

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
RELATÓRIO DE ESTÁGIO

IMPORTÂNCIA DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO NUMA
AUDITORIA ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

MICAELA LOURENÇO BRAZ

MAIO - 2023

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
RELATÓRIO DE ESTÁGIO

IMPORTÂNCIA DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO NUMA
AUDITORIA ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

MICAELA LOURENÇO BRAZ

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR ANTÓNIO CARLOS DE OLIVEIRA SAMAGAIO

DOUTORA ANA COSTA

MAIO - 2023

Resumo

Uma auditoria financeira é um exame que visa avaliar se as demonstrações financeiras de uma entidade estão, em todos os aspetos materiais, em conformidade com as normas de relato financeiro aplicáveis. Este trabalho decorre ao longo de várias etapas interligadas entre si. O conhecimento do negócio e do meio envolvente de uma entidade é uma etapa que compõe a fase de planeamento de uma auditoria e que assume um papel de extrema importância para a qualidade final da auditoria.

Através da recolha e análise de informação que permita caracterizar o negócio da entidade e da sua envolvente, o auditor consegue identificar os acontecimentos/práticas que, no seu entender, poderão suscitar distorções materiais ao nível global das demonstrações financeiras e/ou das asserções relativas às transações, saldos e divulgações. Dessa forma, esta etapa é crítica para o auditor determinar o risco inerente, elemento que faz parte da equação do risco de auditoria.

O presente trabalho tem como principal propósito descrever detalhadamente as atividades realizadas durante o estágio curricular realizado na divisão de auditoria da firma Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.. Adicionalmente, tem como objetivo final aprofundar o entendimento acerca da importância do conhecimento do negócio e do meio envolvente numa auditoria às demonstrações financeiras.

Palavras-chave: Auditoria Financeira, Conhecimento do Negócio, Risco Inerente, Distorções Materiais

Abstract

A financial audit is an examination of whether the financial statements of an entity conform, in all material aspects, to applicable financial reporting standards. This work takes place over several interconnected steps. Knowledge of the business and the environment of an entity is a step in the planning phase of an audit and is extremely important for the final quality of the audit.

By collecting and analyzing information that allows characterizing the entity's business and its environment, the auditor can identify the events/practices that, in your understanding, may lead to material distortions at the overall level of the financial statements and/or the assertions related to transactions, balances and disclosures. Therefore, this step is critical for the auditor to determine inherent risk, which is part of the audit risk equation.

The main purpose of this work is to describe in detail the activities carried out during the curricular internship conducted in the audit division of the firm Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.. Additionally, its final aim to deepen the understanding of the importance of the knowledge of the business and its environment in a financial statement audit.

Keywords: Financial Auditing, Business Knowledge, Inherent Risk, Material Distortions

Agradecimentos

A entrega do Trabalho Final de Mestrado dita o fim de uma etapa muito importante no meu percurso académico. Encerro esta etapa graças às pessoas que me foram acompanhando ao longo deste percurso, e a quem gostaria de deixar o meu agradecimento:

Ao ISEG e aos docentes do ISEG com quem tive oportunidade de trabalhar, sobretudo aprender, através da transmissão dos seus conhecimentos.

Ao meu orientador, Professor Doutor António Samagaio, primeiramente por ter aceite este compromisso de orientar o meu trabalho. Em segundo, por todo o seu suporte, esclarecimentos e, sobretudo disponibilidade.

À minha orientadora de estágio, Doutora Ana Costa, pelo apoio prestado e orientação dada ao longo do processo de estágio.

À sociedade, Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda., pela forma como me acolheu, disponibilidade, paciência, conhecimento e métodos de trabalho transmitidos. Ao quadro de colaboradores, pelo bom ambiente de integração e cooperação em prol do desenvolvimento das minhas competências.

A todos os meus familiares, especialmente à minha mãe, pela compreensão, motivação e, particularmente, por ter sido o meu pilar ao longo de toda esta jornada académica, principalmente durante a realização deste trabalho.

Aos meus amigos, pela paciência, compreensão e, sobretudo pelas palavras de força e incentivo transmitidas.

Índice

1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1. Objetivo da auditoria às demonstrações financeiras	3
2.2. Fases do trabalho de auditoria	4
2.3. Fase do planeamento	5
2.4. Conhecimento do negócio e do meio envolvente	6
2.5. Procedimentos de avaliação do risco	13
2.6. Implicações na auditoria dos procedimentos de avaliação do risco	15
3. Apresentação da Empresa e do Estágio	17
3.1. Apresentação da SROC	17
3.2. Descrição do estágio	18
4. Exemplificação da prática profissional	27
4.1. Procedimentos realizados ao nível do conhecimento do negócio	27
4.2. Apresentação do Form do Conhecimento do Negócio	28
4.2.1. Ciclo das vendas	28
4.2.2. Gestão de inventários	31
5. Conclusões	34
6. Referências Bibliográficas	36
7. Anexos	38

Lista de Figuras

Figura 1 - Fases da Auditoria	4
Figura 2 - Fase do Planeamento.....	6
Figura 3 - Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente	7
Figura 4 - Exemplos de matérias ao nível dos fatores setoriais	8
Figura 5 - Exemplos de matérias ao nível dos fatores de regulação	9
Figura 6 - Exemplos de matérias ao nível da natureza da entidade	10
Figura 7 - Exemplos de matérias ao nível do conhecimento da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade.....	11
Figura 8 - Exemplos de matérias ao nível dos Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados	12
Figura 9 - Exemplos de matérias ao nível da Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade	13

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Síntese dos procedimentos substantivos em Caixa e Equivalentes de Caixa	20
Tabela 2 - Síntese dos procedimentos substantivos em Estado e Outros Entes Públicos.....	22
Tabela 3 - Síntese dos procedimentos substantivos em Financiamentos Obtidos	23
Tabela 4 - Síntese dos procedimentos substantivos em Vendas e Prestações de Serviços	24
Tabela 5 - Síntese dos procedimentos substantivos em Inventários	25
Tabela 6 - Síntese dos procedimentos substantivos em Gastos com Pessoal	26

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

BdP – Banco de Portugal

CAE – Código de Atividade Económica

CMVM – Comissão do Mercado e dos Valores Mobiliários

CRC – Central de Responsabilidades de Crédito

DMR – Declarações Mensais de Rendimentos

FCN – Form do Conhecimento do Negócio

GGI – *Geneva Group International*

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA – *International Standard on Auditing*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NIPC – Números de Identificação de Pessoa Coletiva

PBASROC – *Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.*

PMP – Prazo Médio de Pagamento

PMR – Prazo médio Recebimentos

RFCRA – Relatório Final de Conclusões e Recomendações de Auditoria

SAF-T – *Standard Audit File for Tax Purpose*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

VIES – *VAT Information Exchange System*

Lista de Anexos

Anexo 1 - Folha de Trabalho: Caixa e Depósitos Bancários.....	38
Anexo 2 - Folha de Trabalho: Estado e Outros Entes Públicos.....	38
Anexo 3 - Folha de Trabalho: Financiamentos Obtidos	40
Anexo 4 - Folha de Trabalho: Rendimentos.....	40
Anexo 5 - Folha de Trabalho: Inventários.....	40
Anexo 6 - Folha de Trabalho: Gastos	43
Anexo 7 - Aplicação Prática: Contexto real da “Entidade XPTO”	45
Anexo 8 - Matriz de Risco Inerente: Contexto real da “Entidade XPTO”	51

1. Introdução

Uma auditoria financeira é um processo composto por várias etapas encadeadas, englobadas em três grandes fases: i) planeamento da auditoria; ii) procedimentos de auditoria adicionais e resposta aos riscos de distorção material; e iii) avaliação das distorções, elaboração do relatório de auditoria e comunicação. Segundo o artigo 42.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, os auditores portugueses têm que seguir as normas internacionais de auditoria - International Standard on Auditing (ISA) na realização das auditorias. Uma auditoria assente nas ISAs pressupõe uma abordagem baseada no risco empresarial. De acordo com Le et al. (2020), esta abordagem melhora a eficiência e qualidade da auditoria, assim como aumenta a confiança dos clientes e utilizadores da informação financeira, fornecendo um valor acrescentado.

De acordo com International Standard on Auditing 315 (Revised) – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (IAASB, 2018) (ISA 315), a fase do planeamento da auditoria compreende o conhecimento do negócio da entidade e do seu meio envolvente, bem como o conhecimento do seu sistema de controlo interno. Nesse sentido, o auditor deve procurar conhecer o negócio da entidade, assim como o seu meio envolvente, de modo a avaliar os eventuais riscos associados às suas demonstrações financeiras.

Segundo Kochetova-Kozloski et al. (2011), a realização de uma análise estratégica com o intuito de conhecer o negócio e o meio envolvente da entidade torna mais consciente a avaliação do auditor relativamente à presença de riscos de distorção material inerentes às demonstrações financeiras. De acordo com Buuren et al. (2014), os auditores recorrem ao conhecimento do negócio e do meio envolvente da entidade quando a dimensão e complexidade da entidade assim o exige. Quando se trata de entidade complexas e de grande dimensão, os auditores recorrem com maior frequência

a esse conhecimento, o que os leva a identificar com maior eficácia os riscos de distorção material.

O presente trabalho visa apresentar o relatório de estágio decorrente do estágio curricular realizado entre Janeiro de 2022 e Julho de 2022 na divisão de auditoria da *Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.*. Durante esse período, a autora deste trabalho teve a oportunidade de integrar várias equipas de auditoria onde realizou um conjunto de tarefas enquadradas no conhecimento do negócio.

Este relatório encontra-se dividido em quatro capítulos: (i) o primeiro capítulo aborda a revisão da literatura realizada em torno do tema, nomeadamente o objetivo da auditoria às demonstrações financeiras, as fases do trabalho de auditoria, a fase do planeamento, o conhecimento do negócio e do meio envolvente em específico, etc.; (ii) no segundo capítulo é realizada a apresentação da SROC onde decorreu o estágio, assim como é feita uma descrição das atividades realizadas durante o mesmo que não se encontram diretamente relacionadas com tema; (iii) no terceiro capítulo é realizada a exemplificação da prática profissional com a descrição dos procedimentos realizados pela SROC ao nível do conhecimento do negócio; é realizada a apresentação do formulário que serve de base à documentação do conhecimento do negócio das entidades, para duas áreas de eleição em específico: o ciclo das vendas e a gestão de inventários; por último, para essas duas áreas de eleição, é realizada a aplicação do formulário do conhecimento do negócio a uma empresa selecionada aleatoriamente, pertencente ao universo de clientes da SROC, culminando com a matriz de identificação dos riscos inerentes; (iv) no quarto e último capítulo são apresentadas as principais conclusões do estudo elaborado, assim como do estágio realizado e, ainda, as principais limitações sentidas.

2. Revisão da Literatura

2.1. Objetivo da auditoria às demonstrações financeiras

O objetivo do auditor ao realizar uma auditoria às demonstrações financeiras de uma entidade é expressar uma opinião sobre se estas, estão ou não, materialmente distorcidas, quer por erro ou por fraude. Dito de outro modo, o propósito do auditor ao realizar um trabalho de auditoria é emitir uma opinião de forma a aferir se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os seus aspetos materiais a posição financeira e o desempenho de uma entidade de acordo com as normas de relato financeiro aplicáveis. Assim, “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada” (Attie, 2000, p.31).

Segundo Costa (2019, p.61), uma auditoria financeira “tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras”. Por sua vez, Almeida (2017, p.3) refere que uma “auditoria é assim um processo de recolha de provas para atestar as asserções (efetuadas pelo órgão de gestão), contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e outros referenciais, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira”.

A International Standard on Auditing 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing (IAASB, 2009) refere que uma auditoria procura aumentar a confiança dos utilizadores do relato financeiro. Para esse efeito, o auditor deverá expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

2.2. Fases do trabalho de auditoria

Para a consecução do objetivo final do auditor, é fundamental seguir um conjunto de fases, denominadas de fases da auditoria, que visam o sucesso do trabalho final. Segundo o Tribunal de Contas (2016), existem quatro fases cruciais a seguir no desenvolvimento do trabalho de auditoria – planeamento, execução, relato/relatório e seguimento. Almeida (2017), apresenta uma auditoria como um processo resultante de seis fases, descritas na Figura 1. Numa situação de auditoria recorrente, tal como demonstra a figura, estas fases são sequencias encontrando-se todas elas relacionadas entre si.

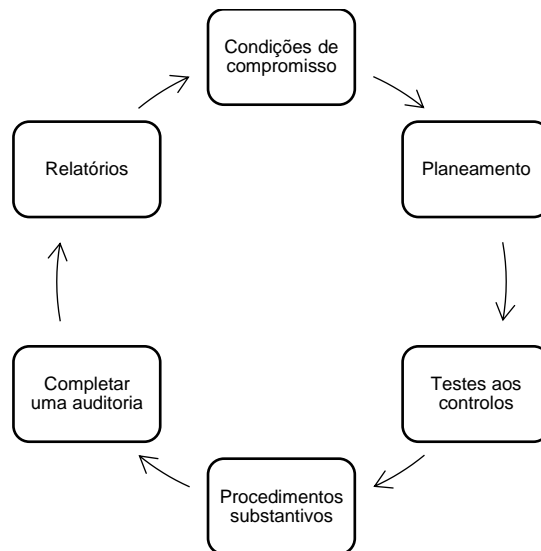


Figura 1 - Fases da Auditoria

Fonte: Adaptado de Almeida (2017)

Em síntese, o trabalho de auditoria caracteriza-se por ser um processo contínuo, dado que na fase da elaboração do relatório o auditor já se encontra a ponderar a continuação dos trabalhos no futuro para aquele cliente, e para além disso, dinâmico, uma vez que ao longo do trabalho o auditor pode trabalhar simultaneamente em diversas fases e, se necessário, perante nova informação recolhida, recuar algumas delas para reconsiderar os passos anteriormente realizados.

2.3. Fase do planeamento

Segundo Almeida (2017), a adequação do planeamento de uma auditoria às demonstrações financeiras é de extrema importância. Um planeamento adequado permite não só a recolha de prova suficiente e apropriada para sustentar as conclusões do auditor, como também cumprir com as datas definidas para com o cliente de término do trabalho, e ainda, manter num patamar aceitável a relação custo/benefício.

Para o Tribunal de Contas (2016), esta fase do trabalho de auditoria é adequada quando a realização dos trabalhos propicia a redução, para um nível consideravelmente baixo, o risco do auditor emitir uma opinião incorreta. Assim sendo, a realização de uma auditoria às demonstrações financeiras pressupõe um planeamento adequado de forma a garantir a eficácia e eficiência da execução do trabalho.

Nesta fase, importa definir a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos. No entanto, a International Standard on Auditing 300 – Planning an audit of financial statements (IAASB, 2009), refere que, a natureza e extensão das tarefas de planeamento encontram-se diretamente relacionadas com alguns fatores, tais como a dimensão e o nível de complexidade da entidade em causa, a experiência passada na entidade dos principais membros da equipa de trabalho, e ainda, as alterações nas circunstâncias que possam vir a surgir no decorrer do trabalho. Deste modo, a natureza e extensão das atividades irá depender das características de cada entidade, pelo que irá variar de entidade para entidade.

Neste sentido, o auditor ao desenvolver o planeamento do trabalho de auditoria deve ter em consideração a oportunidade de realizar primeiramente algumas atividades e procedimentos de auditoria face a outros. Para Almeida (2017), a fase do planeamento compreende as atividades explicitadas na figura 2.

Planeamento	Determinação do risco aceitável de auditoria;
	Compreensão da entidade e da sua envolvente;
	Compreensão do controlo interno;
	Avaliação do risco de distorção material;
	Determinação da materialidade;
	Alocação da materialidade às rubricas;
	Definição da estratégia e dos programas de auditoria.

Figura 2 - Fase do Planeamento

Fonte: Adaptado de Almeida (2017)

2.4. Conhecimento do negócio e do meio envolvente

Uma das primeiras atividades, e de extrema relevância, a realizar na fase do planeamento de uma auditoria, passa pelo conhecimento do negócio da entidade e do seu meio envolvente, nomeadamente o setor de atividade em que a entidade se encontra inserida.

De acordo com Taborda (2021), o conhecimento da entidade trata-se de um processo de recolha e análise de informação que é transversal a todas as fases da auditoria. Posteriormente, essa informação virá a ser confrontada com a qualidade da prova recolhida pelo auditor ao longo do trabalho.

Para Costa (2019), o conhecimento do negócio da entidade relativamente à qual as demonstrações financeiras vão ser alvo de auditoria possibilita ao auditor não só identificar como também compreender os acontecimentos, práticas e transações realizadas pela mesma que, no seu entender, poderão colocar em causa a verdadeira e apropriada imagem das demonstrações financeiras. Deste modo, o auditor através deste conhecimento consegue perceber o que poderá vir a ter um efeito significativo tanto ao nível das demonstrações financeiras como da auditoria e respetivo relatório de auditoria. Por conseguinte, o auditor na determinação do risco inerente e de controlo, irá ter em consideração esse conhecimento.

A atividade de recolha de informação trata-se de processo contínuo e não estático, na medida em que é necessário que exista ao longo de toda a auditoria a constante atualização e recolha de informação característica do negócio. Segundo Tabora (2021), existe um vasto leque de formas que proporcionam a obtenção desse conhecimento - consulta dos papéis de trabalho do auditor anterior; de dados da empresa e do setor obtidos em associações setoriais ou em publicações, legislação e outros regulamentos específicos relacionados com o setor; visita às instalações da entidade, para conhecer o *layout* do ciclo produtivo, os processos de fabrico, as condições de armazenamento, o tipo e quantidade de produtos, o sistema de planeamento e de controlo e o processo de registo contabilístico, nomeadamente o tipo de *software* utilizado; análise de documentos produzidos internamente e de indagações ao órgão de gestão.

Segundo a ISA 315 (IAASB, 2018), o auditor no conhecimento da entidade deve apropriar-se dos elementos presentes na figura 3.

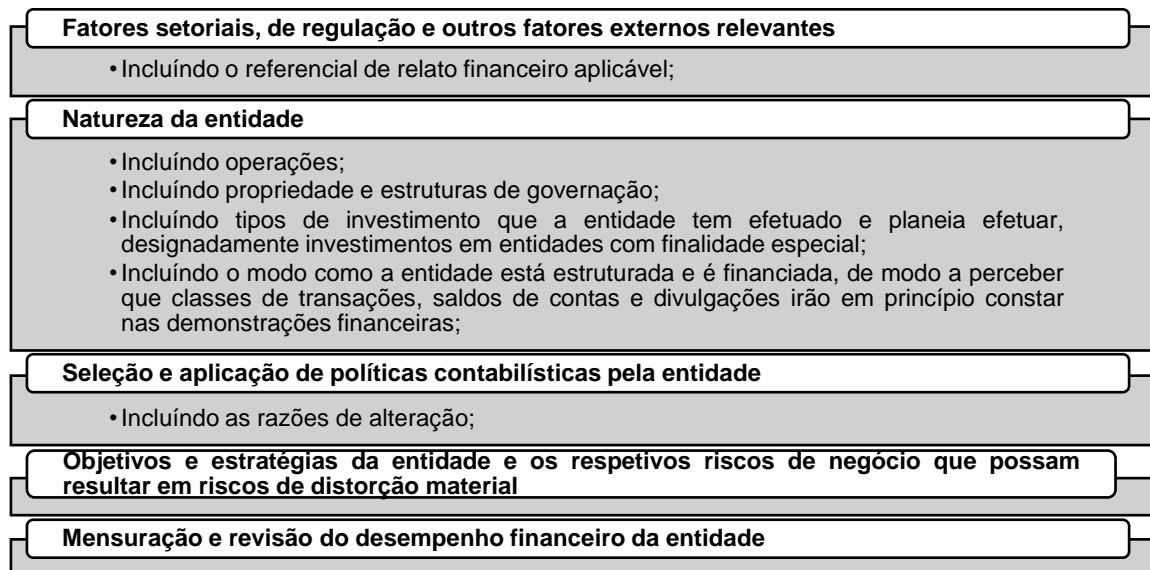


Figura 3 - Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente

Fonte: Adaptado ISA 315

Fatores setoriais

No que diz respeito a fatores setoriais, o auditor deverá ter em consideração fatores relevantes, tais como a existência de um ambiente competitivo, desenvolvimentos a nível tecnológico e os relacionamentos entre clientes e fornecedores. De acordo com a ISA 315, o auditor pode considerar matérias como as que constam na figura 4.

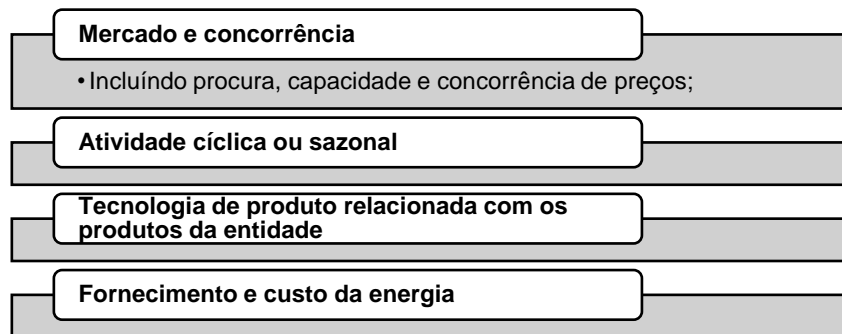


Figura 4 - Exemplos de matérias ao nível dos fatores setoriais

Fonte: Adaptado ISA 315

De acordo com Taborda (2021), matérias como o mercado e o modo de funcionamento do setor permitem ao auditor a realização de um conjunto de rácios económico-financeiros que posteriormente poderão vir a ser úteis para a realização de procedimentos analíticos intrassetoriais. Para além disso, matérias como o setor de atividade em que a entidade se encontra inserida, nomeadamente a atividade cíclica e sazonal, condições adversas, risco e oportunidades de negócio e ainda nível de concorrência, podem ser consideradas como um aspeto fulcral de sucesso e qualidade do trabalho de auditoria.

Fatores de regulação

Quanto a fatores de regulação, o auditor deve procurar conhecer o ambiente regulador da entidade, o ambiente político e legal da entidade, bem como o referencial de relato financeiro aplicável à mesma. Segundo a ISA 315, matérias como as que constam na figura 5 podem ser tidas em consideração pelo auditor.

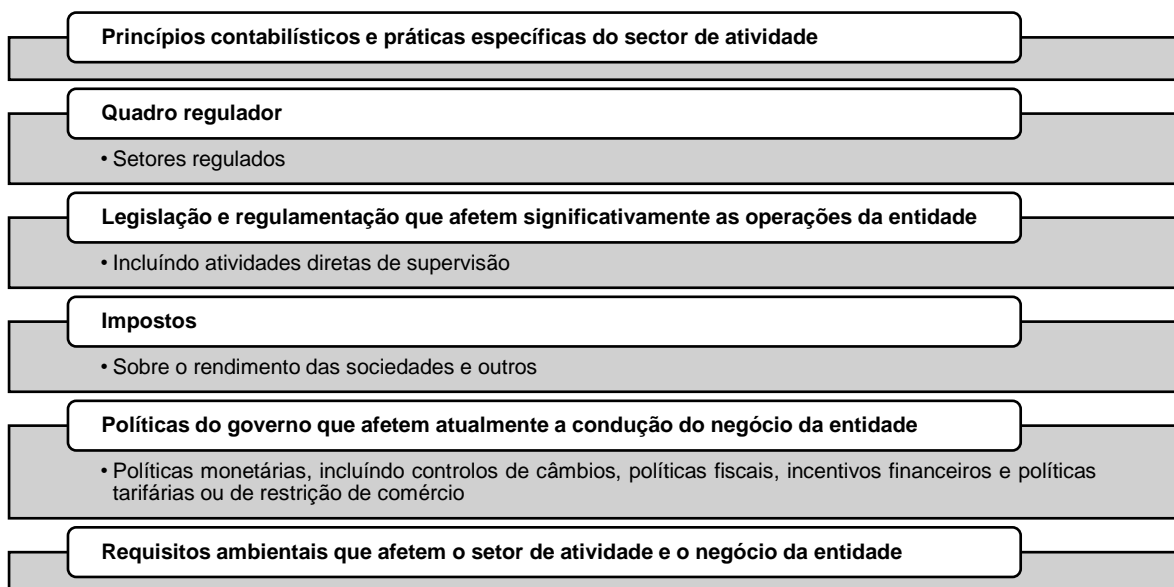


Figura 5 - Exemplos de matérias ao nível dos fatores de regulação

Fonte: Adaptado ISA 315

Outros fatores externos relevantes

Em relação aos outros fatores externos, o auditor pode considerar condições económicas de nível geral, tais como a inflação e valorização monetária, taxas de juro e capacidade de financiamento da economia, e ainda, a recessão ou crescimento da mesma.

Natureza da entidade

Relativamente a elementos sobre a natureza da atividade, o auditor deverá procurar conhecer a estrutura da entidade, se a mesma apresenta uma estrutura complexa, constituída por subsidiárias, ou outras situações. Eventualmente, em estruturas complexas poderá existir aspetos como a contabilização apropriada do *goodwill*, de investimentos, empreendimentos conjuntos ou entidades com finalidade especial, que poderão estar na origem de riscos de distorção material.

Para além disso, por forma a reconhecer a apropriada identificação e contabilização de transações entre partes relacionadas, é importante procurar conhecer a existência de relações entre proprietários e outras pessoas/entidades.

De acordo com a ISA 315, o auditor quando se inteira da natureza da entidade pode considerar a compreensão dos aspetos mencionados na figura 6.

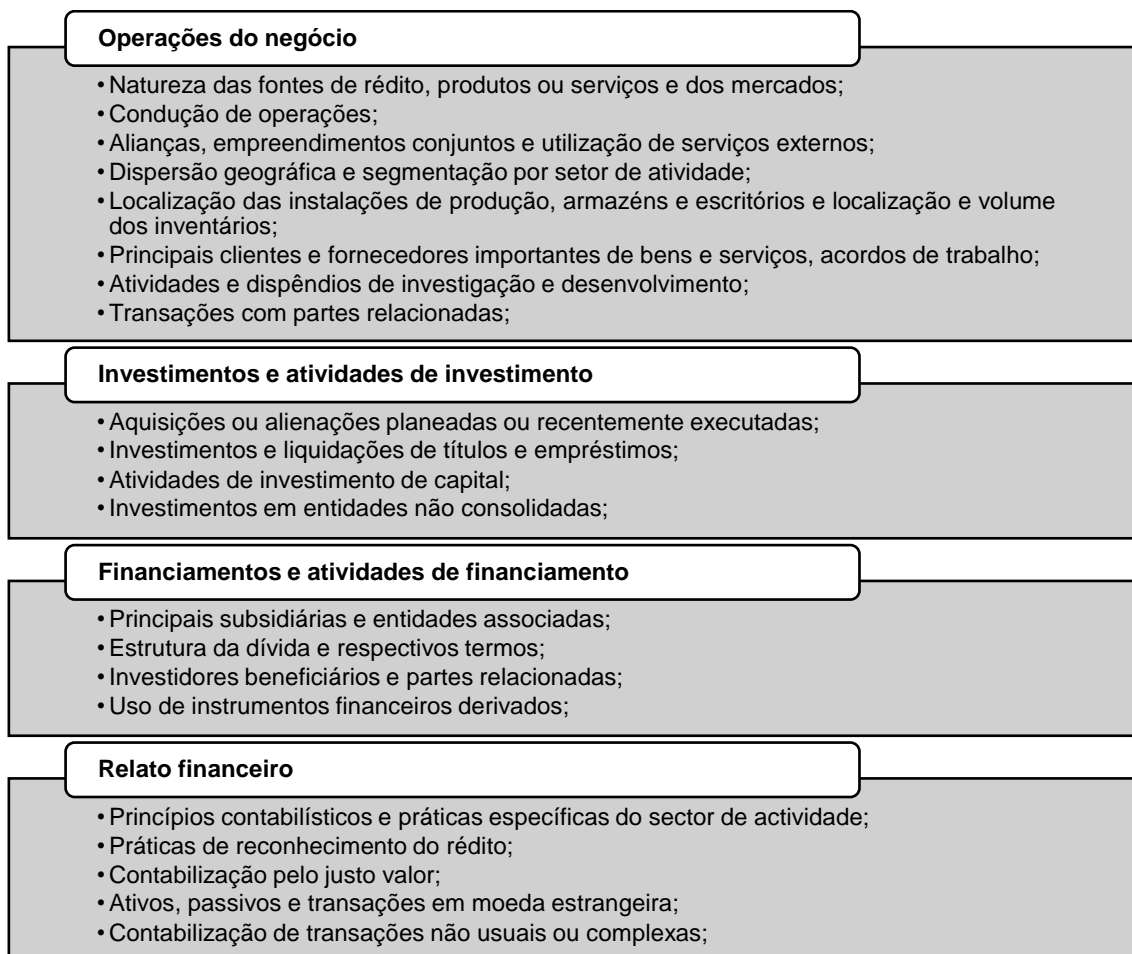


Figura 6 - Exemplos de matérias ao nível da natureza da entidade

Fonte: Adaptado ISA 315

Escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade

Quanto ao conhecimento da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, de acordo com a ISA 315, podem ser contempladas as matérias que constam na figura 7.

Escolha e Aplicação de Políticas Contabilísticas pela entidade

- Os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais;
- O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes relativamente às quais há falta de orientação de autoridade indiscutível ou que seja consensual;
- Alterações nas políticas contabilísticas da entidade;
- Normas de relato financeiro, leis e regulamentos que são novos para a entidade, e quando e de que forma a entidade adoptará tais requisitos.

Figura 7 - Exemplos de matérias ao nível do conhecimento da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade

Fonte: Adaptado ISA 315

Segundo a ISA 315, as políticas contabilísticas adotadas pela entidade devem ser alvo de avaliação por parte do auditor, quanto à sua adequação e consistência face às normas de relato financeiro aplicáveis, bem como as políticas contabilísticas aplicadas ao setor de atividade.

Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados

No que diz respeito ao tópico objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados, é fundamental que o auditor procure conhecer quais os riscos de negócio associados à entidade em causa. Assim, a probabilidade de identificação de riscos de distorção material aumenta, uma vez que muitos dos riscos de negócio resultam em efeitos financeiros indesejados e poderão provocar a distorção das demonstrações financeiras. Contudo, de acordo com a ISA 315, o auditor não está encarregue de identificar todos os riscos de negócio, dado que, nem todos esses riscos podem estar na origem de distorções materiais. Porém, a consequência de um risco de negócio pode ser imediata, ao nível das asserções ou demonstrações financeiras, para o risco de distorção material de saldos de contas, classes de transações e divulgações.

Assim sendo, face a este tópico podem ser consideradas matérias como as presentes na figura 8.

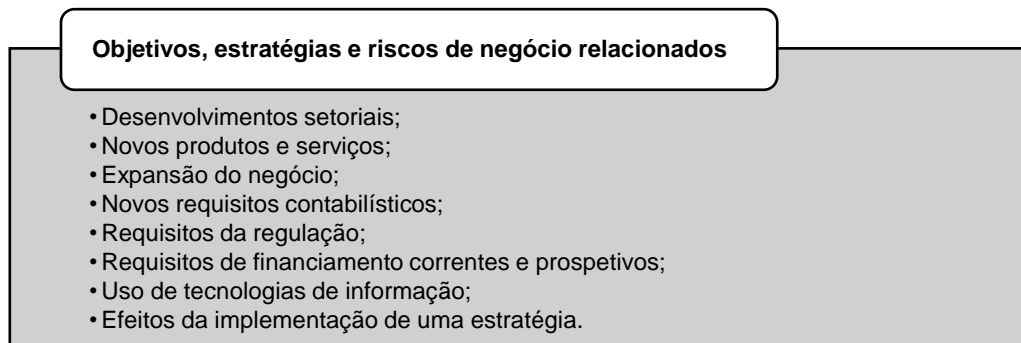


Figura 8 - Exemplos de matérias ao nível dos Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados

Fonte: Adaptado ISA 315

Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade

Por fim, face à mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade, é fundamental que o auditor tome conhecimento da existência de métricas dentro da entidade com vista a “premiar” os melhores desempenhos e que de certa forma possam colocar em causa a verdadeira e apropriada imagem das demonstrações financeiras.

De acordo com a ISA 315, a mensuração e revisão do desempenho têm como propósito verificar o desempenho do negócio da entidade, se os objetivos fixados pela gerência estão ou não a ser alcançados.

Segundo Taborda (2021), o auditor deve tentar procurar identificar dentro da entidade a existência de métodos utilizados para medir o desempenho da mesma de forma a precisar com maior facilidade a eventual existência de pressões para alcançar os objetivos que possam originar distorções materiais. Eventualmente, podem ainda existir objetivos financeiros dentro da entidade que conduzam os indivíduos à prática de atos fraudulentos.

De forma a tomar conhecimento da existência de objetivos fixados pela gerência o auditor pode considerar aspetos como os mencionados na figura 9.

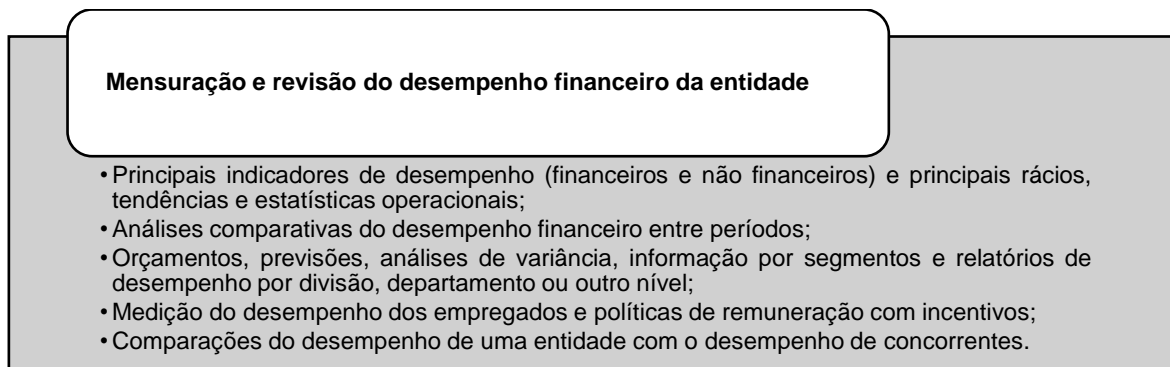


Figura 9 - Exemplos de matérias ao nível da Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade

Fonte: Adaptado ISA 315

2.5. Procedimentos de avaliação do risco

O objetivo dos procedimentos de avaliação do risco é conhecer a entidade e o seu meio envolvente, bem como o seu controlo interno. De acordo com Almeida (2017), a realização destes procedimentos proporciona a recolha de prova, que permite ao auditor emitir um julgamento, com certeza razoável, acerca da forma de apresentação das demonstrações financeiras, tendo em consideração as normas de relato financeiro aplicáveis.

Os procedimentos de auditoria efetuados ao nível do conhecimento do negócio e do meio envolvente, bem como do controlo interno, designam-se por procedimentos de avaliação do risco do cliente. Segundo Almeida (2017), estes procedimentos realizam-se com o objetivo de compreender o cliente, a sua envolvente e o controlo interno, assim como aferir o risco de existência de distorções materiais relevantes.

Estes procedimentos devem incluir indagações à gerência, procedimentos analíticos, observação e inspeção. De acordo com o Tribunal de Contas (2016), podem ainda ser considerados outros métodos na avaliação do risco, tal como a realização de inquéritos a advogados, consultores e outros peritos que prestem serviços à entidade em causa, a análise de informação financeira e outra, assim como relatórios emitidos

por fontes externas, como por exemplo bancos, agências financeiras, órgãos de inspeção e de regulação.

Segundo a ISA 315, as indagações à gerência e a outros podem ser suportadas pela observação e inspeção que podem providenciar informação relevante sobre a entidade e o seu meio envolvente. São exemplos de procedimento de auditoria a observação e inspeção de operações, documentos, manuais de controlo interno, registos, relatórios preparados pelos encarregados da governação e pela gerência, instalações e locais fabris da entidade em causa.

A maioria da informação obtida através das indagações à gerência resulta de informação que o auditor consegue captar junto da mesma, assim como junto dos profissionais responsáveis pelo relato financeiro da entidade. Para além disso, o auditor pode ainda recolher informações junto da auditoria interna caso exista, ou até mesmo junto de outras pessoas pertencentes à entidade.

Em virtude do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente se tratar de um processo contínuo ao longo do trabalho de auditoria, as indagações a realizar pelo auditor poderão também decorrer durante todo o trabalho.

Os procedimentos analíticos realizados no âmbito dos procedimentos de avaliação dos riscos de distorção material proporcionam ao auditor suporte na elaboração e preparação dos procedimentos a executar como resposta aos riscos avaliados – ISA 315. Estes procedimentos baseiam-se em particularidades que o auditor ainda não obteve conhecimento e que podem constituir uma ajuda na avaliação dos riscos de distorção material. Podem incluir informações financeiras e não financeiras, auxiliando na identificação de matérias com implicações na auditoria como a existência, por exemplo, de acontecimentos ou transações não usuais, quantias, ou rácios e tendências – ISA 315.

2.6. Implicações na auditoria dos procedimentos de avaliação do risco

De acordo com a ISA 315, a eficácia na consecução dos procedimentos de avaliação do risco referidos anteriormente proporciona uma base de suporte sobre a qual o auditor planeia o trabalho e vai exercendo julgamento profissional. Segundo o Tribunal de Contas (2016), estes procedimentos, por si só, não fornecem evidência apropriada, nem suficiente, para que o auditor possa formular um julgamento. No entanto, no seu conjunto constituem um quadro de referência para o auditor avaliar.

O conhecimento do negócio e da envolvente é fundamental para outras etapas do processo de auditoria, como avaliar os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, determinar a materialidade, considerar a apropriação das políticas contabilísticas e respetiva seleção e aplicação, bem como a adequação das divulgações relativas às demonstrações financeiras, identificar áreas que requerem especial atenção na auditoria e responder a riscos avaliados de distorção material ao executar procedimentos adicionais de auditoria, avaliar a apropriação e suficiência da prova, bem como dos pressupostos. Essa informação poderá vir a ser utilizada futuramente como prova de auditoria por forma a corroborar a avaliação dos riscos de distorção material.

A extensão do conhecimento é feita pelo auditor mediante julgamento profissional. Segundo a ISA 315, o auditor primeiramente deve avaliar se o conhecimento obtido é ou não suficiente para o pretendido. Ainda que o auditor já tenha conhecimento sobre o setor de atividade em que a entidade se encontra inserida devido a experiências anteriores é importante que cada entidade seja analisada especificamente.

O conhecimento do negócio da entidade e do seu meio envolvente é crucial na determinação dos riscos de distorção material numa auditoria às demonstrações financeiras, uma vez que, o risco inerente irá variar de empresa para empresa e de atividade para atividade (Almeida, 2017). De acordo com o Tribunal de Contas (2016),

o intuito dos auditores com a realização dos procedimentos de avaliação dos riscos é identificar o nível de risco inerente, bem como o nível de risco de controle.

Segundo Almeida (2017), os auditores não conseguem ter controle sobre o nível de risco inerente, uma vez que este risco existe independentemente da auditoria. Por conseguinte, o auditor deve procurar obter um conhecimento aprofundado da natureza de atividade da entidade e das suas operações, por forma a avaliar corretamente o nível deste risco. O risco de auditoria é influenciado pelo risco inerente, pelo que a sua avaliação incorreta aumenta a probabilidade do auditor emitir uma opinião inapropriada face à real situação das demonstrações financeiras.

De acordo com Taborda (2021), o conhecimento das características a entidade e dos seu meio envolvente é fundamental, pois permite ao auditor identificar com maior sensibilidade as áreas críticas do trabalho de auditoria, dado que, as características da entidade podem ter um efeito material ao nível das classes de transações, saldos de contas e divulgações das demonstrações financeiras. Desta forma o auditor define com maior segurança o risco de distorção material, a materialidade, suficiência e adequação da prova, a seleção e aplicação de políticas contabilísticas e das divulgações e os procedimentos de auditoria, o que lhe permite realizar juízos mais fundamentados.

Segundo o Tribunal de Contas (2016), a forma mais eficaz de compreender todas as possíveis fontes de riscos com relevância para a auditoria passa por englobar a identificação dos riscos na abordagem do risco inerente, como parte do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente.

3. Apresentação da Empresa e do Estágio

3.1. Apresentação da SROC

A *Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.* (PBASROC), na sua forma jurídica, é uma sociedade por quotas, constituída a 27 de dezembro de 2006, com sede em Lisboa e filial em Leiria (local onde decorreu o estágio curricular). A sociedade presta serviços profissionais especializados de revisão legal das contas, ou quaisquer outras funções de interesse público que por lei lhes seja atribuída. A PBASROC é ainda membro independente da *Geneva Group International* (GGI), uma aliança, a nível mundial, de firmas de auditoria, consultoria, contabilidade e direito.

O trabalho de auditoria desenvolvido pela PBASROC não resulta apenas na emissão de relatórios relativamente às demonstrações financeiras, mas passa também, pelo acompanhamento de forma contínua, efetuando recomendações que julga serem adequadas. A PBASROC exerce ainda funções, respeitando a norma dos serviços proibidos, nas seguintes áreas de atuação: consultoria fiscal, avaliações relacionadas com finanças empresariais, consultoria em negociação de empresas e consultoria de gestão. A prestação de serviços profissionais nas referidas áreas realiza-se de acordo com a missão da sociedade que é a seguinte:

“Com rigor profissional e independência, emitir opiniões geradoras de credibilidade e propor soluções de valor acrescentado e potenciadoras de segurança na tomada de decisão, através da prestação de serviços de auditoria e consultoria, respetivamente.” (PBASROC, 2022)

A sociedade tem os seguintes valores: independência, integridade, credibilidade, profissionalismo, confidencialidade, responsabilidade social, promoção do trabalho em equipa sustentado na partilha de conhecimentos e respeito (PBASROC, 2022).

3.2. Descrição do estágio

Durante o estágio foi possível acompanhar em grande parte todas as fases que contemplam o trabalho de auditoria. De entre as diversas atividades das diferentes fases da auditoria, foi possível constatar a extrema importância que o conhecimento do negócio tem no trabalho de auditoria, o que resultou na escolha do tema para este relatório. Para além das atividades realizadas com vista a conhecer o negócio da entidade e o seu meio envolvente (descritas com maior enfoque no capítulo 4), realizaram-se atividades como preparação de elementos, seleção documental, inspeção documental, procedimentos substantivos, entre outras que irão ser descritas neste capítulo.

Preparação de elementos

Assim que rececionados os elementos solicitados às entidades a auditar é imprescindível proceder à sua preparação. Frequentemente, alguns ficheiros recebidos encontram-se em formatos (pdf, txt, etc.) que dificultam a consulta por parte do auditor, pelo que, muitas das vezes é necessário converter esses formatos, bem como tornar a sua consulta mais intuitiva e automática. Para isso, dependendo do tipo de documento (extrato, balancete) deve-se adotar um determinado formato padrão já estipulado.

Seleção Documental

A seleção documental realiza-se no planeamento da visita à entidade. Para algumas áreas em específico (gastos, rendimentos, inventários, ativos fixos tangíveis), esta seleção deve ser realizada previamente à visita, de modo que, aquando da deslocação o processo seja mais eficiente e já se encontrem selecionados os documentos a inspecionar.

Com base nos extratos contabilísticos da entidade, selecionam-se criteriosamente os documentos a posteriormente analisar para cada classe de conta. O critério de

seleção resulta da aplicação da materialidade de execução definida para a entidade e ainda da análise das rubricas que possuem um peso significativo sobre o total. A quantidade de documentos a analisar para cada classe de contas irá variar de acordo com a relevância da conta em si, dado que existem rubricas mais suscetíveis a erros do que outras, do valor dos documentos, se estes são valores relevantes, e ainda de acordo com a percentagem de amostragem. Em algumas rubricas, é importante que se analise uma amostra considerável de documentos.

De forma que seja possível examinar a asserção corte nas transações realiza-se a seleção documental para o ano corrente (Ano N) e ano seguinte (Ano N+1), sendo que no ano seguinte apenas importa selecionar documentos próximos ao início do ano. No corrente ano devem ser selecionados documentos próximos ao seu fim.

Inspeção Documental

Na visita às instalações das entidades são analisados os documentos anteriormente selecionados. A análise dos documentos deve resultar num resumo dos mesmos, devendo conter informações como o número do documento, data, descrição, preços unitários e tipo de iva.

Procedimentos substantivos – Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários

Para a rubrica Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários realiza-se a circularização de bancos, com o intuito de aferir se à data do balanço existiam os saldos dos meios financeiros líquidos. De seguida, através da folha de trabalho presente no Anexo 1, realiza-se o confronto entre o que consta no balancete da entidade auditada e a Base de Dados de Contas do Banco de Portugal (BdP). Para isso, de modo a averiguar as asserções existência e plenitude, verifica-se se todas as contas bancárias presentes no balancete, se encontram abertas no documento do BdP (Tabela 1).

De seguida, realiza-se o confronto entre o saldo do balancete e o saldo do extrato bancário a 31 de dezembro. Quando se registam diferenças entre os saldos é necessário analisar as reconciliações bancárias, uma vez que podem existir valores em aberto no banco ou na empresa.

Posteriormente, deve-se verificar se os montantes presentes nas reconciliações se encontram em aberto nos extratos bancários do início do ano seguinte. Este tipo de procedimento substantivo encontra-se relacionado com as asserções plenitude, rigor, valorização e imputação (Tabela 1).

Tabela 1 - Síntese dos procedimentos substantivos em Caixa e Equivalentes de Caixa

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários	Cruzar o balancete com a Bases de Dados de Contas do BdP	Existência e plenitude
	Cruzar o saldo contabilístico com saldo bancário	Plenitude, rigor, valorização e imputação

Procedimentos substantivos – Estado e Outros Entes Públicos

Na área dos impostos, desenvolvem-se procedimentos substantivos que permitem testar as asserções relacionadas com o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), agrupados essencialmente em três testes: i) teste ao IVA declarado; ii) teste à base do IVA dedutível/liquidado (diferentes taxas), e; iii) teste ao IVA autoliquidado nas aquisições intracomunitárias.

O objetivo do teste ao IVA declarado consiste em cruzar as bases do IVA dedutível e liquidado com o que foi comunicado à Autoridade Tributária (AT). Através do acesso ao site da AT, com a devida permissão da entidade, é possível aceder às declarações periódicas do IVA. Posteriormente, através da folha de trabalho presente no Anexo 2 realiza-se o recálculo dessas declarações e verifica-se o respetivo recebimento/pagamento. Este tipo de procedimento substantivo encontra-se

relacionado com as asserções existência, plenitude e rigor, valorização e imputação (Tabela 2).

De seguida, na folha de trabalho presente no Anexo 2, realiza-se o teste à base do IVA dedutível/liquidado para as diferentes taxas (reduzida, intermédia, normal). O objetivo deste teste consiste em cruzar os valores mensais inscritos nas declarações com o que está presente na contabilidade. Para isso, através do balancete e dos extratos, identificam-se todos os lançamentos que conferem direito à dedução/liquidação do IVA. No caso de se verificarem diferenças, deve-se ter em conta a materialidade das mesmas e ainda, as razões que as sustentam. Este tipo de procedimento substantivo encontra-se relacionado com as asserções plenitude e rigor (Tabela 2).

Por fim, na folha de trabalho presente no Anexo 2, realiza-se o teste ao IVA autoliquidado nas aquisições intracomunitárias, aplicando-se a mesma lógica adotada no teste anterior. Adicionalmente, realizámos ainda o teste aos Números de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) dos clientes Intracomunitários (Anexo 2). Quando se realizam vendas a entidades da União Europeia um dos requisitos para emissão de faturas isentas de IVA é o contribuinte do cliente estar válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES). Deste modo, para verificar a validade do contribuinte do cliente, insere-se no site https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/, com base no quadro 04 da declaração recapitulativa, o país de destino assim como o respetivo NIPC. O VIES irá devolver um de dois tipos de resultados, resposta válida que indica que existe informação do número de IVA da União Europeia, ou resposta inválida, que indica o contrário. No caso de a resposta ser inválida, deve ser impresso o respetivo pdf a comprová-lo para ser arquivado. Neste tipo de procedimento substantivo pretende-se averiguar a asserção apresentação (Tabela 2).

Tabela 2 - Síntese dos procedimentos substantivos em Estado e Outros Entes Públicos

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Estado e Outros Entes Públicos	Cruzar as bases do IVA ded./liq. com a Declaração Periódica do IVA	Existência, plenitude e rigor, valorização e imputação
	Cruzar os montantes inscritos na Dec. Periódica do IVA com a contabilidade	Plenitude e rigor
	Cruzar as bases do IVA Autoliquidado com a contabilidade	Plenitude e rigor
	Cruzar o NIPC dos clientes intracomunitários com o Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)	Apresentação

Procedimentos substantivos – Financiamentos Obtidos

Para a rubrica dos financiamentos obtidos realiza-se um teste que têm como objetivo verificar três situações: a integral existência dos financiamentos presentes no balancete, a existência de algum financiamento que não esteja a ser contabilizado e ainda a concordância entre os saldos contabilizados e os saldos do BdP e ainda a circularização de bancos. Este tipo de procedimento substantivo pretende averiguar asserções como a existência, plenitude e rigor, valorização e imputação (Tabela 3).

Desta forma, consoante o balancete, na folha de trabalho presente no Anexo 3, insere-se o número da conta, descrição do financiamento e respetivo saldo. De seguida, através do Mapa Central de Responsabilidades de Crédito (CRC), onde constam todos os financiamentos obtidos organizados por instituição, verifica-se a existência desses mesmos financiamentos, cruzando o respetivo saldo. Por fim, verifica-se ainda se existe algum financiamento que conste no Mapa CRC e que não esteja a ser contabilizado no balancete, devendo para o efeito colocar-se uma nota com essa indicação.

Tabela 3 - Síntese dos procedimentos substantivos em Financiamentos Obtidos

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Financiamentos Obtidos	Cruzar o balancete com o Mapa Central de Responsabilidades de Crédito (CRC)	Existência, plenitude e rigor, valorização e imputação

Procedimentos substantivos – Vendas e Prestações de Serviços

Na área dos rendimentos realiza-se o teste à numeração sequencial dos documentos de faturação. Através das listagens de faturação que são disponibilizadas pelas entidades, ordenam-se as faturas/notas de crédito por séries para de seguida se realizar o cálculo à sua sequência. O objetivo deste teste consiste em verificar se nas listagens enviadas estão presentes todos os documentos de faturação emitidos. No caso de existirem falhas sequenciais, solicitam-se os documentos em falta à entidade para se perceber a razão da falha, se simplesmente o documento foi anulado ou outra. As asserções em questão neste tipo de procedimento substantivo são a ocorrência e plenitude (Tabela 4).

Posteriormente, realiza-se o confronto das listagens de faturação com o ficheiro SAF-T (Anexo 4). O objetivo deste teste é verificar se todos os rendimentos se encontravam contabilizados como tal no período correto. Dessa forma, verificam-se as asserções ocorrência e plenitude (Tabela 4).

Por último, realiza-se ainda o confronto das listagens de faturação com a contabilidade. O objetivo passa por averiguar se todos os rendimentos se encontram devidamente declarados. A verificarem-se diferenças realiza-se o confronto por mês das séries ou das rubricas de rendimentos, para que seja mais intuitiva a sua compreensão. Este procedimento substantivo encontra-se relacionado com as asserções ocorrência, plenitude, rigor e classificação (Tabela 4).

Tabela 4 - Síntese dos procedimentos substantivos em Vendas e Prestações de Serviços

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Vendas e Prestações de Serviços	Numeração Sequencial dos documentos de faturação	Ocorrência e plenitude
	Confrontar as listagens de faturação com o SAF-T	Ocorrência e plenitude
	Cruzar as listagens de faturação com a contabilidade	Ocorrência, plenitude, rigor e classificação

Procedimentos substantivos – Inventários

Na área dos inventários realizam-se essencialmente testes para aferir a existência e correta valorização dos mesmos. Um dos testes a realizar prende-se com o confronto entre os preços unitários praticados durante o exercício, os preços unitários praticados nas últimas faturas de compra do exercício e os constantes no inventário da entidade auditada. Para isso, selecionam-se os artigos mais relevantes constantes desse inventário enviado pela própria entidade e aquando da análise documental das faturas verifica-se se os artigos em causa constam nessas faturas. Posteriormente, na folha de trabalho presente no Anexo 5, procede-se ao confronto entre o preço unitário constante no inventário e o preço unitário praticado nessas faturas, de modo a apurar se os artigos selecionados se encontram corretamente valorizados. Este procedimento substantivo pretende averiguar asserção do rigor (Tabela 5).

Para além disso, realiza-se ainda o confronto entre a contagem física do inventário por nós realizada, a contagem da própria entidade e o inventário final (Anexo 5). No caso de se verificarem diferenças, estas são reportadas à entidade com o intuito de obter as razões que justifiquem as mesmas. Neste procedimento substantivo pretende-se verificar a plenitude e rigor das asserções (Tabela 5).

Tabela 5 - Síntese dos procedimentos substantivos em Inventários

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Inventários	Confrontar os preços unitários praticados durante exercício com os preços unitários praticados no fim do exercício e os presentes no inventário	Rigor
	Cruzar a contagem física com a contagem da entidade e o inventário final	Plenitude e rigor

Procedimentos substantivos – Gastos com o Pessoal

Ao nível dos gastos, mais especificamente gastos com pessoal, seleciona-se uma amostra de funcionários da entidade, dependendo da dimensão da mesma, e através dos recibos de vencimento e fichas de colaborador realiza-se o teste de recálculo dos recibos de vencimento (Anexo 6). Este teste tem como objetivo, mediante o confronto das taxas consagradas na legislação, verificar se as taxas de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) estão a ser bem aplicadas e se a divisão entre abonos isentos e sujeitos está a ser feita corretamente. Além disso, verificar se a entidade cumpre com os dispostos legais no que diz respeito aos descontos para a segurança social. Nesse sentido, este procedimento substantivo pretende averiguar as asserções rigor e classificação (Tabela 6).

Para além desse teste realiza-se ainda o teste às Declarações Mensais de Rendimentos (DMR). Através do Portal das Finanças extraem-se as DMR de cada mês e posteriormente com o auxílio da folha de cálculo presente no Anexo 6 realiza-se o seu recálculo. De seguida, realiza-se o confronto entre o que consta da contabilidade da entidade, através do balancete e dos extratos e tenta-se chegar aos montantes verificados nas declarações. As asserções em evidência neste tipo de procedimento substantivo são as asserções plenitude, rigor e classificação (Tabela 6).

Tabela 6 - Síntese dos procedimentos substantivos em Gastos com Pessoal

Rubrica	Natureza do Teste	Asserção
Gastos com Pessoal	Confrontar as taxas aplicadas nos recibos de vencimento relativamente aos descontos para a Seg. Social e IRS com as taxas consagradas na legislação	Rigor e classificação
	Cruzar as Declarações Mensais de Remunerações (DMR) com a contabilidade	Plenitude, rigor e classificação

Revisão das Demonstrações Financeiras

Em termos de revisão das demonstrações financeiras realiza-se a análise aos Relatórios e Contas das entidades auditadas antes dos mesmos se encontrarem assinados. Posteriormente à análise, sugerem-se às entidades as alterações que se consideram necessárias para que a mesma caso concorde realize a sua correção. A análise compreende a integralidade do Relatório e Contas, nomeadamente o Relatório de Gestão e os elementos que compõe as Demonstrações Financeiras da entidade auditada.

Relativamente ao Relatório de Gestão verifica-se a coerência dos textos, tanto ao nível do enquadramento macroeconómico como ao nível do enquadramento da entidade. Em relação às Demonstrações Financeiras verificam-se os montantes relativos ao ano transato através do relatório e contas assinado desse mesmo ano. Para os montantes do corrente ano, o software utilizado pela PBASROC recria o Balanço e Demonstração de Resultados das entidades auditadas, o que permite cruzar os montantes atribuídos pela entidade a cada rubrica com os montantes que o software atribuiu.

Relatório Final de Conclusões e Recomendações de Auditoria

Antes da emissão do Relatório de Auditoria, a PBASROC elabora um Relatório Final de Conclusões e Recomendações de Auditoria (RFCRA) que inclui as matérias

significativas do trabalho de auditoria realizado. Neste âmbito, realizou-se o preenchimento dos quadros relativos aos procedimentos de controlo e substantivos de diversas áreas. Além disso, com o auxílio do balancete, em algumas áreas elaboram-se quadros de detalhe para determinadas rubricas. Adicionalmente, em rubricas como clientes, outras contas a receber e a pagar e fornecedores, realizam-se quadros com os 10 maiores saldos (devedores e credores).

4. Exemplificação da prática profissional

4.1. Procedimentos realizados ao nível do conhecimento do negócio

A avaliação do risco de distorção material requer do auditor a realização de procedimentos de auditoria ao nível do conhecimento do negócio e do meio envolvente da entidade sobre a qual as demonstrações financeiras vão ser alvo de auditoria. As ISAs assentam no paradigma do modelo do risco, segundo o qual o auditor deve procurar identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e das asserções, elaborando procedimentos mais aprofundados para essas áreas de risco.

Ao nível do conhecimento do negócio da entidade e do ambiente em que esta opera, a PBASROC dispõe de um formulário, designado de “Form do Conhecimento do Negócio” (FCN), onde deve ser documentada toda a informação respeitante a esse tema. Este formulário deverá ser preenchido, segundo os termos da ISA 315, através de indagações realizadas a indivíduos apropriados da entidade, procedimentos analíticos, observações e inspeções de documentos da entidade e do setor. Em síntese, o formulário deve documentar toda a informação adquirida a respeito do negócio e do meio envolvente de cada entidade, concluindo com os riscos que esse conhecimento permitiu identificar.

O Formulário do Conhecimento do Negócio encontra-se dividido pelos seguintes temas: características do setor de negócio, fatores regulamentares, características

geográficas, propriedade e gestão, estimativas e pressupostos contabilísticos, sistemas de informação e outros aspetos.

4.2. Apresentação do Form do Conhecimento do Negócio

A apresentação do FCN incidirá especificamente em duas áreas de eleição – ciclo das vendas e gestão de inventários. Nesse sentido, será descrito o processo de trabalho aplicado a essas duas áreas de acordo com as várias dimensões de conhecimento do negócio previstas na ISA 315. Para uma melhor compreensão do tema, selecionou-se aleatoriamente uma empresa, pertencente ao universo de clientes da SROC. Deste modo, para as duas áreas em específico, será feita a aplicação prática do FCN (Anexo 7), no contexto real dessa empresa, adiante designada de “XPTO”, bem como será apresentada a respetiva Matriz de Risco Inerente (Anexo 8).

4.2.1. Ciclo das vendas

Nesta área o conhecimento do negócio, segundo os termos da ISA 315, incide essencialmente em duas dimensões - fatores setoriais e natureza da entidade. Nestas dimensões procuram-se identificar as áreas de negócio, existência de sazonalidade, características financeiras do negócio, características do ciclo de tesouraria, grau de dependência de clientes e fornecedores, e ainda, transações significativas entre partes relacionadas.

4.2.1.1. Áreas de Negócio

Neste ponto devem ser identificadas as áreas de negócio em que a entidade atua, referindo se as mesmas se traduziram ou não em fontes geradoras de rédito no ano corrente e em anos anteriores.

Para além disso, deve ser verificada, através do acesso ao site <http://www.sicae.pt/Consulta.aspx>, a concordância entre o Código de Atividade Económica (CAE) que se encontra no portal e o CAE que está na Certidão Permanente.

Só assim é possível validar se a atividade que a entidade se encontra a exercer corresponde à atividade que está declarada na Certidão Comercial.

Por último, através do Anexo III da Circular de 15/Fev/2017 da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), deve-se averiguar se a atividade desenvolvida pela entidade corresponde ou não aos designados setores de alto risco.

O objetivo deste ponto passa pela compreensão do modelo de negócio da entidade (industrial, comercial, etc.), o que permite expectar quais as áreas relevantes das Demonstrações Financeiras.

4.2.1.2. Sazonalidade

Neste tópico deve ser indicado se o negócio da entidade apresenta períodos de sazonalidade, identificando, em caso afirmativo, os períodos em que a mesma se verifica.

A existência de sazonalidade pode traduzir-se, por exemplo, na transformação de contas imateriais em contas matérias, pelo que, a sua identificação facilita a perceção do auditor para determinadas rubricas das demonstrações financeiras que se encontram suscetíveis a distorções materiais.

4.2.1.3. Caraterísticas financeiras do negócio

Neste ponto deve-se identificar através das demonstrações financeiras dos anos anteriores se o negócio da entidade é um negócio de volume ou de margem. A distinção entre negócio de volume e de margem prende-se com o nível de risco associado a cada tipo de negócio. No caso de o negócio da entidade ser de volume, à partida este tipo de negócio terá menos riscos associados, uma vez que se caracteriza por ter margens reduzidas e traduz-se na repetição dos mesmos procedimentos. Caso o negócio seja de margem, aí o nível de risco já será superior, dado que cada negócio poderá diferir um do outro e os procedimentos já serão distintos. Para além disso, deve ainda ser indicada a média do mercado, que poderá ser obtida através da consulta da central de balanços do BdP.

Por fim, e de forma complementar, deve ainda ser feita uma análise à estrutura do balanço da entidade, em termos de percentagem do total do ativo, de forma a realizar uma análise comparativa do desempenho financeiro da entidade face ao setor.

4.2.1.4. Caraterísticas do ciclo de tesouraria

Neste tópico devem ser calculados os prazos médios de pagamentos (PMP) e recebimentos (PMR) da entidade através das demonstrações financeiras dos anos anteriores. Com base nos prazos médios da entidade deve ser feita uma análise comparativa com os prazos médios normais do setor em que a entidade se encontra inserida.

O objetivo deste tópico passa por identificar o ciclo de tesouraria associado ao negócio da entidade e, por conseguinte, a dependência da mesma face a financiamentos externos. O recurso a financiamentos externos poderá estar associado a uma PMP menor do que o PMR, o que, consequentemente, pode ser propício à prática de políticas contabilísticas “mais agressivas” para que se consigam atingir os indicadores necessários.

4.2.1.5. Grau de dependência de clientes e fornecedores

Neste tópico devem ser identificados os principais clientes e fornecedores da entidade com o objetivo de compreender o grau de dependência da entidade face a terceiros. Para isso, recorrendo ao balancete, demonstrações financeiras de anos anteriores ou até mesmo indagações junto da entidade, devem identificar-se, por exemplo, se ao nível dos clientes a entidade têm algum cliente que representa uma percentagem significativa das vendas e prestações de serviços, ou se esta apresenta um único cliente ou um número muito reduzido dos mesmos. Em termos de fornecedores, deve identificar-se o número dos mesmos, e se a entidade está dependente de um único fornecedor que fornece um bem ou serviço fulcral para o processo produtivo da mesma. Para além disso, deve-se ainda verificar se a entidade se encontra dependente do estado para financiar a sua atividade.

Por fim, de acordo com a Portaria n.º 345-A/2016, deve verificar-se se alguma das entidades identificadas reside em regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis ou se pertence a países terceiros de elevado risco. Para isso, deve ser realizada uma pesquisa na internet para identificar a sede dos principais clientes e fornecedores da entidade de forma a verificar se constam nas listas.

Em suma, este ponto tem como objetivo identificar se a entidade se encontra dependente de terceiros, permitindo ao auditor compreender os riscos associados à continuidade do negócio.

4.2.1.6. Transações significativas com partes relacionadas

Neste tópico devem ser identificadas as principais entidades relacionadas bem como o país onde se encontram sediadas de modo a verificar se nenhuma delas se encontra em países com elevado risco, regiões economicamente instáveis, ou paraísos fiscais – Portaria n.º 345-A/2016. Para que sejam identificadas na sua totalidade as partes relacionadas da entidade, devem ser realizadas indagações aquando da visita à sede. Além disso, deve ser ainda identificada a natureza e amplitude das transações, no sentido de compreender se as mesmas são em grande quantidade, uma parte relevante, e se se tratam de transações excecionais ou se pelo contrário são recorrentes.

De acordo com a ISA aplicável, ao nível do relato financeiro, as transações entre partes relacionadas constituem uma área de risco de distorção material quando se verificam em situações de exceção. No caso das entidades onde as transações entre partes relacionadas já se tratam de situações recorrentes, a ISA considera que não se está perante uma área de risco de distorção material.

4.2.2. Gestão de inventários

Nesta área o conhecimento do negócio, segundo os termos da ISA 315, incide igualmente na dimensão dos fatores setoriais e natureza da entidade, procurando identificar-se as características dos produtos da entidade, bem como do mercado onde a mesma opera, e ainda, identificar os locais de destino e origem de bens/serviços.

4.2.2.1. Características do produto

Neste ponto devem ser descritas as características dos produtos que a entidade produz ou comercializa a fim de identificar se os mesmos são suscetíveis de apropriação indevida ou se existe o risco de imparidade. A informação característica dos produtos pode ser obtida junto de catálogos da entidade, website, relatório e contas, listagem de inventários, etc.

Para além disso, deve ainda ser calculada e comentada a rotação dos inventários nos últimos anos. No caso das entidades que operam num negócio onde a rotação de *stocks* é muito reduzida, o risco a considerar pelo auditor relativamente aos inventários será acrescido.

4.2.2.2. Características do mercado em que a entidade opera

Neste ponto devem ser identificados quais os principais concorrentes da entidade, possíveis produtos substitutos e existência de restrições à entrada de novos concorrentes, através de pesquisas e indagações junto da entidade. O objetivo deste ponto passa por compreender a existência de fatores externos que possam colocar em causa a continuidade das operações.

4.2.2.3. Identificação dos locais de destino e origem de bens/serviços

Neste tópico o objetivo passa por caracterizar geograficamente as áreas de destino dos bens ou serviços, bem como as áreas de origem, a fim de verificar se algum do território/local se trata de um paraíso fiscal, país terceiro de risco elevado ou local economicamente instável. No caso de entidades em que um dos seus principais mercados/clientes se encontre localizado num país economicamente instável o saldo relativamente aos mesmos passa a ser considerado um fator de risco, pelo que, o risco associado aumenta consideravelmente.

4.2.3. Conclusão Geral

Face aos descritos em cada uma das duas áreas - Ciclo das Vendas e Gestão de Inventários - deve realizar-se uma conclusão geral, que evidencie os riscos de distorção

material identificados, nomeadamente aqueles no julgamento do auditor se consideram como riscos significativos. Segundo a ISA 315, o auditor ao exercer esse julgamento deve ter em consideração alguns aspetos, tais como:

- “Se o risco é um risco de fraude;
- Se o risco está relacionado com desenvolvimentos económicos, contabilísticos ou outros recentes e significativos e, por isso, exige atenção especial;
- A complexidade das transações;
- Se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- O grau de subjetividade na mensuração da informação financeira relacionada com o risco, especialmente quanto às mensurações com um amplo intervalo de incerteza;
- Se o risco envolve transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade ou que de outra forma aparentam não ser usuais.” (IAASB, 2018)
(ISA 315)

5. Conclusões

O conhecimento do negócio e do meio envolvente de uma entidade é uma etapa fundamental para a qualidade da auditoria. Um conhecimento aprofundado permitirá ao auditor avaliar com maior razoabilidade o nível de risco inerente às demonstrações financeiras. Por sua vez, esse conhecimento constituirá uma base de suporte para que este possa planejar quais os procedimentos de auditoria adicionais a realizar.

O principal objetivo deste estudo consistiu em aprofundar o entendimento acerca da importância que o conhecimento do negócio e do meio envolvente têm numa auditoria às demonstrações financeiras de uma entidade. Para isso, realizou-se uma descrição pormenorizada dos procedimentos realizados a esse nível pela SROC onde decorreu o estágio, culminando com uma exemplificação de um caso real.

Através deste estudo foi possível constatar que o nível de risco inerente é diferente de entidade para entidade, encontrando-se intrinsecamente relacionado com as características específicas de cada entidade. Como o nível de risco inerente influencia o risco de auditoria, um conhecimento aprofundado do negócio da entidade aumentará a probabilidade de o auditor emitir uma opinião apropriada face às demonstrações financeiras apresentadas pela entidade.

No caso em concreto, para as duas áreas de eleição ao nível do conhecimento do negócio e do meio envolvente (ciclo das vendas e gestão de inventários), foi possível concluir que, as áreas consideradas como áreas de risco de distorção material encontram-se especialmente associadas a matérias como a natureza da entidade e o setor em que esta se encontra inserida.

Através do estágio realizado na *Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.* (PBASROC) foi possível adquirir e desenvolver diversas competências, tais como: (i) familiarização com o processo de planeamento e execução de uma auditoria às demonstrações financeiras; (ii) sensibilização com a organização da documentação relativa aos clientes; (iii) familiarização com a preparação dos documentos remetidos

pelos clientes; (iv) familiarização com os mapas/folhas de trabalho em *Excel*; (v) familiarização com a linguagem técnica utilizada na redação dos relatórios destinados ao órgão de gestão; (vi) apreensão das metodologias utilizadas pela empresa de auditoria para cada cliente.

No decorrer do estágio, foi possível consolidar e colocar em prática todos os conhecimentos que me foram transmitidos ao longo deste mestrado. Além disso, foi ainda possível estabelecer uma ligação entre as diferentes áreas abordadas no mestrado, nomeadamente Auditoria, Fiscalidade, Contabilidade Financeira, Gestão Fiscal, entre outras áreas, e as tarefas realizadas no âmbito das auditorias em curso.

De notar que, a principal limitação sentida ao longo do estágio resultou da impossibilidade de acompanhamento dos processos individuais de auditoria de cada entidade do início ao fim, uma vez que, para uma maior apreensão das diversas metodologias usadas para cada cliente foram-me delegadas diferentes tarefas em diferentes clientes. Contudo, o plano de estágio foi cumprido na sua grande maioria, com exceção da análise dos créditos incobráveis em clientes e perdas por imparidade inerentes. Em fornecedores também não foi possível verificar os possíveis incumprimentos para com os seus credores, o que resultaria na identificação de indícios de dificuldades financeiras.

6. Referências Bibliográficas

Almeida, B. J. M. (2017). *Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco*. (2ª Edição). Lisboa: Escolar Editora.

Attie, W. (2000). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. (3ª Edição). São Paulo: Editora Atlas S.A.

Costa, C. B. (2019). *Auditoria Financeira Teoria & Prática*. (12ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

EOROC (2022): Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas [pdf]. Disponível em https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_oroc/EOROC2022.pdf, consultado a 10 de julho de 2022.

International Standard on Auditing 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1*. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1*. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 315 (Revista) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Parte 1*. Edição 2015. (New York: IAASB).

Kochetova-Kozloski, N., & Messier Jr, W., F. (2011). Strategic Analysis and Auditor Risk Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (4), 149–171.

Le, T., T., & Nguyen, T., M., A. (2020). The Adoption of Risk Based Audit Approach in the Independent Audit Firms: A Study of Case of Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7 (2), 89-97.

PBASROC (2022). Disponível em <https://www.pb-sroc.com/>, consultado a 19 de fevereiro de 2022.

Taborda, D. M. G. (2021). *Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*. (3ª Edição revista e atualizada). Lisboa: Edições Sílabo.

Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa.

Van Buuren, J., Koch, C., Amerongen, N. van N. & Wright, A. M. (2014). The use of business risk audit perspectives by non-big 4 audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (3), 105–128.

Inventários												100.102.5	
Auditoria:	31/dez/21											Data: 31/12/21	
Entidade:												P By:	
												R By:	
Verificar a valorização do inventário													
Código / Referência	Item / Descrição	Lote	Valor		Unidade de Contagem	Quantidade		Arm. 5	Diferença	Quant.	Valor		
			Unitário	Total		Em sistema	Contagem						
			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Totais			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Notas

Anexo 6 - Folha de Trabalho: Gastos

Gastos
 Auditoria: 31/dez/21
 Entidade:

Efectuar teste para cálculo dos descontos para a segurança social e IRS, seleccionando uma amostra de 10 funcionários e confronto das taxas aplicadas com as consagradas na legislação

Empregado	Venc.Base	Comissões	Sub. Alimentação		Abonos sujeitos a IRS e a Segurança Social									Outros		
			Não isento	Isento	Subsidio de férias	Subsidio de Natal	Horas extras	Isenção de horário de trabalho	Subsidio de trabalho nocturno	Comissões, Bonus, etc	Prémios de produtividade, assiduidade e outros	Remuneração pela prestação de trabalho em dia de descanso	Outros	Sujeitos IRS SS	Sujeitos IRS Isentos SS	
Total	0,00	0,00	0,00	0,00											0,00	0,00

Notas

1600.102.6

Data: 31/12/21

P By:

R By:

Abonos isentos de IRS e de SS																			Valor líquido			Notas /Ref.
Ajudas de custo	Despesas de transportes	Complementos de subsídio de doença	indenizações decorrentes da cessação do contrato de trabalho dentro dos limites previstos no cipe	Abono para falhas	Subsídio de formação profissional	Outros	Isentos IRS SS	Taxa IRS	Ret.IRS	Taxa IRS SF / SN	Ret. SF /SN	Taxa S.S.	Contrib. Seg.Soc.	Pensão de alimentos	Descontos	Adiantamento por conta	Teste	Recibo	Diferença			
							0,00		0,00				0,00					0,00	0,00	0,00		

Gastos							1600.102.8
Auditoria: 31/dez/21							Data: 31/12/21
Entidade:							P By:
							R By:
Teste às Declaração Mensal de Remunerações AT							
	DMR	Sujeito a retenção	Isento	IRS	Sobretaxa	TSU	Quotizações
Janeiro							
Fevereiro							
Março							
Abril							
Maio							
Junho							
Julho							
Agosto							
Setembro							
Outubro							
Novembro							
Dezembro							
		0	0	0	0	0	-
Remuneracoes do Pessoal - conta 631 e 632							
Ajudas de custo - 63							
Lei da Compensação - 63224							
Abonos p/ falhas - 63210							
Indemnizações - 634							
Encargos Sobre Remuneracoes - 635							
Estado - valores a crédito							
Variação acrescimos gratificações							
	Diferenças	0	0	0	0	0	0
Notas							

Anexo 7 - Aplicação Prática: Contexto real da “Entidade XPTO”

Áreas de Negócio

A empresa XPTO encontra-se inserida no setor primário, operando nas seguintes áreas de negócio:

- **Abate de aves e produção de carne** (CAE principal 10120);
- **Comércio por grosso de carne e produtos à base de carne** (CAE Secundário (1): 46320);
- **Avicultura** (CAE Secundário (2): 01470).

As áreas de negócio mencionadas têm gerado rédito ao longo dos anos, assim como no corrente ano.

No que diz respeito à correspondência entre os CAE, esta encontra-se assegurada. O CAE presente no Portal encontra-se em consonância com o CAE apresentado na Certidão Permanente. Por último, de realçar que, a atividade desenvolvida pela entidade XPTO não corresponde aos designados setores de alto risco.

Sazonalidade

O negócio da entidade XPTO apresenta períodos de sazonalidade, correspondentes aos meses compreendidos entre julho e setembro. Esta sazonalidade encontra-se associada ao aumento do turismo em território nacional, o que, conseqüentemente, se traduz num aumento da comercialização deste tipo de produtos nas grandes superfícies alimentares.

Em 2019, verificou-se que, em média, a entidade XPTO registou um volume de negócios de 17,5 milhões de euros por mês, sendo que, no mês de agosto alcançou os 20 milhões e em setembro registou 18 milhões. No ano de 2020, em virtude do surto epidemiológico, a entidade XPTO apresentou um volume de negócio, em média, de 15 milhões de euros por mês, sendo que, em julho atingiu os 16 milhões, em agosto os 18 milhões e em setembro voltara aos 16 milhões. Em 2021, o volume de negócio reaproximou-se dos níveis pré-pandémicos, registando um volume de negócio por mês, em média, de 17 milhões de euros, no mês de agosto atingiu os 19 milhões e em setembro voltara aos 17 milhões.

Caraterísticas financeiras do negócio

O negócio da entidade XPTO trata-se de um negócio de volume. Este tipo de negócio caracteriza-se por apresentar um grande volume de vendas com margens reduzidas. Contudo, a margem bruta apresentada pela entidade XPTO encontrou-se, ao longo dos anos, acima da média do setor. No ano de 2019, a entidade XPTO apresentou uma margem bruta de 21%, enquanto que, a média do setor apresentava uma margem bruta de 10%. Em 2020, decresceu para os 18%, encontrando-se a média do setor nos 8%. Em 2021, recuperou para os 20%, enquanto a média do setor registava 9%.

Em termos de percentagem sobre o total do ativo, analisando a estrutura do Balanço da entidade XPTO, constatou-se que:

- A rubrica inventários e ativos biológicos representa cerca de 10% do total ativo da entidade XPTO. Ao longo dos anos, o peso desta rubrica sobre o total do ativo manteve-se constante, encontrando-se próxima da média do setor que têm registado oscilações entre os 8% e os 9%;
- A rubrica de clientes têm apresentado um evolução crescente ao longo dos anos, com exceção do ano de 2020. Em 2019, a rubrica de clientes representava cerca de 33,5%

do ativo total, passando a representar no ano de 2021 cerca de 36,6%. Esta tendência encontra-se em linha com a evolução da média do setor que em 2019 se encontrava nos 36,5%, passando a representar no ano de 2021 cerca de 38%.

- O capital próprio da entidade XPTO têm registado ao longo dos anos ligeiros aumentos. Por conseguinte, o rácio de autonomia financeira têm vindo a melhorar, indicando que a entidade se encontra cada vez menos dependente de capitais alheios. No ano de 2019, o capital próprio da entidade representava cerca de 62,7% do ativo, em 2020 passou a representar 65,2% e em 2021 cerca de 68,7%. No caso da média das empresas que pertencem ao setor não se verificou esta tendência, pelo contrário, registaram-se ligeiras diminuições. No ano de 2019, a média do setor era de 54,9%, passando para 53,8% em 2020 e 53% em 2021.
- A rubrica de Fornecedores têm acompanhado a tendência do setor. De 2019 para 2020, em termos de % do ativo, esta rubrica passou de 14,8% para 26,2%, sendo que, no caso das empresas pertencentes ao setor, não se verificou um aumento tão significativo, esta rubrica passou de 21,6% em 2019 para 25,5% em 2020. De 2020 para 2021 verificou-se uma ligeira descida, no caso da entidade XPTO, a rubrica de fornecedores passou a representar apenas 20,4%, ao passo que, no caso do setor já se verificou uma descida mais acentuada, passando esta rubrica a representar apenas 10% do ativo.
- Quanto à rubrica de Financiamentos Obtidos, o ano em que a mesma se encontrou mais próxima da média do setor foi o ano de 2019, ano em que, na entidade XPTO esta rubrica representava cerca de 14,8% do ativo e na média do setor representava cerca de 13,7%. Nos anos de 2020 e 2021, a rubrica de Financiamentos Obtidos na entidade XPTO passou a representar apenas 9% em 2020, contra 11% do setor, e em 2021 cerca de 11,2%, contra 13,3% do setor.

Em síntese, a estrutura do Balanço da entidade XPTO apresentou um desempenho financeiro melhor do que a média do setor.

Caraterísticas do ciclo de tesouraria

O PMR da entidade XPTO aumentou entre 2019 e 2020, consequência da pandemia Covid-19, passando de 54 dias para 61 dias. O mesmo se verificou na média das empresas do setor, onde o PMR também aumentou, no entanto, esse aumento não foi tão expressivo. Em 2019, o PMR do setor era de 50 dias e em 2020 passou a ser de 51 dias.

Em consequência deste aumento do PMR verificou um aumento no PMP. Em 2019, o PMP da entidade XPTO era de 24 dias e em 2020 passou a ser de 41 dias. Na média das empresas do setor, registou-se uma tendência igualmente crescente, passando de 64 dias em 2019 para 67 dias em 2020.

No entanto, de 2020 para 2021, a tendência inverteu, o PMR da entidade XPTO passou a ser de 56 dias e na média das empresas do setor passou a ser de 48 dias. Este efeito contribuiu para uma melhor gestão da tesouraria, o que por consequência, permitiu reduzir o PMP. No ano de 2021, o PMP da entidade XPTO passou a ser de 31 dias e no setor passou a ser de 65 dias.

Em suma, com exceção do ano de 2020, o ciclo de tesouraria da Entidade XPTO apresentou, no geral, uma melhoria ao longo dos anos em análise, o que, por si só, contribuiu para uma menor dependência de financiamentos externos.

Grau de dependência de clientes e fornecedores

A entidade XPTO têm como principais clientes as grandes superfícies comerciais, que, em média representam, aproximadamente, cerca de 50% do volume de negócios. Adicionalmente às grandes superfícies, os clientes mais significativos, a representarem cerca de 40% do volume de negócios correspondem a empresas do grupo. No que diz respeito aos fornecedores, em termos de % do volume de negócios, cerca de 40% dos fornecedores da entidade XPTO correspondem a empresas pertencentes ao grupo.

De uma forma resumida, o grau de dependência da entidade XPTO face aos seus clientes e fornecedores considera-se reduzido, uma vez que, grande parte das transações realizam-se entre empresas pertencentes ao grupo. No entanto, no que diz respeito aos clientes, devido ao peso significativo que as grandes superfícies comerciais representam sobre o volume de

negócios, pode-se considerar, que a entidade XPTO apresenta alguma dependência face às mesmas.

Por último, constatou-se que nenhuma das entidades reside em paraísos fiscais ou em países terceiros de risco elevado.

Transações significativas com partes relacionadas

Nos últimos anos, a entidade XPTO realizou transações significativas com as seguintes entidades relacionadas, todas elas sediadas em território nacional:

- **Entidade ABCD** – venda de frango industrial vivo;
- **Entidade ABA** – compra de diversos produtos derivados de peru;
- **Entidade XYZ** – venda de produtos derivados de carne.

Face ao volume de negócios, em termos percentuais, cerca de 40% corresponde a transações realizadas entre a entidade XPTO e as partes relacionadas.

Caraterísticas do produto

A Entidade XPTO comercializa produtos à base de carne e produz ovos para incubação. No que diz respeito aos ovos, estes encontram-se sujeitos a controlo de qualidade e controlo das datas de validade. Deste modo, considera-se que o risco de imparidade é praticamente inexistente, uma vez que, aquando da proximidade do prazo de validade existe a facilidade de introdução destes produtos no mercado. Isto acontece graças a uma gestão comercial que é feita pela Entidade XPTO de forma a tornar o risco de imparidade reduzido.

Entre os anos de 2019 e 2021, a rotação dos inventários foi de 7 e 9 dias, respetivamente. Este aumento do rácio de rotação em 2 dias, de 2019 para 2021, deve-se essencialmente à pandemia Covid-19, que colocou o mundo em suspenso no ano de 2020.

Quanto à necessidade de proteção ou suscetibilidade de apropriação indevida não existe conhecimento da sua necessidade relativamente aos produtos produzidos pela entidade XPTO.

Caraterísticas do mercado em que a entidade opera

A entidade XPTO possui alguns concorrentes à sua atividade. Este setor de atividade é caracterizado por apresentar elevados custos de entrada, quer ao nível do investimento inicial, quer ao nível das certificações de qualidade a que têm de obedecer. Por último, como produtos

substitutos aos comercializados pela entidade XPTO, consideram-se outros produtos não derivados de frango, a título de exemplo, produtos derivados de peru ou coelho.

Identificação dos locais de destino e origem de bens/serviços

As aves abatidas pela entidade XPTO são de origem portuguesa e destinam-se à transformação em produtos de carne para a posterior comercialização. Os ovos incubados provêm das quintas localizadas em território nacional e os pintos que originam encontram-se destinados ao alojamento nas quintas de produção de aves.

A maioria dos produtos têm como destino território português, no entanto, registaram-se vendas para o mercado europeu e países terceiros, não existindo evidência de nenhum território localizado num paraíso fiscal/país terceiro de risco elevado/local economicamente instável.

De uma forma resumida, a origem e destino dos produtos comercializados pela entidade XPTO é maioritariamente o território nacional.

Conclusão Geral

Ciclo das Vendas

Em síntese, conclui-se que a Entidade XPTO é uma empresa com potencial e que se encontra em fase de crescimento. Nos meses em que se verifica um aumento do turismo a nível nacional, a entidade XPTO regista em média um volume de faturação superior aos restantes meses, o que eleva a suscetibilidade de determinadas rubricas face a distorções materiais. Em virtude desses períodos em que se verifica uma maior assimetria, considera-se esta área como uma área de risco de distorção material.

No que diz respeito aos clientes da Entidade XPTO, o facto das grandes superfícies comerciais apresentarem um peso de 50% face ao volume de faturação, faz com que esta área seja considerada como uma área de risco. Ainda que 40% do volume de faturação diga respeito às partes relacionadas, a Entidade XPTO encontra-se um pouco dependente das superfícies comerciais, o que, poderá constituir um risco à continuidade do negócio.

Relativamente às transações com as partes relacionadas, importa salientar o risco envolvido nestas transações, dado que, representam 40% do volume de negócios. De notar que, a

Entidade XPTO não possui qualquer dossier de preços de transferência, sendo, portanto, estas transações consideradas como uma área de risco de distorção material.

Importa ainda referir, que o setor em que a Entidade XPTO se insere, não foi um dos setores mais afetados pela pandemia Covid-19, pelo que, ao nível do ciclo das vendas a recuperação face aos níveis pré-pandémicos foi relativamente rápida.

Gestão de Inventários

De uma forma resumida, as atividades desenvolvidas pela Entidade XPTO, designadamente a comercialização de produtos à base de carne e a produção de ovos para incubação, são atividades complexas pelos processos que têm associados. Por este motivo, a existência e mensuração dos inventários e ativos biológicos constitui uma área de risco de distorção material.

A Entidade XPTO opera num setor de atividade que se caracteriza por apresentar pouca rotação ao nível dos inventários. Embora este rácio tenha sofrido um aumento de 2 dias entre 2019 e 2021, a Entidade XPTO não deixa de apresentar um rácio de rotação de inventários muito reduzido, pelo que, se considera que esta área contém um risco distorção material acrescido.

No que diz respeito às características do mercado em que a Entidade XPTO opera, o facto de existirem outros produtos não derivados de frango que possam substituir os produtos comercializados pela entidade XPTO pode vir a constituir um risco à continuidade do negócio.

Anexo 8 - Matriz de Risco Inerente: Contexto real da “Entidade XPTO”

Matriz de Risco Inerente	
Ciclo das Vendas	
Fator de Risco	Implicações nas Asserções
➤ Suscetibilidade de manipulação do volume de negócios nos meses em que o turismo aumenta;	Existência, Plenitude, Rigor, Valorização e Imputação
➤ Alteração de fornecedor por parte das grandes superfícies comerciais;	Demonstrações Financeiras
➤ Elevado volume de transações entre as partes relacionadas.	Ocorrência, Plenitude e Rigor

Gestão de Inventários	
Fator de Risco	Implicações nas Asserções
➤ Suscetibilidade de manipulação de inventários e ativos biológicos;	Existência, Plenitude, Rigor, Valorização e Imputação
➤ Propensão a inventários obsoletos ou deteriorados;	Existência, Plenitude, Rigor, Valorização e Imputação
➤ Alteração no mercado relativamente ao consumo da carne de frango.	Demonstrações Financeiras