NOÇÕES DE AUDITORIA

Eduardo Sá Silva

gestbook

AUTOR
Eduardo Sá Silva

TÍTULO
NOÇÕES DE AUDITORIA

EDIÇÃO
Quântica Editora – Conteúdos Especializados, Lda.
Tel. 220 939 053 · E-mail: geral@quanticaeditora.pt · www.quanticaeditora.pt
Praça da Corujeira n.º 38 · 4300-144 PORTO

CHANCELA
Gestbook – Conteúdos de Economia e Gestão

DISTRIBUIÇÃO
Booki – Conteúdos Especializados
Tel. 220 104 872 · Fax 220 104 871 · E-mail: info@booki.pt · www.booki.pt

APOIO
SBN – Sindicato dos Trabalhadores do Setor Financeiro de Portugal

REVISÃO
Dânia Brás
Érica Rotoli

DESIGN
Delineatura - Design de Comunicação · www.delineatura.pt

IMPRESSÃO
Outubro, 2022

DEPÓSITO LEGAL
497594/22

A cópia ilegal viola os direitos dos autores.
Os prejudicados somos todos nós.

Copyright © 2022 | Quântica Editora – Conteúdos Especializados, Lda.
A reprodução desta obra, no todo ou em parte, por fotocópia ou qualquer outro meio, seja eletrónico, mecânico ou outros, sem prévia autorização escrita do Editor e do Autor, e ilícita e passível de procedimento judicial contra o infrator.

Este livro encontra-se em conformidade com o novo Acordo Ortográfico de 1990, respeitando as suas indicações genéricas e assumindo algumas opções especificas.

CDU
657 Contabilidade
658.5 Técnicas e planeamento de produção. Concepção. Gestão e controlo da produção
658.7 Compra. Aquisição. Obtenção. Gestão de mercadoria

ISBN
Papel: 9789899101180
E-book: 9789899101197

Catalogação da publicação
Família: Economia e Gestão
Subfamília: Contabilidade e Fiscalidade

ÍNDICE

NOTA DE APRESENTAÇÃO VII

NOTA INTRODUTÓRIA IX

CAPÍTULO 1.
Aspetos gerais 11
1.1. Enquadramento normativo da profissão de revisor / auditor financeiro (externo) 11
1.2. Evolução da auditoria financeira 13
1.3. O papel do auditor financeiro 17
1.4. Prova de auditoria 21
1.5. Sistema de Controlo Interno 23
1.6. Procedimentos específicos de auditoria 24
1.7. Amostragem 27
1.8. Risco de fraude 28

CAPÍTULO 2.
Rubricas contabilísticas 33
2.1. Meios financeiros líquidos – aspetos de auditoria 33
2.2. Compras de bens e serviços, pessoal e dívida a pagar 40
2.3. Vendas, prestações de serviços e dívidas a receber 46
2.3.1. Aspetos contabilísticos 46
2.3.2. Aspetos de auditoria 50
2.4. Inventários 54
2.4.1. Aspetos contabilísticos 54
2.4.2. Aspetos de auditoria 60
2.5. Investimentos não financeiros 66
2.5.1. Aspetos contabilísticos 66
2.5.2. Aspetos de auditoria 68
2.6. Investimentos financeiros e propriedades de investimento 70
2.6.1. Aspetos contabilísticos 70
2.6.2. Aspetos de auditoria 73
2.7. Capitais próprios 74
2.7.1. Aspetos contabilísticos 74
2.7.2. Aspetos de auditoria 77

ANEXO - GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA Nº 1 (GAT1) ..... **LXXXI**

LISTA DE SIGLAS, FIGURAS E TABELAS ..... **CXIX**

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS ..... **CXXIII**

CAPÍTULO 1.
ASPETOS GERAIS

1.1. Enquadramento normativo da profissão de revisor / auditor financeiro (externo)

De acordo com Almeida (2019, p. 3), pode-se definir a auditoria financeira como um:

> *"processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira"* (Almeida, 2019, p.3).

A Norma Internacional de Auditoria 200 (ISA 200) afirma que o objetivo geral do auditor independente é "a condução de uma auditoria de acordo com as normas de auditoria". Compete a este obter "garantia razoável [nível elevado, mas não absoluto] de fiabilidade sobre se as demonstrações como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro" bem como "relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar".

Atualmente, no que diz respeito à matéria de auditoria financeira, destaca-se o seguinte normativo vigente em Portugal:

- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) – Novo em vigor desde 1 de janeiro de 2016;
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficias de Contas;
- Regime Jurídico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
- Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – As Normas Internacionais de Auditoria são emitidas pelo International Auditing and Assurance Boards (IAASB) que "tem o compromisso de desenvolver um conjunto de normas internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial"[1].

1 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.*

Na figura 1.1., evidencia-se o posicionamento dos diversos intervenientes.

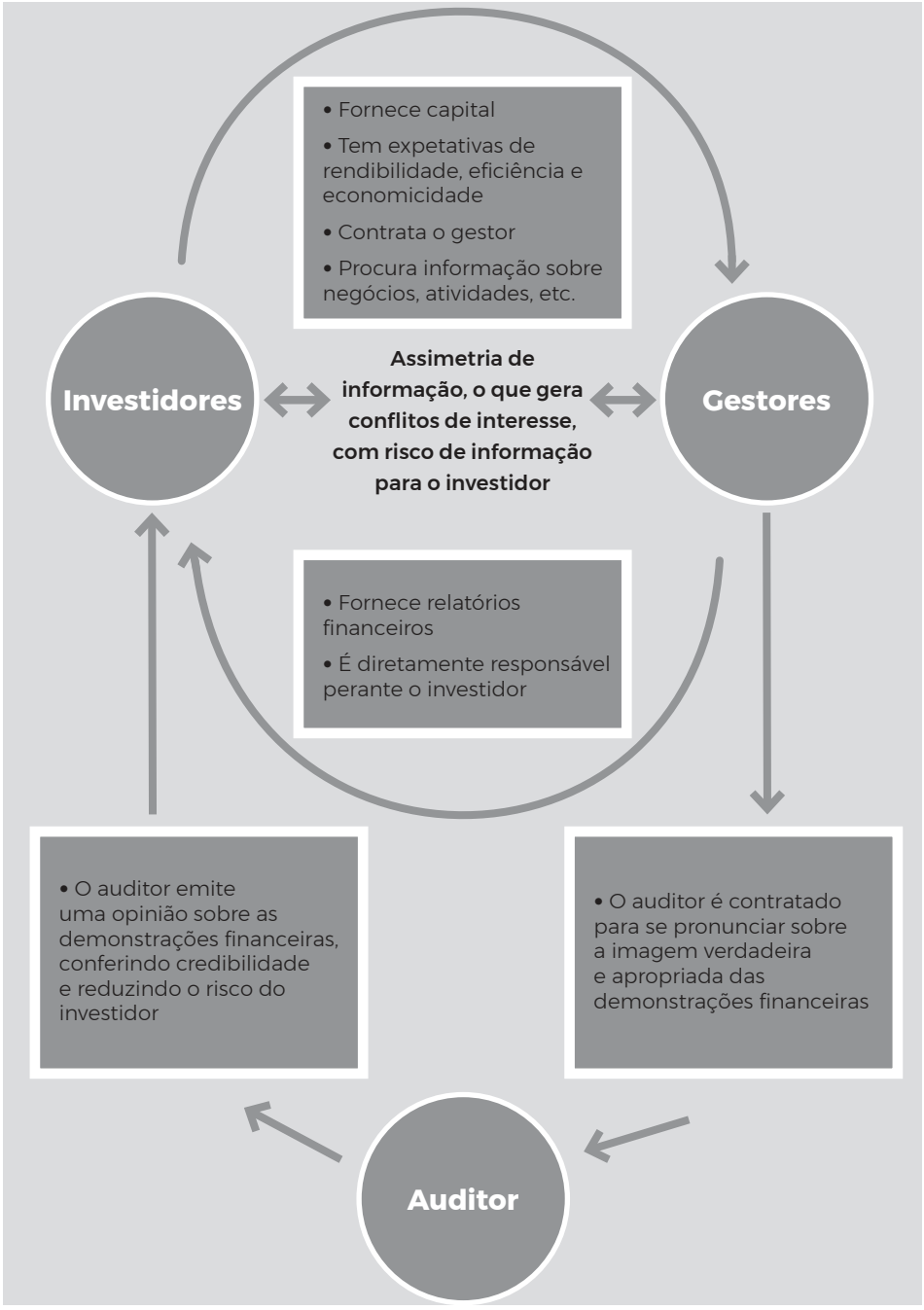


Figura 1.1. Esquema do papel dos vários intervenientes no processo de prestação de contas.

Fonte: Adaptado de Almeida (2019).

A avaliação do risco comporta duas partes distintas:

- Identificação do risco (questionando "o que pode correr mal"); e
- Avaliação do risco (determinando a importância de cada risco).

Não podem ser avaliados riscos que não tenham sido identificados. Após a identificação, torna-se necessário determinar a sua importância, ou seja, a avaliação, que envolve considerar dois atributos:

1. Qual a probabilidade de ocorrer uma distorção em resultado do risco?
2. Qual a magnitude (impacto monetário) se o risco ocorrer?

Existem diversas formas para documentar os riscos identificados. A tabela 1.1. apresenta um exemplo que evidencia o modo como deve ser realizado o levantamento dos fatores de risco e a respetiva avaliação.

Tabela 1.1. – Avaliação do risco inerente.
Fonte: Elaboração própria.

Origem do risco	Implicação do risco (distorção)	Avaliação do risco inerente		
		Probabilidade de ocorrência	Impacto (monetário)	Pontuação combinada
Introdução de um novo produto	Erro na imputação e valorização do inventário	1	2	2
Remuneração dos vendedores em comissões de vendas	Vendas ser irreais e, reconhecidas em período incorreto	2	3	6
Inserção de fornecedores fictícios	Pagamento de gastos por preços inflacionados ou por serviços não faturados	2	4	8
Transações com partes relacionadas não identificadas	Reditos não reconhecidos a preços de mercado	1	5	5
Vendas a dinheiro não reconhecidas e não depositadas	Réditos e ativos subavaliados	3	4	12

Nota: 1 – muito baixo; 2 –baixo; 3 – médio; 4 – alto; 5 – muito alto.

Assim, deve merecer uma atenção especial os riscos com forte probabilidade de ocorrência e impacto monetário, como é o caso das "vendas a dinheiro não reconhecidas e não depositadas".

> *"a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção".*

Conforme refere Alves (2015), os gastos gerais fixos a imputar podem determinar-se da seguinte forma:

Gastos gerais fixos a imputar =
Total dos gastos gerais fixos x
Produção Real / Produção normal

Podem ser usados custos-padrão para mensurar o custo de produção, os quais devem tomar em consideração os níveis normais da mão-de-obra, de consumíveis e de matérias, de eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Os custos-padrão devem ser regularmente revistos e atualizados. A diferença entre o custo de produção acabada determinada pelos custos-padrão e os custos reais de produção é reconhecida na demonstração de resultados como gasto ou rendimento do período.

Igualmente, pode ser utilizado o método do retalho, em que "o custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta". Estas situação ocorre "no setor de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio".

Refere-se que "em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos".

Assim, conforme a NCRF 10,

> *"os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são capitalizados como parte do custo desse ativo, na medida em que seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados."*

Tabela 2.5. – Produção.

Produção	
Inventário inicial de produtos em vias de fabrico	Produtos acabados
Consumo de matéria	Refugos, desperdícios, etc.
Consumo de mão-de-obra direta	Inventário final de produtos em vias de fabrico
Consumo de gastos gerais de fabrico	

Tabela 2.6. – Contas 34 – Produtos acabados (por extensão, igualmente tratamento para refugos, resíduos, etc.).

34 – Produtos acabados	
Inventário inicial de produtos acabados	Custo de produtos vendidos
Produtos acabados provenientes da produção	Inventário final de produtos acabados

Na contabilidade financeira, os inventários iniciais de produtos acabados, refugos, resíduos e em curso são transferidos para variações nos inventários (conta 73), sendo os respetivos inventários finais igualmente transferidos para variações nos inventários.

2.4.2. Aspetos de auditoria

Conforme refere Almeida (2019), a área de inventários e ativos biológicos é uma das áreas que assume maior importância, devido à grande mobilidade (pelas compras, pelo processo de fabrico, pelas vendas e pelos depósitos à ordem que movimenta em relação aos pagamentos e recebimentos) e ao risco que lhe está associado (lenta rotação, ruturas, obsolescência, desvios, fraudes, etc.). Igualmente, o efeito na rendibilidade pode ser relevante face ao tamanho (volume físico e económico e a inerente repercussão financeira), ao tempo (duração do processo produtivo) e ao valor de mercado (valorização).

Por outro lado, esta área está diretamente relacionada com outras duas áreas de importância crítica para a empresa: o ciclo de compras e o ciclo de vendas. Nas empresas industriais,

Os critérios de mensuração podem ser resumidos na tabela 2.8.

Tabela 2.8. – Critério de mensuração dos investimentos financeiros.
Fonte: SNC – Nota de enquadramento à conta 41 (adaptado).

Participação	Tipo de controlo	NCRF aplicável	Demonstrações financeiras individuais	Demonstrações financeiras consolidadas
Subsidiárias	Controlo exclusivo	NCRF14 e NCRF 15	Método de Equivalência Patrimonial (MEP)[13]	Consolidação integral
Empreendimentos conjuntos (entidades conjuntamente controladas)	Controlo conjunto	NCR13 e NCRF14	Método de Equivalência Patrimonial (MEP)[1]	Consolidação proporcional
Associada	Influência significativa	NCR13 e NCRF14	Método de Equivalência Patrimonial (MEP)[1]	Método de Equivalência Patrimonial (MEP)[1]
Outras entidades	Outra	NCR27	Justo valor / custo	Justo valor / custo[14]

Notas:
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13 (NCRF13) – *Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas;*
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro 14 (NCRF14) – *Concentrações de Atividades Empresariais;*
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 (NCRF15) – *Investimentos em Subsidiárias e Consolidação;*
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 (NCRF27) – *Instrumentos Financeiros.*

De acordo com a NCRF15, o Método da Equivalência Patrimonial (MEP) "é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada".

A contabilização do MEP deve seguir os seguintes passos:

1) Reconhecimento do investimento ao custo;

2) Cálculo da diferença entre o custo e a parte correspondente no justo valor dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada. Se essa diferença for positiva, trata-se de um *goodwill* e deve ser incluída no investimento. Se essa diferença for negativa, deve ser reconhecida como ganho;

13 Nas situações do MEP e quando existirem restrições severas e duradouras aplica-se o método de custo.
14 Se deixar estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor, a quantia escriturada do justo valor torna-se à data da transição, a quantia de custo para efeito de adoção do modelo do custo amortizado.

ANEXO

GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA Nº 1 (GATI)

I. - Introdução

Desde a entrada em vigor do Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (GAT 1) "Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria -Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria", disponibilizada através da circular n.º 46/16, de 2 de agosto, revista pelas circulares n.º 15/17, de 8 de fevereiro, n.º125/17 de 11 de dezembro e com os esclarecimentos prestados pela circular n.º 25/17, de 23 de março,ocorreram alguns desenvolvimentos ao nível do normativo nacional e internacional que levam à necessidade de proceder a ajustamentos ao referido GAT.

II. – Modificações efetuadas

II.1. – Alteração das Normas Internacionais de Auditoria

O IAASB emitiu em abrilde 2020[16] um conjunto de alterações às Normas Internacionais de Auditoria (ISA) em resultado das emendas ao Código de Ética do IESBA.

O parágrafo 40 da ISA 700 (Revista) passou a ter a seguinte redação:

"A secção Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras deve ainda: (Ref.: Parágrafo A50)

...

Relativamente a auditorias de demonstrações financeiras de entidadescotadas, declarar que o auditor entrega aos encarregados da governaçãouma declaração de que cumpriu os requisitos éticos relevantes emrelação à independência e comunica- lhes os relacionamentos e outrasmatérias que possam interferir com a independência do auditor equando aplicável, ~~as respetivas salvaguardas~~ quais as medidas tomadas para eliminar as ameaças ou quais as salvaguardas aplicadas; e"

Tendo presente esta alteração, procedeu-se ao necessário ajuste no modelo aplicável a entidades de interesse público, na secção relativa a responsabilidades do auditor.

[16] https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB_Conf_Amd_re_IESBA-Code-PIOB-IAASB--Final-Text-final_0.pdf

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS/RELATÓRIO DE AUDITORIA – MODELOS

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO (EIP)
MODELO 1 – CONTAS INDIVIDUAIS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de…….(a) (a Entidade), que compreendem (b) a demonstração da posição financeira/o balanço em …….(c) (que evidencia um total de …. euros e um total de capital próprio (d) de ….. euros, incluindo um resultado líquido (d) de ….. euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração do rendimento integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de…. (a) em… (c) e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com… (e).

Bases para a opinião

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras" abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Incerteza material relacionada com a continuidade (f)

(Esta secção apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, número 2, alínea f) do Estatuto da OROC, existir "…qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades.")

Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas."

Quando o auditor expressar uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista), deve considerar outras implicações que a matéria possa ter no restante conteúdo do seu relatório, tendo em conta outros requisitos de outras ISA e outros requisitos legais e regulamentares.

Outras alterações à certificação legal das contas/relatório de auditoria

Podem existir circunstâncias em que a estrutura e o conteúdo da certificação legal das contas/relatório de auditoria tenham que ser alterados, para além da inclusão de reservas. Por exemplo, quando o auditor decide incluir um parágrafo de ênfase ou prestar uma informação adicional (outras matérias) de acordo com uma ISA relevante, ou quando é necessário incluir parecer sobre o conteúdo do relatório de governo societário.

Nestas circunstâncias, a estrutura dacertificação legal das contas/relatório de auditoriamodificado passa a ser a seguinte:

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras ï Opinião ï Bases para a opinião ï Incerteza material relacionada com a continuidade ï Ênfase(s) ï Matérias relevantes de auditoria ï Outras matérias ï Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras ï Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares ï Sobre o relatório de gestão ï Sobre o relatório de governo societário (**) ï Sobre a demonstração não financeira (**) ï Sobre o relatório de remunerações (**) ï Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014	Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras ï Opinião ï Bases para a opinião ï Incerteza material relacionada com a continuidade ï Ênfase(s) ï Matérias relevantes de auditoria (opcional) ï Outras matérias ï Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras ï Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares ï Sobre o relatório de gestão

(*) Individuais ou consolidadas
(**) Quando aplicável

No caso específico das Ênfases, e de acordo com a ISA 706 (Revista), esta secção deve, a seguir ao(s) texto(s) das ênfases, terminar com a expressão "A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s)."

NOÇÕES DE AUDITORIA

Eduardo Sá Silva

Sobre a obra

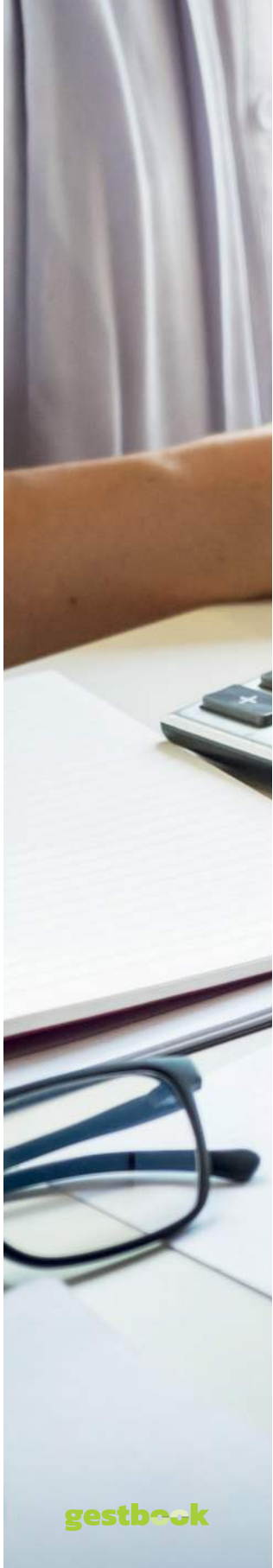
Esta obra tem por objetivo apresentar de uma forma prática os aspetos essenciais que presidem a uma auditoria nas principais rubricas contabilísticas.

Trata-se de uma obra de divulgação geral, não havendo a intenção de aprofundar os assuntos de forma abrangente.

Destina-se, deste modo, a um público vasto, no qual se incluem empresários, contabilistas, estudantes e outros que se interessam por esta temática, nomeadamente, do mundo empresarial, independentemente da formação de base (economia, engenharia, direito ou outra).

Sobre o autor

Eduardo Sá Silva
Licenciado e mestre pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Doutor em Ciências Empresariais pela Universidade da Corunha – Espanha. Docente do ensino superior. Orientador de teses de mestrado e doutoramento nas áreas da Gestão Financeira e Contabilidade. Autor de diversas obras e artigos nestas áreas.



Apoio

SBN
Sindicato dos Trabalhadores do Setor Financeiro de Portugal

Também disponível em formato *e-book*

ISBN: 978-989-910-118-0

www.**gestbook**.com.pt

gestbook