

Sílabo

Gestão

Princípios e prática de auditoria e revisão de contas

Joaquim José dos Santos Alves



Edições Sílabo

**Princípios e prática
de auditoria
e revisão de contas**

ACD *Auditor*



A nossa empresa de desenvolvimento de *software* é formada por uma equipa de informáticos e economistas em formação contínua, conseguindo desenvolver programas potentes e avançados em diferentes áreas como a de auditoria, revisão de contas e análise financeira.

Foi com enorme satisfação que recebemos o convite do autor para apoiar este projeto e com o qual nos sentimos muito honrados. Com esta nossa participação, esperamos contribuir para uma melhoria nas práticas e procedimentos da profissão, enriquecendo o sector e aumentando a qualidade e quantidade de oferta bibliográfica sobre o tema.

Esperamos que, com a experiência desenvolvida durante mais de dez anos no mercado, possamos oferecer ao leitor exemplos práticos com o nosso programa de auditoria ACDAuditor, o qual recolhe uma vasta experiência na prática desta profissão, resultando numa aplicação totalmente adaptada às atuais necessidades e exigências de qualidade.

Gostaríamos de aproveitar para agradecer ao autor do livro e à sua editora por esta oportunidade, bem como a todos os nossos clientes que, com a sua participação, confiança e profissionalismo nos tornam mais exigentes para melhorar dia após dia.

A equipa ACDAuditor.

sílabo gestão

**Princípios e prática
de auditoria
e revisão de contas**

JOAQUIM JOSÉ DOS SANTOS ALVES



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

Editor: Manuel Robalo

FICHA TÉCNICA:

Título: Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas

Autor: Joaquim José dos Santos Alves

© Edições Sílabo, Lda.

Capa: Pedro Mota

Imagem da capa: © Raissa Nugumanova | Dreamstime.com

1ª Edição – Lisboa, setembro de 2015.

Impressão e acabamentos: Cafilesa – Soluções Gráficas, Lda.

Depósito Legal: 398148/15

ISBN: 978-972-618-821-6

EDIÇÕES SÍLABO, LDA.

R. Cidade de Manchester, 2

1170-100 Lisboa

Tel.: 218130345

Fax: 218166719

e-mail: silabo@silabo.pt

www.silabo.pt

Índice

Índice de quadros e figuras	17
Lista de siglas	23
Apresentação • J. Azevedo Rodrigues	25
Prefácio	27
Capítulo 1 – Introdução	
1. Notas históricas	29
2. Função e conceito de auditoria	32
2.1. Função da auditoria	32
2.2. Conceito de auditoria	33
3. Conceitos relacionados	35

PARTE I

SISTEMAS DE AUDITORIA

Capítulo 2 – Auditoria interna

1. Conceito e âmbito da auditoria interna	39
2. A avaliação dos processos de gestão do risco	41

3. Avaliação do controlo interno	42
4. O normativo em auditoria interna	44
4.1. Normas de auditoria interna	44
4.2. Práticas recomendadas de auditoria interna	46
5. Organização e requisitos da auditoria interna	47
5.1. Código de ética	48
5.2. Independência	48
5.3. Organização da auditoria interna	49
5.4. Proficiência e cuidado profissional	50
5.5. Qualidade	51
5.6. Gestão da auditoria interna	51
5.7. Planeamento	52
5.8. Execução	53
5.9. Supervisão	53
5.10. Comunicação dos resultados	54
5.11. Monitorização do progresso	54
5.12. Papéis de trabalho	54

Capítulo 3 – Auditoria financeira

1. Caracterização da auditoria financeira	57
2. Harmonização internacional	61
2.1. Atividades do IFAC	61
2.2. Estrutura	61
2.3. O normativo produzido	61
2.4. Normas internacionais de auditoria	63
3. Principais requisitos da auditoria na União Europeia	64
3.1. Aprovação e registo dos auditores	65
3.2. Entidade de supervisão	65
3.3. Controlo da atividade	65
3.4. Independência do auditor	66
3.5. Confidencialidade	67
3.6. Responsabilidade	67
3.7. Normas	67
3.8. Organização interna dos revisores oficiais de contas	68
3.9. Organização do trabalho	68
3.10. Relatórios de transparência	69
3.11. Comissão de auditoria	69

4. Auditoria e fiscalização em Portugal	70
4.1. Fiscalização: órgãos, competências e responsabilidades	70
4.2. Auditoria financeira independente	74

Capítulo 4 – Auditoria no setor público

1. Conceito, âmbito e fundamentos	85
1.1. Conceito e fundamentos	85
1.2. Requisitos	86
1.3. Âmbito e tipos de auditoria	87
2. Normativo internacional	88
2.1. Código de ética	88
2.2. Normas de auditoria	90
3. Auditoria no Estado português	98
3.1. Caracterização das entidades auditadas	98
3.2. A estrutura da auditoria	100
3.3. O Tribunal de Contas	101
3.4. O sistema de controlo interno do Estado	109

PARTE II

CONTROLO INTERNO

Capítulo 5 – Sistema de controlo interno

1. Conceito e limitações	117
2. Técnicas e tipos de controlos	119
3. Componentes do controlo interno	121
3.1. O ambiente de controlo	121
3.2. A avaliação do risco	124
3.3. Os procedimentos de controlo	125
3.4. A informação e a comunicação	126
3.5. A monitorização	128

Capítulo 6 – Procedimentos de controlo

1. Caixa e bancos	129
1.1. Pagamentos	130
1.2. Recebimentos	131
1.3. Reconciliações bancárias e contagens a caixa	131

1.4. Matriz de controlo	131
2. Compras e dívidas a pagar	132
2.1. O processamento da compra	133
2.2. Controlo de dívidas e pagamento	133
2.3. Matriz de controlo	135
4. Pessoal	136
4.1. Procedimentos	137
4.2. Matriz de controlo	139
5. Investimentos	139
5.1. Procedimentos	140
5.2. Matriz de controlo	140
6. Vendas e contas a receber	140
6.1. O processamento da venda	141
6.2. O controlo de dívidas a receber e o recebimento	142
6.3. Matriz de controlo	145

PARTE III

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

Capítulo 7 – Princípios gerais

1. O compromisso	149
2. Responsabilidade em fraudes	153
2.1. Conceitos	153
2.2. Responsabilidades	154
3. A auditoria e o cumprimento das leis e dos regulamentos	156
4. Controlo de qualidade da auditoria	157
4.1. Liderança na firma para a qualidade	158
4.2. Requisitos éticos	158
4.3. Aceitação e continuação de relacionamento com clientes e trabalhos específicos	159
4.4. Recursos humanos	159
4.5. Execução do trabalho	159
4.6. Verificações de controlo de qualidade	160
4.7. Monitorização	160
4.8. Documentação	160

Capítulo 8 – Avaliação dos riscos e planeamento

1. Conhecimento da entidade	164
2. A materialidade	166
2.1. Materialidade das demonstrações financeiras	167
2.2. Materialidade de execução	169
2.3. Materialidade ao nível das classes de transações e rubricas	171
2.4. Materialidade e risco	171
2.5. A materialidade e as conclusões de auditoria	171
3. O modelo de risco de auditoria	172
3.1. O risco inerente	173
3.2. O risco de controlo	174
3.3. O risco de deteção	174
3.4. Resumo dos riscos avaliados	175
4. Avaliação dos riscos de distorção material	176
4.1. A entidade e o seu ambiente	178
4.2. O controlo interno da entidade	178
5. As respostas aos riscos avaliados	191
5.1. Respostas globais	191
5.2. Respostas ao nível da asserção	192
6. O planeamento da auditoria	195

Capítulo 9 – A prova de auditoria

1. Asserções e prova de auditoria	201
2. Testes de auditoria	204
2.1. Testes aos controlos	204
2.2. Procedimentos substantivos	205
3. Procedimentos de auditoria	206
4. Procedimentos analíticos	208
5. Seleção de itens para testar	210
5.1. Seleção de toda a população	210
5.2. Seleção de elementos específicos	210
5.3. Amostragem de auditoria	211
6. Confirmações externas	215
7. Acontecimentos subsequentes	216
8. Estimativas	219

9. Partes relacionadas	221
10. Pressuposto da continuidade	223
11. Saldos de abertura	225
12. Comparativos	227
13. Auditoria a grupos	228
13.1. Tópicos contabilísticos	228
13.2. Procedimentos de auditoria	231
14. Declaração do órgão de gestão	234
15. Papéis de trabalho	238

PARTE IV

AUDITORIA AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Capítulo 10 – Relatório de gestão

1. Tópicos legais	245
1.1. Estrutura do relatório de gestão	245
1.2. Anexo ao relatório de gestão	246
2. Asserções e riscos	247
3. Procedimentos	247

Capítulo 11 – Balanço

1. Procedimentos gerais	250
1.1. Estrutura do balanço	250
1.2. Procedimentos de auditoria	252
2. Ativos fixos tangíveis	252
2.1. Tópicos contabilísticos	252
2.2. Asserções e riscos	254
2.3. Procedimentos	255
2.4. Programa de auditoria	260
3. Propriedades de investimento	263
3.1. Tópicos contabilísticos	263
3.2. Asserções e riscos	265
3.3. Procedimentos	265
3.4. Programa de auditoria	266

4. Ativos intangíveis	269
4.1. Tópicos contabilísticos	269
4.2. Asserções e riscos	271
4.3. Procedimentos	272
4.4. Programa de auditoria	274
5. Investimentos financeiros	277
5.1. Tópicos contabilísticos	277
5.2. Asserções e riscos	279
5.3. Procedimentos	279
5.4. Programa de auditoria	283
6. Ativos por impostos diferidos	285
6.1. Tópicos contabilísticos	285
6.2. Asserções e riscos	286
6.3. Procedimentos	287
7. Investimentos em curso	289
7.1. Tópicos contabilísticos	289
7.2. Asserções e riscos	289
7.3. Procedimentos	290
8. Inventários	290
8.1. Tópicos contabilísticos	290
8.2. Asserções e riscos	294
8.3. Procedimentos	295
8.4. Programa de auditoria	309
9. Contas a receber/clientes	314
9.1. Tópicos contabilísticos	314
9.2. Asserções e riscos	315
9.3. Procedimentos	315
9.4. Programa de auditoria	324
10. Outras contas a receber	327
10.1. Tópicos contabilísticos	327
10.2. Asserções e riscos	327
10.3. Procedimentos	328
11. Diferimentos	330
11.1. Tópicos contabilísticos	330
11.2. Asserções e riscos	330

11.3. Procedimentos	331
11.4. Programa de auditoria	332
12. Ativos financeiros detidos para negociação	334
12.1. Tópicos contabilísticos	334
12.2. Asserções e riscos	335
12.3. Procedimentos	336
12.4. Programa de auditoria	336
13. Ativos não correntes detidos para venda	339
13.1. Tópicos contabilísticos	339
13.2. Asserções e riscos	340
13.3. Procedimentos	340
13.4. Programa de auditoria	341
14. Caixa e depósitos bancários	343
14.1. Depósitos bancários	343
14.2. Caixa	347
14.3. Programa de auditoria	349
15. Capitais próprios	352
15.1. Tópicos contabilísticos	352
15.2. Asserções e riscos	354
15.3. Procedimentos	354
15.4. Programa de auditoria	356
16. Provisões	359
16.1. Tópicos contabilísticos	359
16.2. Asserções e riscos	360
16.3. Procedimentos	361
16.4. Programa de auditoria	362
17. Financiamentos obtidos	368
17.1. Tópicos contabilísticos	368
17.2. Asserções e riscos	368
17.3. Procedimentos	369
17.4. Programa de auditoria	371
18. Passivos por impostos diferidos	373
18.1. Tópicos contabilísticos	373
18.2. Asserções e riscos	374
18.3. Procedimentos	374

19. Fornecedores	376
19.1. Tópicos contabilísticos	376
19.2. Asserções e riscos	376
19.3. Procedimentos	377
19.4. Programa de auditoria	383
20. Estado e outros entes públicos	386
20.1. Asserções e riscos	386
20.2. Procedimentos transversais	386
20.3. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)	387
20.4. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) retido	388
20.5. Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)	388
20.6. Contribuições para a Segurança Social	391
21. Outras contas a pagar	395
21.1. Tópicos contabilísticos	395
21.2. Asserções e riscos	395
21.3. Procedimentos	396
22. Diferimentos	397
22.1. Tópicos contabilísticos	397
22.2. Asserções e riscos	398
22.3. Procedimentos	398
22.4. Programa de auditoria	399
23. Ativos e passivos contingentes	401
23.1. Tópicos contabilísticos	401
23.2. Asserções e riscos	402
23.3. Procedimentos	402

Capítulo 12 – Demonstração de resultados

1. Reconciliação com os registos	403
1.1. Demonstração de resultados por naturezas	404
1.2. Procedimentos de auditoria	405
2. Rendimentos	405
2.1. Tópicos contabilísticos	405
2.2. Asserções e riscos	407
2.3. Procedimentos de auditoria	407
2.4. Programa de auditoria	411

3. Gastos	416
3.1. Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	418
3.2. Gastos com pessoal	421
3.3. Outros gastos	427
3.4. Gastos financeiros	432
3.5. Imposto Sobre o Rendimento	434

Capítulo 13 – Demonstração das alterações no capital próprio

1. Tópicos contabilísticos	441
2. Asserções e riscos	441
3. Procedimentos de auditoria	442
4. Estrutura da demonstração das alterações nos capitais próprios	443

Capítulo 14 – Demonstração de fluxos de caixa

1. Tópicos contabilísticos	445
2. Asserções e riscos	447
3. Procedimentos de auditoria	447
3.1. Fluxos de caixa das atividades operacionais	447
3.2. Fluxos de caixa das atividades de investimento	450
3.3. Fluxos de caixa das atividades de financiamento	451

Capítulo 15 – Anexo

1. Tópicos contabilísticos	457
2. Asserções e riscos	458
3. Procedimentos de auditoria	458

Capítulo 16 – Auditoria no setor público

1. Tópicos contabilísticos	483
1.1. Movimentação da classe 0 – receita	484
1.2. Movimentação da classe 0 – despesa	485
1.3. Realização de receitas	486
1.4. Realização de despesas	486
1.5. Mapas de alterações orçamentais	488
1.6. Mapas de controlo orçamental	489
1.7. Demonstração de fluxos de caixa	490

2. Asserções e riscos	491
3. Procedimentos de auditoria	493
3.1. Receita	493
3.2. Despesa	496
3.3. Abertura, encerramento e prestação de contas	499

Capítulo 17 – Conclusão da auditoria e relato

1. Conclusões de auditoria	501
1.1. Avaliação dos resultados da auditoria	502
1.2. Avaliação das distorções	503
2. Relatórios de auditoria	505
2.1. Tipos de relatórios	505
2.2. A certificação legal de contas	506
2.3. Distorções e efeitos na CLC	518

Bibliografia	525
---------------------	-----

Índice de quadros e figuras

■ QUADROS

Quadro 2.1. Matriz de controlo do processo de compras e contas a pagar	43
Quadro 2.2. Normas de auditoria interna	44
Quadro 2.3. Práticas recomendadas referentes a normas de atributos	46
Quadro 3.1. Relação entre a natureza dos trabalhos e a garantia/segurança que proporcionam	59
Quadro 3.2. Normas internacionais de auditoria	63
Quadro 3.4. Diretrizes da OROC	77
Quadro 4.1. Caracterização do universo sujeito a auditoria	99
Quadro 6.1. Matriz de controlo da área de caixa e bancos	132
Quadro 6.2. Balancete de fornecedores	134
Quadro 6.3. Balancete de antiguidade de saldos	134
Quadro 6.4. Extrato de conta de fornecedor	135
Quadro 6.5. Matriz de controlo da área de compras e contas a pagar	136
Quadro 6.6. Matriz de controlo da área de pessoal	139
Quadro 6.7. Matriz de controlo da área de investimentos	140
Quadro 6.8. Balancete da conta de clientes	143
Quadro 6.9. Balancete de antiguidade de saldos	143
Quadro 6.10. Extrato de conta	144
Quadro 6.11. Matriz de controlo da área de vendas e contas a receber	145
Quadro 8.1. Indicadores de materialidade	168
Quadro 8.2. Alocação da materialidade às contas	170
Quadro 8.3. Redistribuição da materialidade total	170

Quadro 8.4. Avaliação do risco de deteção	174
Quadro 8.5. Determinação do risco de deteção	175
Quadro 8.6. Questionário de controlo interno para caixa e depósitos bancários	183
Quadro 8.7. Questionário de controlo interno para a área de vendas e contas a receber	183
Quadro 8.8. Questionário de controlo interno para a área de inventários e CMVMC	184
Quadro 8.9. Questionário de controlo interno para a área ativos fixos tangíveis	185
Quadro 8.10. Questionário de controlo interno para a área de compras e contas a pagar	187
Quadro 8.11. Questionário de controlo interno para a área de gastos com pessoal	188
Quadro 9.1. Asserções das demonstrações financeiras	202
Quadro 9.2. Exemplos de rácios a usar nos procedimentos analíticos	209
Quadro 9.3. Seleção de amostras pelo método da unidade monetária	212
Quadro 9.4. Informações externas a obter e respetiva fonte	216
Quadro 9.5. Métodos de mensuração das participações financeiras	229
Quadro 10.1. Riscos e asserções no relatório de gestão	247
Quadro 11.2. Asserções e riscos genéricos na área de ativos fixos tangíveis	254
Quadro 11.3. Memorando de objetivos para a área dos ativos fixos tangíveis	260
Quadro 11.4. Programa de auditoria para a área dos ativos fixos tangíveis	262
Quadro 11.5. Asserções e riscos genéricos na área de propriedades de investimento	265
Quadro 11.6. Memorando com objetivos da área de propriedades de investimentos	266
Quadro 11.7. Programa de auditoria da área de propriedades de investimentos	267
Quadro 11.8. Asserções e riscos genéricos na área de ativos intangíveis	272
Quadro 11.9. Memorando com objetivos para ativos intangíveis	275
Quadro 11.10. Programa de auditoria para ativos intangíveis	276
Quadro 11.11. Asserções e riscos genéricos na área de investimentos financeiros	279
Quadro 11.12. Memorando de planeamento para Investimentos financeiros	283
Quadro 11.13. Programa de auditoria para investimentos financeiros	284
Quadro 11.14. Asserções e riscos genéricos na área ativos por impostos diferidos	287
Quadro 11.15. Asserções e riscos genéricos na área investimentos em curso	289
Quadro 11.16. Asserções e riscos genéricos na área de inventários	294
Quadro 11.17. Exemplo de lista de inventários	295
Quadro 11.18. Rácios	296
Quadro 11.19. Memorando com objetivos da área de inventários	309
Quadro 11.20. Programa de auditoria da área de inventários	310
Quadro 11.21. Asserções e riscos genéricos na área de contas a receber	315
Quadro 11.22. Exemplo de testes de controlo	316
Quadro 11.23. Memorando com objetivos da área de clientes	324
Quadro 11.24. Programa da área de clientes	325
Quadro 11.25. Asserções e riscos genéricos na área acréscimos de rendimentos	328
Quadro 11.26. Asserções e riscos genéricos na área gastos diferidos	330
Quadro 11.27. Memorando com objetivos da área de diferimentos	332
Quadro 11.28. Programa de auditoria da área de diferimentos	334
Quadro 11.29. Asserções e riscos genéricos na área dos ativos financeiros detidos para negociação	335

Quadro 11.30. Memorando com objetivos da área de instrumentos financeiros detidos para negociação	337
Quadro 11.31. Programa de auditoria da área de ativos financeiros detidos para negociação	338
Quadro 11.32. Asserções e riscos genéricos na área ativos não correntes detidos para venda	340
Quadro 11.33. Memorando com objetivos da área de ativos não correntes detidos para venda	341
Quadro 11.34. Programa de auditoria da área de ativos não correntes detidos para venda	342
Quadro 11.35. Asserções e riscos genéricos na área de caixa	343
Quadro 11.35. Asserções e riscos genéricos na área de caixa	348
Quadro 11.36. Memorando com objetivos da área de caixa e depósitos bancários	350
Quadro 11.37. Programa de auditoria da área de caixa e depósitos bancários	351
Quadro 11.38. Asserções e riscos genéricos na área de capitais próprios	354
Quadro 11.39. Memorando com objetivos da área de capital próprio	356
Quadro 11.40. Memorando com objetivos da área de capital próprio	358
Quadro 11.41. Asserções e riscos genéricos na área de provisões	360
Quadro 11.42. Memorando com objetivos da área de provisões	363
Quadro 11.43. Programa de auditoria da área de provisões	364
Quadro 11.44. Asserções e riscos em financiamentos obtidos	369
Quadro 11.45. Memorando com objetivos da área de financiamentos obtidos	371
Quadro 11.46. Programa de auditoria da área de financiamentos obtidos	372
Quadro 11.47. Asserções e riscos genéricos na área passivos por impostos diferidos	374
Quadro 11.48. Asserções e riscos na área de fornecedores	376
Quadro 11.49. Testes de controlo à área de compras e contas a pagar	377
Quadro 11.50. Memorando com objetivos da área de fornecedores	383
Quadro 11.51. Programa de auditoria da área de fornecedores	384
Quadro 11.52. Riscos e asserções da área de EOEP	386
Quadro 11.53. Memorando com objetivos da área de Estado e outros entes públicos	393
Quadro 11.54. Programa de auditoria da área de Estado e outros entes públicos	394
Quadro 11.55. Asserções e riscos genéricos na área de acréscimos de gastos	395
Quadro 11.56. Asserções e riscos genéricos na área acréscimos e diferimentos passivos	398
Quadro 11.57. Memorando com objetivos da área de diferimentos	400
Quadro 11.58. Programa de auditoria da área de diferimentos	401
Quadro 11.59. Asserções e riscos genéricos na área de provisões	402
Quadro 12.1. Asserções e riscos genéricos na área de rendimentos	407
Quadro 12.2. Memorando com objetivos da área de vendas e serviços prestados	411
Quadro 12.3. Programa de auditoria da área de vendas e serviços prestados	413
Quadro 12.4. Asserções e riscos genéricos na área gastos	417
Quadro 12.5. Memorando com objetivos da área de gastos com pessoal	424
Quadro 12.6. Programa de auditoria da área de gastos com pessoal	425
Quadro 12.7. Memorando com objetivos da área de fornecimentos e serviços externos	430
Quadro 12.8. Programa de auditoria da área de fornecimentos e serviços externos	431

Quadro 13.1. Asserções e riscos na DACP	442
Quadro 14.1. Asserções e riscos na DFC	447
Quadro 15.1. Asserções e riscos no Anexo	458
Quadro 16.1. Asserções e riscos genéricos na área de receitas	492
Quadro 16.2. Asserções e riscos genéricos na área das despesas	492
Quadro 16.3. Controlos, população e testes a realizar na área de vendas e contas a receber	494
Quadro 16.4. Controlos, população e testes a realizar na área da despesa	496
Quadro 16.5. Prestação de contas	500

■ FIGURAS

Figura 2.1. Organização descentralizada da auditoria	49
Figura 2.2. Organização centralizada da auditoria interna	50
Figura 3.1. Relação entre as partes intervenientes num trabalho de garantia de fiabilidade	58
Figura 3.2. Estrutura de orientações emitidas pelo IAASB	62
Figura 3.3. Estrutura da administração, fiscalização e posição do ROC	71
Figura 4.1. Classificação do universo sujeito a auditoria	98
Figura 4.2. Estrutura de auditoria no Estado português	101
Figura 5.1. Elementos do sistema de controlo	120
Figura 5.2. O <i>Internal Control-Integrated Framework</i>	121
Figura 5.3. Exemplo de organograma	123
Figura 7.1. Modelo de contrato de prestação de serviços	150
Figura 7.2. Exemplo de estrutura de manual de controlo de qualidade	161
Figura 8.1. Compreensão do negócio	165
Figura 8.2. Estudo da materialidade	169
Figura 8.3. Função risco de auditoria	172
Figura 8.4. Processo e risco de auditoria	173
Figura 8.6. Efeito da eficácia do ambiente de controlo no trabalho de auditoria	191
Figura 8.8. Exemplo de memorando de planeamento	196
Figura 9.1. Seleção de amostras para testes de controlo do ACDAuditor	213
Figura 9.2. Seleção de amostras para testes substantivos do ACDAuditor	214
Figura 9.3. Processo de prestação de contas	217
Figura 9.4. Operações com entidades relacionadas	223
Figura 9.5. Declaração do órgão de gestão	236
Figura 9.6. Arquivo permanente do ACDAuditor	239
Figura 9.7. Exemplo de arquivo corrente do ACDAuditor	240
Figura 9.8. Exemplo de arquivo geral do ACDAuditor	240
Figura 11.1. Balanço	250
Figura 11.2. Aquisição e alienação	254
Figura 11.3. Depreciações do exercício	254
Figura 11.4. Exemplo de documentação de inspeção física aos ativos fixos tangíveis	256
Figura 11.5. Aquisição de ativo intangível	271
Figura 11.6. Ativo intangível gerado internamente	271

Figura 11.7. Método da equivalência patrimonial	278
Figura 11.8. Método do custo	279
Figura 11.9. Movimentação dos ativos por impostos diferidos	286
Figura 11.10. Investimentos em curso	289
Figura 11.11. Movimentos contabilísticos na conta de mercadorias	291
Figura 11.12. Movimentos contabilísticos na conta de matérias	292
Figura 11.13. Movimentos contabilísticos na conta de produção	293
Figura 11.14. Movimentos contabilísticos na conta de produtos acabados	293
Figura 11.15. Movimentos contabilísticos nas contas de produtos acabados e de produtos em vias de fabrico	294
Figura 11.16. Determinação do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	298
Figura 11.17. Contagem dos inventários	299
Figura 11.18. Fórmula das existências finais	300
Figura 11.19. Fórmula das existências finais	302
Figura 11.20. Fórmula de determinação do custo da produção acabada	302
Figura 11.21. Movimentação das contas da contabilidade analítica	303
Figura 11.22. Movimentos contabilísticos na área de clientes	314
Figura 11.23. Carta de confirmação externa a clientes	319
Figura 11.24. Saldos em dívida há mais de X meses	322
Figura 11.25. Processo contabilístico de acréscimo de rendimentos	327
Figura 11.26. Processo contabilístico de gastos diferidos	330
Figura 11.27. Movimentos contabilísticos de outros instrumentos financeiros	335
Figura 11.28. Movimentos contabilísticos de bancos	343
Figura 11.29. Carta de confirmação externa a bancos	344
Figura 11.30. Reconciliação bancária	346
Figura 11.31. Movimentos contabilísticos de caixa	348
Figura 11.32. Subscrição e realização do capital e aplicação dos resultados	353
Figura 11.33. Subsídios ao investimento	354
Figura 11.34. Processo contabilístico de provisões	360
Figura 11.35. Movimentos contabilísticos na conta de financiamentos obtidos	368
Figura 11.36. Exemplo de movimentação de passivos por impostos diferidos	374
Figura 11.37. Movimentos contabilísticos na conta de fornecedores	376
Figura 11.38. Modelo de carta de confirmação externa a fornecedores	381
Figura 11.39. Movimentos contabilísticos na conta do Estado – IRC	387
Figura 11.40. Movimentos contabilísticos na conta do Estado – IRS	388
Figura 11.41. Movimentos contabilísticos na conta do Estado – IVA	389
Figura 11.42. Cálculo das taxas de IVA	390
Figura 11.43. Pesquisa de movimentos com IVA deduzido indevidamente	391
Figura 11.44. Movimentos contabilísticos na conta de Segurança Social	391
Figura 11.45. Processo contabilístico de acréscimo de gastos	395
Figura 11.46. Processo contabilístico de rendimentos diferidos	397
Figura 12.1. Demonstração de resultados por naturezas	404

Figura 12.2. Vendas e prestações de serviços	406
Figura 12.3. Teste de controlo à área de vendas e contas a receber	408
Figura 12.4. Apuramento do CMVMC	418
Figura 12.5. Inventários e CMVMC	418
Figura 12.6. Compras	419
Figura 12.7. Gastos com pessoal	421
Figura 12.8. Evolução mensal dos gastos com pessoal	422
Figura 12.9. Outros gastos	428
Figura 12.10. Evolução mensal dos sub-contratos	428
Figura 12.11. Evolução mensal de serviços especializados	429
Figura 12.12. Evolução mensal de materiais	429
Figura 12.13. Movimentos contabilísticos relativos a custo dos empréstimos obtidos	433
Figura 12.14. IRC estimado	434
Figura 12.15. Modelo 22/apuramento do lucro tributável	435
Figura 12.16. Modelo 22/apuramento da matéria coletável	437
Figura 12.17. Modelo 22/cálculo do imposto	438
Figura 14.1. Modelo de demonstração de fluxos de caixa	446
Figura 16.1. Introdução do orçamento da receita	484
Figura 16.2. Alteração do orçamento da receita – reforço	484
Figura 16.3. Alteração do orçamento da receita – anulação	485
Figura 16.4. Introdução do orçamento da despesa	485
Figura 16.5. Alteração do orçamento da despesa – reforço	485
Figura 16.6. Alteração do orçamento da despesa – anulação	486
Figura 16.7. Execução do orçamento – liquidação e cobrança	486
Figura 16.8. Execução do orçamento da despesa – contas orçamentais	487
Figura 16.9. Execução do orçamento da despesa – contas patrimoniais	488
Figura 16.10. Mapa de alterações orçamentais – receita	488
Figura 16.11. Mapa de alterações orçamentais – despesa	488
Figura 16.12. Mapa de controlo orçamental – receita	489
Figura 16.13. Mapa de controlo orçamental – despesa	489
Figura 16.14. Demonstração de fluxos de caixa	490
Figura 17.1. Exemplo de Certificação Legal de Contas não modificada	506
Figura 17.2. Exemplo de Certificação Legal de Contas não modificada com ênfases	508
Figura 17.3. Exemplo de Certificação Legal de Contas com opinião com reservas por limitação de âmbito	510
Figura 17.4. Exemplo de Certificação Legal de Contas com escusa de opinião	512
Figura 17.5. Exemplo de Certificação Legal de Contas modificada por reservas por desacordo	514
Figura 17.6. Exemplo de Certificação Legal de Contas com opinião adversa	516
Figura 17.7. Exemplo de Certificação Legal de Contas não modificada	518

Lista de siglas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CCSCI	Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado
CLC	Certificação Legal de Contas
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DACP	Demonstração de Alterações no Capital Próprio
DFC	Demonstração de Fluxos de Caixa
DG	Diretor Geral
DRA	Diretriz de Revisão/Auditoria
UE	União Europeia
FIFO	<i>First In First Out</i>
GAO	<i>Government Audit Office</i>
GEA	Guia de Entrada em Armazém
GGF	Gastos Gerais de Fabrico
GR	Guia de Remessa
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>

IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA	International Standard of Auditing
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
MOD	Mão de Obra Direta
MP	Matérias Primas
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OC	Ordem de Compra
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PVF	Produção em Vias de Fabrico
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RD	Risco de Detecção
RI	Risco Inerente
ROC	Revisor Oficial de Contas
SCI	Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado
SEC	<i>Security and Exchange Commission</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TC	Tribunal de Contas

Apresentação

A globalização, levando os agentes económicos a operarem sem fronteiras, aumentou o risco de mercado, tendo-se assistido a uma forte harmonização de princípios e práticas de divulgação da informação financeira das entidades, como garantia de maior segurança nas decisões tomadas e de melhoria da comparabilidade e fiabilidade dessa informação. Neste contexto, tem ascendido a relevância da auditoria às contas como instrumento de confiança aos investidos e, por conseguinte, a responsabilidade dos revisores oficiais de contas.

Para estes, todo o saber é pouco, pelo que a divulgação do conhecimento em auditoria e revisão de contas é sempre muito bem acolhida, o que se concretiza com a presente obra *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* que integra de forma muito completa, simples e objetiva os temas fundamentais, constituindo um suporte imprescindível para quem pretenda melhorar as suas competências nesta área de conhecimento.

Ao autor, colega Joaquim Santos Alves, não posso deixar de remeter as felicitações pelo seu excelente contributo para o conhecimento em auditoria e um agradecimento pelo sacrifício a que certamente se sujeitou, dedicando muito do seu tempo à divulgação de saber de grande utilidade não só para todos os profissionais como também para quem pretende melhorar os seu conhecimento e saber nesta área tão relevante da vida das entidades públicas a e privadas.

Lisboa, setembro de 2015

J. Azevedo Rodrigues

Prof. Associado Convidado ISCTE
Bastonário OROC

Prefácio

Este livro teve a sua génese nos elementos de apoio ao estudo proporcionados pelo autor aos seus alunos universitários da disciplina de auditoria, na sua experiência profissional enquanto revisor oficial de contas e em muito beneficiou das investigações e trabalhos desenvolvidos em termos académicos pelo autor no seu doutoramento.

Começando por caracterizar os sistemas de auditoria financeira, auditoria interna e auditoria no setor público quanto aos respetivos conceitos, âmbito, objetivos, organização e normativos e principais tendências, o livro, dada a importância do controlo interno para a auditoria debruça-se e aborda também esta temática quer ao nível dos princípios quer ao nível dos procedimentos concretos em cada área da empresa.

Os princípios de auditoria e os procedimentos de auditoria para cada área do balanço e da demonstração de resultados, bem como para as restantes demonstrações financeiras, são expostos de modo cuidado e de forma pedagógica, dedicando um capítulo aos procedimentos específicos da auditoria financeira no setor público.

Ao longo de todo o livro, como forma de consolidar os conceitos teóricos expostos e tornar o livro mais útil para todos os profissionais e futuros profissionais, a prática está permanentemente presente sob a forma de exemplos e casos práticos. Na medida em que muito do trabalho e procedimentos realizados pelos profissionais de auditoria podem ser executados recorrendo a meios informáticos, tivemos a preocupação de, entre os vários *softwares* existentes no mercado, recorrer ao ACDAuditor para ilustrar muitos dos exemplos práticos apresentados.

Com este livro o autor espera poder contribuir para o conhecimento e para a divulgação da auditoria, proporcionando aos profissionais e aos estudantes um instrumento de reflexão, de aprendizagem e de práticas mais esclarecidas.

■ AGRADECIMENTOS

Não gostaria de deixar de agradecer a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para esta obra, em particular:

À Ordem dos Revisores Oficiais de Contas pela excelente formação que tem vindo a proporcionar a todos os profissionais e da qual muito beneficie; aos meus colegas da equipa de contabilidade da Universidade Lusíada, Professora Doutora Paula Santos e Professor Dr. Ezequiel Fernandes, pelo que tenho vindo a aprender com eles; à Professora Doutora Manuela Sarmento, pela revisão do texto e pelo apoio que me deu; à Universidade Lusíada na pessoa do Diretor da Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa, Professor Doutor Mário Caldeira Dias, pelo incentivo que sempre me prestou; ao Sr. Dr. Manuel Robalo, da Sílabo, por ter acreditado no projeto; à equipa do ACDAuditor, na pessoa da Sra. Dra. Teresa Andrade, pela colaboração e apoio na seleção e inserção dos programas de auditoria e mapas de trabalho; à minha mulher Isabel, pelo apoio incondicional que sempre me deu.

O autor

Capítulo 1 – Introdução

Após a leitura deste capítulo deverá ficar habilitado a:

- Conhecer a utilidade e a função da auditoria.
- Conhecer os conceitos de auditoria interna, de auditoria financeira e de auditoria no setor público.
- Conhecer os requisitos da auditoria.
- Distinguir a auditoria de outras atividades afins.

§ 1. Notas históricas

Embora não esteja bem documentada a história da auditoria nessa altura, sabe-se da existência de auditoria nas antigas civilizações da Grécia, Egito e China destinada a detetar e responsabilizar funcionários por fraude e corrupção.

Na idade média na Inglaterra existiam agentes de auditoria para certificarem que as receitas da coroa e as respetivas despesas eram adequadamente contabilizadas. Também se encontram referências a atividades de auditoria na idade média em Itália em cidades como Florença para verificarem os bens transportados pelos navios que chegavam ao porto.

Contudo, a auditoria só se desenvolveu nas atividades económicas com a revolução industrial. O tecido empresarial existente antes deste marco histórico, constituído por pequenas unidades geridas individualmente, cujos gerentes não tinham de responder perante acionistas, não favorecia esta atividade.

Mas, com a revolução industrial, em Inglaterra, com início na década de 1840, a produção em massa obrigou a que as unidades de produção fossem de grandes dimensões, com avultados investimentos em instalações e máquinas. As necessidades de financiamento foram igualmente enormes.

Os capitais passaram também a ser providos por pequenos investidores que necessitavam de proteção. Por isso, nesta década foi aprovada em Inglaterra a Lei das Sociedades por Ações que determinou a prestação de contas pela administração e a nomeação de auditores para verificarem as contas das empresas. A função dos auditores nessa época era a de verificarem as transações e prepararem demonstrações financeiras corretas, assim como detetarem fraudes e erros.

Nos Estados Unidos, a seguir à grande depressão em 1929, e com o rápido crescimento económico então verificado, também cresceu o investimento em empresas e a dimensão das mesmas, originando uma maior separação entre a sua propriedade e as funções da gestão. A ponte entre as empresas com necessidades de financiamento e os investidores foi o mercado de capitais, cujo crescimento acompanhou o desenvolvimento da economia.

A necessidade de garantir o fluxo de capitais proveniente dos investidores obrigou a que se proporcionasse credibilidade às contas das empresas através de uma declaração dirigida principalmente aos acionistas atestando que as mesmas representavam de forma verdadeira a sua posição financeira. O enfoque da auditoria passou então da deteção de erros e fraudes para a garantia de credibilidade das demonstrações financeiras.

Nessa época a auditoria, virada inicialmente para o balanço, apoiando-se na inspeção física dos ativos e em evidências externas, passou também a dar importância à demonstração de resultados.

Desde o início da década de 1960, também nos Estados Unidos, o crescimento das empresas em dimensão e o aumento do número e da complexidade das transações, trouxe dificuldades ao exame das transações. Tal levou a que se desse maior importância ao sistema contabilístico e de controlo interno, o qual passou a ser examinado e testado, permitindo, no caso de ser eficiente, a redução do número e da dimensão dos testes substantivos aos saldos das contas.

Na década de 1980, a abordagem de auditoria passou a incluir uma maior utilização de procedimentos analíticos e a incidir nas áreas mais suscetíveis de conterem erros e distorções. O uso cada vez maior de sistemas informáticos pelas empresas para processar os seus dados levou à adoção de ferramentas de auditoria informática.

A partir de década de 1990, para além de garantirem a credibilidade da informação financeira, os auditores passaram a ter maiores responsabilidades na deteção e denúncia de fraudes. Mas, apesar destas responsabilidades acrescidas, as empresas de auditoria acumulavam estas funções com a prestação de serviços de consultoria aos seus clientes de auditoria. Os escândalos financeiros da década de 2000 da Enron e Worldcom, de entre outros, revelaram deficiências na atuação dos auditores resultantes dessas relações promíscuas.

Nos Estados Unidos, na sequência desses escândalos, a Lei Sarbanes-Oxley veio a ditar regras de independência relativas ao auditor, à rotação de auditores e ao controlo de qualidade, entre outros. Passou também a ser obrigatório a emissão de pareceres sobre a adequação do controlo interno de certas entidades. A União Europeia através da

Oitava Diretiva alterou também o normativo de auditoria aplicável aos estados membros, em termos semelhantes aos da Lei Sarbanes-Oxley.

A primeira organização de contabilistas profissionais nasceu em Inglaterra na época da Revolução Industrial, seguindo-se a criação da primeira associação de contabilistas da América do Norte, no Canadá, em 1879. Em 1887 é criado o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) que representa e regula a atividade dos contabilistas certificados públicos dos Estados Unidos da América.

Em 1977 é fundado o *International Federation of Accountants* (IFAC) para, no interesse público, fortalecer a profissão contábil em todo o mundo através do desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade em auditoria, contabilidade, ética e formação para os contabilistas. Desde então, o IFAC tem produzido e revisto normas internacionais de auditoria aplicáveis em todo o mundo.

Pode-se dizer que em Portugal o início da atividade regulada de auditoria deu-se com o DECRETO-LEI N.º 49381, de 15 de novembro de 1969, que introduziu medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas, nomeadamente a exigência de um dos membros do conselho fiscal ser pessoa inscrita na lista de revisores oficiais de contas.

Em 1972 é instituída e regulada a atividade dos Revisores Oficiais de Contas através do DECRETO-LEI N.º 1/72 de 3 de janeiro, determinando a criação da referida lista dos revisores de contas, o seu agrupamento num organismo denominado Câmara dos Revisores Oficiais de Contas e a implementação de disciplina profissional.

De acordo com este diploma, a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade, competia aos revisores oficiais de contas.

O progressivo alargamento das funções de interesse público cometidas aos revisores e a ampliação legal das funções de revisores levou à aprovação do DECRETO-LEI N.º 519-L2/79 para providenciar maiores garantias de independência face às entidades fiscalizadas, para dotar a mesma fiscalização da maior eficácia e para definir um nível de profissionalização e de responsabilização coerente com as funções em causa. As medidas deste diploma incluíram:

- A obrigatoriedade da certificação legal de contas por revisores, dotada de fé pública, para as empresas sujeitas a inclusão dos mesmos nos órgãos de fiscalização.
- A extensão desta obrigação a outras empresas ou entidades.
- O estatuto específico do revisor no exercício de funções de interesse público, que incluía garantias de independência e de responsabilização correlativa.
- Um sistema de incompatibilidades e impedimentos.

Em 1993 o Decreto-Lei n.º 422-A/93 de 30 de dezembro, promulgou um novo Estatuto regulador da atividade de Revisor Oficial de Contas, concedendo ainda à Câmara o estatuto de associação pública.

Ainda na década de 1990, o DECRETO-LEI N.º 487/99, de 16 de novembro, instituiu um novo Estatuto criando a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Este diploma reformulou as competências dos revisores oficiais de contas para responder às necessidades e

interesses das entidades públicas e privadas, face às apreciáveis alterações introduzidas na legislação comercial, fiscal e do mercado dos valores mobiliários, na esfera das competências dos revisores oficiais de contas.

Pelo decreto-lei n.º 215/2008 é criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), com a missão de, em conjunto com a OROC, realizar a supervisão pública da atividade de auditoria.

§ 2. Função e conceito de auditoria

2.1. FUNÇÃO DA AUDITORIA

Como se pode inferir do que atrás foi exposto, à medida que aumenta a dimensão e complexidade das sociedades e das organizações humanas e à medida que aumenta a especialização da economia, as pessoas deixam de poder elas próprias controlar diretamente o seu dinheiro. Assim, enquanto o proprietário de uma pequena empresa pode controlar diretamente os ativos desta, o acionista de uma grande empresa já não o pode fazer.

Tal acontece com os acionistas de uma empresa que têm de confiar a outrem a gestão dos seus investimentos, com os contribuintes que são obrigados a confiar aos governantes e agentes da administração pública o destino dos impostos que pagam, ou mesmo com a administração de uma empresa que não pode verificar diretamente se as suas políticas e diretivas estão a ser aplicadas.

Por outro lado, as organizações, quer sejam públicas ou privadas, produzem informação para efeitos internos, mas também são obrigadas a produzir e publicar informações das mais diversas naturezas, de entre as quais se destacam as referentes ao seu desempenho e à sua posição financeira.

Estas informações interessam ao público em geral e, em particular, ao Estado, aos bancos, aos trabalhadores, aos fornecedores e aos clientes das empresas. Estes utilizadores, com base nessa informação financeira, tomam decisões económicas, designadamente sobre investimentos, financiamentos ou fornecimentos.

Como se referiu, as empresas são obrigadas a fornecer informação financeira ao público em geral, para além da informação a prestar aos seus acionistas. Mas, não é suficiente prestar informações. É preciso que os utentes da informação acreditem na informação prestada e que ela, por sua vez, seja o espelho da realidade da organização que a presta, designadamente da sua posição financeira e dos seus resultados.

Surge assim a necessidade de uma entidade terceira atestar a credibilidade do relato financeiro, os dados sobre os resultados das operações, o uso económico e eficiente dos recursos, e a conformidade com as leis e os regulamentos. Esta necessidade emerge também de fatores morais, tais como a necessidade de evitar que os recursos sejam usados em benefício pessoal dos gestores, ou sanar a impossibilidade dos interessados (público) exercerem uma supervisão direta, por afastamento relativamente às operações

ou por falta de conhecimentos técnicos para o efeito, ou ainda para se reduzir a possibilidade de ocorrência de erros que prejudiquem a vida das pessoas ou ponham em risco as próprias entidades.

2.2. CONCEITO DE AUDITORIA

Por auditoria pode entender-se o processo de acumulação e avaliação de prova sobre certa matéria para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa matéria e os critérios estabelecidos para a mesma. Essa matéria pode, de entre outras, revestir a forma de informação financeira ou não financeira, procedimentos, conduta das operações, resultados das operações, ou o cumprimento das leis, regulamentos e ordens.

Tendo em conta o seu objeto e objetivos, a auditoria pode classificar-se em auditoria interna e auditoria financeira. Mas, considerando a natureza das entidades onde é realizada pode dividir-se em auditoria no setor privado e auditoria no setor público. Portanto, quer a auditoria interna quer a auditoria financeira podem dizer respeito ao setor público ou ao setor privado.

2.2.1. Auditoria interna

A auditoria interna é uma atividade da própria entidade independente das atividades auditadas, de avaliação e melhoria dos processos de gestão do risco, de controlo interno e de governação. As atividades de auditoria interna envolvem ainda verificações da legalidade, investigações forenses, a revisão de sistemas complexos, a avaliação das operações e do planeamento, a avaliação da qualidade, ou mesmo a revisão de demonstrações financeiras.

A auditoria interna cobre, assim, os aspetos chave das áreas da gestão incluindo não só os aspetos contabilísticos e financeiros mas também as atividades operacionais das organizações.

Aqui se inclui um vasto leque de atividades de auditoria, mas realizadas por profissionais integrados na organização auditada, ou contratados por esta. Assim, a auditoria interna diferencia-se não só pela natureza do seu objeto e objetivos mas também pela situação do auditor relativamente à entidade auditada.

Mas, apesar da auditoria interna ser realizada por pessoas que podem pertencer à organização, a independência é um requisito fundamental, a qual significa a não sujeição a condições que ameacem a capacidade de cumprir com as suas responsabilidades de forma imparcial. O acesso direto do responsável pela auditoria interna aos gestores de topo e ao órgão de administração, é condição fundamental para garantir a independência.

2.2.2. Auditoria financeira

A auditoria financeira é uma atividade de realização, de acordo com certas normas, de exames independentes, objetivos e competentes, a conjuntos de demonstrações finan-

ceiras e a toda a documentação de suporte às mesmas, conduzida com a intenção de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade.

Esta atividade de avaliação destina-se a aumentar o grau de confiança dos utentes na mensuração de um determinado assunto, avaliação essa efetuada de acordo com critérios definidos e realizada por profissionais independentes, e por isso não pertencentes à entidade auditada.

Pela importância que tem para a sociedade e para a economia que a informação financeira disponibilizada pelas organizações, em particular as empresas, seja credível, a auditoria é uma atividade extremamente regulada por normas que incluem legislação de enquadramento, requisitos de acesso e de exercício da profissão de auditor, normas de auditoria obrigatórias, regras de ética, de deontologia e de conduta, a fiscalização sobre o trabalho dos auditores e normas disciplinares.

2.2.3. Auditoria no setor público

Silva (2000) fala em Auditoria Estatal, ou Auditoria do *Management* Público que define como «a atividade independente e objetiva, desenvolvida pelo auditor e destinada a acrescentar valor, melhorando os resultados e os processos operativos da organização», a qual se caracteriza por exames realizados às políticas, programas orçamentais, atividades, projetos, funções e tarefas das organizações do Estado.

Esta auditoria tem por objetivo medir e informar sobre a utilização eficiente dos recursos, a realização dos objetivos e a conformidade legal, e pode ser dividida em três tipos principais: a auditoria de sistemas, a auditoria de performance e a auditoria financeira ou de regularidade.

No setor público, a auditoria pode ser realizada por auditores certificados, por empresas ou por profissionais externos contratados para o efeito, ou ainda, por profissionais pertencentes aos quadros do próprio Estado.

Desta forma, no setor público pode-se encontrar auditoria financeira tendo por finalidade a emissão de parecer independente sobre as contas, a utilização dos recursos e a conformidade legal de organismos e do Estado, realizada por profissionais independentes e pelo Tribunal de Contas; e auditoria interna realizada por profissionais independentes ou por profissionais pertencentes aos órgãos de auditoria interna do Estado com o propósito de medir e informar sobre a utilização eficiente dos recursos, a realização dos objetivos e a conformidade legal e regulamentar.

A auditoria no âmbito do Estado desempenha um papel fundamental na boa governação do setor público por várias razões. Ao fornecer informação imparcial e avaliações objetivas sobre se a gestão dos recursos públicos é feita de forma eficaz e responsável e alcança os objetivos desejados, ajuda as organizações do Estado a melhorar as operações. Para além disso, contribui para uma maior responsabilização e integridade no setor público e para um consequente aumento da confiança entre os cidadãos e os seus órgãos públicos.

Desta forma, a auditoria no setor público proporciona transparência e credibilidade na governação, assegurando que as suas ações são éticas e legais e que as contas do estado refletem de forma fidedigna os resultados das operações.

§ 3. Conceitos relacionados

A fim de melhor se compreender o conceito de auditoria apresentam-se alguns conceitos relacionados, tais como a fiscalização, a peritagem contabilística, a inspeção, a verificação de contas e a sindicância.

A fiscalização é a ação de acompanhamento, vigia e apreciação da atividade do órgão de direção de uma instituição, podendo, nesse âmbito, proceder-se a exames e verificações da contabilidade e dos documentos de suporte.

A peritagem contabilística é uma ação ocasional incidindo sobre aspetos particulares da informação financeira, realizada por um técnico especializado com o propósito de esclarecer ou solucionar determinados problemas ou de emitir parecer sobre uma questão de natureza contabilística. É muito usada em processos judiciais para, através da resposta a questões concretas colocadas pelo juiz, o ajudar a decidir sobre aspetos de natureza contabilística ou financeira.

Outro conceito relacionado é a inspeção que tanto é usado para designar o ato de inspecionar, ou seja a verificação que alguém faz em relação a qualquer trabalho ou atividade de outrem, como a função de examinar ou inspecionar. Em Portugal é também um termo usado para designar os órgãos de auditoria pertencentes ao Estado, como a Inspeção Geral de Finanças ou a Inspeção Tributária.

A verificação de contas é a análise sistemática e crítica dos livros, documentos e registos com o fim de comprovar a exatidão e integridade da contabilidade, de apurar a verdadeira natureza das operações, e de apreciar a organização contabilística e a eficácia do controlo interno.

Por fim, por sindicância entende-se um inquérito, ou o ato de averiguar ou de inquirir.

PARTE I

SISTEMAS
DE AUDITORIA

Capítulo 2 – Auditoria interna

Após a leitura deste capítulo deverá ficar habilitado a:

- Descrever o conceito e o âmbito da auditoria interna.
- Conhecer o processo de avaliação dos riscos.
- Conhecer o processo de avaliação do controlo interno.
- Saber que normas de auditoria interna existem.
- Conhecer os requisitos e a organização da auditoria interna.

§ 1. Conceito e âmbito da auditoria interna

Nos anos 60 a auditoria interna focalizava-se essencialmente nas atividades operacionais das organizações como reação à tendência da auditoria interna tradicional para cobrir os aspetos financeiros e reproduzir, numa perspetiva interna, a auditoria financeira.

Contudo, o conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo do tempo. Presentemente, o Institute of Internal Auditors [IIA] (2009, p. 10) considera que a auditoria interna «é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação».

A independência é um pilar fundamental que significa a não sujeição a situações que ameacem a capacidade da atividade de auditoria interna para cumprir com as suas res-

ponsabilidades de forma imparcial, o qual se alcança, fundamentalmente, através do acesso direto do responsável pela auditoria interna aos gestores de topo e ao órgão de administração (IIA, Norma 1100 – Independência e Objetividade).

A auditoria interna abrange os serviços de garantia e os serviços de consultoria entendendo-se que (IIA, 2009):

- Os serviços de garantia traduzem-se numa avaliação independente dos processos de governação, de gestão do risco e de controlo.
- Os serviços de consultoria, de natureza consultiva, são realizados a pedido do cliente, tendo o mesmo objetivo de acrescentar valor e de melhorar os processos de governação, de gestão de risco e de controlo da organização.

Como se pode verificar, a auditoria interna incide nas áreas de gestão do risco, do controlo interno e da governação, cobrindo, em consequência, os aspetos chave das áreas contabilística e financeira, bem como das atividades operacionais das organizações. Tal obriga a que os auditores necessitem de compreender os controlos sobre os sistemas de informação e os controlos financeiros e operacionais.

A auditoria interna acrescenta valor dado que contribui para o aumento das oportunidades da organização alcançar os seus objetivos, através da identificação de melhorias – e respetivas recomendações – nas áreas de gestão do risco, do controlo interno e da governação.

Considera o IIA (Norma 2100 – Natureza do Trabalho), que no apoio à governação a auditoria interna incide nos objetivos de promover a ética, assegurar a gestão do desempenho organizacional e transmitir informação sobre risco e controlo; na área da gestão do risco, avalia a eficácia deste processo na empresa; e na área do controlo, avalia a eficácia e eficiência dos controlos.

As avaliações que a auditoria faz em matéria das exposições ao risco da governação e dos sistemas de informação, e as avaliações dos controlos de resposta aos mesmos, incidem sobre os seguintes aspetos:

- integridade e confiança da informação financeira e operacional;
- eficiência e eficácia das operações;
- salvaguarda dos ativos;
- cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

Face ao exposto, conclui-se que a auditoria interna é uma atividade que deve ser exercida de forma independente; é uma atividade que tem por objetivos ajudar as organizações a melhorar as suas operações, a reduzir os riscos e a alcançar os seus objetivos; é uma atividade que avalia a eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação; é uma atividade que, em consequência, acrescenta valor às respetivas organizações.

Os serviços de auditoria interna podem ser prestados quer por profissionais pertencentes aos quadros da entidade, quer por profissionais externos ou empresas contratadas em prestação de serviços. Desta forma, a auditoria interna não se diferencia da auditoria financeira pelo posicionamento do auditor interno relativamente à entidade auditada, como empregado versus prestador de serviços, mas sim pelo conteúdo das funções que desempenha.

§ 2. A avaliação dos processos de gestão do risco

O risco pode ser entendido como a possibilidade de qualquer ocorrência ter impacto materialmente relevante sobre os resultados e os objetivos de uma organização.

As entidades devem possuir um processo de gestão do risco que compreenda a identificação, avaliação e controlo de situações e acontecimentos que potencialmente possam ocorrer, para obter uma garantia razoável de que os objetivos da entidade possam ser atingidos tal como foram determinados.

Para avaliar o risco transversal a toda a organização pode-se utilizar o *Enterprise Risk Management* (ERM) que é um processo realizado pela administração de uma entidade, ao nível estratégico, para identificar os acontecimentos potenciais que possam afetar a entidade e para manter os riscos que daí possam advir dentro de limites aceitáveis, no sentido de proporcionar segurança razoável de se alcançarem os objetivos da organização. O ERM é relevante globalmente para toda a organização, mas também pode ser usado para cada uma das suas unidades de negócio. A gestão dos riscos passa pelas ações seguintes:

- Definir os processos da organização mais importantes.
- Classificar os processos com base nos seus riscos relativos.
- Avaliar e identificar os processos de maior risco.
- Conceber medidas que possam eliminar ou reduzir os riscos para níveis aceitáveis.
- Conceber e implementar controlos para os processos de maior risco.

A gestão do risco é uma tarefa da responsabilidade do órgão de gestão cabendo nesta área ao auditor interno avaliar as exposições ao risco da governação e dos sistemas de informação, relativamente aos seguintes aspetos (IIA, Norma 2120.A1):

- confiança e integridade da informação;
- eficiência e eficácia das operações;
- salvaguarda dos ativos, e;
- cumprimento das leis e dos regulamentos.

A metodologia para avaliar os processos de gestão do risco inclui as seguintes ações (IIA, Prática Recomendada 2120-1 – Avaliação da Adequação dos Processos de Gestão do Risco):

- através da análise de informações relacionadas com os negócios, dos desenvolvimentos atuais e das suas tendências, identificar os riscos e exposições que possam afetar a entidade e os respetivos procedimentos de controlo para a identificação, a monitorização e avaliação desses riscos;
- através da análise das políticas da entidade, identificar as estratégias comerciais da organização, a sua filosofia de gestão do risco e a sua atitude perante o mesmo;
- através da análise de relatórios de auditores internos, externos e a da própria entidade analisar as avaliações anteriores do risco;

- identificar os objetivos, os riscos relacionados e as ações de minimização do risco e a monitorização dos controlos feita pelo órgão de gestão da entidade;
- avaliar a eficácia das ações de minimização do risco, a monitorização e o reporte dos riscos, assim como as atividades de controlo relacionadas;
- avaliar se os canais de informação relativos ao reporte da monitorização dos riscos são adequados;
- avaliar a análise do risco realizada pelo órgão de gestão e as medidas tomadas para eliminar deficiências;
- avaliar a eficácia da autoavaliação efetuada pela entidade;
- identificar as fraquezas existentes nas práticas de gestão dos riscos da entidade.

§ 3. Avaliação do controlo interno

Na área do controlo interno, e com base na avaliação do risco, a auditoria interna avalia a eficácia e eficiência dos controlos de resposta aos riscos relativos à governação, às operações e aos sistemas de informação, no que se refere (IIA, Norma 2130-A1):

- à fiabilidade e integridade da informação;
- à eficiência e eficácia das operações;
- à salvaguarda dos ativos;
- ao cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

A avaliação do controlo interno insere-se na componente monitorização, avalia-o de uma forma global mas também por áreas, por forma a compreender o seu *design*, identificando e testando os controlos, e procedendo também à sua avaliação com base nos resultados dos testes. Para o efeito, pode-se utilizar uma abordagem pela matriz de controlo, com os seguintes passos:

1. Identificar os processos-chave da organização e elencá-los numa lista que pode servir de base à compreensão dos fluxos contabilísticos.
2. Identificar os riscos relacionados com as asserções das demonstrações financeiras.
3. Identificar os controlos existentes relacionados com os processos.
4. Elaborar a matriz de controlo contendo os riscos, os controlos, as asserções, os tipos de controlo e a sua criticidade, conforme exemplo constante do Quadro 2.1:

Quadro 2.1. Matriz de controlo do processo de compras e contas a pagar

Risco	Controlo	Asserção	Tipo	Criticidade
Aquisição de bens/serviços não necessários/ /desadequados	Aprovação do pedido de compra	Valorização	Preventivo	Média
Aquisição de bens/serviços em condições não adequadas, não orçamentados e/ou sem cumprimento das regras	Aprovação da compra (cabimento; autorização por pessoa competente)	Valorização	Preventivo	Alta
Bens fornecidos não corresponderem aos bens comprados	Receção com conferência quantitativa e qualitativa	Existência	Preventivo	Alta
Bens faturados e valor da fatura não corresponderem aos bens adquiridos e entregues, qualitativa e quantitativamente.	Conferência da fatura na contabilidade pela ordem de compra (OC), guia de remessa (GR) e guia de entrada em armazém (GEA)	Existência Valorização	Detetivo	Alta
Compras não serem adequadamente registadas	Receção da fatura pela contabilidade; circularização de fornecedores	Valorização Plenitude	Preventivo	Alta
Pagamentos a entidades indevidas; pagamentos de bens não entregues	Autorizar pagamentos só em presença dos documentos de suporte (OC; GR; Fatura)	Valorização Ocorrência Existência	Preventivo	Alta
Pagamento incorretamente registados; Custos desadequados	Comparar custos com os valores orçamentados e com os períodos anteriores	Valorização Ocorrência	Detetivo	Alta

5. Avaliar os controlos e testar os controlos relacionados com os processos atribuindo prioridades de acordo com a sua criticidade.

Relativamente ao Quadro 2.1 repare-se que, por exemplo, o risco de existirem compras não adequadamente registadas, relaciona-se com as asserções valorização e plenitude, cujos controlos associados são a receção da fatura pela contabilidade e a circularização de fornecedores.

§ 4. O normativo em auditoria interna

O IIA fornece um enquadramento internacional para a auditoria que compreende:

- a definição de auditoria interna que estabelece o seu principal objetivo, natureza e âmbito;
- o código de ética que estabelece os princípios e as expectativas que regem o comportamento dos indivíduos e das organizações na condução da auditoria interna, bem como os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperados;
- as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna enquanto requisitos obrigatórios direcionadas para questões de princípios, que fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção de auditoria interna;
- as tomadas de posição que proporcionam auxílio em matérias significativas de governação, risco ou controlo e na definição das funções e responsabilidades de auditoria interna;
- as práticas recomendadas que orientam os auditores internos na utilização da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas e promovem boas práticas;
- os guias práticos que proporcionam uma orientação detalhada para a condução das atividades de auditoria interna.

4.1. NORMAS DE AUDITORIA INTERNA

As normas, subdivididas em normas de atributo e normas de desempenho, são as constantes do Quadro 2.2 abaixo.

Quadro 2.2. Normas de auditoria interna

1000 – Objetivo, autoridade, e responsabilidade
1010 – Reconhecimento da definição de auditoria interna, do Código de Ética e das Normas no Estatuto da Auditoria Interna
1100 – Independência e objetividade
1110 – Independência organizacional
1111 – Interação direta com o conselho
1120 – Objetividade individual
1130 – Impedimentos à independência e objetividade
1200 – Proficiência e adequado cuidado profissional
1210 – Proficiência
1220 – Cuidado profissional adequado

Princípios e prática de auditoria e revisão de contas



Joaquim José dos Santos Alves é doutorado em Gestão pela Universidade Lusíada de Lisboa, mestre em Ciências Empresarias pelo ISCTE (Instituto Superior de Ciências do Trabalho e Empresa) e licenciado em Organização e Gestão de Empresas (ISCTE). É também licenciado em Ciências Militares/Administração Militar pela Academia Militar. Leciona no ensino superior matérias relacionadas com a auditoria e a contabilidade financeira e de gestão, sendo atualmente professor destas matérias na Universidade Lusíada de Lisboa.

É Revisor Oficial de Contas e fiscal único em várias organizações, e também Contabilista Certificado. Tem realizado inúmeras perícias contabilísticas e foi responsável operacional pela auditoria da Administração Financeira do Exército. Foi também coordenador da licenciatura e do mestrado em Administração Militar na Academia Militar e assessor do Secretário de Estado e do Ministro da

Defesa para as indústrias de defesa e para os assuntos financeiros. É autor de diversos artigos científicos relacionados com a auditoria publicados em revistas científicas.

A componente de responsabilidade social da auditoria tem vindo a assumir, num mundo em rápida mutação, particular relevância na medida em que desta dependem variáveis e decisões que impactam com a vida de muitas pessoas, países e organizações. Da qualidade e fiabilidade dos seus resultados em capturar e transmitir a realidade económica e financeira que analisa dependem muitos e importantes factos. É esta a sua mais valia no processo de criação de riqueza, sendo pois muito importante que os conceitos e técnicas a que recorre sejam perfeitamente apreendidos por todos aqueles que desenvolvem a sua atividade profissional nesta área.

Este livro, à luz do mais recente quadro normativo e tendências da auditoria e da contabilidade, apresenta o quadro conceptual e as práticas da auditoria. Destaca o controlo interno, as responsabilidades perante a fraude, o controlo de qualidade, a avaliação dos riscos e o planeamento, os procedimentos para obtenção de prova e os relatórios de auditoria. Aborda, através de uma exposição teórica permanentemente ilustrada com exemplos e casos práticos e com recurso a um programa informático, os principais procedimentos de auditoria relacionados com as contas das organizações.

Os estudantes poderão recorrer a este livro para a sua formação e aprendizagem nesta área do saber e os profissionais terão a oportunidade de rever e atualizar os seus conhecimentos à luz dos preceitos das boas práticas atualmente instituídas.

A publicação desta obra teve o apoio:

ACD Auditor



ISBN 978-972-618-821-6



9 789726 188216