

DANIEL MARTINS GERALDO TABORDA

# AUDITORIA

## REVISÃO LEGAL DAS CONTAS E OUTRAS FUNÇÕES DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

- Enquadramento do conceito de auditoria
- A auditoria em Portugal
- A certificação legal das contas
- As fases da revisão legal das contas
- Trabalhos com finalidade especial

**2ª Edição**

Revista e reformulada de acordo  
com as normas internacionais de auditoria



**EDIÇÕES SÍLABO**



*Para a Maria*



# AUDITORIA

## REVISÃO LEGAL DAS CONTAS E OUTRAS FUNÇÕES DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

DANIEL MARTINS GERALDO TABORDA

2ª EDIÇÃO

Revista e reformulada de acordo  
com as normas internacionais de auditoria

*EDIÇÕES SÍLABO*

É expressamente proibido reproduzir, no todo ou em parte, sob qualquer forma ou meio, **NOMEADAMENTE FOTOCÓPIA**, esta obra. As transgressões serão passíveis das penalizações previstas na legislação em vigor.

Visite a Sílabo na rede  
[www.silabo.pt](http://www.silabo.pt)

Editor: Manuel Robalo

#### FICHA TÉCNICA

Título: Auditoria – Revisão Legal das Contas  
e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas

Autor: Daniel Martins Geraldo Taborda

© Edições Sílabo, Lda.

Capa: Pedro Mota

1ª Edição – Lisboa, Outubro de 2006.

2ª Edição – Lisboa, Setembro de 2015.

Impressão e acabamentos: Europress, Lda.

Depósito Legal: 395334/15

ISBN: 978-972-618-807-0

*EDIÇÕES SÍLABO, LDA.*

R. Cidade de Manchester, 2

1170-100 Lisboa

Telf.: 218130345

Fax: 218166719

e-mail: [silabo@silabo.pt](mailto:silabo@silabo.pt)

[www.silabo.pt](http://www.silabo.pt)

# *Índice*

AGRADECIMENTOS	9
----------------	---

## CAPÍTULO 1

---

<b>Enquadramento do conceito de auditoria</b>	11
---	----

## CAPÍTULO 2

---

<b>A auditoria em Portugal</b>	23
--------------------------------	----

2.1. Súmula das funções do ROC no ordenamento jurídico português	25
2.2. As normas de auditoria e as normas de contabilidade	44

## CAPÍTULO 3

---

<b>A certificação legal das contas</b>	51
--	----

3.1. Enquadramento legal do conceito	53
3.2. Tipos de certificação legal das contas	58
3.3. O conflito entre normas fiscais e contabilísticas na elaboração das demonstrações financeiras	62
3.4. As responsabilidades do ROC na revisão legal das contas	70
3.5. A responsabilidade pela detecção da fraude	80

## CAPÍTULO 4

---

<b>As fases da revisão legal das contas</b>	95
4.1. Planeamento	98
4.1.1. Conhecimento do quadro legal e regulamentar	99
4.1.2. Conhecimento do sistema de controlo interno	109
4.1.3. Materialidade e risco	123
4.1.4. Natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria adicionais	135
4.1.5. Coordenação, direcção, supervisão e revisão da auditoria	141
4.2. Execução	149
4.2.1. Procedimentos específicos de obtenção de prova	150
4.2.2. Outros assuntos relevantes na revisão legal das contas	162
4.2.2.1. Amostragem	162
4.2.2.2. Estimativas contabilísticas	167
4.2.2.3. Saldos de abertura e comparativos	171
4.2.2.4. Acontecimentos subsequentes	176
4.2.2.5. Continuidade	179
4.2.2.6. Partes relacionadas	185

## CAPÍTULO 5

---

<b>Trabalhos com finalidade especial</b>	191
5.1. Verificação das entradas em espécie para realização de capital das sociedades	195
5.2. Transformação de sociedades	206
5.3. Fusão de sociedades	212
ANEXO	219
BIBLIOGRAFIA	225

## *Agradecimentos*

Na primeira edição deste livro, destaquei alguns colegas, familiares e amigos que me incentivaram a escrevê-lo. Para esta segunda edição que, fruto das profundas alterações legislativas, muito se distancia da primeira, a lista de agradecimentos teria de ser diferente e, felizmente, mais extensa.

Porém, é imperioso manter o agradecimento expresso à minha mãe, Amélia Susete, pelo sentido de exigência e de aprendizagem que sempre procurou transmitir-me, aos professores que me formaram e àqueles a quem sirvo, os meus alunos, a razão de ser deste livro.

(Este livro não foi escrito ao abrigo do novo Acordo Ortográfico)



*Capítulo 1*

**Enquadramento  
do conceito de auditoria**



Os primórdios da auditoria remontam ao Egipto e à Babilónia. A auditoria baseava-se num método muito rudimentar que consistia em apurar a exactidão de registos, efectuados separadamente, comparando-os. A palavra «auditor» tem a sua origem no latim: vem de «*Auditore*», que significa «aquele que ouve». Na Roma antiga, as contas públicas eram supervisionadas por altos funcionários do estado que prestavam contas verbalmente aos imperadores.

Em Inglaterra, a auditoria conheceu um importante desenvolvimento durante a segunda metade do século XIX, como resultado das novas exigências decorrentes da Revolução Industrial. O aumento da dimensão das empresas, a separação da propriedade da gestão, bem como o aumento do número de proprietários de empresas, levaram ao aparecimento da figura do auditor para zelar pela transparência da gestão e detectar irregularidades. Na fase do capitalismo financeiro, a obtenção de financiamento era um dos factores críticos de sucesso para as empresas, o que consolidou a auditoria como disciplina de certificação da informação financeira.

A colonização do Canadá e dos Estados Unidos pela Inglaterra levou para estes países auditores que tranquilizavam os investidores absentistas ingleses. E foi precisamente nos EUA, após a crise económica americana de 1929, que se generalizou a aplicação da auditoria.

No início dos anos 30, criou-se o *Comité May*, cuja finalidade era estabelecer regras para as sociedades cotadas em bolsa, que obrigou à auditoria independente das demonstrações financeiras dessas empresas, procurando a protecção dos investidores. Esses auditores independentes e externos à empresa, no exercício das suas funções, necessitavam de aceder a informações e documentos internos da empresa auditada. Para acompanhar os auditores independentes no seu trabalho, nomearam-se funcionários da própria empresa que, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de auditoria, aplicando-as em trabalhos de controlo e de verificação requeridos pelo órgão de gestão. Era a génese da auditoria interna, ainda que com contornos diferentes dos actuais.

Nesta fase de retoma do crescimento económico, procurou-se restabelecer a confiança dos investidores no mercado de capitais, criando um sistema de supervisão governamental que instituísse padrões para a responsabilidade legal do auditor. Surge assim a *Securities Exchange Commission* (SEC), em 1934, que teve um impacto decisivo no desenvolvimento da auditoria financeira externa.

Neste período, sobretudo após a fundação do *Institute of Internal Auditors*, em 1941, também a auditoria interna sofreu algumas transformações. Alguns trabalhadores, quase sempre funcionalmente subordinados à contabilidade, passaram, gradualmente, a assumir funções de controlo administrativo, com o propósito de avaliar a eficácia e a eficiência da aplicação dos controlos internos. O seu campo de acção operacional foi sendo estendido a todas as áreas organizacionais e, para garantir um elevado grau de independência funcional, passaram a reportar directamente os resultados do seu trabalho ao órgão de gestão.

As multinacionais norte-americanas que originariamente se dedicavam em exclusivo à auditoria, para além de terem diversificado a sua actividade para outras áreas de negócio, tais como a consultoria de gestão, planeamento fiscal, assessoria em sistemas de informação, elaboração de projectos de investimento, entre outras, têm vindo a exportar as suas actividades para outros países, onde o desenvolvimento e aperfeiçoamento da auditoria progrediram a um ritmo mais lento. Estas organizações, cada vez mais complexas e informatizadas, formam um sector muito concorrencial, onde o conhecimento é um factor crítico de sucesso.

Apesar de o conceito de auditoria ser multidimensional, assumindo hoje diversas valências consoante os objectivos a que se destina, pode afirmar-se, de um modo geral, que a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido. Este processo de julgamento tem como limitação intrínseca o risco de auditoria.

Alguns tipos de auditoria são dicotómicos, daí que exijam um estudo através de análises comparativas. Outros derivam de recentes fenómenos sociais e necessidades, conseguindo autonomizar-se e/ou complementar tipos de auditoria mais clássicos. A auditoria externa e interna são exemplos paradigmáticos do primeiro caso. A grande diferença que as separa está na natureza da relação contratual entre os profissionais que executam o trabalho de auditoria e a entidade: a auditoria externa é efectuada por um profissional externo, autónomo dos procedimentos e regras praticados pela entidade auditada.

A auditoria interna é vista muitas vezes como uma técnica de controlo de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das actividades da entidade e da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controlo. Consiste num serviço criado pela (e para a) própria entidade, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objectivos organizacionais. O seu desenvolvimento tem sido alavancado pela gestão do risco organizacional, que tem assumido um protagonismo crescente na gestão.

A independência do auditor interno tem sido um assunto amplamente debatido. De acordo com o princípio do grau de autonomia adequado, toda e qualquer função, em teoria, deve usufruir de um nível de autonomia necessário e suficiente para garantir a sua máxima eficácia. Ora, a auditoria interna, para que seja uma função organizacional útil, deve ter como requisito fundamental precisamente a independência, privilegiando a objectividade e imparcialidade das análises produzidas, sem qualquer tipo de sujeição a pressões exteriores. Daí que a ideia dominante na actualidade seja a de subordinar funcionalmente o departamento de auditoria interna apenas ao órgão de gestão e, cumulativamente, disponibilizar-lhe todos os instrumentos necessários à prossecução da sua missão. Deve dispor de autonomia para apresentar os resultados do seu trabalho, sob a forma de recomendações ao órgão de gestão, mesmo quando versem sobre aspectos negativos da sua actuação.

A auditoria de gestão é normalmente um tipo de auditoria interna que visa avaliar o grau de correspondência entre as normas emanadas do órgão de gestão e o respectivo cumprimento e adequação. A globalização e diversificação dos negócios num ambiente concorrencial

intenso exigem a definição de *modus operandi* nas organizações, que devem ser acompanhados, controlados, melhorados e relatados.

Nas organizações, as actividades-chave, criadoras de valor, têm de ser desempenhadas de forma eficaz, devendo o órgão de gestão estabelecer um quadro de regras e de auxílios para a sua execução. A dinâmica da definição de normas e regras de actuação numa organização é tanto maior quanto maior for a sua matriz de produtos-mercados e o seu grau de exposição a ambientes externos diversificados. De facto, a rapidez na adaptação e ajustamento da organização às contingências, criadas pelas pressões e oportunidades do ambiente externo, determina a criação e preservação do valor no seio da organização.

Dito de outro modo, a auditoria de gestão tem por objectivo último a melhoria da eficiência das operações, a identificação e aperfeiçoamento dos pontos fracos e potenciação dos pontos fortes, a análise das oportunidades e ameaças do negócio e a promoção da eficácia da organização em geral.

A evolução tecnológica e a democratização da utilização dos computadores levaram à aplicação generalizada das ferramentas informáticas nas organizações, reforçando o papel da função informática. Neste contexto, surge a auditoria informática como um processo de verificação dos sistemas de informação de uma organização com o objectivo de avaliar a respectiva adequação e segurança. Historicamente surgiu como uma ferramenta necessária à auditoria financeira, mas na última década autonomizou-se, sem prejuízo de manter a função de suporte desta (por exemplo, a análise da segurança dos sistemas que produzem informação financeira).

Por outro lado, evidentemente que, ao nível da auditoria financeira, a informatização das organizações coloca novos problemas e desafios ao auditor, nomeadamente no que diz respeito ao sistema de controlo interno (acessos remotos, desmaterialização dos documentos e tendência para menor segregação de funções), impossibilidade de observação física dos procedimentos contabilísticos e exigência de conhecimento de várias linguagens, com múltiplas versões. É exactamente para orientar o trabalho de auditoria em ambiente de processamento electrónico de dados (PED), que foram emitidas recomendações internacionais de práticas de auditoria, entre as quais se destacam

a 1008 (Avaliações do Risco e Controlo Interno – Características e Considerações de SIC) e a 1009 (Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador).

Actualmente, a auditoria informática, que pode ser interna ou externa, tem diversas funções, destacando-se a revisão dos equipamentos e processos informáticos, a respectiva adequação às necessidades da entidade, a apreciação do cumprimento de normas e regulamentos definidos, a instituição de mecanismos de segurança dos sistemas de informação e a organização e controlo da função informática, entre outros.

Outro tipo de auditoria, que surgiu como resposta à crescente interacção da actividade empresarial com o meio envolvente, cujos efeitos sociais devem ser realçados, é a auditoria social. Verifica-se actualmente um estreitamento da relação entre a empresa e o sistema social, o que suscita a produção de informação que exprima não somente o grau de cumprimento dos objectivos económico-financeiros, mas também em que medida foi considerada a performance social da empresa, quais os objectivos que a empresa estipulou nesta área e a avaliação do seu desempenho.

A responsabilidade social integra quatro dimensões: económica, legal, ética e discricionária/filantrópica (Carroll, 1979). As responsabilidades económicas são a base da pirâmide. Sem sustentabilidade económica, as organizações não podem sobreviver. Naturalmente que a sua actuação deve obedecer ao normativo legal em vigor. As responsabilidades éticas relacionam-se com a adesão a princípios e convenções não codificados, mas que as organizações procuram incorporar na sua actividade, porque gozam de aceitação generalizada. E, por fim, as discricionárias, normalmente exemplificadas pela filantropia, constituem as que ultrapassam as expectativas da própria sociedade. Assim, as acções socialmente responsáveis são as que proporcionam o bem-estar social, que estão para além dos interesses da organização e do que é legalmente exigido, assumindo um carácter voluntário. São estas que devem pontificar na avaliação da performance social da organização. Com o decorrer do tempo, a legislação acaba por incidir sobre matérias que anteriormente eram dadas como exemplos ilustrativos de uma orientação ética por parte das organizações, tais como a regulamentação ambiental, de consumo e laboral. Ora, estes temas, na

medida em que passaram a ser regulados, transitam da dimensão ética para a dimensão legal, passando a ser apreciados no âmbito da auditoria às demonstrações financeiras, em particular no que se refere à consideração do cumprimento de leis e regulamentos. A própria legislação contabilística – Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 26 (Matérias Ambientais) – estabelece obrigações de divulgação de informação sobre esta matéria.

A auditoria financeira é geralmente efectivada por um profissional externo à empresa e, em Portugal, atinge a sua máxima expressão na revisão legal das contas. Consiste num trabalho de acumulação de prova sobre as asserções subjacentes às demonstrações financeiras com vista a emitir um parecer independente sobre o grau de correspondência entre essa informação e a realidade que representam (posição financeira de uma determinada entidade, assim como o resultado das suas operações e os fluxos de caixa num determinado período), tendo como quadro de referência teórico-prático os princípios contabilísticos geralmente aceites. Responde à necessidade de credibilizar as informações constantes nas demonstrações financeiras perante os diferentes utilizadores, com diversos interesses.

A teoria das partes interessadas (*stakeholders theory*) sustenta que, para além dos sócios, existem muitos interessados numa organização, que influenciam, ou são influenciados, pela sua actuação. Assim, os gestores, que numa perspectiva mais tradicional funcionam como agentes dos principais (sócios), têm o dever de prestar contas dos resultados e do modo como as suas responsabilidades são assumidas perante um vasto conjunto de utentes (*accountability*), o que coloca a auditoria no centro dos custos de agência.<sup>1</sup>

Uma das razões para o aparecimento da auditoria financeira, ainda anterior à teoria das partes interessadas, consubstancia-se na redução do custo do factor de produção capital para uma organização, na medida em que os investidores utilizam a informação auditada para tomarem decisões de investimento mais racionais. Efectivamente, a diminuição do risco de existência de informação distorcida reduz a

---

(1) Num contexto de cisão entre a titularidade do capital e a gestão de uma organização, a relação de agência é perspectivada como um foco de tensões entre sócios e gestores de uma organização. Para desenvolver este assunto, veja-se Tabora (2007 e 2011a).

probabilidade de ocorrerem acontecimentos inesperados que alterem o resultado das decisões dos investidores, o que potencia o investimento.

Porém, actualmente, a informação produzida pelas organizações destina-se a um vasto conjunto de *stakeholders*. A Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) reconhece a importância da prestação de informação a vários grupos sociais. Assim, os investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores sociais, clientes, governo e seus departamentos e público são utentes da informação financeira das organizações (parágrafos 9-11). Esta diversidade tem contribuído para o prestígio e dignidade sociais da figura do auditor, enquanto profissional independente que aprecia a informação financeira antes de esta ser divulgada pelos diferentes interessados.

Nas últimas décadas, a crítica ao exclusivismo da divulgação da informação financeira histórica consolidou-se da divulgação da informação financeira histórica, o que induziu ao aparecimento da auditoria prospectiva.

O mercado bolsista tem uma inequívoca importância na economia mundial e assenta na confiança dos investidores, que está intimamente ligada às conclusões retiradas da informação financeira das sociedades cotadas neste mercado. O Relatório *Trueblood* reflecte a importância que as autoridades dos EUA conferem à protecção dos interesses dos investidores bolsistas, elegendo como objectivo prioritário o provimento de informação útil para a tomada de decisões. Publicado em 1973, o Relatório *Trueblood* é considerado um marco importante contra o conservadorismo contabilístico e, simultaneamente, um sólido alicerce da informação financeira prospectiva.

É nesta esteira que surge a auditoria prospectiva ou previsional, que visa dar credibilidade e razoabilidade às projecções de evolução da organização no futuro. Este tipo de auditoria enquadra-se, pois, no paradigma da utilidade da informação financeira, dando primazia à avaliação da continuidade da empresa e estratégia delineada, tendo

como pedra angular a auditoria de planos, orçamentos e de informação preditiva.<sup>1</sup>

De facto, as empresas para sobreviverem num ambiente de negócio volátil têm de estar em permanente mudança. Daí que a incerteza e a análise do risco de negócio sejam, cada vez mais, componentes da auditoria presente e futura. Por e na medida em que a incerteza dos negócios afecta directa e decisivamente a sobrevivência da empresa, os utilizadores das demonstrações financeiras reclamam do auditor um papel mais interventivo. Trata-se de um problema muito sensível em auditoria, em que tendencialmente se opina por excepção, isto é, apenas quando existem problemas evidentes de continuidade (*going concern*).

O actual normativo legal português prescreve o dever de os gestores se pronunciarem no relatório de gestão sobre a evolução mais previsível da empresa<sup>2</sup> Não constituindo o relatório de gestão uma demonstração financeira, o auditor, até à publicação do Decreto-lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, não tinha de se manifestar sobre este documento na certificação legal das contas,<sup>3</sup> sem prejuízo da observância da norma internacional de auditoria (ISA) n.º 570. Segundo esta norma, o auditor deve considerar a adequação da preparação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão, com base no pressu-

---

(1) Para desenvolver este assunto, veja-se Almeida (2000).

(2) A estrutura do relatório de gestão está prevista no artigo 66.º do CSC. Para as sociedades anónimas, devem também ser observados os artigos 324.º n.º 2 e 397.º n.º 4. Acresce que os artigos 447.º n.º 5 e 448.º n.º 5 fazem referência a duas listas que devem ser anexadas ao relatório anual do órgão de administração. Para as sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, o artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários (CVM) exige a inclusão ou aneção ao relatório de gestão de um relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário.

(3) Como veremos mais adiante, actualmente, por via do artigo 451.º n.º 3 alínea e) do CSC, a certificação legal das contas inclui um parágrafo sobre a concordância entre as informações das demonstrações financeiras e do relatório de gestão, reforçando a importância deste documento na auditoria. Até à consagração legal desta obrigatoriedade, o ROC não deveria manifestar-se expressamente sobre este documento na certificação legal das contas, que, porventura, poderia conter informações contraditórias com as constantes nas demonstrações financeiras. Sobre este problema a OROC já se havia pronunciado na recomendação técnica n.º 1 de Abril de 1986 (Conferência dos Documentos de Prestação de Contas a Publicar), que contemplava a eventualidade de a opinião do ROC vir a ser afectada pela referida desconformidade.



DANIEL MARTINS GERALDO TABORDA. Nasceu em Coimbra em 1976 e licenciou-se em economia em 1999. Concluiu uma pós-graduação na área do direito em 2000, o mestrado em contabilidade e auditoria em 2003, o curso de preparação para revisor oficial de contas em 2006 e o doutoramento em gestão de empresas, especialização em finanças, em 2010. Exerceu funções na área financeira e de apoio à gestão em entidades públicas e privadas, foi administrador da empresa Crioestaminal, da qual foi sócio-fundador, e foi docente do Instituto Politécnico de Coimbra e do Instituto Miguel Torga. Tem publicado artigos em revistas nacionais e estrangeiras e participado como orador em conferências. Actualmente é professor auxiliar convidado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e Revisor Oficial de Contas, exercendo funções em diversas instituições públicas e privadas (sectores lucrativo e não lucrativo).

Esta obra aborda matérias de auditoria, contabilísticas, fiscais, de regulamentação profissional e de direito comercial, procurando articular temas nem sempre coerentes entre si, mas que marcam presença assídua na actividade profissional dos revisores oficiais de contas.

As recentes alterações contabilísticas, operadas pela transposição da Directiva n.º 2013/34/UE, e a adopção plena das normas internacionais de auditoria que se avizinha, por força da chamada reforma da auditoria (Regulamento n.º 537/2014 e Directiva n.º 2014/56/UE), foram incluídas nesta obra, o que explica a sua profunda reformulação face à primeira edição.

Gestores, juristas, auditores, técnicos oficiais de contas e estudantes de auditoria encontrarão nesta obra uma síntese do trabalho de revisão legal das contas e de outras funções exclusivamente adstritas aos revisores oficiais de contas, auxiliando-os na compreensão do amplo quadro normativo que regulamenta esta profissão.

# AUDITORIA

**REVISÃO LEGAL DAS CONTAS  
E OUTRAS FUNÇÕES  
DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS**

35

