seu trabalho, podendo vir a realizar esta fase através de perguntas ou entrevistas ao pessoal da empresa.

#### 2.4.3 – Testes de auditoria.

O que o auditor tenciona quando realiza os seus testes, tanto substantivos como de controlo, é conseguir uma prova de auditoria, tendo como base os riscos detetados previamente (Abrantes, 2018). Quer isto dizer que o auditor pretende alcançar prova suficiente e apropriada para nela basear a sua opinião.

#### **2.4.3.1- Testes aos controlos.**

Os testes aos controlos serão aqueles que o ROC desenvolve sobre os controlos que a empresa auditada implementa, e terão por objetivo perceber se realmente os controlos implementados são efetivos, ou seja, se são capazes de detetar, corrigir e inclusive antecipar os riscos que a empresa poderá vir a correr, assim o expõe a ISA 330 – “As respostas do auditor aos riscos avaliados”. Segundo Curto (2017), estes são testes que pretendem verificar se verdadeiramente a empresa tem e implementa um SCI capaz de realizar as suas funções. Esta tarefa é realizada a partir do conhecimento do SCI que o próprio revisor adquiriu durante a fase do planeamento, pois com este o auditor tem a capacidade de avaliar o risco de controlo (Arens *et al.*, 2020), trazendo como benefício a redução dos procedimentos substantivos. O mesmo autor refere que só com o conhecimento do controlo interno o revisor não alcançará a prova que necessita para a emissão da sua opinião e deverá, por isso, realizar testes sobre o mesmo. Testes que vêm determinar, segundo Costa (2017), se o SCI da entidade é, ou não, adequado. O próprio autor exemplifica quais são os testes mais gerais feitos aos controlos, nomeadamente: teste às vendas e dívidas a receber; às compras e dívidas a pagar; e por último, o teste ao pessoal. Arens *et al.* (2020) enunciam que estes testes desenvolvidos para avaliar o controlo poderão ser tanto manuais como automáticos. No seu trabalho, também exemplifica qual deverá ser o processo nesta fase da auditoria, que basicamente consistirá em seguir o tratamento que se dá a cada classe de transações a partir de uma amostra que deve ser determinada pelo auditor. Se o auditor concluir que o SCI é efetivo, e que funciona corretamente, então não será preciso a realização de análises adicionais.

#### **2.4.3.2 – Procedimentos substantivos.**

Curto (2017) diz que os procedimentos substantivos têm por propósito corroborar se, realmente, a entidade executa devidamente os procedimentos contabilísticos, assim como a validação do suporte documental de saldos e operações específicas. Arens *et al.* (2020) referem que o principal objetivo na realização destes testes é determinar se existem erros nos saldos e nos estratos financeiros. Isto é o mesmo que dizer que com estes testes se deverão detetar aquelas distorções (materiais) que a própria entidade através do seu SCI não teve a capacidade de encontrar ou, inclusive, prever (Almeida, 2019). A própria ISA 330, também refere que estes testes são aqueles que o revisor desenvolve para detetar concretamente se as distorções são ou não materiais – os chamados testes de detalhe ou procedimentos analíticos substantivos.

Com a execução dos testes de detalhe, o auditor pretende adquirir prova sobre asserções específicas. A partir destas pretende constatar se em certas contas existem ou não distorções materiais. Os testes podem ser realizados sobre transações, saldos das contas e divulgações (ISA 330). Para Costa (2017), relativamente aos **saldos**, o auditor terá o dever de conferir todos os saldos, para com isso comprovar se estes estão, ou não, em concordância com os balancetes. Caso existam diferenças, o revisor tem um ponto onde deverá focar as suas atividades. O mesmo autor diz que através de confirmações externas o ROC também poderá vir a confirmar a possível existência de saldos com distorções materiais. Desta forma, como foi referido anteriormente, a prova é mais credível. Entretanto, no que diz respeito aos procedimentos sobre as **transações**, Arens *et al.* (2020) expõem que com este teste se procura validar se verdadeiramente todas as transações que ocorreram no ano estão a ser contabilizadas corretamente. Por último, o teste de detalhe às **divulgações** vem oferecer ao auditor informações sobre se as DF's estão a divulgar e a apresentar tudo o que é exigido (Almeida, 2019).

Por vezes é normal que o ROC realize testes aos controlos e procedimentos substantivos ao mesmo tempo (Arens *et al.* 2020). Assim, com esta fusão de testes, o auditor poderá atingir objetivos diferentes em simultâneo. Por um lado, comprova a eficácia do controlo e, por outro, a confirmação da existência, ou não, de distorções. Um exemplo disto é quando o revisor verifica o processo de venda e de aprovação do crédito acima descrito, e, ao mesmo tempo, comprova se efetivamente se está a contabilizar corretamente a operação.

O custo de obter a prova irá depender dos testes que sejam selecionados pelo auditor. Relativamente a esta temática Arens *et al.* (2020) afirmam que os procedimentos analíticos substantivos são os que resultam em menor custo, pois fornecem ao auditor muitas informações com uma simples comparação e realizando cálculos. Os procedimentos de avaliação de risco representam um custo maior, mesmo que estes tenham um custo relativamente baixo, pois com simples tarefas de consulta e observância o auditor terá a informação que necessita. Seguem-se os testes de controlo, procedimentos onde o auditor realiza procedimentos parecidos ao teste anterior, mas que resultam em custos superiores devido à extensão dos testes na hora de atingir a informação necessária para garantir que o SCI está adequado. Os testes substantivos às transações serão mais dispendiosos que os testes aos controlos que não impliquem repetição. Por último, os testes mais dispendiosos são os testes de detalhe aos saldos das contas, devido ao elevado custo de realizar as confirmações e contagens de inventários.

## 2.5 – Completar a auditoria.

### 2.5.1 – Acontecimentos Subsequentes.

De acordo com a ISA 560 – “Acontecimentos Subsequentes” – todos os eventos que ocorrem desde a data das DF’s até à data da emissão do RA, assim como outros sucessos que o próprio revisor conhecerá depois da data do seu relatório, são catalogados como eventos subsequentes. Para tais situações o auditor deverá dar resposta de forma a aumentar o grau de segurança na sua CLC (Almeida, 2019). Eventos que, segundo a IAS 10 - “*Events After the Reporting Period*”- são situações ditas que poderão ser tanto favoráveis como desfavoráveis para a organização. A seguinte figura 4 vem evidenciar as três possíveis situações temporais onde tais acontecimentos se podem manifestar, e dada a situação o revisor deverá prestar-lhes a devida atenção:

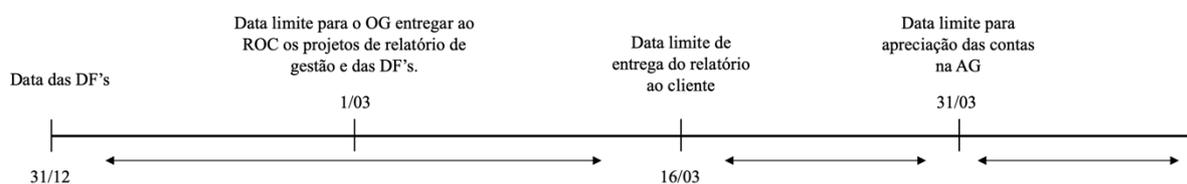


Figura 4 – Acontecimentos Subsequentes. Fonte Almeida (2019)

Segundo Almeida (2019), entre as datas de 31/12 e 16/3, ou seja, o período de tempo que decorre entre a data das DF’s e a emissão do CLC, será da responsabilidade do ROC analisar todos os eventos subsequentes que, de acordo com a sua apreciação, tenham a capacidade de ser materialmente relevantes. No espaço de tempo entre o dia 16/03 e 31/03, o revisor terá uma responsabilidade menos abrangente em relação à anterior. Nesta situação, o dever do revisor é limitado à análise dos acontecimentos que lhe sejam comunicados. Relativamente àqueles acontecimentos que ocorrem numa data posterior ao dia 31/03, o auditor tem a obrigação de testar todos os eventos que lhe sejam comunicados, assim como aqueles que existam à data do RA.

### 2.5.2 – Comunicação ao órgão de gestão.

A ISA 260 – “Comunicação com os Encarregados da Governação” – relata que o ROC deve, quando existirem situações que o requeiram, comunicar aos encarregados da governação as informações necessárias. Almeida (2019) exemplifica estas informações no seu trabalho.

Exemplos destas poderão ser: a existência de limitações na realização do trabalho, a não disposição de informações requeridas, fraudes ou atos ilegais, etc.

### **2.5.3 – Declaração do órgão de gestão.**

O órgão de gestão, no final do trabalho de auditoria, deve proceder com a realização de uma declaração. Esta deve ser realizada por escrito e baseada na confirmação de informações relevantes que constituem a prova de auditoria, ISA 580 – “Declarações Escritas”. A mesma norma relata algumas das informações que devem estar evidenciadas na declaração, como por exemplo: a responsabilidade do OG na elaboração das DF’s, nas informações prestadas durante o processo de auditoria, que todas as transações ocorridas estão bem refletidas nas DF’s, entre outras.

### **2.5.4 – Revisão Global do Trabalho - Peer-review.**

Antes do ROC emitir a CLC, deverá ser realizada uma *review* por outro auditor que não tenha sido parte da equipa de trabalho da auditoria. No caso de uma SROC, deverão existir procedimentos de controlo interno que tenham o objetivo de realizar esta tarefa de revisão dos trabalhos, como referido por Almeida (2019). Caso seja um ROC independente, deverá optar por procurar outro revisor que realize esta tarefa. Esta revisão dos trabalhos terá um objetivo em concreto – será avaliado o julgamento do auditor encarregado pelo trabalho, assim como todos os seus pareceres.

## **2.6 – Relatório de Auditoria.**

Segundo Fay *et al.* (2016), o relatório de auditoria é fruto dos diversos trabalhos realizados pelo auditor ao longo do seu processo de auditoria e vem expor, para investidores e outros utentes da informação financeira, a sua conclusão/opinião acerca das DF’s de uma determinada empresa. A emissão deste, o qual poderá ser também conhecido como Certificação Legal de Contas (CLC), segundo Costa (2017), é o principal objetivo que o auditor tem nesta fase das suas atividades, o qual só é alcançável depois de efetuar todos os procedimentos necessários sobre as contas da entidade.

A ISA 700 – “Formular uma opinião e relatar sobre as DF’s” – diz que a emissão de uma opinião sobre as DF’s da entidade é uma responsabilidade do auditor, o qual só poderá expô-la se tiver uma garantia razoável relativamente à existência, ou não, de distorções materiais (as quais podem ser causadas tanto por erros como por fraudes). A mesma norma relata que o ROC

deverá constatar que as DF's estejam preparadas de acordo com o referencial contabilístico identificado.

O relatório de auditoria, segundo Arens *et al.* (2020), é um relatório uniformizado, pois tem como exigência uma compreensão simples por parte dos seus utilizadores. Por isso, o Guia de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1 – “Aplicação das normas internacionais de auditoria – Modelos de Certificação Legal de Contas” – apresenta o conteúdo que o relatório de auditoria deve conter.

A ISA 700 enuncia que o revisor poderá emitir uma opinião não modificada ou a chamada opinião limpa, se, após a sua análise, concluir que as DF's da entidade se encontram isentas de erros materiais. Caso existam distorções materiais, o revisor deverá proceder com a emissão de uma opinião modificada, de acordo com a ISA 705. A imagem seguinte, corresponde às diferentes opiniões que o auditor pode emitir para dar conclusão ao seu trabalho, segundo apresentado por Costa (2017):

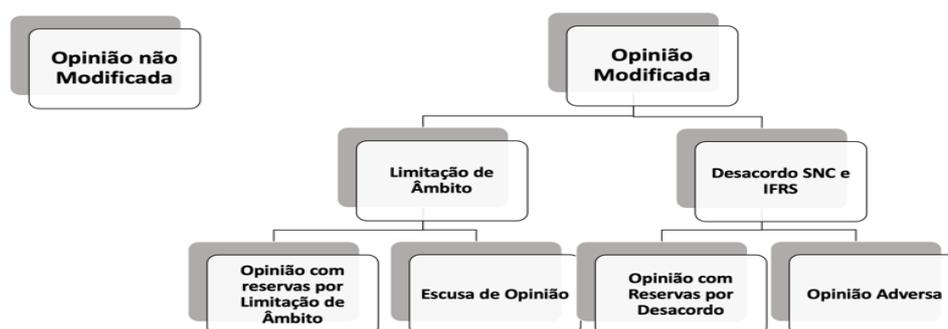


Figura 5 – Tipos de Opinião. Adaptada de Costa (2017)

Como se pode constatar através da figura anterior, quando as DF's não se encontram isentas de distorções materiais, o ROC vai expressar, segundo a informação reunida, diferentes tipos de opiniões modificadas. Uma **Opinião com Reservas**, segundo Costa (2017), será emitida quando a partir das análises efetuadas se considera que as DF's (individualmente ou agregadamente) não apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa. A ISA 705 – “Modificações a Opinião do Auditor Independente” – diz que uma **Opinião com Reservas por Desacordo** se fundamenta pela existência de distorções materiais nas DF's a partir da prova de auditoria que foi reunida durante o processo, enfatizando que ditas distorções não serão profundas. Relativamente à **Opinião com Reservas de Limitação de Âmbito**, esta será colocada quando o ROC não teve a capacidade de recolher prova para fundamentar uma opinião sobre as DF's, mas teve a possibilidade de concluir que caso existam

distorções, estas podem ser materiais, no entanto, não profundas. Uma **Opinião Adversa**, é usada na situação em que a partir da prova que tem o revisor, o ROC considera que as distorções materiais encontradas são profundas. Por último, se o auditor não é capaz de alcançar prova de auditoria para poder emitir uma opinião acerca das DF's da empresa, deverá expressar no seu relatório uma **Escusa de Opinião**, pois como foi dito, não tem bases suficientes para fundamentá-la, não podendo determinar, caso existam, os efeitos das distorções materiais, as quais podem, inclusive, ser mais profundas.

As matérias relevantes é um dos aspetos a abordar no relatório de auditoria. A ISA 701 – “Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor” – refere que estas são áreas onde o auditor teve de focar uma maior atenção no seu trabalho, áreas que o próprio revisor teve que comunicar ao órgão de gestão, com antecedência. Esta norma, segundo o Guia de Aplicação das ISA, vem fortalecer a capacidade de decisão dos utentes da informação financeira, pois dá a conhecer os pontos que foram significativos para o ROC. O mesmo manual também expõe que as áreas eleitas para colocar no relatório são de julgamento do auditor e que normalmente estas correspondem a contas das DF's que apresentam um maior grau de dificuldade, ou áreas que tenham um elevado grau de julgamento por parte da gestão.

A ISA 706 – “Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente” – define que o revisor, neste ponto, terá por objetivo fundamental a chamada de atenção aos usuários, a qual será feita por meio de uma ênfase no seu relatório. A mesma norma, define ênfase como um aspeto realçado pelo auditor no seu relatório, de acordo com o seu julgamento, sobre uma matéria que se encontra corretamente divulgada/apresentada nas DF's e no Guia de Aplicação das ISA, mas que, segundo ele, é fundamental para a compreensão das próprias DF's. Outras matérias são informações com características semelhantes às das ênfases, segundo o auditor, uma vez que são também de importância para a compreensão da informação financeira, mas com a diferença de que estas não se encontram incluídas nas DF's e no Guia de Aplicação das ISA. Exemplos de outras matérias incluem: a explicação relativa da consequência de emitir uma Escusa de Opinião e continuar com o mandato.

Outras das matérias a incluir na CLC pelo revisor é a temática abordada pela ISA 720 – “As responsabilidades do auditor relativas a outra informação em documentos que contenham DF's auditadas”, norma esta que se refere a documentos como o relatório de gestão ou qualquer outro documento que o contenha, nos quais existam DF's auditadas de anos anteriores. Por isso, o trabalho do auditor nesta fase será o de certificar a não existência de inconsistências nas informações divulgadas. Caso existam, o auditor deverá solicitar a respetiva correção. Se estas não forem corrigidas, o revisor deverá proceder à discricção da distorção no seu relatório.

### 3- Apresentação da empresa acolhedora



#### 3.1- Descrição da entidade.

A Cascais, Pêga Magro & Roque SROC é uma sociedade limitada (Lda.), inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) com o n.º 125 e na Comissão de Mercado de Valores Mobiliário (CMVM) com o n.º 20161443, CAE 74900. Apresenta um Capital Social de 45.000€ e sede localizada na Rua Abranches Ferrão 10 6º G, 1600-001, Lisboa. Esta SROC é resultante da fusão entre Cascais & Cravo, SROC Lda., a F. Pêga Magro, SROC Unipessoal Lda. e a Pedro Roque, SROC Unipessoal Lda. Tem mais de 20 anos de atividade e uma ampla experiência na realização de auditorias financeiras e serviços relacionados.

A carteira de clientes da SROC é composta por um amplo leque de empresas nacionais, com capital português e/ou estrangeiro, entidades do setor não lucrativo e entidades públicas, como câmaras municipais, estabelecimentos de ensino e fundos de investimento imobiliário.

A Cascais, Pêga Magro & Roque SROC, no âmbito da sua atividade, segue as orientações das normas e guias de aplicação técnica a nível nacional, pela Ordem de Revisores Oficiais de Contas e, a nível internacional, pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

#### 3.2- Serviços prestados.

Os serviços prestados pela entidade são os seguintes: revisão legal das contas, auditoria às contas, revisão limitada, exame da informação financeira prospetiva, compilação de informação financeira histórica, auditorias específicas, pareceres sobre transformações de sociedades, entradas em espécie, cisões e fusões. Para além destes serviços, a empresa presta também serviços no âmbito de outras competências, tais como: consultoria ao nível do levantamento e avaliação de sistemas de controlo, assessoria fiscal, consultoria contabilística e preparação de demonstrações financeiras, consolidação de contas, análise financeira e planeamento de controlo de gestão e peritagens.

#### **4- Execução de tarefas e atividades desempenhadas durante o estágio.**

Este estágio tinha um período de trabalho das 09h às 13h. No primeiro dia explicaram-me as tarefas que iriam ser executadas no percurso do estágio, a importância do trabalho em equipa e do sigilo profissional, algo que é essencial nesta profissão, devido ao facto de se trabalhar com informações das entidades clientes que são de vital importância.

##### **4.1. - Planeamento do Trabalho.**

O planeamento do trabalho é um ponto essencial e o primeiro a realizar quando o auditor/revisor tem por objetivo auditar uma entidade, segundo a ISA 300. O objetivo nesta fase é desenhar uma estratégia para desenvolver a auditoria de modo a que a sua execução seja eficaz. A fase do planeamento proporciona ao auditor informação relevante que o ajudará no processo de auditoria (ajuda na identificação de áreas relevantes, entre outras) e constitui uma ferramenta fundamental para a organização do trabalho. Ou seja, esta fase do processo de auditoria vem auxiliar o revisor no que diz respeito à organização do trabalho que irá ser realizado, fornecendo-lhe conhecimento sobre a entidade, inclusive leis e regulamentos relacionados com esta. Durante esta etapa, algumas das tarefas realizadas foram as seguintes: conhecimento do negócio, elaboração das Demonstrações Financeiras (DF's), análise de riscos associados às DF's e ao setor onde a entidade opera, cálculo da materialidade, entre outras. Mencionadas tarefas encontram-se descritas daqui em diante para uma das entidades para a qual esta fase foi realizada: a empresa XYZ – Gestão Imobiliária S.A..

##### **4.1.1 - Conhecimento do Negócio.**

Segundo a ISA 315, todo o auditor/revisor deverá conhecer o meio da entidade que irá auditar. Isto permiti-lo-á distinguir e perceber o funcionamento e acontecimentos ocorridos na entidade, além de permitir a distinção entre riscos.

A sociedade XYZ – Gestão Imobiliária S.A., com CAE - 68100, tem sede em Lisboa e foi constituída há mais de 60 anos, apresenta um capital de 490.000,00€ e é a entidade escolhida para a realização da auditoria das contas do exercício de 2021. A sociedade está inserida no setor imobiliário e tem como objetivo a compra, venda e compra para revenda de imóveis rústicos e urbanos. Para além disso, a empresa dedica-se à administração de imóveis rústicos e urbanos, urbanização de terrenos, elaboração de estudos e projetos de arquitetura e engenharia. A entidade XYZ apresenta um balanço total de 744.305,58€ e um volume de negócios (VN) de 948.827,40€.

De forma a compreender o negócio, o auditor/revisor deverá, no início de cada auditoria, rever todos os documentos constantes nos *Dossiers* Permanentes. Nos *dossiers* permanentes encontram-se todas as informações que são de vital importância para o auditor e que este poderá vir a consultar no decorrer de um trabalho, caso seja necessário. Por esta razão, estes *dossiers* devem estar, e ser, permanentemente atualizados, tarefa esta, que se for preciso realizar, será de vital importância fazê-lo. Preparar estes documentos resulta em grande benefício para o auditor devido aos seus diversos objetivos principais, como por exemplo: ajudar no planeamento e execução do trabalho, e auxiliar os supervisores e responsáveis. Por último, estes documentos trazem ao auditor uma série de informações necessárias para o progresso do seu trabalho.

Como foi mencionado anteriormente, quando encaramos uma auditoria, o primeiro passo que se deverá fazer é rever todos os documentos que constam no *dossier* permanente, e, eventualmente, devem-se fazer as atualizações necessárias, para que em futuras revisões estejam nele todas as informações necessárias. Nestes *dossiers* existem informações imprescindíveis para o trabalho. As informações incluídas vão depender do tipo de empresa que se está a auditar, ou seja, dependerá do tipo de empresa, atividade e dimensão. Incluem informações como a comunicação com o ROC anterior, Pacto Social, Registro Central do Beneficiário Efetivo (RCBE), Certidão Permanente, Livro de Registo de Ações, proposta e contrato de prestação de serviços, Declaração de Aceitação de Fiscal Único (FU) e Fiscal Único Suplente (FUS), além dos Relatórios de Contas, as Demonstrações Financeiras (DF's), Certificações Legais de Contas (CLC) e Atas da Assembleia Geral e do Conselho de Administração, entre outros documentos. Assim, de certo modo, o auditor fica com uma perspetiva geral da empresa e uma maior preparação na altura de começar a realizar as próximas fases do seu trabalho.

#### **4.1.2 - Elaboração das Demonstrações Financeiras (DF's), enquadramento da entidade e cálculo dos limites legais.**

##### **4.1.2.1 - Elaboração das Demonstrações Financeiras.**

Como foi referido na revisão da literatura, o trabalho do auditor baseia-se em dar uma opinião e na credibilidade das demonstrações financeiras da entidade auditada. Para tal efeito, o auditor/revisor deverá re-fazer as demonstrações financeiras, para posteriormente compará-las com as da entidade numa seguinte face. Esta tarefa é fundamental, porque o auditor irá emitir a sua opinião sobre as DF's, e garantir que estas se encontram corretas é o primeiro passo a realizar. . Por isso, a partir do Balancete de variações mensais procede-se à realização das

Demonstrações Financeiras da entidade no ano em causa. Depois, procede-se à comparação entre as DF's feitas pelo revisor e as DF's feitas pela entidade. Assim, caso exista divergência, questiona-se a entidade, e caso existam erros, deverá comunicar-se à entidade a situação e solicitar-se a correção dos mesmos.

#### 4.1.2.2 - Enquadramento da Entidade.

Neste processo é também necessário analisar o referencial contabilístico da entidade, com o objetivo de saber o normativo onde a entidade se enquadra e políticas contabilísticas que deverá aplicar. Para tal, deve-se partir das DF's e dos limites exigidos por Lei. Para que a entidade esteja enquadrada na categoria, esta não poderá ultrapassar 2 dos 3 limites da figura 6 nos anexos. Os dados relativos às empresas para estes limites deverão ser respetivas ao período anterior, segundo o artigo nº9, do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (neste caso: o Balanço Total é 828.037€, o Volume de Negócio é 972.277€ e o número de trabalhadores é 4). Depois de preencher o Excel predeterminado para esta análise consegue-se saber que a empresa aplica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) publicada no Diário da República, 2.ª série, de 29 de julho de 2015, através do Aviso n.º 8257/2015, atendendo que reúne os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Sendo assim, a entidade terá que apresentar Relatório de Gestão, Balanço, Demonstração de Resultados por natureza e anexo. Estará dispensada de Demonstração de Alterações de Capital Próprio (DACAP) e Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC). Relativamente à Demonstração de Resultados por funções será opcional para a entidade, de acordo com o artigo n.º 11 do mesmo Decreto-Lei. A partir deste trabalho fica-se a conhecer se a entidade está a relatar tudo aquilo que deve.

Categorias de entidades (desde que não ultrapassem dois dos três limites)		Até 31dez2015	A partir de 1jan2016
Microentidades	Total balanço	500.000 €	350.000 €
	Volume negócios líquido	500.000 €	700.000 €
	N.º médio empregados	5	10
Pequenas Entidades	Total balanço	1.500.000 €	4.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	3.000.000 €	
	Volume negócios líquido		8.000.000 €
	N.º médio empregados	50	50
Médias Entidades	Total balanço		20.000.000 €
	Volume negócios líquido		40.000.000 €
	N.º médio empregados		250
Grandes Entidades	Total balanço		Ultrapassem dois dos três limites das médias entidades
	Volume negócios líquido		
	N.º médio empregados		

Figura 6 – Limites para categoria de entidades. Fonte SNC.

#### 4.1.2.3 - Cálculo dos Limites.

Relativamente ao cálculo dos limites, deve-se proceder ao cálculo destes a partir do Excel e da lei correspondente. As entidades que sejam Sociedades Anónimas (S.A.) estão, obrigatoriamente, sujeitas à revisão legal de contas. A entidade terá de consolidar as suas contas desde que ultrapassem 2 dos 3 limites da figura 7. Sendo assim, a entidade com os valores anteriormente já mencionados de Volume de Negócios, Balanço Total e número de trabalhadores, ficará dispensada de fazer consolidação das suas contas. Respetivamente ao Inventário Permanente (I.P.), a entidade fica sujeita a apresentá-lo caso ultrapasse 2 dos 3 limites da figura 6. A entidade ultrapassa dois dos limites referidos, pelo que ficaria sujeita a ter inventário permanente. No entanto, tal não será aplicável, uma vez que a entidade não tem inventários. Relativamente aos Preços de Transferência (DTP) segundo o artigo 63º CIRC e a portaria 1446-C/2001 de 21 de dezembro, se a entidade tem um total de rendimentos superior a 3.000.000€ tem de elaborar DPT. A XYZ não atinge esse limite, por isso não necessita elaborar DTP.

Base consolidada, à data do balanço da empresa-mãe (não ultrapassem dois dos três limites)		Normativos em vigor	
		Até 31dez2015	A partir de 1jan2016
			<b>Pequenos Grupos</b>
Conjunto entidades a consolidar	Total balanço	7.500.000 €	6.000.000 €
	Volume negócios líquido		12.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	15.000.000 €	
	N.º médio empregados	250	50
ESNL	Total balanço	5.000.000 €	6.000.000 €
	Volume negócios líquido		12.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	10.000.000 €	
	N.º médio empregados	250	50

Figura 7, Limites para despesa de elaboração de contas consolidadas. Fonte SNC.

#### 4.1.3 - Análise do risco associado ao setor de atividade da empresa.

A tarefa de conhecer o meio envolvente onde a empresa está inserida é de grande importância para poder realizar a análise do risco associado ao setor da empresa. A partir das Demonstrações Financeiras da entidade auditada não foi possível identificar riscos associados à atividade. Não obstante, podem-se encontrar diversos riscos comuns para as empresas do setor da entidade

auditada, exemplos destes poderão ser: instabilidade nas taxas de juro, corrupção, branqueamentos de capitais, recessão do mercado, risco legislativo e fiscal, crise financeira. O risco de taxa de juro evidencia-se porque a maior parte de investimentos imobiliários em Portugal são feitos a taxas de juro variáveis. Contudo, caso as taxas de juro aumentem, aumentará o valor das prestações a pagar e o investidor verá a sua margem de ganho reduzida. Portugal é um país onde a legislação fiscal tende a ter alterações constantes, pelo que é difícil a médio e longo prazo ter uma certa segurança e previsibilidade. A existência duma crise financeira poderá trazer a redução do valor dos imóveis, terrenos ou outro ativo detido pela entidade, trazendo grandes perdas para esta e provocando, ao mesmo tempo, uma recessão do mercado, onde a procura do produto da empresa ficará condicionada também. O branqueamento de capitais é uma temática que nos dias de hoje tem, também, grande importância, uma vez que é comum que se tente lavar dinheiro através de investimentos neste setor. A corrupção neste setor poderá ser evidenciada em diferentes situações. Ao ser um setor onde se movimenta muito dinheiro e onde existem elevadas taxas de impostos em cada negócio, tentativas de evasão serão uma comuns por parte de muitos na indústria. Por esta razão, corrupção será um ponto de alto risco para o auditor neste setor.

#### 4.1.4 - Cálculo da Materialidade.

Para compreender o cálculo da materialidade, deve-se conhecer, antecipadamente, o significado de informação material e materialidade. Segundo a Estrutura Conceptual do IASB, a informação será materialmente relevante, na medida em que estas, caso apresentem distorções ou omissões, tenham a capacidade de alterar as decisões dos seus utentes. É importante realçar a relação inversa entre a materialidade e o risco – quanto mais elevada for a materialidade menor será o risco de auditoria e vice-versa, como mostra a figura seguinte.

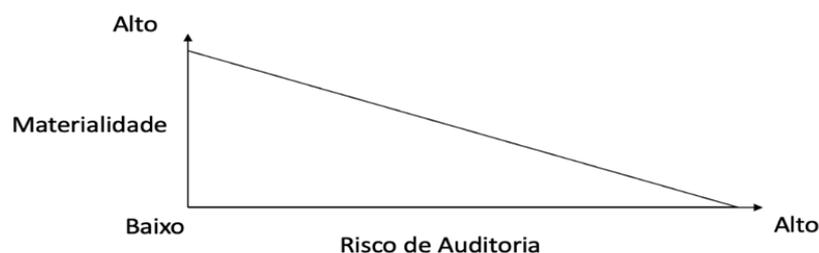


Figura 8 – Relação Materialidade/Risco de Auditoria. Fonte Costa (2017).

Existem duas materialidades a calcular no processo de auditoria. A materialidade a calcular irá depender da auditoria que se está a realizar, sendo as opções: materialidade inicial ou prevista – usada para quando se está a realizar uma auditoria intercalar, na qual utilizaremos as DF's do ano N-1 – e a materialidade revista – calculada a partir das DF's do ano N, na auditoria final. O processo do cálculo só difere nas DF's que se irá utilizar.

No que respeita à entidade XYZ – Gestão Imobiliária S.A., esta não realiza auditoria intercalar, pelo que só se calcula a materialidade revista. Para tal, o primeiro passo é carregar no SIPTA as DF's do ano N (2021), sendo que mencionadas DF's devem estar assinadas. A seguir, deve-se preencher quais são os principais utilizadores das DF's, como por exemplo: acionistas, pessoal, clientes, entidades financeiras. Na entidade os utilizadores selecionados foram os sócios e entidades financeiras, isto porque a empresa tem financiamentos e entende-se que esta entidade tem interesse sobre a XYZ. No que respeita aos indicadores percentuais relativos ao nível de exigência para o cálculo, estes são definidos pelos sócios da SROC. O nível de exigência utilizado para esta entidade foi exigente (médio). A seguinte análise a fazer passa por determinar o indicador de referência escolhido para o cálculo, que poderá ser: o Capital, Total do Ativo, Vendas e Serviços Prestados e o RAI. A escolha deste indicador dependerá do julgamento do auditor, devendo ser incluída uma explicação do porquê da materialidade ter sido calculada com base nesse indicador. A entidade XYZ, como atua no setor imobiliário, o indicador escolhido foi o total do ativo, pois esta rubrica do balanço tem grande importância para a empresa, uma vez que representa a base do seu funcionamento. Já com o nível de exigência e o indicador de referência selecionado, obtemos a materialidade global, logo, e também definido pela SROC, calcula-se a materialidade de execução, que não será mais do que 75% da materialidade global. Para além disso calcula-se, também, o valor das distorções claramente insignificantes (DCI), que representam 5% da materialidade de execução.

#### **4.2- Processos Analíticos Preliminares.**

Na sequência de uma auditoria existem diferentes tipos de procedimentos analíticos: revisão analítica preliminar, procedimentos substantivos analíticos e revisão analítica final. Esta fase estará focada no primeiro destes procedimentos. Durante esta fase de planeamento, estes procedimentos auxiliam o revisor a discernir riscos de distorção material e a avaliá-los.

Esta tarefa é desenvolvida a partir dos balancetes dos anos 2021 e 2020, onde se deve efetuar uma comparação entre as diferentes contas. Algumas das contas realizadas neste processo foram: FSE, Gastos com Pessoal, Gastos de Financiamento, Prestações de Serviços (PS), entre

outras. Com este processo consegue-se determinar as contas com maiores variações no período em análise, contas que requererão análise do revisor durante o processo de auditoria. Depois de realizar este procedimento obteve-se como resultado que existiam contas que apresentavam valores com grande percentagem de variação entre os anos, como por exemplo: a conta de FSE, Outros Gastos, Clientes, entre outras. Também é importante dizer que mesmo que as contas não apresentem variações exageradas entre os anos, que existem contas que serão sempre sujeitas a testes substantivos, como por exemplo: AFT, CMVMC, Inventários, etc. Estas áreas serão também alvo de trabalho para o auditor durante o processo de auditoria.

#### **4.3 – Análise e comparação das Demonstrações Financeiras.**

Esta tarefa deve ser realizada com apoio nas DF's realizadas anteriormente na fase de planeamento. O primeiro passo que se deve realizar é procurar no Sistema Nacional de Contabilidade (SNC) o Normativo Contabilístico e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF – PE), pois a partir dos limites tinha sido comprovado que a entidade XYZ se enquadrava neste parâmetro. A partir do documento mencionado anteriormente, conhecemos quais são as obrigações de divulgação que a entidade auditada apresenta. Esta entidade, deverá apresentar DF's, pelo menos anualmente, mais especificamente: Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo. Para além disso, a norma diz quais são os aspetos que a entidade deve ter na apresentação dos mesmos. Assim, a primeira tarefa que deve ser feita é confirmar se foram divulgadas todas estas informações.

Comparar as DF's feitas pelo auditor com as da entidade é de vital importância, no fundo é a partir delas que o auditor emite a sua opinião, por isso, é necessário verificar que se encontram corretas. Outra análise a fazer será realizar uma comparação cruzada entre as notas das DF's que se encontrem em correspondência com os pontos do Anexo. Por último, verificar cada ponto do anexo e a partir do balancete confirmar se todos os valores presentes neste se encontram corretos. Caso também existam erros, devem ser comunicados à entidade para sua posterior correção.

#### **4.4 - Contagens físicas de inventários, deteção de divergências e análise destas.**

De acordo com o NCRF 18 – Inventários, “consideram-se inventários todos os ativos que sejam detidos para venda no decurso da atividade empresarial, no processo de produção para tal venda, na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou

na prestação de serviços. Devendo ser mensurados pelo menor valor entre: o justo valor e o valor realizável líquido”.

Dentro dos procedimentos que o auditor deve desenvolver ao longo da auditoria encontra-se o de auditar inventários. Pois estes são, nomeadamente, uma componente significativa das Demonstrações Financeiras. Ou seja, o auditor deve fazer uma contagem minuciosa de todos os produtos e matérias-primas da entidade. Esta tarefa deve ser acompanhada pessoalmente pelo auditor e pelo pessoal da entidade auditada. Esta tarefa tem como objetivo confirmar se as contas que estão apresentadas no balanço estão conformes com as existências reais no armazém. Isto será o passo inicial para conseguir chegar ao inventário do dia 31/12 do ano em causa. Quanto melhor for o controlo interno da entidade, mais simples será para o auditor resolver a situação do afastamento temporal entre o dia da contagem e o dia 31/12 (Costa, 2017).

A realização desta tarefa é desenvolvida na sede do cliente, numa empresa do setor industrial, dedicada principalmente à venda de equipamentos industriais. Para proceder com a realização do inventário o primeiro passo a fazer é construir um documento onde conste o material que será inventariado. Para isto deve-se decidir se será feita uma contagem integra ou parcial. Nesta situação foi decidido fazer uma contagem de 80% do inventário, a qual foi realizada junto ao pessoal da empresa para os itens selecionados.

Posteriormente, os dados obtidos são introduzidos num documento Excel, com o objetivo de comparar estes resultados com o inventário fornecido, antecipadamente, pela entidade a 12-02-2022. Claro está que como a empresa operou nos dias subsequentes ao do fornecimento do inventário, deve-se solicitar à entidade cópias dos últimos documentos de entradas e saídas do armazém (informações como faturas de vendas, compras e consignações) a fim de poder chegar ao inventário no dia em que se realiza a atividade.

Para chegar aos valores inventariados no dia em que é executada a tarefa, deve-se aos valores do dia 12-02-2022 subtrair-lhes as vendas e as consignações, adicionando também as compras, que foram feitas nos dias entre ambas as datas.

No final deste processo os artigos que apresentam divergências são recontados. Caso persistam as diferenças nos valores, a entidade deverá ser questionada sobre o porquê destas diferenças, devendo ser pedidos documentos justificativos que esclareçam tais desvios. Mencionadas justificações devem ser fidedignas, ou seja, as provas fornecidas deverão ser por via de faturas e guias.

Como foi mencionado anteriormente, o objetivo desta tarefa é chegar ao inventário que a empresa detinha no dia 31/12. A partir do inventário construído, deve-se retroceder no tempo

para determinar os valores existentes na data pretendida, a partir das faturas de compras, vendas e consignações. Para conseguir chegar a este valor, será realizada a seguinte operação: valor do inventário no dia da contagem ao qual se adiciona as vendas e consignações e se subtrai as compras. Tal como dito anteriormente, caso existam divergências entre os resultados obtidos e os da empresa, deve-se solicitar à entidade os respetivos justificativos.

O que acontece se as divergências não puderem ser justificadas pela entidade? Caso as divergências persistam depois do pedido de justificativos à entidade, o trabalho seguinte vai depender de alguns fatos. Primeiro devemos procurar o valor total destas divergências, pois o desenrolar da situação vai depender se o valor destas está acima, ou não, da materialidade. Ou seja, deve-se analisar se o valor das divergências é relevante materialmente.

Caso este não seja relevante, deve-se alertar a empresa onde é que se encontram estas divergências para que no futuro possam ser corrigidas. Pelo contrário, se os valores estiverem acima da materialidade, então deve-se proceder à emissão de uma opinião modificada.

De forma a concluir este processo, o auditor/revisor deve realizar um relatório resumo que deverá conter alguns pontos essenciais como a política de inventários, os procedimentos de controlo interno, o resumo do trabalho efetuado, incluindo as quantidades, explicação das variações, entre outras aspetos.

## **4.5 - Circularização de saldos, análise das respostas e procedimentos substantivos.**

### **4.5.1 - Processo de Circularização.**

A confirmação externa, ou comumente chamada, circularização de saldos, segundo a ISA 505, é um processo onde o auditor/revisor pretende obter e analisar prova de auditoria fidedigna, sobre se os valores contabilísticos do seu cliente estão em conformidade ou não com os das entidades terceiras. Para dito efeito, este deverá, por meio de comunicação formal, ou seja, por escrito e em papel ou por meio digital, solicitar às entidades terceiras o pedido de informação pertinente para a situação em causa. Portanto, com a confirmação externa o auditor pretende saber se os saldos de fornecedores, clientes, bancos e seguradoras estão de acordo com o apresentado na contabilidade. Segundo a ISA 500, a prova de auditoria tem maior credibilidade se for obtida através de fontes externas à entidade auditada e com a existência de documentos justificativos em formato papel, eletrónico ou outro meio. Assim, as provas obtidas pelo auditor de proveniência externa à entidade auditada serão sempre mais fiáveis que aquelas

que são criadas na própria entidade, aumentando assim a confiança do auditor sobre a prova obtida.

As circularizações não serão feitas a todos os clientes e fornecedores da entidade cliente, para esse efeito constrói-se uma amostra, onde deverão estar incluídos aqueles que sejam mais significativos, e serão a estas entidades que compõem a mencionada amostra que lhes será solicitado o respetivo pedido de confirmação. Ou seja, entrarão na amostra aqueles saldos que sejam superiores aos critérios pré-definidos, como por exemplo, o da materialidade. E, por isso, o primeiro passo é selecionar as entidades às quais será pedida a informação que se quer confirmar. Depois, é feito o envio da correspondente solicitação à entidade que se pretende circularizar com a informação pertinente. Os pedidos irão diferir dependendo do destinatário. No que diz respeito a Clientes, o que se pretende conferir é se o saldo em dívida de Clientes é realmente aquele que a contabilidade reflete, ou se existem variações face a esta. Ou seja, o objetivo é conferir qual é o valor que a conta de Clientes para com a entidade auditada apresenta. Relativamente a Fornecedores, o objetivo do revisor não é mais do que ficar a conhecer se existem faturas por reconhecer, ou seja, se a empresa tem contabilizados todos os gastos ou se há alguns por reconhecer.

Além de Fornecedores e Clientes, o auditor/revisor deve circularizar advogados, seguradoras, bancos e outras entidades. No caso das seguradoras, algumas das informações que se pretendem conferir e que são pedidas às empresas com relação com a entidade auditada são as seguintes: riscos cobertos, objetivo do seguro, valor do prémio e a data de vencimento do último prémio pago. No que diz respeito aos bancos, são solicitadas informações como: os saldos das contas existentes na instituição, se os mesmos estão disponíveis ou se há restrições ao seu uso, indicação de contas sem saldos ou que tenham sido encerradas no período, entre outras. Referentemente aos advogados o que é pretendido não é mais que ficar a conhecer se a empresa se encontra envolvida em algum processo judicial, e para isso é solicitado: uma lista de todas as reclamações e ações judiciais em curso e litígios, dos quais o advogado tenha conhecimento.

#### **4.5.2 - Análise das Respostas.**

Quando os pedidos começam a ser respondidos, o que se faz não é mais do que recolher a informação recebida, verificar se estes estão corretamente respondidos e guardá-los nas pastas correspondentes. Para a realização desta tarefa usamos o software de auditoria SIPTA, pois é neste que se consegue ver quais foram os pedidos respondidos, com a respetiva informação das respostas e anexos. Caso a resposta não tenha documentação justificativa que prove o que foi solicitado, deverá proceder-se a um novo pedido. Se as entidades não responderam no prazo

estimado, deverá ser feita uma segunda tentativa e, inclusive, uma terceira. Caso não se obtenha resposta, a obtenção da informação necessária será feita através de procedimentos alternativos, método onde o revisor deverá dispensar mais tempo na realização desta tarefa.

No que respeita à verificação de saldos, o trabalho irá depender do tipo de empresa que está a ser auditada. Esta não será feita da mesma forma para as organizações do setor industrial ou instituições de pagamento. O processo de análise irá diferir no que respeita a conta Clientes, sendo importante realçar que será apenas nesta conta que a análise será diferente, no resto das contas, tais como fornecedores, bancos e seguradoras, o processo não diferirá. A diferença no processo na conta clientes será diferente por uma simples razão: a forma como operam as distintas entidades. As instituições de pagamentos terão sempre na conta clientes um saldo de “0”, isto acontece porque no momento da liquidação ao cliente já lhe é cobrada a comissão pelo serviço que a entidade já lhe prestou. A figura 11 mostra o processo de como funcionam as entidades de pagamento com uma explicação da forma como operam estas entidades. O saldo de clientes nestas empresas é sempre igual, ou seja, o saldo será sempre “0”. Por isso, na confirmação, não se pode conferir o saldo da conta clientes, mas sim o valor que se encontra a crédito.

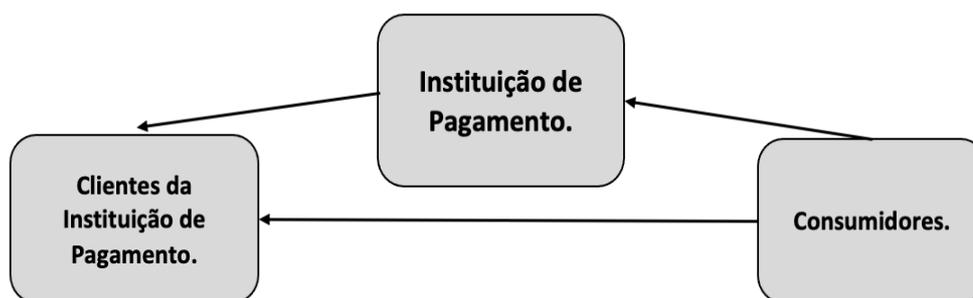


Figura 9 – Funcionamento de Instituições de Pagamento. Elaboração própria.

A instituição de pagamentos tem como cliente “X” uma empresa que cobra aos seus consumidores por débito direto. Os consumidores do mencionado cliente consomem o serviço, mas a cobrança é feita pela mencionada instituição de pagamentos. Logo, esta procede à entrega do valor ao seu cliente, mas já com taxa de comissão cobrada pelo serviço. Por isso, o saldo de clientes é sempre “0”. No que diz respeito às outras entidades, naquelas em que realizei este processo, a conta Clientes apresenta saldo, pois normalmente existe um prazo entre a prestação do serviço/venda e o recebimento. Sendo assim, ao analisar a conta destas empresas vamos conferir os saldos da conta.

Para esta análise, o passo de ter toda a informação guardada nas pastas correspondentes e no documento Excel das entidades das quais foi recebida a informação é fundamental, pois agiliza o processo descrito a seguir. Na análise serão estudadas todas as respostas, por categorias, ou seja, clientes, fornecedores, bancos e seguradoras. Num documento Excel iremos colocar se a entidade à qual foi pedida a informação está de acordo, ou não, com os valores. Em seguida, irá ser conferido o valor do documento anexado em cada uma das respostas que nos foi enviada, ou seja, os extratos contabilísticos recebidos no processo de circularização.

Quando existirem diferenças entre o fornecido e o que a entidade apresenta na contabilidade, deve-se procurar no software SIPTA pelos extratos da contabilidade da entidade auditada par com esse, e, numa folha à parte, no mesmo documento Excel colocá-lo, fazendo uma comparação entre ambos. O objetivo é detetar onde poderia encontrar-se o motivo pelo qual os saldos apresentam divergências.

#### **4.5.3- Procedimentos Alternativos.**

Como foi referido anteriormente, caso existam entidades que não responderam ao pedido de circularização, têm de se realizar procedimentos substantivos alternativos. Para tal será necessário ir à procura do extrato contabilístico do início do ano seguinte e neste caso foi utilizado o correspondente ao mês de janeiro. Em seguida, deve-se verificar se as faturas desses clientes ou fornecedores já foram regularizadas. Nesta análise cria-se um documento Excel para ir colocando as observações relativas a estes saldos, em concreto, deve-se colocar se já foi pago, parcialmente pago ou se ainda está totalmente pendente.

#### **4.6 - Comparação entre a Contabilidade e a Gestão Comercial.**

A tarefa que será descrita em seguida é específica para empresas que apresentem contabilidade externa, ou seja, aquelas empresas que não têm departamento de contabilidade e optam por contratar uma empresa externa de contabilidade para a realização das tarefas contabilísticas. O objetivo principal desta atividade é fazer uma comparação entre o que está presente na contabilidade da empresa e a gestão comercial, querendo verificar se todas as faturas, depreciações, perdas por imparidade, e outros estão realmente bem refletidas. O que acontece nestas empresas que têm contabilidade externa é que, como não são contabilizados todos os eventos a diário, poderão existir omissões e erros. Para tal efeito, deve-se pedir tanto à gestão comercial como à contabilidade os registos contabilísticos, para proceder com a respetiva comparação. Esta será feita no Excel, numa tabela predeterminada, onde se verifica se estes

dados estão em correspondência com o número da conta (Cliente ou Fornecedor), o nome da entidade, e os respectivos saldos.

#### **4.7 - Análise à conta Clientes (Conta #21).**

A conta Clientes é considerada pelo auditor materialmente relevante para o processo de auditoria. Por isso, esta conta requer uma especial atenção por parte do revisor na hora de fazer os testes correspondentes à mesma. Nesta conta poderão existir diversas situações que poderão apresentar distorções, como por exemplo, sobreavaliações ou subavaliações. Ou seja, poderão existir dívidas e imparidades por contabilizar ou pagamentos de clientes não contabilizados, entre outras.

Para a realização desta análise deve-se selecionar previamente os clientes da entidade auditada que serão testados. Seguidamente, deve-se extrair a informação relativa a cada um desses clientes, a partir do *software* SIPTA, e colocá-los num documento Excel. O objetivo deste teste é decompor os saldos de cada um dos clientes selecionados e com o teste ficamos a conhecer quais são as faturas e notas de crédito (NC) que apresentam saldo pendente a 31/12, assim como as datas destes. Aquelas que apresentam saldos em aberto serão extraídas por número de documento, data e valor para posteriormente serem analisadas e questionar a entidade caso seja necessário. Mencionada análise posterior não foi realizada por mim, mas sim por outros colegas da equipa.

Para além do teste mencionado anteriormente, também são realizados outros processos sobre a mesma conta, assim como o preenchimento de um mapa de trabalho, onde se pretende conhecer quais são os clientes com saldos contra natura, os clientes com saldos parados e os principais clientes da entidade, tarefa esta que também será feita a partir do balancete de variação mensal. Os clientes com saldos contra natura são aqueles que apresentam no saldo da conta valores a crédito, sendo que geralmente nesta conta se encontram valores a débito. Estas situações são originadas por alguns fatores, como por exemplo: quando existem adiantamentos de clientes, a entidade emite notas de crédito, por motivos relativos a devoluções do produto vendido; ou quando são feitos descontos; ou por erros na contabilidade. Ao realizar esta atividade fica-se com o conhecimento da razão pela qual este saldo se encontra em contra natura, e irá permitir ao auditor saber como proceder. Por exemplo, se a causa for erro contabilístico, questiona-se a entidade para que esta proceda à sua retificação e é necessário mencionar que estes valores deverão estar justificados de forma apropriada. Os clientes com saldos parados são aqueles com dívidas para com a entidade desde o ano anterior e que ainda não as regularizaram, mas

que não têm tido novas transações para com a mesma. Para esta análise, deve-se ir ao balancete e ver quais são as entidades que apresentam esta condição, com isto o que pretendemos saber é se devem ser reconhecidas perdas por imparidades que ainda não tenham sido reconhecidas. Por último, os principais clientes da empresa não serão mais que os clientes que realizam transações com maiores montantes para com a entidade. Isto é determinado da seguinte forma - calculando o peso do débito anual de cada um dos clientes no saldo anual de clientes na conta corrente (C/C), contas que para o auditor deverão ser de grande importância, pois estes clientes representarão uma grande parte do rendimento da entidade.

#### **4.8 - Análise à conta Fornecedores (Conta #22).**

A conta Fornecedores, tal como a conta Clientes, é de grande importância para o auditor e muitos dos procedimentos reanalisados para a análise da conta cliente são partilhados com a análise a realizar nesta conta, claro está que com os devidos ajustes, pois nesta conta não vamos ter, por exemplo, Perdas por Imparidade.

#### **4.9 - Análise de dívidas ao Estado (Conta #24).**

A análise de dívidas ao Estado foi uma das tarefas realizadas durante este estágio. Esta tarefa consiste em testar se a empresa tem regularizadas as suas obrigações fiscais, como o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), as contribuições para a Segurança Social (SS) e Retenção de Impostos Sobre Rendimentos (IRS). A rubrica de Estado e Outros Entes Públicos poderá assumir tanto uma posição devedora como credora, dependendo da sua natureza. Esta conta, EOEP, é debitada pelos valores que possivelmente a empresa poderá recuperar e creditada pelas dívidas/obrigações que a entidade tem para com o Estado, Segurança Social e outras entidades estatais, assim sendo, o saldo credor desta conta é representado pelas dívidas da organização para com o Estado.

No que diz respeito à conta (#245), “Contribuições para a Segurança Social”, o objetivo de realizar a análise será corroborar se as contribuições estão a ser reconhecidas na contabilidade e se estão a ser pagas. O primeiro passo para a realização desta atividade é verificar se a empresa apresenta dívidas para com a Segurança Social. Logo, devemos obter informação diretamente da S.S. sobre os respetivos pagamentos da entidade para com ela. Com dita informação e os extratos contabilísticos da entidade referente a esta conta devemos realizar uma comparação entre os valores obtidos na S.S., o valor processado na contabilidade e o valor pago nesta última. Este pagamento deverá ser efetuado entre o dia 10 e 20 do mês seguinte ao da emissão da declaração, cujo cumprimento do prazo também deve ser verificado.

Relativamente à conta (#242), “Retenção de impostos sobre rendimentos” a análise que deverá ser feita é similar àquela que foi feita na conta (#245), onde o objetivo primordial é o de conferir os valores da contabilidade com os guias de retenção na fonte, procurando, com isto, ficar a conhecer se a empresa registou corretamente todos os valores.

Tal como nos outros dois processos, a análise feita à conta (#243) Imposto Sobre o Valor Acrescentado não será diferente. O objetivo do teste mencionado anteriormente mantém-se, mas tendo em conta que o IVA poderá ser entregue tanto mensalmente como trimestralmente, dependendo do regime em que a empresa se encontra enquadrada. Se a entidade optar por entregá-lo mensalmente, este terá como prazo limite para a entrega até ao dia 10 dois meses depois e, no caso de optar pela outra alternativa, o prazo vai até ao dia 15 dois meses depois, mas apenas trimestralmente. Primeiramente é solicitado à organização as declarações de IVA, mensais ou trimestrais, e os respetivos comprovativos de pagamentos. Posteriormente analisa-se a informação disponibilizada e corrobora-se consoante os casos se foram efetuados os pagamentos ao estado ou o respetivo reembolso à entidade, caso a empresa tenha previamente solicitado o mesmo, verificando, como em todos os outros casos, se os devidos prazos estimados foram cumpridos.

#### **4.10 – Teste aos Ativos Fixos Tangíveis (Conta #43).**

Segundo o NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis (AFT), a detenção destes ativos – seja com a finalidade de participar no processo de produção ou o fornecimento de bens e serviços, assim como para uso administrativo ou para arrendamentos a terceiros – e o seu uso esperado é superior a um período. A mesma norma descreve as condições que permitem reconhecer os AFT. Os AFT podem ser classificados como tal se cumprirem duas condições: são itens tangíveis cujos rendimentos futuros provavelmente irão para a organização e o seu custo pode ser contabilizado com credibilidade.

Um dos processos realizados sobre esta rúbrica é a análise dos aumentos relativos à conta - aumentos relativos às compras de AFT. O objetivo desta análise é constatar se a entidade contabilizou corretamente os AFT adquiridos durante o ano, pois estes devem ser reconhecidos inicialmente ao custo e tal valor deve incluir segundo o mesmo NCRF 7: o preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos da compra não reembolsáveis, após deduções e abatimentos; todos os custos relativos à transportação e deslocação do ativo até à entidade, assim como os custos necessários para que este esteja na sua capacidade plena de funcionamento; e por último os custos de desmantelamento e remoção do ativo. Assim, o

procedimento a realizar é o cálculo do valor de aquisição e, posteriormente, a verificação dos valores obtidos com os da contabilidade.

Outro dos processos realizados foi, a partir dos mapas relativos aos AFT fornecidos pela entidade, a realização do processo de recálculo, para posteriormente proceder com a comparação dos valores obtidos com os da contabilidade. Desta forma, confirma-se se todos os valores, tanto depreciações do exercício, como acumuladas, e valores líquidos dos ativos se encontram corretamente contabilizados. Para além disso, também é possível verificar se a entidade usa as taxas de depreciação previstas no respetivo código. Relativamente aos abates, a análise consiste em verificar se os AFT que foram abatidos ao longo do ano têm o auto do abate, ou seja, o respetivo comprovativo de abate do AFT. Adicionalmente, a análise consiste em verificar se o valor bruto do próprio e a depreciação acumulada não foram reconhecidos corretamente na contabilidade.

#### **4.11 – Teste a e-fatura.**

Um dos testes que o revisor deve realizar no seu trabalho é o da confirmação/verificação das faturas emitidas pela entidade ao longo do ano, isto é, se estas se encontram em concordância com as que estão refletidas nas Finanças. Portanto, o auditor vem retificar se todas as faturas emitidas estão constantes na entidade reguladora. Para a faturação, as entidades usam um software destinado a esta tarefa, o qual se encarrega de controlar e gerir todas as informações relativas à área e que deve estar acreditado pelas Finanças.

Para a realização deste teste substantivo é necessário extrair todos os dados relativos às faturas da empresa do *software* SIPTA, as quais já tinham sido introduzidas nele previamente. A partir desta informação e da fornecida pela entidade, o primeiro procedimento a realizar é confirmar o número de faturas emitidas mensalmente e, em seguida, realizar uma comparação: do valor base total (correspondente ao valor sem IVA da venda ou prestação de serviço), do valor do IVA e do valor total das faturas emitidas. O objetivo é analisar se estão em concordância, considerando que nesta fase será sobre valores mensais. Seguidamente, procede-se com a comparação de todas as faturas num processo semelhante ao anterior, mas somente com a variação de cada uma das faturas. O processo é realizado, da mesma forma, para as NC emitidas pela entidade. Caso existam faturas ou NC por reconhecer, o auditor deverá questionar a entidade para perceber o porquê destas situações.

#### **4.12 – Teste a Caixa, Depósitos Bancários e outros equivalentes de Caixa.**

Segundo o NCRF 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa – Caixa é definido como o dinheiro que a empresa dispõe tanto na caixa como nas contas bancárias: os chamados depósitos à ordem. Define, adicionalmente, equivalentes de caixa como: investimentos financeiros que sejam para a entidade facilmente convertíveis em dinheiro e apresentem risco relativamente baixo, no que respeita às variações de valor. Adicionalmente, estes investimentos são de curto prazo.

Esta conta apresenta uma grande vulnerabilidade segundo Costa (2017). Por essa razão é para o auditor um ponto de análise. Nesta conta, em relação aos bancos, realiza-se o processo de circularização – processo de maior importância sobre esta conta para o auditor, pela credibilidade da informação que recebe, o qual consiste em enviar um pedido de verificação externa às entidades bancárias para conferir se os saldos na contabilidade estão de acordo com os saldos destas. A partir das respostas obtidas no processo de circularização, o ROC deverá realizar para esta conta o processo de reconciliação bancária, para o qual também deverá solicitar à entidade cliente as reconciliações feitas durante o ano, o qual tem por objetivo a verificação dos saldos que apresenta a conta na contabilidade com os da entidade bancária. Este processo, geralmente, poderá apresentar divergências e, sendo assim, o revisor deverá prestar atenção para cheques pendentes, despesas bancárias, créditos bancários, entre outros. Outro processo a realizar sobre esta conta e o qual não foi realizado por mim, e que é importante mencionar, é proceder à contagem física da caixa da entidade cliente.

## 5- Conclusões.

“O conhecimento não tem qualquer valor a menos que seja posto em prática”, Anton Chekhov. O estágio é o complemento que o estudante necessita para se tornar num profissional competente, uma vez que este permite uma aproximação entre o conhecimento adquirido durante todo o percurso académico e a realidade do mundo laboral. Quer isto dizer que o estudante tem a possibilidade de pôr em prática todo os temas abordados durante as aulas.

O estágio representa uma das experiências mais desejadas e mais importantes no percurso da vida académica de qualquer aluno. Desta forma, torna-se, para ele, uma oportunidade única, pois com o estágio, o estudante consegue compreender o verdadeiro funcionamento de uma empresa, desde o seu interior até à experiência da integração de uma equipa de trabalho muito profissional.

As unidades curriculares frequentadas no mestrado e as atividades desenvolvidas ao longo deste tempo, encontram-se perfeitamente correlacionada, pois a maioria dos conhecimentos adquiridos durante o curso são aplicados na realização das atividades desenvolvidas. Existem disciplinas que são transversais para a realização das atividades do estágio, nomeadamente as unidades curriculares de Ética, Auditoria Financeira, Contabilidade, Fiscalidade I e II e Gestão Fiscal.

Todos os objetivos práticos definidos no início do estágio foram atingidos, conseguindo complementar os conteúdos aprendidos, destacando-se algumas disciplinas como Fiscalidade, Gestão Fiscal, Contabilidade, Auditoria Financeira, Ética, entre outras.

A revisão da literatura realizada, aporta uma profunda variedade de informação acerca do trabalho de auditoria em cada uma das suas fases, as quais se foram articulando com tarefas realizadas no dia-a-dia.

Para além dos conhecimentos adquiridos e consolidados, o trabalho na Cascais, Pêga Magro & Roque SROC Lda., promoveu a compreensão da importância do trabalho em equipa, permitiu conhecer profissionais exigentes, os quais influenciaram tanto as atividades como o próprio aluno, e forneceu uma experiência enriquecedora.

Recomendo esta entidade aos futuros estudantes para a realização do seu TFM na modalidade de estágio, dado que para além de poderem consolidar os conhecimentos adquiridos, estarem também a integrar uma entidade que acolhe, com todos os seus colaboradores, os estagiários como parte dela, prestando-lhes toda a cooperação, atenção e assistência necessária, proporcionando-lhes uma experiência gratificante.

## **6- Referências Bibliográficas.**

### **6.1- Monografias.**

Almeida, B. J. (2019). *Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no risco* (3.ra ed.). Lisboa: Escolar Editora.

Arens A. A., Elder R. J., Beasley M. S. e Hogan, C. E., (2020) *Auditing and assurance services (Global Edition)*, (17th Ed.). Educación Pearson

Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (11.na ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Curto, J. D. (2017). *Amostragem, Testes de Conformidade e Testes Substantivos em Auditoria*. Editora, CreateSpace Independent Publishing Platform

Griffiths, P. (2005). *Risk-Based Audit*. (1.ra ed.). London and New York: Routledge Taylor & Francis.

Graham, L. (2015). *Internal control and audit compliance: documentation and testing under the new COSO framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Guia de Aplicação das ISAS – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática. OROC

Pickett K. (2013). *Audit Planning: A Risk-Based Approach*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

### **6.2- Legislação e outros normativos**

Código do IRC.

Decreto Lei n.º 106/2015, Diário da República, Série I de 2015-06-02,

Decreto Lei n.º 106/2015, Diário da República, Série I de 2015-06-02,

Decreto Lei n.º 158/2009, 13/07/2009, Diário da República, Série I de 2009-07-13,

GAT nº 1 (Revisto) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas / Relatório De Auditoria. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Manual do Revisor Oficial de Contas.

IAS 10 - Presentation of Financial Statements (Apresentação de Demonstrações Financeiras)

ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing (Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Realização de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A009-2012-IAASB-Handbook-ISA-200-PT.pdf>

ISA 260 – Communication With Those Charged With Governance (Comunicação com os encarregados da Governança). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A015-2012-IAASB-Handbook-ISA-260-PT.pdf>

300 – Planning na Audit of Financial Statements (Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A017-2012-IAASB-Handbook-ISA-300-PT.pdf>

ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment (Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Meio Ambiente). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A046-2012-IAASB-Handbook-ISA-315-Revista-PT.pdf>

ISA 320 – Materiality in Planning and Performing na Audit (Materialidade no Planeamento e na Realização Execução de uma Auditoria). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A019-2012-IAASB-Handbook-ISA-320-PT.pdf>

ISA 330 – The Auditor’s Responses to Assessed Risks (As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A020-2012-IAASB-Handbook-ISA-330-PT.pdf>

ISA 500 – Audit Evidence (Prova de Auditoria). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A023-2012-IAASB-Handbook-ISA-500-PT.pdf>

ISA 505 – External Confirmations (Confirmações Externas)

<https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A025-2012-IAASB-Handbook-ISA-505-PT.pdf>

ISA 520 - Analytical Procedures (Procedimentos Analíticos).

<https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A027-2012-IAASB-Handbook-ISA-520-PT.pdf>

ISA 560 – Subsequent Events (Eventos Subsequentes). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A031-2012-IAASB-Handbook-ISA-560-PT.pdf>

ISA 580 – Written Representations (Declarações Escritas). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A033-2012-IAASB-Handbook-ISA-580-PT.pdf>

ISA 700 – Forming an opinion and Reporting on Financial Statements (Formar uma Opinião e Relatar sobre as Demonstrações Financeiras) <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A037-2012-IAASB-Handbook-ISA-700-PT.pdf>

ISA 701 – Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor’s Report (Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente). [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701\\_2.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf)

ISA 705 – Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report (Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A038-2012-IAASB-Handbook-ISA-705-PT.pdf>

ISA 706 – Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report (Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente) <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A039-2012-IAASB-Handbook-ISA-706-PT.pdf>

ISA 720 – The Auditor’s Responsibilities Relating T Other Information In Documents Containing Audited Financial Statements (As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra). <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A041-2012-IAASB-Handbook-ISA-720-PT.pdf>

[ISO 31000 : 2018 – Risk management – Guideline.](#)

[ISSO 9001:2015 – Sistemas de Gestão de Qualidade.](#)

Norma Contabilística do Relato Financeiro n. °18 – Inventários. [http://www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/SNC\\_projecto/NCRF\\_18\\_inventarios.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_18_inventarios.pdf)

Norma Contabilística do Relato Financeiro n.º 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa. [http://www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/snc\\_projecto/ncrf\\_02\\_dfcaixa.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/snc_projecto/ncrf_02_dfcaixa.pdf)

Norma Contabilística do Relato Financeiro n.º 7 – Ativos Fixos Tangíveis. [http://www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/SNC\\_projecto/NCRF\\_07\\_activos\\_fixos\\_tangiveis.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_07_activos_fixos_tangiveis.pdf)

Portaria 1446-C/2001 Diário da República n.º 294/2001, 4º Suplemento, Série I-B de 2001-12-21.

Sarbanes Oxley Act (SOX), 2002 – An Act To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.

Sistema de Normalização Contabilística (SNC), Estrutura Conceptual [http://www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/SNC\\_projecto/SNC\\_EC.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/SNC_EC.pdf)

### **6.3- Artigos.**

Abrantes, Susana Maria de Jesus Gomes, (2018). Novo Normativo de Auditoria. Revista da OROC, *Revisores & Auditores*, 23-39. Disponível em <https://docplayer.com.br/109065201-Novo-normativo-de-auditoria-auditoria.html>

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>, acedido em 29.05.2019.

Bowlin, K. (2011). Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *Accounting Review*, 86(4), 1231–1253. <https://doi.org/10.2308/accr-10039>

Castanheira, N., L. Lima Rodrigues, and R. Craig. (2009). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal* 25 (1): 79–98. <https://doi.org/10.1108/02686901011007315>

Chenhall, R.H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting Organizations and Society* 47(1), 1-13.

Contessotto, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. A. (2019). The association between audit manager and auditor-in-charge experience, effort, and risk responsiveness. *Auditing*, 38(3), 121–147. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52308>

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control - Integrated Framework: Executive Summary*. Durham: COSO.

Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk-based audit planning—an empirical analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(2), 141–155. <https://doi.org/10.2308/JETA-2020-004>

Fay, R. G., & Stein, S. E. (2016). Teaching students about audit reports: An interactive approach. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 114–125. <https://doi.org/10.2308/cija-51410>

Gomes, E. (2014). A Importância do Controle Interno no Planejamento de Auditoria. *Revista Revisores e Auditores*, 9-31. Disponível em <https://silo.tips/download/a-importancia-do-controle-interno-continuidade-no-planeamento>.

Hanisah, A. P. D. K. W. (2021). Fraud Prevention of Government Procurement of Goods and Services in Local Government. *Jurnal Akuntansi*, 25(2), 256. <https://doi.org/10.24912/ja.v25i2.809>

Mock, T. J., Srivastava, R. P., & Wright, A. M. (2017). Fraud risk assessment using the fraud risk model as a decision aid. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 37–56. <https://doi.org/10.2308/jeta-51724>

Tribunal de Contas. *Manual de Auditoria e Procedimentos*. Vol 1. Disponível em [https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_vol1.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf)

Wright, W. F. (2016). Client business models, process business risks and the risk of material misstatement of revenue. *Accounting, Organizations and Society*, 48, 43–55. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.005>