



FEUC

Faculdade de Economia Universidade de Coimbra



Relatório de Estágio

Auditoria Financeira – a perspectiva do Auditor Júnior

Orientador Pinto Castanheira, SROC: Doutor António Pinto Castanheira

Orientador FEUC: Doutor Ilídio T. Lopes

Data de conclusão: 15 de Julho 2010

Realizado por:

Diana Inês da Costa Simões – nº20040489

2.º Ciclo / Mestrado em Gestão

Estagiário: Diana Inês da Costa Simões

Orientador na empresa: Doutor António Pinto Castanheira

Orientador na FEUC: Doutor Ilídio T. Lopes

Estágio realizado na empresa Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

Estágio decorrido entre 2 de Novembro de 2009 e 31 de Março de 2010

*"Experience is not a matter of having actually swum the Hellespont, or danced with the dervishes, or slept in a doss-house. It is a matter of sensibility and intuition, of seeing, and hearing the significant thing, of paying attention at the right moments, of understanding and coordinating. Experience is not what happens to a man; it is what a man does with what happens to him." -- **Aldous Huxley***

Agradecimentos

Agradeço a colaboração de todos aqueles que me apoiaram nesta fase de fim de carreira académica e início de carreira profissional e que contribuíram para o sucesso da mesma.

Deixo um reconhecimento especial aos meus pais, pelo apoio incondicional durante a realização do estágio e elaboração do relatório, ao Doutor Ilídio Lopes, pela simpatia, disponibilidade e orientação durante esta última fase do meu percurso académico e ao Doutor Pinto Castanheira pelo acolhimento e ensinamentos durante o decurso do estágio na empresa.

Lista de abreviaturas

ROC – Revisor Oficial de Contas
SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
APEU – Associação para a Extensão Universitária
TOC – Técnico Oficial de Contas
ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
FEUC – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
FDUC – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
DRA – Directriz de Revisão/Auditoria
ISA – International Standards on Auditing
NT – Normas Técnicas
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
CNSA – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
ISQC – International Standards on Quality Control
CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional
IFAC – International Federation of Accountants
EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
DF's – Demonstrações Financeiras
IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board
SCI – Sistema de Controlo Interno
RDM – Risco de Distorção Material
CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CI – Controlo Interno
RLC – Revisão Legal de Contas
CLC – Certificação Legal de Contas
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
SS – Segurança Social
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ABDR – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
IAS – International Accounting Standards
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
NCRF – Normas de Contabilísticas e de Relato Financeiro
DR – Decreto Regulamentar
NCRF-PE – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
IES – Informação Empresarial Simplificada
POC – Plano Oficial de Contabilidade
PC – Pagamentos por Conta
PEC – Pagamentos Especiais por Conta

VN – Volume de Negócios
MQC – Método das Quotas Constantes
MQD – Método das Quotas Degressivas
IASB – International Accounting Standards Board
IASC – International Accounting Standards Committee
SIC – Standing Interpretations Committee
IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS-SME – IFRS for Small and Medium Entities
DL – Decreto-Lei
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
CPROC – Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas
DC – Directriz Contabilística
FASB – Financial Accounting Standards Board
INE – Instituto Nacional de Estatística
SFAS – Statement of Financial Accountig Standards
EUA – Estados Unidos da América
ED – Exposure Draft
SEC – Securities Commission Exchange
ISO – International Standards Organization
IEC – International Electrotechnical Commission
TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação
CobiT – Control Objectives for Information Technology
ISACA – Information Systems Audit and Control Association
CGTI – Controlos Gerais das Tecnologias de Informação
CA – Controlos Aplicacionais
CU – Controlos de Utilização
CAATs – Computer Assisted Audit Tools
ACL – Audit Control Language
IDEA – Interactive Data Extraction and Analysis

Índice

Agradecimentos	4
Lista de abreviaturas	5
Índice.....	7
Índice de tabelas	9
Índice de Anexos.....	10
Introdução	11
PARTE 1 – AUDITORIA FINANCEIRA	12
1. Breve apresentação da empresa Pinto Castanheira, SROC, Soc. Unipessoal, Lda.	12
1.1. Auditores da empresa	12
1.2. Outros colaboradores e estagiários.....	13
1.3. Os recursos humanos e a criação de valor nas empresas.....	13
1.4. Áreas de Actividade dos Clientes.....	15
2. Uma primeira introdução ao conceito de Auditoria Financeira	16
3. Organização da empresa e papel do estagiário.....	17
4. Programação do Estágio	18
5. Papéis de Trabalho em Auditoria	19
5.1. DRA 230 - Papéis de Trabalho.....	20
6. O caminho da revisão – introdução	23
6.1. ISA 200 - Objectivo da Auditoria	24
6.2. Avaliação do risco e Conhecimento do Negócio.....	26
6.2.1. Definição de Risco em Auditoria.....	26
6.2.2. Avaliação do Sistema de Controlo Interno	30
6.2.3. Limitações do SCI	32
6.2.4. Relação entre a avaliação do risco de controlo e a escolha dos testes de auditoria³³	
6.3. Planeamento.....	34
6.4. Materialidade.....	36
6.5. Relatório de Revisão/Auditoria.....	38
6.6. Alguns Testes de Auditoria e os seus objectivos	39
6.6.1. Teste de Comparação do último balancete com o extracto de conta corrente (reportados à mesma data).....	40
6.6.2. Teste aos Saldos de Abertura, de acordo com a DRA 500.....	40
6.6.2.1. DRA 500 - Saldos de abertura.....	40

6.6.3.	Teste de Facturação/Clientes.....	42
6.6.4.	Teste ao processamento de Salários.....	42
6.6.5.	Pedido de Confirmações Externas	45
6.6.5.1.	ISA 501, Parte C - Procedimentos respeitantes a litígios e reclamações 47	
6.6.5.2.	DRA 505 - Confirmações Externas.....	47
6.6.6.	Rigorbiz.....	49
6.6.7.	Teste Gestão Comercial vs. Contabilidade.....	49
6.6.8.	Teste aos inventários	50
6.6.8.1.	ISA 501, Parte A - Contagem física de Inventários.....	50
6.6.9.	Testes ao IVA, Saldos das Retenções, Seg. Social, Pagamentos por Conta e Pagamentos Especiais por Conta, etc	52
6.6.9.1.	Cruzamento de informação contabilística com informação fiscal – imóveis 55	
6.6.10.	Teste ao Imobilizado	55
6.6.11.	Teste aos comparativos	58
6.6.11.1.	DRA 720 - DF's com comparativos.....	58
PARTE 2 – APLICAÇÃO DO JUSTO VALOR COMO CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO E O PAPEL DA AUDITORIA INFORMÁTICA NA SUA AVALIAÇÃO		60
1.	A necessidade de harmonização e o Sistema de Normalização Contabilística	60
2.	As diferenças introduzidas pelo SNC e o Justo valor como critério de Mensuração.....	62
3.	Conceito(s) de Justo Valor	65
3.1.	Abordagem do POC e DC	65
3.2.	Abordagem das Normas Internacionais do IASB	65
3.3.	Abordagem do IASB e do FASB	66
3.4.	Abordagem do SNC	67
4.	DRA 545 – Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor	68
5.	O papel da Auditoria Informática na Mensuração do Justo Valor	71
5.1.	Desenvolvimento das TIC e a importância Auditoria Informática	71
5.2.	Metodologias Internacionais aplicadas na Gestão de SI.....	72
5.3.	Ferramentas de Trabalho em Auditoria Informática	74
6.	Programa de Trabalho de Auditoria Informática.....	75
Considerações finais.....		82
Bibliografia.....		83

Índice de tabelas

Tabela 1 – Áreas Geográficas dos Clientes	14
Tabela 2 – Áreas de Actividade dos Clientes	15
Tabela 3 – Exemplo de folha de relato	22
Tabela 4 – O caminho da Revisão	24
Tabela 5 – Decomposição do risco de revisão	26
Tabela 6 – Determinação do Risco de Detecção	28
Tabela 7 – Síntese do Risco.....	29
Tabela 8 - Componentes do Sistema de Controlo Interno.....	31
Tabela 9 – Avaliação do Risco de Controlo	33
Tabela 10 – Materialidade vs Erro Tolerável	37
Tabela 11 – Sujeições e Isenções em IRS e Segurança Social	44
Tabela 12 – Cálculo de Pagamentos por Conta.....	54
Tabela 13 - Cálculo dos Pagamentos Especiais por Conta.....	54
Tabela 14 – Quadro exemplo da Nota 13 do ABDR.....	56
Tabela 15 – Cálculo das mais-valias e menos-valias fiscais – CIRC.....	57
Tabela 16 – Peso das Pequenas e Médias Empresas no conjunto	64

Índice de Anexos

Anexo 1 – Conclusões sobre componentes do Controlo Interno

Anexo 2 – Resumo da aplicação dos referenciais contabilísticos consoante o tipo de empresa

Anexo 3 – Quadro resumo das definições de Justo Valor

Anexo 4 – Formação da Opinião do Revisor/Auditor (Anexo da DRA 700)

Anexo 5 – Exemplo de Questionário Standard Geral

Introdução

O presente Relatório de Estágio Curricular, subordinado ao tema “Auditoria Financeira – a perspectiva do Auditor Júnior”, visa cumprir o disposto na alínea h) do nº 1 do ponto E da parte II do Regulamento dos Estágios Curriculares e Projectos Profissionalizantes.

O Estágio Curricular desenrolou-se na empresa Pinto Castanheira SROC, Sociedade Unipessoal, Lda., com a duração de 5 meses. A empresa labora na área de Auditoria e Revisão Legal de Contas, o que levou à escolha destas matérias para desenvolvimento do relatório.

O Relatório divide-se em duas partes principais: uma primeira parte em que faremos uma breve introdução ao conceito de Auditoria e seus aspectos fundamentais numa base introdutória pouco aprofundada, enquadrando, tanto quanto possível, as tarefas desenvolvidas e a aprendizagem retida ao longo do estágio; e uma segunda parte, em que abordaremos o tema do Justo Valor como critério de Mensuração e o papel da Auditoria Informática na sua análise.

A primeira parte do relatório incluirá uma sucinta apresentação da empresa Pinto Castanheira e dos objectivos do estágio curricular, passando para o desenvolvimento de aspectos relevantes em Auditoria, nomeadamente, o Planeamento do Trabalho, a Avaliação do Sistema de Controlo Interno, a Avaliação do Risco e a determinação do Nível de Materialidade, entre outros. Estes aspectos são as bases para o desenrolar de um bom trabalho nesta actividade. Ainda no desenvolvimento desta primeira parte, apresentaremos alguns testes de Auditoria e as suas justificações teóricas e práticas.

O objectivo principal na primeira parte é introduzir os conceitos base necessários ao trabalho de Auditoria, revelando de seguida os principais pontos em que o Auditor Júnior intervém e auxilia o Auditor Sénior, nomeadamente, no que diz respeito aos diversos testes descritos.

A segunda parte do relatório tem como objectivo abordar a questão do Justo Valor como critério de mensuração, do ponto de vista da Contabilidade e, fundamentalmente, do ponto de vista da Auditoria, bem como revelar a importância crescente da Auditoria Informática e a sua aplicação nas análises da mensuração ao Justo Valor.

Finalizaremos o relatório com algumas considerações pessoais acerca da relevância da Auditoria Informática e suas ferramentas no conceito actual de Auditoria.

PARTE 1 – AUDITORIA FINANCEIRA

Antes de abordar os conceitos chave deste trabalho, vamos apresentar em traços gerais a empresa Pinto Castanheira, fazendo uma breve referência à importância dos Recursos Humanos experientes e qualificados nas empresas.

1. Breve apresentação da empresa Pinto Castanheira, SROC, Soc. Unipessoal, Lda

A empresa Pinto Castanheira SROC é uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, inscrita na Lista das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas com o nº 222. É uma sociedade unipessoal, cujo sócio único e gerente é o Dr. António Pinto Castanheira.

O Dr. António Pinto Castanheira, Licenciado em Economia e Contabilidade, bem como em Direito, estabeleceu-se como auditor/ROC há mais de 25 anos, contando actualmente com uma equipa de 10 colaboradores experientes e 3 estagiários/auditores juniores.

O Dr. António Pinto Castanheira fez parte do Órgão Fiscalizador da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (organização que rege a profissão de Revisão Legal de Contas em Portugal) até meados de 2009.

É uma empresa de auditoria de média dimensão (fora das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto, é uma das maiores) no centro de Portugal e tem mais de uma centena de clientes (de diversos sectores de actividade, desde o sector privado ao sector público, incluindo clientes de Portugal, Espanha, França, Bélgica, Suécia, entre outros (empresas-mãe)) difundidos pelo país.

1.1. Auditores da empresa

- António Pinto Castanheira – Revisor Oficial de Contas Inscrito na Lista dos revisores Oficiais de Contas com o nº 466; Licenciatura em Economia e em Contabilidade; Licenciatura em Direito Comercial;
- Elisabete Garruço – Revisora Oficial de Contas Inscrita na Lista dos Revisores Oficiais de Contas com o número 1355; Licenciatura Contabilidade e Administração
- Miguel Castanheira – Revisor Oficial de Contas Inscrito na Lista dos Revisores Oficiais de Contas com o nº 1317; Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas pela FEUC; Pós Graduação em Direito Fiscal pela FDUC e Pós Graduação em Direito das Empresas pela FDUC
- Nuno Cardoso – Licenciatura em Contabilidade e Auditoria
- Nuno Baptista – Licenciatura Contabilidade e Auditoria; Pós-Graduação Auditoria e Revisão de Contas; Candidato a ROC

- José Penacho - Revisor Oficial de Contas inscrito na Lista dos Revisores Oficiais de Contas com o número 1423; TOC
- Ana Correia – TOC; Licenciatura em Economia pela FEUC; candidata a ROC
- Marinho Pereira - Licenciatura em Economia pela FEUC; Pós-graduação em Fiscalidade pela APEU

1.2. Outros colaboradores e estagiários

- Ana Melo – TOC; Licenciatura em Gestão pelo ISCAC
- Idália Marques – TOC; Licenciatura em Economia pela FEUC; Licenciatura em Contabilidade pelo ISCAC
- Bruno Monteiro – Licenciatura em Economia pela FEUC
- Luis Ferreira – Licenciatura em Economia pela FEUC
- Diana Simões – Licenciatura em Gestão pela FEUC; Finalista de Mestrado em Gestão pela FEUC; candidata a ROC
- João Antunes – Curso Tecnológico em Office

1.3. Os recursos humanos e a criação de valor nas empresas

Tal como estudam as disciplinas de Avaliação de Empresas e de Gestão de Recursos Humanos e de acordo com opiniões de diversos autores nesta área, um dos elementos fundamentais na criação de valor das empresas são os seus Recursos Humanos. No entanto, estes são também os mais difíceis de avaliar.

As questões fulcrais na avaliação de empresas prendem-se, tal como em Auditoria, no conhecimento do negócio, da realidade da empresa e do sector de actividade. O modo de avaliar uma empresa pode diferir consoante estejamos a avaliar uma empresa prestadora de serviços ou uma unidade fabril com elevado nível de informatização. O que as distingue? A maior ou menor riqueza em recursos humanos.

Enquanto a empresa fabril tem elevado investimento em imobilizado, elevados custos com a produção e assistência/manutenção tecnológica, mas pouco peso do factor humano (comparativamente), a prestadora de serviços é, por natureza, uma empresa com reduzido investimento em imobilizado e elevado investimento em recursos humanos (que são, geralmente, a principal fonte de custos destas entidades). O valor calculado destas empresas será comparável? Como avaliar os técnicos das empresas? São eles que com o seu trabalho, experiência e conhecimento, tornam as empresas lucrativas. São a razão do sucesso ou do fracasso. As empresas podem mudar de “endereço” e manter a sua quota de mercado pela ligação dos clientes aos técnicos que as acompanham.

Em resumo, numa actividade como a Auditoria, a maior fonte de criação de valor é o seu quadro de pessoal. Neste campo, a Pinto Castanheira SROC destaca-se dos seus pares.

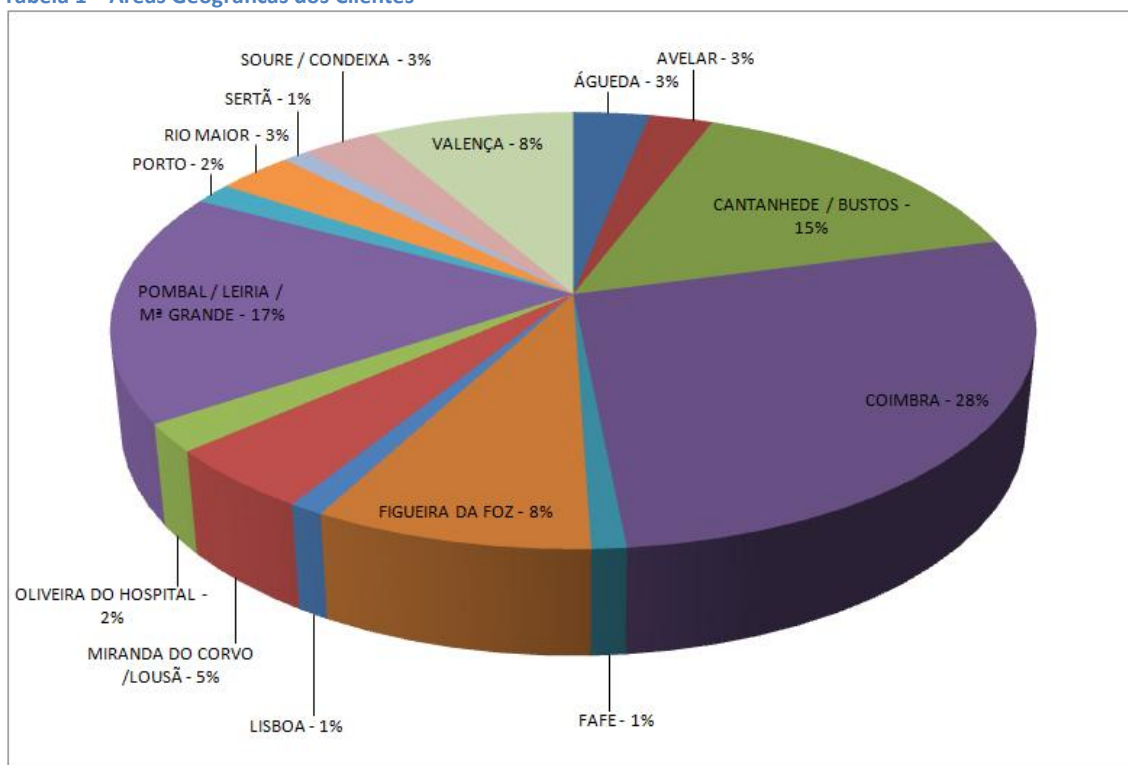
É comum nesta actividade, principalmente nas grandes auditoras, nas “Big Four” (fala-se em “Big Six” actualmente), que o quadro de pessoal seja composto com uma proporção de 10/15 juniores por cada auditor senior. De acordo com o já mencionado, esta relação é bem diferente na Pinto Castanheira, onde existem menos juniores que seniores, garantindo obviamente uma qualidade de trabalho superior (não negligenciando o facto de as necessidades de trabalho nos clientes das grandes auditoras ser significativamente diferente).

”Excellence is an art won by training and habituation. We do not act rightly because we have virtue or excellence, but we rather have those because we have acted rightly. We are what we repeatedly do. Excellence, then, is not an act but a habit.” - Aristotle

Áreas Geográficas dos Clientes

Este gráfico foi criado tendo em conta o volume de negócios da empresa para cada uma das respectivas áreas geográficas de clientes.

Tabela 1 – Áreas Geográficas dos Clientes



Fonte: Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

1.4. Áreas de Actividade dos Clientes

Tabela 2 – Áreas de Actividade dos Clientes

Sector Primário

- Produção Agrícola Biológica
- Produtos Alimentares
- Energias Renováveis
- Cogeração de Energia Eléctrica
- Silvicultura
- Pecuária
- Requalificação de Espaços Verdes



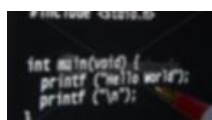
Sector Secundário

- Construção Civil, Engenharia e Obras Públicas
- Indústrias de Cerâmica e de Materiais de Construção
- Indústrias Metálicas e Metalomecânicas
- Construção Naval
- Indústria Automóvel
- Indústria Conserveira
- Tratamentos de Produtos Plásticos
- Indústrias Moldes e Plásticos
- Indústrias Extractivas e Minerais
- Reciclagem de Produtos Minerais
- Indústrias Gráficas



Sector Terciário

- Desenvolvimento de Software
- Promoção e Mediação Imobiliária
- Hotelaria e Decoração de Interiores
- Promoção Turística e Desenvolvimento Regional
- IPSS e Instituições Sem Fins Lucrativos
- Comércio e Reconstrução de Pneumáticos
- Instalações e Infra-estruturas Eléctricas
- Transitários e Transportes
- Transporte e Bombagem de Betão
- Restauração e Catering
- Mobiliário
- Comércio e Indústria Têxtil
- Actividades de Medicina e Investigação Científica
- Educação
- Sociedades de Gestão de Participações Sociais
- Associações Públicas e Empresas Municipais



Fonte: Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

Uma última nota no que respeita à avaliação de empresas: existe um outro elemento difícil de avaliar e que é fundamental no sucesso das empresas - a sua carteira de clientes. A riqueza e diversidade de clientes são fundamentais, diminuindo muito o risco do negócio (como aprofundaremos adiante), o que se traduz numa maior segurança e estabilidade para a empresa.

A diversidade de sectores de negócio da carteira de clientes exige dos auditores uma grande amplitude de conhecimentos e de versatilidade, o que traz à profissão uma dinâmica incomparável.

2. Uma primeira introdução ao conceito de Auditoria Financeira

Para melhor compreender os temas que abordaremos adiante, importa perceber, em traços gerais, o conceito de Auditoria, distinguindo a Auditoria Financeira e a Auditoria Informática (os conceitos que mais utilizaremos durante o trabalho) dos restantes ramos da Auditoria.

Apesar de ser um conceito muito utilizado, é provável que poucos consigam defini-lo na sua essência e reconheçam a sua extensa aplicação.

Carlos Baptista da Costa diz no seu livro «Auditoria Financeira: Teoria e Prática» que *“não existe uma definição rígida do que é a auditoria se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais”*. E depois de alguma pesquisa podemos constatar que existem várias semelhanças entre diferentes tipos de definições, como por exemplo: Manuel Soto Serana (no livro «*La Auditoria Financiera*») que diz que *“a auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado de conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios”*; e Edward Stamp e Maurice Moonitz (no livro «*Internal Auditing Standards*») dizem que *“uma auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites.»*.

De entre as várias semelhanças encontradas nas definições sobre o que é a auditoria, destaca-se o uso do termo *“demonstrações financeiras”*, o que nos leva à origem da Auditoria. A Auditoria surge sempre muito associada à Contabilidade, pois foi através da necessidade de dar credibilidade ao trabalho contabilístico que surgiu a Auditoria, neste caso a Auditoria Financeira. Carlos Nabais, no seu livro «*Noções Práticas de Auditoria*» diz mesmo que *“A contabilidade refere-se ao trabalho de organização e de*

elaboração das contas enquanto que a Auditoria compreende o trabalho de verificação e apreciação da credibilidade e exactidão dos dados contabilísticos”, opinião partilhada por Carlos Baptista da Costa (no livro «Auditoria Financeira: Teoria e Prática») quando diz que “... para que todos os utentes possam retirar conclusões idóneas da informação financeira que lhes é facultada é fundamental que a mesma seja fidedigna. A auditoria surge então como forma de dar credibilidade à informação financeira...”.

Apesar de a Auditoria Financeira ser o ramo primordial da Auditoria, esta não se extingue na primeira. À medida que o mundo foi evoluindo e diferentes áreas de informação foram surgindo, com igual necessidade de credibilidade e exactidão, novas vertentes de auditoria foram criadas, e hoje em dia estão presentes em praticamente todos os sectores da sociedade.

Alguns exemplos de ramos de Auditoria são: a Auditoria Ambiental, que tem como principal função fazer a avaliação não só de sistemas de gestão mas também, do desempenho dos equipamentos instalados nas empresas, com o intuito de fiscalizar e limitar o impacto de suas actividades sobre o Meio Ambiente; a Auditoria de Recursos Humanos, que visa prevenir ou sanar os obstáculos ou problemas que a empresa tenha com o seu pessoal e a Auditoria Fiscal, voltada para a análise do correcto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes; entre outras.

Uma das vertentes mais emergentes é a Auditoria Informática, uma vez que a Informática partilha com a Contabilidade uma relação de simbiose com a Auditoria, ou seja, estes dois “organismos” agem activamente e em conjunto para proveito mútuo. Auditoria, tal como a grande maioria das outras actividades, recorre e depende cada vez mais de equipamento e tecnologias informáticas para realizar o seu trabalho, e por sua vez a informática, como está cada vez mais presente nos sectores mais críticos e vitais da nossa sociedade, necessita obrigatoriamente de um controlo e avaliação apropriados da sua performance, fiabilidade e segurança.

É exactamente nestes aspectos e nesta simbiose que a segunda parte deste trabalho irá incidir, onde será dado relevo aos mecanismos utilizados pela Auditoria Informática.

3. Organização da empresa e papel do estagiário

Feita esta introdução ao conceito de Auditoria, vamos usar o exemplo prático da Pinto Castanheira SROC para ilustrar o modo como deve ser planeado o trabalho em Auditoria e qual o papel que os auditores juniores têm nessa matéria.

A área de Auditoria é fascinante e exigente: fascinante pela diversidade de realidades com que se contacta, e exigente pelo extenso leque de conhecimentos que exige, em matérias como a Contabilidade, o Direito (incluindo acompanhamento constante da legislação), a Fiscalidade, o Cálculo Financeiro e, sobretudo, a Auditoria.

Ao longo do ano de trabalho, os auditores seniores realizam visitas às empresas sob sua responsabilidade, acompanhados ou não por auditores juniores, com duração de um ou mais dias, conforme a dimensão da empresa e o planeamento de trabalho a efectuar.

Como aprofundaremos adiante, o Planeamento em Auditoria é a parte fundamental de todo o trabalho a desenvolver e os auditores juniores têm um papel relevante nesta matéria.

“A good plan is like a road map: it shows the final destination and usually the best way to get there” – **H. Stanley Judd**

Os auditores seniores planeiam o trabalho de auditoria (de acordo com as orientações das normas) e definem um conjunto de áreas a analisar nas visitas, o que exige um trabalho prévio de “escritório”, de modo a que o tempo dispendido nas visitas seja o melhor aproveitado possível e de modo que o auditor sénior tenha uma ideia antecipada de onde poderão existir inconformidades.

O planeamento do trabalho é feito tendo em conta diversas visitas ao longo do ano, com a duração média de um ou dois dias. Isto pressupõe a envolvimento dos juniores no planeamento do trabalho, uma vez que são eles os responsáveis pela preparação dos elementos necessários a cada visita.

4. Programação do Estágio

O acordo firmado com a empresa inclui um estágio curricular de 5 meses, já concluído, que será seguido de um Estágio Profissional de 12 meses, razão pela qual o trabalho está planeado de acordo com os 17 meses totais.

Este planeamento tem em conta a complexidade da profissão e a amplitude de conhecimentos necessária para a desempenhar, implicando uma primeira fase de ambientação ao trabalho de escritório (preparação para o trabalho de campo), uma segunda fase de tratamento contabilístico dos dados (de modo a fundamentar as bases de Contabilidade e Fiscalidade obviamente necessárias à Auditoria), e uma terceira e última fase em que se iniciará o trabalho de campo (visitas às empresas), acompanhando os auditores seniores.

Apesar de já concluída a primeira fase do estágio e já ter desenvolvido algumas tarefas na área da Contabilidade (tratamento e organização de documentos, classificação de documentos, reconciliações bancárias, entre outras tarefas), iremos centrar-nos nas funções desempenhadas ao nível da preparação do trabalho de Auditoria.

Deste modo, a primeira fase do estágio teve como objectivos principais:

- Percepção do funcionamento geral da empresa, nomeadamente, no que concerne a prazos de preparação das informações para os auditores e planeamento das visitas dos auditores às empresas clientes;

- Pedido de elementos às empresas clientes (balancetes, extractos, ficheiros de facturação, ficheiros de processamento de salários e comprovativo de entrega das retenções, listas de inventários, relação de imobilizado corpóreo e incorpóreo, declarações de IVA, ficheiros de Segurança Social, entre outros), de acordo com o planeamento de trabalho dos auditores para cada visita;
- Tratamento dos dados recebidos, implicando percepção global e selecção das informações relevantes para as visitas, recálculos, confirmação de saldos, confirmação de balanceamento dos documentos e confirmação da plenitude da informação;

Realização de diversos testes de auditoria, que servirão de ponto de partida para o trabalho de campo desenvolvido pelo auditor sénior, uma vez que indicarão eventuais questões a verificar, a questionar aos responsáveis da empresa ou a investigar na própria empresa. Dada a enorme importância deste testes e uma vez que fizeram parte do meu trabalho ao longo deste estágio, serão desenvolvidos adiante com maior pormenor.

- Actualização do ficheiro resumo das informações dos balancetes ao longo do ano (ficheiro Excel), que permite ao auditor verificar as sucessivas alterações nos planos de contas das empresas, bem como a evolução das rubricas de maior relevo;
- Actualização das Pastas de Trabalho das empresas, quer em formato informático (através do programa informático “Working Papers”, onde se introduzem extractos ou balancetes da empresa e onde depois os auditores colocarão as notas do seu trabalho de campo), quer em papel.

Dada a importância deste último tópico no trabalho em Auditoria e como primeira abordagem às orientações das normas de Auditoria, descrevemos o conceito de Papéis de Trabalho.

5. Papéis de Trabalho em Auditoria

Sobre este assunto, o parágrafo 19 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o seguinte:

“O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.”

5.1. DRA 230 - Papéis de Trabalho

A Directriz de Revisão/Auditoria nº 230 é a norma de Auditoria que aborda a documentação nos Papéis de Trabalho das conclusões tiradas no âmbito da Revisão/Auditoria.

Apesar de não ser uma norma recente, a DRA 230 previu a elaboração de Papéis de Trabalho em formato informático. Actualmente, o uso de pastas de trabalho em papel já não é tão comum nas empresas de auditoria, estando generalizado o uso de programas informáticos onde vão sendo actualizadas as informações das empresas visita após visita. No entanto, as pastas em papel existem em complemento ao trabalho informático, e são usadas para guardar algumas das informações mais relevantes das empresas, bem como algumas conclusões fundamentais do trabalho de revisão realizado e ainda os diversos documentos de suporte da informação e peças de Prestação de Contas das empresas ao longo dos anos.

De acordo com a DRA 230, os Papéis de Trabalho em auditoria têm como principais objectivos:

- Ajudar os auditores no planeamento e na execução do seu trabalho;
- Ajudar na coordenação, supervisão e análise do trabalho realizado (por vezes os auditores necessitam de rever algumas informações registadas noutras visitas, nomeadamente, na altura de redigir os relatórios de Auditoria, como a Certificação Legal de Contas, e neste sentido, é fundamental ter um registo organizado das informações de modo a que o auditor possa aceder a elas sempre que entenda)
- Registar o trabalho efectuado como prova de que o mesmo foi feito de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria

Apesar de ser indicação das normas de auditoria, a elaboração dos papéis de trabalho é também indispensável na medida em que as empresas podem ser sujeitas a Controlo de Qualidade, exercido pela OROC, sob a supervisão do CNSA, de acordo com o preceituado no artigo 68º do seu Estatuto. A Ordem emitiu também o Regulamento do Controlo de Qualidade, onde se define como objectivo do controlo de qualidade verificar a aplicação das Normas Técnicas e Directrizes de Auditoria pelos ROC, bem como promover a melhoria de qualidade e onde se regula todo o processo.

A questão do controlo de Qualidade é abordada também na ISA 220 – Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica, onde são tratados os requisitos profissionais e éticos necessários aos trabalhos, bem como as obrigações do auditor sénior responsável pelo trabalho.

Diz ainda a ISQC 1 (Norma Internacional de Controlo de Qualidade) – Controlo de Qualidade de Firmas que Executem Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – que as empresas (auditoras) devem estabelecer políticas e procedimentos que lhe permitam assegurar o cumprimento de todos os requisitos éticos e profissionais

imprescindíveis ao trabalho em auditoria, por parte de todos os colaboradores. Estes procedimentos passam, obviamente, por documentar todos os elementos relevantes nos papéis de Trabalho.

A DRA 230 aconselha a que as informações guardadas nos papéis de trabalho sejam tão pormenorizadas quanto necessário para que um auditor experiente, sem conhecer a entidade em causa, consiga ficar com uma compreensão geral do trabalho que esteve na base das decisões tomadas.

O Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC estabelece orientações no sentido de os auditores fornecerem todas as informações relevantes aos seus pares quando são substituídos nas funções de ROC de determinada empresa, devendo ainda transmitir ao revisor que os substituirá todas as questões fundamentais e relevantes apreendidas ao longo do trabalho realizado na empresa em causa, deixando-o apto para desempenhar o melhor trabalho possível e assegurando também que todo o trabalho requerido foi feito até então com a diligência necessária e em respeito a todas as normas que regulam a profissão.

Segundo o artigo 10º, nº3 do CEDP da OROC, alguns dos deveres do ROC substituído passam por responder ao pedido de informação do novo ROC acerca da existência de motivos relevantes que possam levar à não aceitação da missão (ex: honorários em atraso ao ROC substituído) e por prestar todo o tipo de informações relevantes para o trabalho, facultando acesso aos seus papéis de trabalho. O CEDP da IFAC também tem algumas orientações sobre este assunto, na Secção 210 – Designação profissional - aconselhando o auditor a comunicar com o anterior ROC, no sentido de saber se existe algum impedimento à aceitação da missão ou alguma possível ameaça à independência do auditor e no sentido de ter acesso aos papéis de trabalho do ROC substituído.

Tal como mencionado atrás, os Papéis de Trabalho dividem-se em duas pastas, a Pasta Corrente e a Pasta Permanente, sendo que cada uma engloba as seguintes informações:

Pasta Corrente

- Avaliação do risco inerente (assunto que abordaremos com mais pormenor adiante);
- Análise de rácios e suas tendências significativas;
- Apreciação do trabalho e conclusões obtidas pela Auditoria Interna;
- Planeamento do trabalho a desenvolver, com a descrição da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria e dos resultados obtidos, evidenciando por quem foram executados e em que data (na maioria das empresas, como é o caso da Pinto Castanheira, principalmente quando o trabalho é efectuado por um auditor júnior, além do registo do nome a data de quem efectuou o procedimento, fica também registado quem e em que data foi revisto pelo auditor sénior; isto é levado muito a sério nas grandes auditorias, uma vez que existe elevada hierarquização de funções e o trabalho tem de ser supervisionado e revisto por auditores mais experientes que garantam a qualidade do procedimento e a validação das conclusões tiradas);

- Listagem de correspondência trocada com outros revisores, peritos, terceiros ou com a própria entidade, Declaração da entidade referida no parágrafo 20 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (onde o Órgão de Gestão da entidade confirma a responsabilidade na “preparação de DF’s que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.”, confirma as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria.);
- Conclusões fundamentais do trabalho desenvolvido;
- Cópia das demonstrações financeiras objecto de revisão e cópia dos relatórios emitidos pelo auditor.

A pasta corrente da empresa deve também ter registo/indicação de todos os testes realizados, por área. Importa que neste registo, fique evidência de quem realizou o teste, em que data, por quem foi revisto (auditor sénior) e quais as principais conclusões e/ou notas importantes a ter em consideração na próxima visita. Deste modo, todos os testes realizados devem ter uma folha de relato, como a que mostro abaixo, para colocar na pasta corrente. Esta folha de relato difere tendo em conta os objectivos de cada teste, e no canto superior direito, tem uma indexação diferente para cada teste, para ser arquivado na área a que respeita (conforme a organização de cada empresa).

Tabela 3 – Exemplo de folha de relato

PINTO CASTANHEIRA, SROC, Soc. Unipessoal, Lda												64.J	
EMPRESA: _____	0	ANO: _____										A.---	
Preparado por: _____	0	Data: 00-01-1900	Revisto por: _____										Data: _____
TESTE AO PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS													
Análise da Evolução do Número de Trabalhadores													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Número de Trabalhadores	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Conclusões													
Mapa Resumo das sujeições - por tipo de remuneração													
Tipo Remuneração	IRS e SS	IRS	SS	N IRS e SS	Observações								
Baixa	0												
Desconto dias	0												
Desconto faltas	0												
Férias pagas	0												
Ordenado base	0												
Prémio produtividade	0												
Subsídio férias	0												
Subsídio natal	0												
Subsídio refeição	0												
0	0												
0	0												
0	0												
Teste ao processamento de Km Nacionais:													
Conformidade do documento													
Custo do Km													

Fonte: Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

Pasta Permanente

- Cópia do contrato social e de outros documentos legais (tendo em conta as especificidades da actividade da empresa em causa);
- Organigrama da entidade, com as funções do órgão de gestão e distribuição de responsabilidades (isto é fundamental uma vez que o auditor deve perceber como funciona a empresa e com quem deve comunicar de modo a obter as informações que necessita);
- Cópias de contratos importantes, acordos e actas, entre outros documentos relevantes;
- Análises dos sistemas contabilísticos e de controlo interno da entidade;
- Carta de Compromisso e resposta do cliente à mesma (Carta de Aceitação) ou Contrato entre as partes, evidenciando claramente, em qualquer dos casos, a forma como será realizado o trabalho, o seu âmbito, a sua profundidade, etc.;
- Descrição de eventuais relações de domínio, controlo ou associação com outras entidades (é uma das questões que pode envolver maior risco de auditoria e que deve merecer atenção por parte dos auditores);
- Relação das principais políticas contabilísticas adoptadas, bem como rácios financeiros e evolução do capital, dos resultados e das reservas da entidade;
- Aspectos fundamentais a reter de cada visita de auditoria e registo das decisões tomadas e sua justificação;

Apesar de existirem orientações globais, as Pastas de Trabalho devem ser organizadas tendo em conta as circunstâncias e as necessidades do trabalho em questão, bem como tendo em conta a natureza do compromisso, a complexidade do negócio e as dificuldades encontradas ao longo do trabalho, o tipo de trabalho e relatório a emitir, entre outras questões. O fundamental é que exista um registo de tudo o que esteve na base da opinião do auditor.

Por outro lado, em auditorias recorrentes, ou seja, feitas em empresas que já foram sujeitas a auditoria no período anterior pelo mesmo auditor, algumas das informações arquivadas na Pasta corrente passam para a Pasta Permanente, uma vez que serão substituídas por novas informações no período de auditoria actual.

6. O caminho da revisão – introdução

Em traços gerais, a tabela seguinte revela os principais elementos e procedimentos do trabalho do auditor, que começam com o Conhecimento do Negócio e culminam com a emissão dos Relatórios de Auditoria.

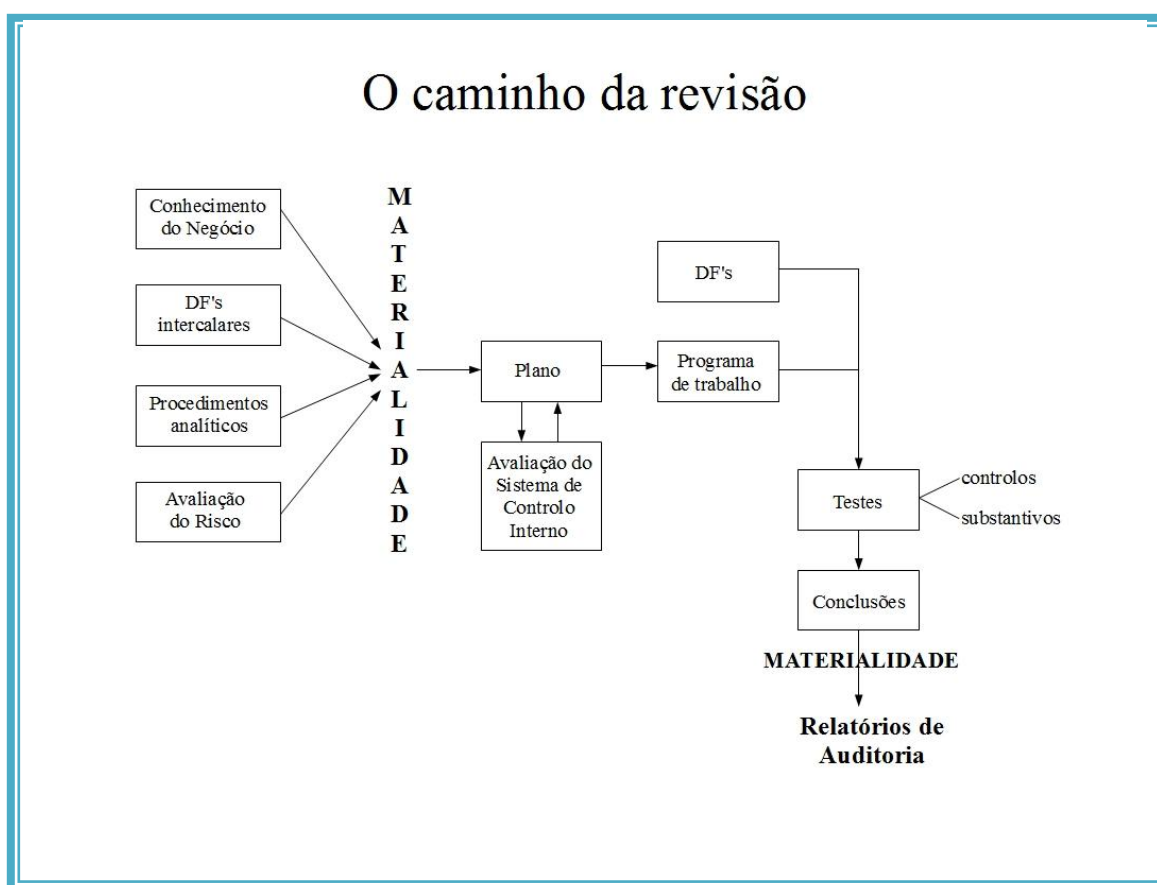
Ao longo do relatório, vamos abordar alguns destes temas de forma sintética, como o conhecimento do negócio, a avaliação do risco, o planeamento do trabalho, a avaliação do sistema de controlo interno e os testes de auditoria que podem ser realizados, finali-

zando esta primeira parte com os relatórios emitidos pelo revisor, tendo sempre por base as orientações das diversas normas que regem a profissão.

Procuraremos dar uma maior ênfase aos temas onde se adequa o trabalho do auditor júnior, introduzindo ao longo do relatório as tarefas executadas durante o estágio na Pinto Castanheira, bem como as conclusões resultantes da adequação e utilidade das normas aplicadas aos trabalhos práticos.

Começaremos por apresentar o objectivo do trabalho de Auditoria, com base na norma ISA 200.

Tabela 4 – O caminho da Revisão



Fonte: Material de Apoio, Curso de preparação de Revisores Oficiais de Contas, Módulo IV

6.1. ISA 200 - Objectivo da Auditoria

De acordo com esta norma internacional, o objectivo da Auditoria às contas é o de permitir ao auditor emitir uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras estão preparadas ou não, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual adequada.

Neste sentido, o auditor deve seguir alguns dos princípios gerais de Auditoria descritos nesta norma:

- Cumprir o Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC
- Respeitar as normas de Auditoria
- Manter uma atitude de cepticismo profissional – o auditor não deve crer que as Demonstrações Financeiras estão imaculadas sem fazer qualquer verificação, mantendo uma atitude inquisitiva na análise da informação.

A propósito das normas de Auditoria que orientam a profissão, importa referir que as Directrizes de Revisão/Auditoria são as normas nacionais, de cumprimento obrigatório para todos os ROC, bem como o Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC, o Estatuto da OROC e o Código das Sociedades Comerciais (quando se dirige a matérias de Revisão Legal de Contas). Além destas normas, os ROC devem seguir as indicações das Normas Internacionais de Auditoria (ISA – International Standards on Auditing, emitidas pelo IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board da IFAC – International Federation of Accountants), que apesar de nunca entrarem em contradição com as Directrizes, desenvolvem com maior pormenor determinadas áreas, podendo ser de grande utilidade. Os ROC devem ainda seguir as indicações dadas pelo Código de Ética e Deontologia Profissional da IFAC, ainda que não sejam de cumprimento obrigatório.

De modo a prosseguir com o objectivo da Auditoria, o auditor deve obter prova que lhe permita ter segurança de que as Demonstrações Financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual adoptada, quer seja o POC, o SNC ou as Normas Internacionais de Contabilidade.

Nível de Segurança no trabalho de Revisão Legal de Contas

A respeito da segurança proporcionada pelo auditor no momento em que emite a sua opinião, é importante tecer algumas considerações. O auditor proporciona um nível de segurança razoável de que obteve a prova suficiente e necessária para que esteja convicto de que não existem distorções materialmente relevantes nas DF's. No entanto, o auditor nunca poderá proporcionar uma segurança absoluta, uma vez que o seu trabalho se baseia fundamentalmente em testes e análises feitas em amostras e nunca sobre toda a matéria em análise (uma vez que isso seria impraticável em termos de recursos disponíveis) e que muito do trabalho do auditor e das suas conclusões implicam o seu julgamento pessoal, que é diferente de auditor para auditor (subjectividade) e pode conter erros (comuns ao ser humano). Por outro lado, existe um conjunto de riscos inerentes à própria actividade e às empresas em análise que o auditor não tem como controlar (o Sistema de Controlo Interno da entidade pode ter falhas que o auditor não detecte) e que podem conduzir a distorções nas contas das empresas. Para que o auditor possa diminuir a sua exposição ao risco inerente de Auditoria bem como às limitações que enfrenta durante a análise às DF's, deve fazer e seguir um planeamento de trabalho sério, deve fazer uma boa avaliação do risco, deve proceder com cautela e atenção e deve acumular a prova necessária até que fique convencido da opinião que vai emitir.

São estes os temas e respectivas normas que abordaremos de seguida.

6.2. Avaliação do risco e Conhecimento do Negócio

Para esta secção iremos ter em conta as seguintes directrizes: Avaliação do Risco de Revisão / Auditoria (DRA 400); Controlo Interno (DRA 410); Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente (ISA 315); Resposta ao Risco (ISA 330); Conhecimento do Negócio (DRA 310);

6.2.1. Definição de Risco em Auditoria

Optou-se por analisar estas cinco normas em conjunto, uma vez que tratam a mesma matéria, a avaliação do risco e o conhecimento do negócio (de forma mais actualizada e pormenorizada nas ISA), realçando os aspectos fundamentais a retirar enquanto parte fundamental do trabalho em Auditoria.

De acordo com a DRA 400, Risco de Revisão/Auditoria consiste assim na “susceptibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante”.

O Risco de Revisão/Auditoria desdobra-se em três componentes: o risco inerente, o risco de controlo e o risco de detecção. A compreensão destes três conceitos é fundamental para realizar um bom trabalho em Auditoria. O objectivo do revisor passa por reduzir este risco ao mínimo possível, ou seja, desenvolver o trabalho da forma mais eficiente e eficaz de modo a detectar os erros e aconselhar o cliente para a sua correcção ou, não detectando erros, garantir que a probabilidade de eles existirem é baixa.

Tabela 5 – Decomposição do risco de revisão

$RR = f(RI * RC * RD)$	RR – risco de revisão/auditoria
	RI – risco inerente
	RC – risco de controlo
	RD – risco de detecção

Fonte: Sistematização Própria

O Risco Inerente consiste na possibilidade de existirem distorções materialmente relevantes nas contas, independentemente de existirem ou não controlos internos na empresa. Este risco não é controlado pelo auditor e depende do tipo de negócio da entidade e dos condicionalismos da sua actividade. Quando o auditor começa o planeamento do trabalho, deve-lhe atribuir um risco inerente, como se não existissem boas práticas de auditoria.

Por exemplo, uma empresa cuja actividade é a exploração de pedra mármore tem um risco inerente elevado, uma vez que não é praticável inventariar o mármore das pedreiras e essa é uma das áreas mais relevantes neste negócio.

De acordo com a DRA 400, o auditor deve ter em consideração os seguintes aspectos de modo a avaliar o risco inerente:

- A imagem, experiência e conhecimentos do Órgão de Gestão
- A natureza do negócio da entidade (potencial de obsolescência técnica, dispersão geográfica das instalações, tipo de activos com que a entidade trabalha, etc.) bem como a conjuntura económica actual do sector de actividade da empresa
- A complexidade das operações da empresa (ex: uma empresa do ramo da restauração que emita facturas no momento da prestação do serviço tem baixo risco inerente)
- A existência de transacções complexas e não usuais (que se afastem do processamento normal, ou seja, com elevado risco inerente)

O Risco de Controlo consiste na possibilidade das distorções inerentes à empresa e à sua actividade não serem evitadas ou detectadas e corrigidas atempadamente pelos controlos internos da empresa, ou seja, é a susceptibilidade de o SCI da empresa ter falhas (o que é normal, dado que os controlos são implementados por pessoas e por muito bem estruturados que possam estar, nunca estão imunes ao erro humano). Este é um risco que também não é controlado pelo auditor, devendo este, no momento do planeamento do seu trabalho, fazer uma avaliação do SCI da empresa, de modo a determinar se pode ou não confiar nos controlos implementados pela empresa (por exemplo, se o auditor concluir que os controlos internos relacionados com inventariação de existências são fiáveis, pode decidir que não há necessidade de assistir à contagem física dos bens).

Se o auditor concluir que os controlos não são eficazes ou eficientes, deve definir o risco de controlo como elevado. Para avaliar o risco de controlo, o auditor deve efectuar testes aos controlos (este é um dos tipos de procedimentos em auditoria). Caso opte por não realizar quaisquer testes aos controlos, deve definir o risco de controlo como elevado e planear o trabalho sobre essa base.

De acordo com a DRA 510 – Prova, existem dois conjuntos de procedimentos como forma de obter prova de revisão/auditoria:

- Testes aos controlos (testes para verificar a existência, eficiência e eficácia dos controlos internos da empresa)
- Procedimentos substantivos (procedimentos para detectar distorções materialmente relevantes nas DF's)
 - Testes de substantiação ou testes de detalhes aos saldos e transacções (inspecção, observação, indagação, confirmação e cálculo acerca de registos contabilísticos, documentos de suporte, etc.)
 - Procedimentos analíticos (análise e comparação de rácios e tendências e investigação de flutuações em determinadas contas ou cruzamentos de

informações entre contas, comparação da informação real com previsões e com dados do sector)

Por fim, o Risco de Detecção consiste na possibilidade de os procedimentos substantivos executados pelo auditor não detectarem as distorções materialmente relevantes nas contas da empresa.

Este é o único risco que pode ser controlado pelo auditor, determinando a maior (ou menor) extensão e profundidade dos procedimentos substantivos, bem como a sua natureza, de modo a obter o nível de segurança pretendido. Note-se apenas que, mesmo que o auditor optasse por analisar 100% das contas da empresa (o que é impraticável), nunca eliminaria totalmente o risco de detecção, uma vez que a prova em auditoria tende a ser mais persuasiva do que conclusiva, ou seja, a prova deve permitir ao auditor ficar convencido de que detectou todas as distorções materialmente relevantes, mas mantendo sempre algum cepticismo profissional, consciente de que pode não ter sido realizado o procedimento mais adequado em determinada área, desajustando as conclusões da realidade. Deste modo, o auditor deve procurar, com planeamento cuidado e rigor nos procedimentos substantivos, diminuir o risco de detecção ao nível mínimo. Assim, o risco de detecção depende da natureza dos elementos, da oportunidade de execução do trabalho e do tamanho da amostra.

O risco de detecção relaciona-se inversamente com a combinação dos riscos inerente e de controlo e a avaliação do nível de risco de detecção pretendido vai afectar o planeamento do trabalho e o nível de materialidade a definir (conceito que abordaremos adiante).

Tabela 6 – Determinação do Risco de Detecção

		Avaliação pelo auditor/revisor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Fonte: Material de Apoio, Curso de preparação de Revisores Oficiais de Contas, Módulo IV

O quadro anterior mostra a relação entre o nível necessário de risco de detecção face às avaliações possíveis da combinação dos riscos inerente e de controlo.

Quando o risco inerente e o risco de controlo são altos (ou seja, o negócio da empresa ou a sua actividade apresentam ameaças á conformidade das DF's e o SCI não existe ou é ineficiente), o risco de detecção deve ter, necessariamente, um nível muito baixo, de modo a reduzir o risco global de revisão/auditoria a um nível aceitável. Exige-se assim ao auditor que tenha um maior cuidado/precaução e que tenha em conta maior profundidade e extensão nos procedimentos que incluir no planeamento do trabalho.

Inversamente, se os níveis avaliados de risco inerente e de risco de controlo forem baixos, não é tão grave que o auditor não detecte erros durante o seu trabalho, ou seja, o risco de detecção pode ser mais elevado, tem alguma margem.

Tabela 7 – Síntese do Risco



Fonte: Baptista da Costa (2000), 7ª ed, pág 132

O quadro anterior resume, de forma esquemática, a relação entre os possíveis erros e os vários níveis de detecção/correção dos mesmos. A torneira de água reflecte a totalidade de erros que podem afectar as demonstrações financeiras da empresa, representam o nível de risco inerente. O primeiro filtro aos erros representa os procedimentos de controlo interno da empresa, que sendo mais eficientes e eficazes, diminuem a probabilidade dos erros passarem sem serem detectados, o que diz respeito ao risco de controlo.

Quando os erros contornam os controlos, significa que os procedimentos de controlo necessários para detectar aquelas distorções não existem; quando os erros passam pelos controlos e não são detectados, significa que existem falhas no sistema de controlo interno, os controlos são ineficientes ou ineficazes. O segundo e último filtro aos erros consiste no trabalho do auditor, nos procedimentos que ele executa para detectar os erros que conseguiram passar pelo filtro anterior - representa o risco de detecção.

A água que passar depois destes dois filtros representa os erros não filtrados pelos procedimentos internos e não detectados pelo revisor no decurso do seu trabalho - representa o risco de revisão/auditoria.

A ISA 315 trata o assunto da avaliação do risco, mas com base num novo conceito de auditoria e numa nova linguagem, onde o aspecto fundamental para o bom desempenho profissional se prende com o conhecimento do negócio, o bom planeamento do trabalho e a correcta avaliação dos riscos significativos - riscos de distorção material. A norma incide no que é fundamental e relevante para a auditoria, orientando os auditores a não se preocuparem com o acessório.

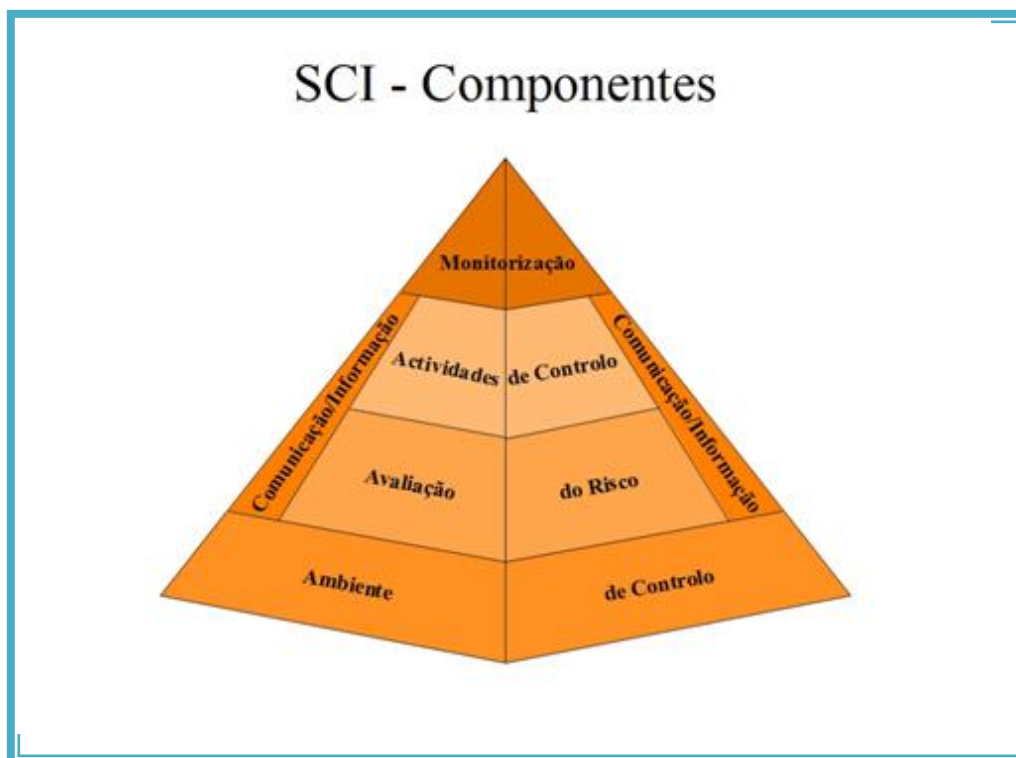
Segundo esta norma, são necessárias 5 etapas para detectar e avaliar os riscos de distorção material:

- Procedimentos de avaliação do risco – identificação de erros mais graves e de situações que pelo seu risco exigirão procedimentos adicionais de auditoria (através de indagações à gerência, a análise de dados, da evolução de determinadas rubricas, etc.);
- Conhecimento da entidade – conhecer os controlos relevantes, o ambiente da empresa, a situação do sector, testar os sistemas de informação da entidade, entre outros;
- Avaliação do RDM (Risco de Distorção Material) – depois do trabalho realizado, identificar os riscos mais relevantes e relacioná-los com a probabilidade de ocorrerem (recorrendo à opinião de peritos, em certos casos);
- Detecção fraquezas materiais – identificar fraquezas materiais na organização da empresa, nos seus controlos, etc., e comunicá-las de imediato ao Órgão de Gestão;
- Documentação – o auditor deve sempre documentar tudo o que analisou, concluiu e considere relevante.

6.2.2. Avaliação do Sistema de Controlo Interno

A DRA 410 e a ISA 315 dão importantes indicações ao auditor acerca do modo como abordar o Sistema de Controlo Interno de uma entidade no sentido de averiguar se este funciona e merece a confiança do auditor. Neste sentido, as normas distinguem 5 componentes no SCI, esquematizadas na imagem seguinte:

Tabela 8 - Componentes do Sistema de Controlo Interno



Fonte: COSO Report (1994), Exhibit 1, pág 17

A base da pirâmide é o ambiente de controlo, que deve ser o primeiro ponto a analisar pelo auditor uma vez que define o modo como a organização se estrutura, comunica, etc. Se não existir um ambiente de controlo favorável, o SCI da empresa não funciona e o auditor deverá definir o risco de controlo como elevado.

O segundo patamar diz respeito à avaliação do risco feita pela entidade. Aqui o auditor deve verificar se a empresa fez uma correcta avaliação dos riscos empresariais, ou seja, das situações que podem potencialmente conduzir a distorções e são merecedoras de controlos.

O terceiro patamar diz respeito aos procedimentos de controlo, que são as políticas e procedimentos implementados pela empresa no sentido de atingir os objectivos delineados e de eliminar os possíveis erros. Esta é a componente do CI que deve merecer maior atenção por parte do auditor. Estes procedimentos de controlo incluem revisões de desempenho (análise do desempenho real face ao estimado, análise da produção de informação, adequada segregação de tarefas, salvaguarda do acesso aos activos e registos da empresa, etc.)

A informação e comunicação estão presentes em todos os patamares e os auditores devem ter conhecimento de como flui essa informação, como são feitos os registos, qual o grau de informatização do sistema e quem tem acesso a que procedimento ou área do sistema. Por exemplo, se o sistema informático de controlo interno tiver sido desenvolvido na empresa, o risco de controlo aumenta substancialmente (apesar de ter outras

vantagens para a empresa, nomeadamente, no que diz respeito à sua independência face a terceiros) e é importante para o auditor conhecer essa situação de modo a planear o trabalho de forma mais adequada.

Por fim, no topo da pirâmide está a monitorização, que é a componente responsável por acompanhar o desempenho do SCI ao longo do tempo, uma vez que é normal que, com o desenvolvimento tecnológico actual, os controlos se tornem desajustados e desactualizados. Esta função deve ser desempenhada pelo topo da gestão da empresa, devendo o auditor indagar os responsáveis sobre o funcionamento e acompanhamento do SCI¹.

O principal objectivo dos controlos implementados pela empresa é garantir que todas as transacções são correctamente registadas, autorizadas, reais, valorizadas correctamente e contabilizadas na conta adequada e no período correcto, ou seja, querem garantir a totalidade das operações.

Este é também um dos objectivos do trabalho em Auditoria e o mais complexo – validar a asserção totalidade.

Muitos dos testes de auditoria validam algumas asserções, como a existência, a valorimetria, a mensuração, entre outros. Por exemplo, a análise de escrituras de imóveis e do respectivo registo na Conservatória de Registo Predial validam a asserção direitos (prova-se que os imóveis pertencem à empresa); para validar a asserção existência, o auditor já tem de se dirigir à sua localização e para validar a asserção apresentação, o auditor deve examinar as contas da empresa e verificar se os imóveis estão lá contabilizados. No entanto, para validar a asserção totalidade, o auditor deve conjugar a realização de testes aos controlos com procedimentos analíticos.

6.2.3. Limitações do SCI

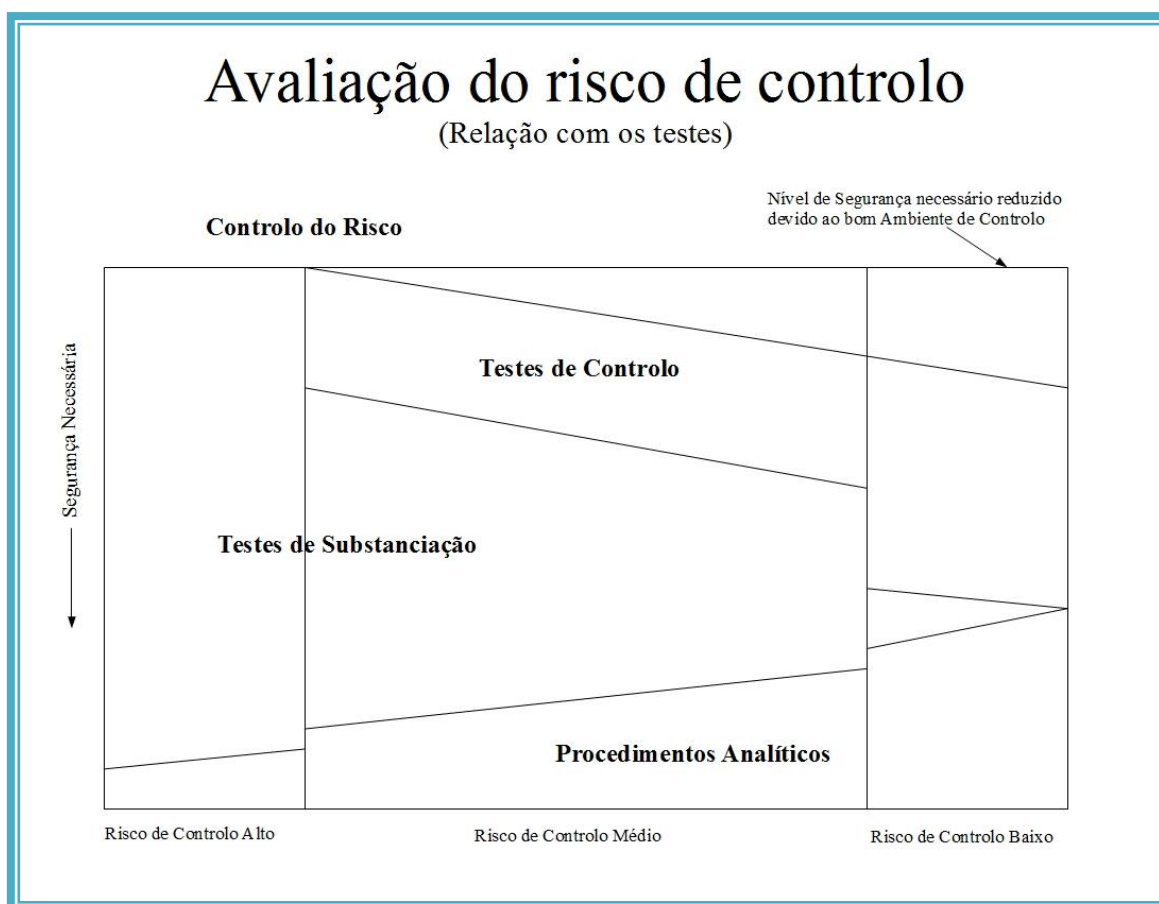
O auditor deve ainda considerar na sua avaliação que o SCI tem sempre algumas limitações, que resultam do facto dos controlos serem desenvolvidos pelo Órgão de Gestão (apesar de cada vez mais ser comum a contratação de auditores para instituir bons controlos), que têm sempre em conta a relação custo/benefício (que a curto prazo é desencorajadora para a empresa), do facto de estes controlos incidirem sobre operações rotineiras, sendo que em Auditoria, são as operações menos rotineiras as que criam maiores problemas pela maior complexidade, do facto dos controlos serem postos em prática por pessoas, não se podendo afastar a possibilidade do erro humano ou do conluio/fraude e ainda do facto de os procedimentos aplicados serem inadequados.

¹ No anexo 1, apresenta-se um exemplo de uma Folha de Trabalho onde se podem registar as principais conclusões acerca das diversas componentes do Controlo Interno.

6.2.4. Relação entre a avaliação do risco de controlo e a escolha dos testes de auditoria

Tal como referido anteriormente, a avaliação do risco é fundamental para o auditor planear o tipo de trabalho a desenvolver de modo a obter o nível de segurança desejado, ou seja, de modo a minimizar o risco de auditoria.

Tabela 9 – Avaliação do Risco de Controlo



Fonte: PwC Audit Approach

O quadro anterior esquematiza esta relação entre risco de controlo, nível de segurança necessária e tipo de testes a aplicar em proporção.

Assim, quando o risco de controlo é baixo, significa que a entidade está bem organizada e o seu SCI é eficiente e adequado, logo, o nível de segurança necessária para o trabalho do auditor é menor, ele confia nos procedimentos da empresa. Neste caso, os testes a realizar são maioritariamente testes aos controlos e procedimentos analíticos, reduzindo substancialmente os testes de detalhes ou substanciação. No entanto, os testes de detalhe nunca poderão ser completamente eliminados, por muito reduzido que seja o risco de controlo e mesmo o risco inerente, uma vez que existem testes de detalhe que são obrigatórios de acordo com as directrizes (especificamente, os descritos no parágrafo 27 da

DRA 511). Também a ISA 330 orienta o auditor no sentido de nunca deixar de parte completamente os testes de detalhe, independentemente dos riscos de distorção material encontrados.

Por outro lado, quando o risco de controlo é alto, ou seja, o SCI ou não existe ou não funciona, o auditor precisa de ter maior segurança no seu trabalho. Não faz sentido desenvolver testes aos controlos, uma vez que eles não merecem credibilidade e os procedimentos analíticos devem também ser reduzidos, devendo o auditor planear o seu trabalho com base em mais testes de detalhe e testes mais profundos.

Segundo a ISA 330 e a DRA 400, os testes aos controlos só fazem sentido como meio de obter prova de auditoria adequada quando o auditor tem a expectativa de que estes estão a funcionar com eficácia e quando os procedimentos substantivos por si não proporcionam a prova necessária.

A avaliação do risco, levada a sério e utilizada no planeamento, permitia aos auditores reduzirem muito o tempo dispendido e o trabalho realizado. No entanto, por precaução, muitos auditores preferem colocar-se num nível intermédio, realizando sempre todos os tipos de testes de auditoria, mesmo que da avaliação do risco resultem um nível de risco baixo.

6.3. Planeamento

Tal como refere a ISA 210 – Termos de trabalhos de auditoria, um dos passos do planeamento em auditoria passa por informar o cliente, através de uma Carta de Compromisso (proposta de trabalho), de todos os pontos importantes a abordar no trabalho, com o pormenor necessário, para que o trabalho seja desenvolvido numa base de transparência com o cliente. Obviamente que este grau de pormenorização será menor em auditorias recorrentes em que não haja alteração no Órgão de Gestão da entidade. Nesta carta, deverão também estar explícitos os honorários acordados para os trabalhos a desenvolver, deixando claro que outros trabalhos posteriormente solicitados pelo cliente terão honorários que não os incluídos neste planeamento inicial. Esta recomendação não é frequentemente seguida pela generalidade dos auditores, o que gera desentendimentos com o cliente e cria ameaças à independência do revisor.

Os honorários praticados pelos revisores têm sido um assunto gerador de polémicas e concorrência desleal na profissão, em que a OROC não tem conseguido desempenhar correctamente o seu papel de regulador. A legislação nacional neste âmbito também não é tão clara quanto se exigiria, o que condiciona frequentemente a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

De acordo com o artigo 60º do Estatuto da OROC, os honorários devem ser fixados entre as partes, atendendo a critérios como a “natureza, extensão, profundidade e tempo de trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas de auditoria em vigor”.

O nº 5 do mesmo artigo acrescenta que os honorários não devem pôr em causa a independência profissional dos revisores nem a qualidade do seu trabalho e não devem ser honorários em espécie nem contingentes (determinados em função do resultado previsto para o trabalho). O artigo 15º do CEDP da OROC acrescenta ainda que os honorários devem representar o justo valor dos serviços prestados.

A OROC emitiu a Circular nº 07/05, aconselhando os ROC's a usarem como referência a tabela onde se reportava o artigo 160º do EOROC (antes de ser revogado) e que estabelecia os honorários mínimos. No entanto, a partir do momento em que se revogou a aplicação de honorários mínimos, esta decisão passa pelo bom senso e ética profissional de cada revisor. O CEDP da IFAC é o que fornece orientações mais detalhadas neste sentido.

De acordo com a DRA 300, Planeamento consiste no “desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva”.

O planeamento do trabalho deve ser executado por auditores experientes e deve ser debatido com a Gerência, Conselho Fiscal e outros quadros da empresa, de modo a que sejam devidamente identificados os principais potenciais problemas e as áreas com maior relevância. Apesar desta partilha de informação com a empresa, a responsabilidade pelo planeamento é sempre do revisor que coordenará o trabalho.

Tal como evidenciado no quadro “Caminho da Revisão”, o Plano Global de Revisão/Auditoria desenvolvido pelo auditor, deve ter em consideração um bom conhecimento do negócio e dos Sistemas Contabilístico, de Informação e de Controlo Interno da entidade, uma cuidada Avaliação dos Riscos Inerente e de Controlo (que contribuem para a definição do risco de detecção por parte do auditor), a definição dos níveis de Materialidade para o trabalho, a natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos a desenvolver, a coordenação e supervisão do trabalho, entre outros.

Dentro do Plano Global, o auditor deve desenvolver um Programa de Auditoria onde, por áreas de trabalho, estabeleça os objectivos a atingir, os procedimentos a realizar e o planeamento do tempo a consumir, tendo por base a avaliação do risco de cada área e o nível de segurança que o auditor necessita para que o risco de revisão seja reduzido ao nível mais baixo possível.

Este programa de trabalho, apesar de ser uma orientação para os auditores, não é imutável e deverá ser revisto tantas vezes quanto for necessário, por se verificarem alterações nas condições do trabalho ou nos resultados e conclusões dos testes desenvolvidos.

6.4. Materialidade

Este é um dos temas fundamentais em Auditoria, uma vez que é o nível definido de Materialidade que vai determinar se o Relatório de Auditoria virá ou não modificado por Ênfases ou Reservas (matéria que abordaremos adiante).

A DRA 320 aborda esta matéria e fornece ao auditor pistas para a definição do nível de materialidade de cada trabalho. Segundo a norma, a informação obtida pelo auditor durante a execução do seu trabalho é “materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras”.

Tal como refere a norma, este conceito não é fácil nem directo e dependerá sempre da avaliação subjectiva de cada auditor. No entanto, a materialidade deverá ser um patamar ou ponto de corte, a partir do qual o auditor considera que o somatório dos erros encontrados ao longo do trabalho é relevante e altera a sua opinião, uma vez que influencia as decisões dos utentes das DF's.

Existe uma relação inversa entre os níveis de materialidade e de risco de revisão/auditoria e isto vai influenciar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão e será decisivo na avaliação do efeito das distorções. Quanto mais elevado for o risco de revisão, mais baixo deve ser o nível de materialidade, uma vez que é a única forma de diminuir a probabilidade de as contas não apresentarem uma imagem verdadeira e apropriada por erro do auditor. Por outro lado, quanto mais baixo for o risco de revisão, maior poderá ser o nível de materialidade, uma vez que a probabilidade de distorções materialmente relevantes “escaparem” ao auditor é reduzida.

O nível de materialidade pode também ser influenciado pela exposição da empresa no mercado: uma empresa muito exposta no mercado deve ter um nível de materialidade baixo uma vez que a opinião dos leitores das contas pode influenciar o rendimento da empresa. A materialidade nunca deve ser definida ao nível de cada erro ou de cada área, mas sempre ao nível do conjunto.

Os auditores devem construir um “Mapa de Ajustamentos”, um resumo das excepções encontradas ao longo do trabalho desenvolvido, de modo a serem analisados face ao nível de materialidade, decidindo consoante os resultados qualificar ou não as contas da entidade. Os erros encontrados devem ser analisados não apenas do ponto de vista quantitativo, mas também do ponto de vista qualitativo (o que tem maior complexidade e exige do auditor maior experiência e perspicácia), tendo em atenção, por exemplo, se as distorções verificadas estão sempre no mesmo sentido (o que poderá ser indício de fraude). No momento da avaliação do efeito das distorções, o revisor deverá ter em conta se os erros encontrados são específicos (constatações de facto) ou são estimados (decorrem do julgamento do auditor). Para os erros estimados, exige-se bom senso por parte do auditor quando estes podem alterar a decisão de modificar ou não o relatório, podendo ser realizados mais testes para confirmar a exactidão da avaliação.

Antes da decisão de afectar o relatório, o auditor deve apresentar estas distorções ao cliente e discutir a correcção das mesmas.

Depois das correcções efectuadas pelo cliente, o auditor deve avaliar o conjunto das distorções que se mantiveram face à materialidade definida, de onde decorrerão três cenários:

- As distorções são bastante superiores ao nível de materialidade;
- As distorções ficam abaixo do nível de materialidade;
- As distorções aproximam-se muito do nível de materialidade.

Quando as distorções não corrigidas estão acima do nível de materialidade, o auditor deve ter em conta se, caso não considerasse os erros estimados, os erros específicos chegariam para atingir a materialidade; em caso afirmativo, deveria considerar o efeito de todos os erros na formação da opinião; em caso negativo, deveria realizar procedimentos alternativos para confirmar a exactidão dos erros estimados e formar a opinião com base nessas conclusões.

Por outro lado, quando o conjunto dos erros fica abaixo da materialidade, o auditor não deve afectar a sua opinião.

O caso mais difícil para o auditor surge quando o somatório dos erros se aproxima da materialidade definida; nestes casos, as normas sugerem ao auditor que sejam executados mais procedimentos no sentido de obter mais prova que substancie as distorções ou que permita encontrar mais distorções (em casos onde são usadas amostras, alargar a amostra pode revelar mais incorrecções) para que o conjunto se afaste do limiar de materialidade e então, optar por afectar ou não a opinião.

As normas referem que a materialidade pode ser analisada por áreas; neste caso, o termo mais indicado não será “materialidade”, mas sim “erro tolerável”, ou seja, o nível de distorções que o auditor está disposto a aceitar, rubrica a rubrica.

No entanto, esta distribuição serve apenas como indicador para o auditor, uma vez que apenas o conjunto das distorções afecta a opinião. Vejamos o seguinte exemplo muito simplificado:

Tabela 10 – Materialidade vs Erro Tolerável

	Erro tolerável	Erro verificado
Imob.	30	0
Clientes	10	20
Exist.	10	30
Outros	10	5
Materialidade	60	55

Fonte: Sistematização Própria

Apesar em algumas rubricas o nível de “materialidade” ser ultrapassado, globalmente, o conjunto de erros fica abaixo da materialidade, logo, a opinião do auditor não será modificada.

Se o nível de materialidade definido fosse de 50 (em vez de 60), as contas da empresa estariam erradas em 55 (no valor total dos erros), o que poderia dar origem a uma ou várias reservas às contas.

6.5. Relatório de Revisão/Auditoria

Por último, importa referir o tipo de relatórios emitidos pelos revisores, uma vez que este é o culminar do trabalho realizado e o objectivo último do planeamento.

Os relatórios de revisão/auditoria emitidos podem revestir diversas formas, designadamente:

- Certificação Legal das Contas (exigidas por lei a determinadas entidades)
- Certificação das Contas (não são exigidas por lei mas as empresas têm interesse nisso)
- Relatório do Auditor registado na CMVM sobre Informação Anual (apenas para as entidades visadas pelo Código dos Valores Mobiliários) – abordados na DRA 701
- Relatórios com opinião expressa na forma negativa (relatórios de conclusões de Exames Simplificados, por exemplo) – abordados na DRA 900
- Relatórios sobre trabalhos com finalidade especial (relatórios sobre a verificação de entradas em espécie – arts. 25º e 28º CSC, ou relatórios de fiscalização de projectos de fusões ou cisões – arts. 99º e 123º CSC, entre outros.) – abordados em diversas directrizes.

Deste modo, os relatórios visados pela DRA 700 são os que dizem respeito a trabalhos de revisão/auditoria sobre as DF’s de uma entidade, ou seja, sobre Balanço, Demonstração dos resultados por naturezas e por funções, Demonstração dos Fluxos de Caixa e respectivos anexos, Relatório de Gestão e outros elementos que a especificidade da actividade da empresa assim o obrigue. Os relatórios podem ser modificados ou não modificados. Os não modificados são aqueles em que não existe qualquer reparo a fazer às DF’s. Os relatórios modificados são aqueles em que existem situações que mereceram a atenção do auditor e que pela sua importância devem ser relevadas no relatório de modo a que os utentes da informação financeira tenham delas conhecimento.

Os relatórios podem ser modificados por ênfases (matérias que não afectam a opinião), por reservas (matérias que afectam a opinião) ou por ambas. Se o relatório tiver apenas ênfases é modificado mas não qualificado; se tiver reservas, é um relatório modificado e qualificado.

Em casos mais graves, pode ser emitida uma Escusa de Opinião, uma Opinião Adversa ou uma Declaração de Impossibilidade.

As ênfases decorrem de situações cujo tratamento e divulgação merecem a concordância do auditor, mas que pela sua relevância devem ser descritas no relatório e são situações que retratam incertezas fundamentais (situações que, caso ocorram, possam ter efeitos materialmente relevantes nas DF's, como um grande processo movido contra a empresa cujo desfecho ainda não é previsível – passivo contingente).

As ênfases também são utilizadas para “desfazer” reservas, ou seja, para dar a conhecer ao leitor das contas, que as situações que deram origem a reservas no exercício anterior foram corrigidas ou deixaram de se aplicar.

As reservas podem decorrer de duas situações: limitações de âmbito ou desacordo. As reservas por limitação de âmbito resultam de condições em que o auditor não conseguiu realizar o trabalho pretendido em determinada área ou áreas ou da não emissão da DFC ou da DR por funções quando tal é obrigatório. Quando existam muitas limitações de âmbito ao trabalho do auditor, este pode considerar a emissão de uma escusa de opinião. As reservas por desacordo resultam de distorções materialmente relevantes nas contas detectadas pelo auditor, de incertezas fundamentais não divulgadas ou de alterações de políticas contabilísticas que não merecem a concordância do revisor ou que colocam princípios contabilísticos em causa. Quando existam muitas situações de desacordo, o auditor poderá emitir opinião adversa.

Ao contrário das reservas por limitação de âmbito, as reservas por desacordo têm de ser sempre quantificadas. A Declaração de Impossibilidade ocorre quando o auditor não tem matéria para apreciar ou a matéria é claramente insuficiente.

Em anexo apresenta-se um quadro resumo da Formação de Opinião, de acordo com a DRA 700².

6.6. Alguns Testes de Auditoria e os seus objectivos

Esta será uma análise muito sucinta, obviamente, na medida em que a extensão de procedimentos em auditoria vai muito além dos aqui discutidos. Os testes abordados de seguida resumem o trabalho de auditores juniores na preparação das visitas de Auditoria às empresas clientes e reflectem a aprendizagem durante o estágio.

O objectivo neste ponto do relatório prende-se com a construção de uma ligação entre a componente prática do trabalho em Auditoria (sob a perspectiva de um auditor júnior) e a componente teórica, onde se entrelaçam quer as normas de contabilidade, quer as normas de auditoria, nacionais e internacionais, e mesmo as normas fiscais que orientam a actividade.

² Anexo 4 – Resumo da Formação de Opinião de um Revisor/Auditor

A ordem com que abordaremos os procedimentos está relacionada com a sequência como foram aplicados durante o estágio, daí que o grau de dificuldade e relevância seja, naturalmente, crescente.

6.6.1. Teste de Comparação do último balancete com o extracto de conta corrente (reportados à mesma data)

Quando temos acesso aos balancetes e extractos das empresas, é importante perceber se estas peças financeiras são coincidentes, ou seja, se os movimentos lançados nos extractos de conta estão reflectidos nos valores mensais e acumulados dos balancetes e se os saldos das contas retirados dos dois elementos são iguais. Neste teste, verificamos se os saldos acumulados do balancete do último mês correspondem aos saldos de cada conta resultantes dos movimentos do ano inteiro espelhados no extracto. Caso existam diferenças, devem ser relatadas ao auditor sénior. Por vezes estas situações resultam apenas de um desfasamento temporal entre os movimentos alterados nos extractos e ainda não actualizados nos balancetes. No entanto, é importante que o auditor tenha conhecimento para que possa informar/aconselhar a empresa caso haja necessidade.

6.6.2. Teste aos Saldos de Abertura, de acordo com a DRA 500

Neste teste, o objectivo é confirmar que os saldos do Balancete de Abertura de um determinado ano são iguais aos saldos do último Balancete do ano anterior, confirmando que não foram introduzidas ou apagadas contas na passagem dos saldos de um ano para o ano seguinte. Não é invulgar existirem diferenças, uma vez que muitas empresas apenas fecham definitivamente o ano anterior a meio do ano seguinte. As diferenças devem ser relatadas para que o auditor sénior tome as devidas medidas. Para uma melhor compreensão da extensão deste teste, é importante estabelecer a relação com os pontos fulcrais da norma em que se baseia.

6.6.2.1. DRA 500 - Saldos de abertura

Segundo a DRA 500, tendo em conta que os saldos de abertura vão influenciar os saldos de encerramento e os resultados líquidos do exercício, este teste é absolutamente fundamental, especialmente nos casos em que o revisor vai examinar pela primeira vez as DF's de uma entidade, uma vez que o revisor precisa de saber se os saldos de abertura merecem credibilidade ou, no caso de conterem erros, se estes estão devidamente identificados, de maneira a salvaguardar a responsabilidade do auditor. Neste sentido, o revisor tem de averiguar se os saldos de abertura estão ou não isentos de distorções materialmente relevantes, se as políticas contabilísticas utilizadas respeitam o princípio da consistência (o que não implica a imutabilidade, implica apenas que, em caso de alterações, estas sejam devidamente justificadas e que as DF's continuem a revelar uma ima-

gem verdadeira e apropriada da empresa), e confirmar que os saldos foram correctamente transportados do exercício anterior ou reexpressos.

Quando a entidade em causa vai ser sujeita a uma auditoria pela primeira vez, ou seja, as contas do exercício anterior não foram examinadas no âmbito da RLC, a norma estabelece que o auditor deve dar conhecimento ao Órgão de Gestão da mesma e do eventual efeito dos saldos de abertura e deve obter prova apropriada e suficiente desses saldos. Frequentemente, o auditor realiza um exame simplificado às contas do ano anterior, o que também será útil para o planeamento do trabalho a desenvolver. A respeito dos exames simplificados, a DRA 910 dá algumas orientações aos auditores sobre as quais vou reflectir brevemente.

Em Auditoria, há 3 grandes grupos de trabalhos: as full audits (auditorias completas / Revisão legal de Contas), os Trabalhos Específicos e os Exames Simplificados. O nível de segurança do auditor varia entre estes trabalhos de acordo com os objectivos previstos para cada um deles. Neste sentido, ao contrário das auditorias completas, em que o auditor tem como finalidade a emissão de uma opinião, em que assegura a fiabilidade das DF's, o que exige um nível de segurança elevado (apesar de nunca absoluto), os exames simplificados apenas proporcionam ao auditor um nível de segurança moderado, uma vez que apenas os erros/distorções mais grosseiros vão ser detectados. Este tipo de trabalho não permite dispensar tempo em testes substantivos e análise do SCI e deve ser levado a cabo apenas por auditores experientes, que através de indagações e procedimentos analíticos consigam retirar conclusões globais sobre o risco da empresa e a situação das DF's.

Este trabalho é feito com profundidade menor e apenas quando são detectadas distorções se deve alargar a extensão dos procedimentos. Outra grande diferença entre os exames simplificados e as auditorias completas é a forma de relato. Enquanto nas auditorias, o relato é expresso como opinião e de forma positiva (atestando que as DF's estão livres de inconformidades), nos exames simplificados, o relato é expresso como parecer e de forma negativa (indicando que, de acordo com o trabalho realizado, não há indícios que o leve a crer que as DF's não estão preparadas em conformidade com os preceitos legais aplicáveis). Assim, é fundamental para o auditor fazer um exame simplificado às contas da empresa onde vai ser feito trabalho de Revisão Legal de Contas pela primeira vez, assegurando assim que os saldos de abertura dão a segurança necessária ao auditor.

Regressando à temática do teste aos saldos de Abertura, quando a entidade em causa já foi alvo de RLC, mas por outro revisor, o novo revisor deve estabelecer como procedimentos fundamentais as indagações ao Órgão de Gestão da entidade e a consulta dos Papéis de Trabalho do anterior revisor (tal como referido atrás, aquando das referências à DRA 230). Em caso de consulta ao trabalho do auditor anterior, pode haver discordância do mesmo. Nestas circunstâncias, tal deve ser relatado e o trabalho deve ser feito como se se tratasse da primeira auditoria à entidade, podendo ser levado a cabo um exame simplificado às contas, tal como descrito acima.

6.6.3. Teste de Facturação/Clientes

Depois de recolhidos e tratados os ficheiros de facturação da empresa, separados por tipo de documento (Facturas, Notas de Débito, Notas de Crédito, Vendas a Dinheiro, entre outras que poderão divergir de empresa para empresa), o objectivo é o de averiguar e relatar:

- Os tipos de documentos emitidos pela empresa (identificando as diversas séries dentro de cada tipo de documento e relatando o modo como a entidade organiza a sua facturação);
- O primeiro e último nº emitido de cada tipo de documento;
- A sequência numérica dos documentos emitidos (se existem todos os números entre o primeiro e o último emitidos e/ou se há números duplicados);
- Consultar o teste ou ficheiros do ano anterior, de modo a perceber se existe sequência na numeração (diverge de empresa para empresa), de modo a garantir que não existem falhas entre a numeração de um ano para o seguinte que possam encobrir facturação não contabilizada;
- A sequência temporal dos documentos emitidos (se existem documentos com números seguintes e data anterior);
- A existência e explicação de saldos contra-natura nos diversos documentos;
- A existência e explicação de documentos com valor nulo ou em branco;
- A verificação de que todos os documentos de facturação emitidos pelo respectivo programa de facturação da empresa têm correspondentes movimentos no programa de contabilidade da empresa; a contabilidade deverá ter registos dos valores ilíquidos dos documentos, nas contas adequadas.

Além de comparar os valores ilíquidos dos documentos extraídos do programa de facturação com os valores constantes na contabilidade da empresa, este teste verifica igualmente a correcta contabilização do IVA dos documentos e verifica ainda se as contas de clientes a que correspondem os documentos de facturação foram movimentadas correctamente na contabilidade. Depois, as eventuais diferenças são investigadas/analizadas com o auxílio dos movimentos no extracto da empresa e são relatadas as conclusões que se tiraram dessa análise. As diferenças que não forem justificadas são realçadas e, caso o auditor as considere relevantes, serão alvo do planeamento do trabalho de campo na visita seguinte à entidade em causa.

6.6.4. Teste ao processamento de Salários

Depois de recolhidos e tratados os ficheiros de processamento de salários enviados pela empresa, por mês e por tipo de trabalhador, evidenciando todos os tipos de abonos e descontos a que os trabalhadores são sujeitos, o teste é feito do seguinte modo:

- É necessário saber qual o regime de cada trabalhador no que respeita à Seg. Social, de modo a podermos verificar se os descontos para a Seg. Social estão bem calculados, tanto ao nível dos trabalhadores como ao nível da empresa.
- Em algumas empresas, com muitos trabalhadores e muitos tipos de abonos e descontos, pode não ser imediato qual o regime de Segurança Social de cada um e nestes casos, pode haver necessidade de pedir uma listagem com essas informações à empresa em análise;
- É necessário enquadrar cada tipo de abono salarial na sujeição a IRS e Seg. Social, para que o teste calcule, em conjunto com o regime de cada trabalhador já definido, os valores de Seg. Social e de IRS que deveriam constar dos recibos de cada trabalhador; isto vai servir para verificar se a empresa está a incluir os abonos e descontos apropriados na base de cálculo da SS e do IRS;
- O teste permite também calcular a remuneração líquida do trabalhador para comparar com a efectivamente calculada e processada pela empresa e relatar diferenças;
- Uma vez introduzidos todos os dados, o teste indica as diferenças entre o que a empresa calculou e o que deveria ter calculado de acordo com os parâmetros correctos introduzidos; nesse momento, temos de averiguar se as diferenças se devem a mudanças de regime dos trabalhadores ou a erros na definição de quais os abonos sujeitos e não isentos a IRS e Seg. Social; os “erros” encontrados devem ser relatados para que o auditor sénior tome as medidas necessárias. Neste ponto do teste, é importante ter um bom conhecimento da legislação aplicável a cada tipo de abono e é importante dar especial atenção a rubricas como as ajudas de custo, o subsídio de alimentação, as remunerações dos gerentes, entre outras.
- Uma outra verificação importante a fazer diz respeito às “Gratificações de Balanço”; de acordo com os arts. 31º, 32º e 33º do CSC, as Gratificações de Balanço só podem ser atribuídas se existirem lucros distribuíveis e essa atribuição for deliberada pelos sócios após Aprovação de Contas; estas gratificações são assim deliberadas na Assembleia Geral de Aprovação de Contas, sendo destinados parte dos resultados Líquidos do Exercício aos trabalhadores da entidade. Esta atribuição é contabilizada com um movimento a débito da conta de Resultados Transitados, por contrapartida de uma conta 262x ou 2732 (a reverter pelo pagamento). Segundo o preceituado no art. 24º, nº2 do CIRC (redacção actual), estas gratificações, uma vez atribuídas, devem ser pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte ao qual respeitam, de modo a poderem ser incluídas nas declarações fiscais da entidade como variações patrimoniais negativas que concorrem para a formação do lucro tributável. Deste modo, importa verificar se o pagamento ou colocação á disposição ocorreu de facto e de acordo com os valores atribuídos, deixando relato disso ao auditor sénior. Para tal, consultamos o Processo de Contas da empresa, que deverá estar arquivado na Pasta Corrente da empresa até que seja feito o Processo de contas do ano actual (que irá substituir o do ano anterior, passando este para a Pasta Permanente), onde está o Relatório de Gestão da empresa com a decisão de atribuição das referidas Gratificações. Na posse da referida informação, concluiremos acerca da legalidade da situação.

Apesar de não ser objecto do relatório, faço aqui uma nota acerca das alterações ao procedimento anterior com a entrada em vigor do novo sistema contabilístico. De acordo com as normas contabilísticas preceituadas no novo regime, pretende-se que os Resultados líquidos de cada exercício reflectam os gastos desse mesmo exercício, onde se incluíram essas gratificações de Balanço. Segundo as orientações da NCRF 28 – Benefícios dos Empregados, existindo obrigação legal ou construtiva a consolidar a atribuição das gratificações, os gastos respeitantes devem ser reconhecidos no ano a que respeitam os lucros que lhes deram origem. Não existindo essa obrigação, manter-se-á a prática contabilística anterior.

A tabela seguinte resume as principais rubricas e seu tratamento em IRS e SS.

Tabela 11 – Sujeições e Isenções em IRS e Segurança Social

Descrição	IRS		Segurança Social	
	Tributação	Isenção	Tributação	Isenção
Vencimentos, subsídios de férias e Natal, comissões	X	-	X	-
Orgãos sociais	X	-	até 12*IAS (1)	-
Abono para falhas	-	até 5% da remuneração mensal	-	X
Ajudas custo país	Directores	até € 69,19/dia	-	X
	Outros	até € 62,75/dia	-	X
Ajudas custo estrangeiro	Directores	até € 167,07/dia	-	X
	Outros	até € 148,91/dia	-	X
Carro próprio - subsídio de uso	-	até € 0,40/Km	-	X
Carro de serviço - aquisição / utilização particular	X (2)	-	-	-
Despesas de viagem não conexas com a actividade	X	-	X	-
Empréstimos concedidos pela Empresa - à habitação própria	X	(<= € 134.675,43) e (tx>= 65%*Tx.BCE)	-	-
Empréstimos concedidos pela Empresa - outros	X (3)	taxa juro > = taxa referência	-	-
Gratificações extraordinárias/gratificações de balanço	X	-	-	X
Horas extraordinárias / gratificações regulares	X	-	X	-
Isenção de horário de trabalho / diuturnidades	X	-	X	-
Pagamento cessação contrato de trabalho	-	até (Rem. regular*14/12)*1.5 *anos trabalho	-	X
Pensão reforma, complem. Empresa / Seg. Social	X	-	-	X
Pré-reformas	X	-	X	-
Seguros de reforma	X	-	-	X
Planos de compra de acções	X	-	-	-
Subsídio de refeição	-	até € 6,41/dia	-	até € 6,41/dia
Subsídio de refeição em vales de refeição	-	até € 7,26/dia	-	até € 7,26/dia
Subsídio de renda	X	-	X	-
Subsídio da Empresa (doença, educação...)	X	-	-	X
Subsídio doença, Segurança Social	-	X	-	X

(1) Indexante de Apoio Social (IAS) para 2009: €419,22
(2) O benefício decorrente da utilização pessoal apenas está sujeito a tributação quando exista acordo escrito
(3) A taxa de referência ainda não foi fixada

Fonte: Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

- Depois de explicadas as diferenças, o teste evolui para outro nível, onde são comparados os valores do processamento de salários com os movimentos lançados na contabilidade, de modo a garantir que a importação dos ficheiros de processamento de salários para a contabilidade foi correctamente efectuada e que a contabilização foi a adequada;
- Através da comparação entre os valores do processamento de salários e os valores dos balancetes, verificamos se os diversos abonos e descontos estão contabilizados adequadamente e se há correspondência entre certas contas; verificamos se estão a ser feitas e contabilizadas correctamente as retenções de IRS, os pagamentos à SS e o pagamento das remunerações líquidas aos funcionários.
- As diferenças podem ser investigadas através dos movimentos no extracto e as diferenças não justificadas são realçadas para conhecimento do auditor sénior;
- É também feita uma análise ao número de trabalhadores e sua evolução ao longo dos meses em análise, o que dá indicações acerca da verificação do princípio da continuidade (uma das questões que o auditor garante quando emite uma CLC sem reparos, pelo que deve ser cuidadosamente verificada, de modo a não trazer responsabilidades acrescidas ao ROC);
- Por último, no final do ano, é feita uma estimativa dos encargos de férias e subsídio de férias a atribuir no ano seguinte que será comparada com a feita pela empresa de modo a garantir que o valor contabilizado como acréscimo de custos é o adequado. Esta estimativa é feita com base nas remunerações de carácter regular, tendo em conta os regimes de Segurança Social de cada trabalhador e tendo em conta uma possível % de incremento salarial; nos casos dos trabalhadores que recebem o salário mínimo este tem obrigatoriamente de ser actualizado para o valor estipulado por lei para o próximo ano; as conclusões devem ser relatadas ao auditor.

6.6.5. Pedido de Confirmações Externas

Este procedimento tem como objectivo verificar a veracidade dos saldos de Clientes, Fornecedores, Outros devedores e Credores, Bancos, entre outros, pedindo confirmação dos mesmos às respectivas entidades.

Este processo começa com a escolha do auditor acerca de quais as entidades a circularizar. Esta escolha tem em conta a dimensão da empresa, o risco que lhe está associado, a experiência de anos anteriores e o peso da área na empresa em causa. Frequentemente, esta escolha é feita com base em amostras aleatórias estratificadas, em que o auditor define níveis/estratos com base no volume dos saldos ou no volume de transacções e define que percentagem de terceiros deve ser escolhida em cada estrato, deixando o programa informático fazer depois a escolha aleatória. Além disto, o auditor pode ainda circularizar terceiros em particular que tenham relevância e tenham ficado de fora da procura aleatória.

É também frequente circularizar entidades bancárias (sendo que aqui a principal razão não é verificar a coincidência dos saldos das contas de Depósitos à Ordem, mas sim obter conhecimento acerca de todas as obrigações da empresa, inclusive situações que não são relevadas contabilisticamente mas que exigem divulgação no ABDR, pelo que o auditor deve ter conhecimento e verificar se essas divulgações são feitas e em conformidade) e é obrigatório, de acordo com o parágrafo 27 da DRA 511, circularizar advogados. Esta DRA fornece orientações acerca da verificação do cumprimento dos deveres fiscais e parafiscais, indicando no referido parágrafo alguns procedimentos especificamente obrigatórios, onde se inclui a obtenção de confirmações de advogados, solicitadores, consultores, entre outros.

As respostas dos advogados são fundamentais para o auditor saber a situação dos processos judiciais em curso e, fundamentalmente, para ter uma opinião de um especialista sobre a probabilidade de esses processos serem ou não ganhos pela empresa, o que funciona como um apoio importante na avaliação das provisões ou passivos contingentes ou dos ajustamentos de clientes, por exemplo.

A IAS 37 é a norma internacional de contabilidade que analisa o correcto reconhecimento e divulgação de provisões, activos e passivos contingentes. Segundo a norma, provisões são passivos de tempestividade ou quantia incertas, e como tal, devem ser reconhecidos no passivo da entidade quando a entidade tenha uma obrigação presente que resulte de um acontecimento passado, em que seja provável um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação e em que possa ser feita uma estimativa fiável do valor dessa obrigação. Por outro lado, passivos contingentes são possíveis obrigações que resultem de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos ou são obrigações presentes que resultam de acontecimentos passados mas sobre as quais não é possível mensurar a obrigação com fiabilidade ou o exfluxo de recursos não é provável. Estas obrigações não devem ser reconhecidas como passivos da entidade mas devem ser divulgadas, de acordo com os parágrafos 84-92 da norma em questão. A norma define ainda activos contingentes como possíveis activos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, que não deverão ser reconhecidos como activos da entidade mas apenas divulgados. Quando a realização de influxos estiver virtualmente certa (note-se que isto é diferente de provável; aqui, implica uma certeza quase absoluta, devendo existir, por exemplo, um contrato assinado), deixamos de ter um activo contingente e passamos a ter um activo que deve ser reconhecido com tal.

Sendo assim, é fundamental ter conhecimento acerca da probabilidade desse exfluxo ocorrer e essa informação pode ser dada pelos advogados em resposta ao processo de circularização. A resposta do advogado dá ao auditor segurança para determinar se esta obrigação deve ser reconhecida como passivo, ser divulgada ou nenhum dos dois, e instruir a empresa nesse sentido.

No normativo contabilístico nacional actual, o SNC, existe a NCRF 21, que se baseia precisamente na IAS 37 e que dá as mesmas indicações acerca do reconhecimento e divulgação de provisões, activos e passivos contingentes.

6.6.5.1. ISA 501, Parte C - Procedimentos respeitantes a litígios e reclamações

Segundo esta norma, quando os litígios ou reclamações tiverem um efeito material nas DF's, a empresa deve divulgá-los, logo, o auditor deve levar a efeito procedimentos de auditoria no sentido de conhecer as situações existentes e poder avaliar até que ponto possam conduzir a distorções materiais nas DF's.

Estes procedimentos devem passar por fazer indagações á gerência, obtendo declarações (que podem também vir incluídas na Declaração de Responsabilidade que o órgão de gestão deve emitir no final de cada exercício económico, e que é uma peça de extrema importância para o auditor, na medida em que salvaguarda o seu trabalho), por examinar a correspondência entre o órgão de gestão da entidade e os seus consultores jurídicos, bem como por examinar a conta de gastos jurídicos (que dá indícios fortes acerca da existência ou não de processos judiciais em curso). Segundo esta norma, apenas quando o auditor suspeite da existência de RDM neste campo se indica a redacção de uma carta aos consultores jurídicos, que deve incluir uma lista dos litígios conhecidos, a avaliação da gerência quanto ao seu desfecho e um pedido ao consultor para confirmar a existência desses ou mais litígios e da sua opinião quanto ao desfecho provável dos mesmos. Diz ainda a norma que, caso a gerência não dê permissão ao auditor para comunicar com o consultor ou caso o consultor não responder de forma apropriada e não for possível realizar procedimentos alternativos, este deverá ponderar a inclusão de uma reserva por limitação de âmbito.

6.6.5.2. DRA 505 - Confirmações Externas

A DRA 505 – Confirmações Externas é a norma de auditoria que refere o processo de confirmações externas / circularização. Ao contrário do se pode considerar, o processo de circularização não é obrigatório pelas normas de auditoria e a sua importância varia de empresa para empresa, tal como referido atrás. O planeamento do trabalho do auditor é aqui novamente fundamental uma vez que é do conhecimento do negócio da entidade e da sua realidade que o auditor decide se deve ou não circularizar mais ou menos entidades ou não circularizar de todo. Vejamos o seguinte: em empresas em que o volume de transacções com clientes e fornecedores é irrelevante face a outras áreas e rubricas do Balanço, mesmo que todos os saldos de clientes e fornecedores estejam errados, tal não vai ser suficiente para ultrapassar a materialidade definida pelo auditor, pelo que não afectará a opinião do mesmo. Neste caso, o processo de circularização não acrescentaria nada ao trabalho e faria com que o auditor desviasse o tempo escasso de outras questões mais relevantes.

Por outro lado, em empresas em que as contas de terceiros são muito relevantes e em que o auditor suspeita de que poderá existir risco de distorção material às contas, torna-se fundamental desenvolver este procedimento, decidindo cautelosamente a extensão e profundidade do mesmo.

De acordo com esta norma, as confirmações externas podem ser usadas para confirmar saldos e outras informações bancárias, saldos de contas a receber ou a pagar, existências detidas por terceiros (bens à consignação, por exemplo), investimentos financeiros comprados a corretores mas ainda não entregues à data do balanço, empréstimos obtidos, responsabilidades fiscais e parafiscais perante o Estado e outras Entidades Públicas, informações relativas a processos judiciais e outros litígios, actuais e potenciais, responsabilidades perante entidades de locação financeira e de factoring, informações relativas a coberturas de seguro, entre outros.

Em relação ao pedido de confirmação externa, este pode ser feito de forma positiva ou negativa; no pedido de confirmação positiva solicita-se a resposta quer seja concordante ou discordante e adicionando informação complementar (extracto de c/c, por exemplo), fornecendo assim ao auditor prova de auditoria fiável, permitindo-lhe validar não só a asserção da existência de saldo, como a asserção da valorização e a asserção da totalidade (que é a fundamental e mais crítica em Auditoria); no pedido de confirmação negativa, apenas se solicita a resposta em caso discordante, o que não permite obter prova fiável acerca do saldo existente. Esta última forma deve apenas ser utilizada quando o RDM é baixo e quando se trata de saldos de pequeno valor.

Utilizando o pedido de confirmação positiva, pode-se optar por indicar ou não o saldo em análise; indicando, corre-se o risco de obter respostas “combinadas” e de perder fiabilidade no teste; não indicando, ou seja, enviando pedido em branco, corre-se o risco de reduzir o número de respostas por se aumentar o esforço exigido aos terceiros circularizados.

Por vezes, o auditor pode ser confrontado com pedidos da gerência no sentido de não circularizar determinado terceiro, o que é uma questão complicada por diversos motivos: não aceitando o pedido, o auditor pode estar a criar uma situação de desentendimento com a empresa, que levada a extremo, condicionará o trabalho do auditor; por outro lado, aceitando o pedido, poderá estar a colocar em risco a sua independência enquanto auditor e será forçado a desenvolver procedimentos alternativos de modo a obter prova apropriada para validar o saldo em questão.

Após a escolha dos terceiros a circularizar e o envio dos pedidos de confirmação, há a análise das respostas recebidas. Estas respostas podem ser concordantes ou discordantes. Em relação às respostas concordantes, o trabalho de auditoria está concluído. Face às respostas discordantes, há duas hipóteses: o terceiro envia extracto de conta corrente com todos os movimentos discriminados ou envia apenas o saldo. Caso envie o extracto, é possível averiguar quais são os movimentos não considerados pela empresa ou pelo terceiro que estão na base da diferença de saldos, e uma vez reunidas as razões da diferença, deve ser deixada nota ao auditor informando se o saldo foi conciliado ou se a

empresa deve fazer algum ajustamento nas suas contas. Caso apenas envie o saldo, terão de ser desenvolvidos procedimentos adicionais pelo auditor que permitam justificar a diferença revelada; frequentemente, são analisados os movimentos no início do ano n+1 de modo a descobrir possíveis documentos em circulação.

Em relação às respostas não recebidas, o auditor deve contactar directamente a entidade em causa para obter resposta; não conseguindo, deve realizar procedimentos alternativos, que podem incluir o exame de recebimentos ou pagamentos subsequentes, o exame de documentação relacionada ou o exame de compras ou vendas perto do final do período a analisar (cut-off).

6.6.6. Rigorbiz

Este teste consiste na consulta do site www.rigorbiz.pt, que é uma base de dados onde se encontram registados, por empresa, todos os processos que esta moveu contra terceiros e todos os processos movidos contra a empresa. Com estes dados, é construída uma folha de relato onde se indica ao auditor os processos existentes, as entidades envolvidas, a data do processo, o montante em litígio e o Tribunal onde está a ser tratado, bem como a situação actual do mesmo.

Esta informação pode ser complementar ou substituta face à obtida com o pedido de Confirmações Externas a advogados e serve o mesmo propósito (é substituta nos casos em que a entidade não tem advogados ou quaisquer consultores jurídicos ou, existindo, a entidade solicita que não seja feito o pedido de confirmação externa aos mesmos).

6.6.7. Teste Gestão Comercial vs. Contabilidade

Para este teste, necessitamos de retirar do extracto da contabilidade os saldos, referentes a um determinado período, dos clientes, fornecedores e outros devedores e credores, bem como retirar do programa de Gestão Comercial as mesmas informações (quando as empresas não utilizam programa de gestão comercial, usamos listagens que a empresa tenha de dívidas pendentes, que nos forneçam informações similares ao programa).

O objectivo deste teste é o de comparar as listagens obtidas da contabilidade com as da gestão comercial, de modo a concluir se existem terceiros numa das fontes e não na outra e, para os terceiros que existam em ambas, comparar os saldos respectivos e verificar se há discrepâncias. Este teste visa verificar o correcto reconhecimento e apresentação de todos os saldos de Terceiros nas DF's da empresa auditada.

Este procedimento versa também a área dos Terceiros, à semelhança do processo de confirmações externas e da análise no Rigorbiz, facultando ao auditor a acumulação de mais prova na prossecução dos objectivos planeados para a área.

6.6.8. Teste aos inventários

Em muitas empresas, a área das existências é uma das mais significativas e pode ser muito difícil de validar. Em empresas cuja actividade principal é a extracção de pedra, o transporte de gás natural, etc., é muito difícil ao auditor confirmar as existências finais relevadas nas DF's, tendo, frequentemente, o auditor de recorrer a especialistas para o efeito. No entanto, na maioria dos casos, um dos procedimentos fundamentais para validar as asserções existência, valorização e totalidade nesta área é a assistência à contagem física de inventários.

6.6.8.1. ISA 501, Parte A - Contagem física de Inventários

A ISA 501, parte A, trata precisamente o procedimento de assistência à contagem física de inventários, recomendando ao auditor que o faça sempre que a área de existências for de risco significativo. A assistência à contagem pode servir como teste aos controlos (verificando se o procedimento é feito com a diligência necessária para que o auditor possa ter confiança no SCI) e o auditor deve ainda complementar o processo com diversos testes substantivos (confirmar a contagem e verificar a mensuração de determinado lote de mercadorias, por exemplo).

Segundo esta norma, quando o auditor determinar que a assistência à contagem é crítica para a avaliação da área e tal não for possível, deve tentar validar com procedimentos alternativos. Num caso extremo em que não seja possível aplicar procedimentos alternativos, o auditor deve considerar emitir uma opinião com reserva por limitação de âmbito às existências.

Na decisão de assistir ou não às contagens, a norma aconselha o auditor a considerar o RDM associado às existências, a natureza e confiança que tem no SCI da empresa, a possibilidade de realizar procedimentos alternativos que possam substituir a assistência, a localização dos inventários (por vezes, estão dispersos em diversos armazéns ou terrenos, o que dificulta a assistência a todas as contagens) e ainda a necessidade ou não da intervenção de peritos (em casos como os que referi acima). Durante a assistência, o auditor deve confirmar se estão a ser seguidas as instruções de contagens definidas pela empresa e se existem e estão a ser identificadas existências obsoletas ou danificadas; após a assistência, o auditor deve confirmar se os registos que efectuou correspondem aos das listagens da empresa.

Como referido acerca do processo de circularização, é frequente e aconselhável circularizar terceiros que estejam em posse de bens da empresa. Em relação a estes bens, se forem sujeitos a auditoria por outro ROC, pode também ser possível combinar com este para o acompanhar na assistência às contagens ou solicitar-lhe acesso aos seus relatórios e papéis de trabalho sobre os bens em causa.

Apesar da assistência às contagens físicas de inventários ser fundamental, existem outros testes que complementam esse procedimento e que podem ser feitos após a visita à empresa. Para tal, as empresas disponibilizam os seus ficheiros de inventários (de vários exercícios económicos, se possível). De notar que, tal como em todas as áreas de auditoria, a análise só faz sentido se o auditor tiver confiança nos procedimentos de controlo interno da empresa, ou seja, nesta área em análise, os testes só são úteis se o auditor tiver concluído que a contagem física é feita com o rigor necessário para que se possam usar as listagens que daí resultam.

Depois de tratados os ficheiros de inventários, o teste é feito tendo em conta as seguintes verificações:

- Verificar a existência de artigos sem rotação, que necessitem de ajustamentos por estarem obsoletos; esta comparação é feita entre ano N e ano N-1, ano N e ano N-2, etc.; uma vez que as listagens têm o nome, referência, quantidade e preço de cada artigo, este primeiro teste consiste em verificar se existem quantidades em N iguais a N-1 ou N-2 (e verificar se é coincidência ou existe mesmo obsolescência) e relatar as conclusões;
- Verificar a integridade dos dados do inventário, comparando-os com os balancetes extraídos da contabilidade e relatar eventuais diferenças;
- Verificar a existência de artigos com variação negativa no preço unitário, comparando preços ao longo dos vários anos em análise e relatar as situações materialmente relevantes; esta verificação é de extrema importância, uma vez que o auditor deve verificar se existe depreciação no valor das existências e se estão a ser feitos os ajustamentos adequados;
- Verificar a existência de artigos com variação positiva no preço unitário e verificar se existem situações em que se imponha a reversão do ajustamento;
- Verificar se existem artigos com quantidades negativas (o que reflecte erros na inventariação e permitirá ao auditor tirar conclusões sobre o SCI da empresa) e relatar;
- Verificar se existem artigos sem valorização, ou seja, com preço = 0€ e, caso existam, averiguar se respeitam a artigos classificados como “ofertas” ou se estes artigos tinham preço em anos anteriores (esta última situação deve ser realçada para que o auditor tome as devidas medidas);
- Verificar a correcção do cálculo do valor dos artigos (quantidade * Preço unit.) e relatar eventuais diferenças;
- Verificar e relatar quais os artigos com maior valor unitário do inventário, bem como os artigos com maior valor total do inventário; possivelmente, o auditor poderá querer fazer testes a amostras destes elementos;
- Verificar se existem artigos com $PV < \text{Preço unit.}$ no inventário (e necessitem de ajustamentos) e aferir acerca da margem praticada para os diversos artigos;

- Valorizar o inventário de N ao custo de N-1, verificar as diferenças e tentar perceber o que esteve na origem das mesmas (por exemplo, revisão de preços por estarem subvalorizados ou sobrevalorizados, etc.)
- Relatar as maiores variações nas quantidades de artigos entre os diversos anos em análise.

Um outro teste frequentemente realizado às existências (em empresas em que esta área é relevante nas DF's da empresa) prende-se com a confrontação entre as aquisições de existências (estando em posse das facturas de compras com a discriminação dos preços praticados) e a sua valorização em inventário.

Todos estes testes têm como base a verificação da aplicação das normas de contabilidade aplicáveis no exercício em causa. De acordo com os critérios valorimétricos do POC, as existências devem ser valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, a menos que o preço de mercado seja inferior, situação em que será este o valor a aplicar. De acordo com o ponto 5.3.5 do POC, quando à data de balanço houver obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços, as existências devem igualmente ser valorizadas ao preço de mercado. Estas diferenças serão contabilizadas como ajustamentos de existências, podendo este ajustamento ser reduzido ou anulado quando a situação se inverter.

Uma vez que os trabalhos de auditoria se referem ainda ao exercício de 2009, o POC é ainda o referencial contabilístico aplicado (ou as Normas Internacionais de Contabilidade, para determinadas empresas). No exercício de 2010, será já aplicado o SNC, e especificamente nesta questão dos inventários, a NCRF 18, baseada na IAS 2 – Inventários.

Nesta área não existiram grandes alterações ao preceituado no POC. Segundo estas normas, as existências devem ser mensuradas pelo custo (custo de aquisição, custos de conversão (produção) ou outros custos incorridos para as colocar no local e condição actuais) ou pelo valor realizável líquido (“preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efectuar a venda”), o menor dos dois. Este valor deve ser reduzido nas mesmas condições referidas no POC (obsolescência, deterioração parcial e quebra de preços) e esse ajustamento ser revertido quando as condições que o originaram deixarem de existir.

6.6.9. Testes ao IVA, Saldos das Retenções, Seg. Social, Pagamentos por Conta e Pagamentos Especiais por Conta, etc

Antes de iniciar a descrição destes testes, julgo que é relevante enquadrar os mesmos nas normas de auditoria que regem a actividade e orientam os auditores.

Apesar de frequentemente serem confundidas as funções e objectivos do ROC com as dos fiscais, TOC ou Órgãos de Gestão, a verdade é que deve ser mantida sempre uma separação visível entre o trabalho de todos. No entanto, apesar de ser da responsabili-

de dos Órgãos de Gestão das entidades a elaboração das DF's e o cumprimento de todas os regulamentos e leis a que a entidade esteja vinculada, o trabalho do ROC também passa por verificar se o não cumprimento de algumas dessas leis e regulamentos pode afectar materialmente as DF's.

Deste modo, a ISA 250 – “Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” vem dar ao auditor algumas orientações sobre o assunto. De acordo com esta norma, o auditor nunca poderá ser responsabilizado pelo incumprimento nem pela prevenção da não conformidade.

No entanto, deve “planear e executar a auditoria com uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que a auditoria pode revelar condições ou acontecimentos que o levem a questionar se uma entidade está ou não a cumprir as leis e regulamentos” (ISA 200 – Objectivo e Princípios Gerais que regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras). O auditor deve, assim, ter um conhecimento suficiente das leis e regulamentos a que estão vinculadas as entidades sobre as quais emitirá opinião e deve obter prova apropriada suficiente acerca da conformidade ou não com essas leis e regulamentos. Quando o auditor concluir que existe não conformidade, deve documentar essas conclusões e deve, em primeira instância, perceber qual o impacto nas DF's e debater as situações em causa com a gerência. Nos casos em que o auditor não ficar satisfeito com as explicações da entidade ou for impedido de obter a prova necessária, deverá considerar a emissão de opinião com reserva por limitação de âmbito.

Em relação ao possível relato das inconformidades às entidades fiscalizadoras, este apenas é possível se a lei assim o exigir, uma vez que pelo artigo 72º, nº1 do EOROC, o ROC tem o dever de sigilo profissional:

“1 - Os revisores oficiais de contas não podem prestar a empresas ou outras entidades públicas ou privadas quaisquer informações relativas a factos, documentos ou outras de que tenham tomado conhecimento por motivo de prestação dos seus serviços, exceto quando a lei o imponha ou quando tal seja autorizado por escrito pela entidade a que diga respeito.”

Deste modo, são fundamentais alguns dos testes de que falaremos em seguida, de modo a inteirar o auditor acerca do cumprimento e conformidade de todos os deveres legais da empresa. Para que se possam realizar estes testes, as empresas disponibilizam as senhas de acesso ao portal das Finanças, para que possamos fazer o download dos elementos necessários, ou fazem elas próprias as pesquisas e enviam os ficheiros.

Depois de obtidas todas as declarações de IVA da empresa, o teste consiste na comparação entre os valores declarados e os valores constantes nos balancetes da contabilidade da empresa; é um teste em tudo similar ao teste de facturação: introduzimos os valores das declarações, juntamos as contas do balancete que respeitam à base tributável e ao imposto e relatamos as diferenças, mês a mês; o teste vai fazendo o cálculo do imposto de acordo com os dados introduzidos para que possamos comparar com o apuramento feito.

Este teste é complementar ao feito simultaneamente com o teste de facturação, uma vez que este apenas permite confirmar se a declaração de IVA foi preenchida de acordo com a contabilidade, não permitindo detectar facturas não contabilizadas (e cujo IVA não foi entregue, obviamente), enquanto o teste feito em união com o teste de facturação confirma se foram incluídas na contabilidade todos os valores de IVA apurados nos documentos emitidos pela empresa.

Estando em posse da declaração M22 do ano anterior, os testes aos saldos de retenções, aos Pag. p/ Conta e PEC são feitos de forma similar, comparando as declarações ao Estado com os valores retirados dos balancetes da contabilidade e verificando se o cálculo e o pagamento atempado estão de acordo com o legalmente exigido.

O cálculo dos Pagamentos por Conta e dos Pagamentos Especiais por Conta é feito com base na informação da M22 ou da IES do exercício imediatamente anterior, de onde se retiram o volume de negócios, os pagamentos por conta efectuados, a colecta apurada e as retenções na fonte a que foi sujeita. Apesar de já estar em vigor o novo CIRC para 2010, para o exercício económico de 2009 a versão anterior é ainda a aplicável.

Assim, o teste simula o cálculo dos pagamentos por conta e dos pagamentos especiais por conta que a empresa deverá ter realizado em 2009, para que estes valores possam ser comparados com os pagamentos efectivamente feitos pela empresa. Assim, com base no art. 97º do CIRC (actual art. 105º), o teste simula este cálculo para os Pagamentos por Conta a pagar no ano N:

Tabela 12 – Cálculo de Pagamentos por Conta

- se $VN_{N-1} \leq 498.797,90\text{€}$

$PC_N = 70\% * \text{Imposto Liquidado}$ (repartido em três montantes iguais, arredondados por excesso, para euros)

- se $VN_{N-1} \geq 498.797,90\text{€}$

$PC_N = 90\% * \text{Imposto Liquidado}$ (repartido em três montantes iguais, arredondados por excesso, para euros)

Fonte: Sistematização Própria

Com base no art. 98º do CIRC (actual art. 106º), o teste simula este cálculo para os PEC a pagar no ano N:

Tabela 13 - Cálculo dos Pagamentos Especiais por Conta

- $PEC_N = 1.000\text{€}$ se $1\% * VN_{N-1} \leq 1.000\text{€}$

- $PEC_N = 1.000\text{€} + 20\% (1\% * VN_{N-1} - 1.000\text{€})$ se $1\% * VN_{N-1} > 1.000\text{€}$, com limite máximo de 70.000€

Valor a pagar em Março e Outubro de N = $(PEC_N - PC_{N-1}) / 2$

Fonte: Sistematização Própria

No ano N, serão feitos dois pagamentos, que correspondem ao valor calculado anteriormente, subtraído dos pagamentos por conta efectuados em N-1 e dividido por 2. Depois de calculados, comparam-se os valores apurados com os recibos dos pagamentos efectuados e relatam-se as conclusões. Em relação às Retenções na Fonte efectuadas aos trabalhadores, o teste procurar verificar se os valores entregues ao estado corresponderam aos valores contabilizados pela empresa e que estes correspondem aos valores calculados no processamento de salários, deixando-se evidência das conclusões. Importa também averiguar, através de consultas ao site das Finanças, se a empresa cometeu alguma infracção fiscal ou tem dívidas fiscais, bem como verificar se os pagamentos à Seg. Social foram feitos nos montantes e prazos correctos, tendo por base o teste aos salários, onde são efectuados estes cálculos e comparados com os movimentos contabilísticos da empresa.

6.6.9.1. Cruzamento de informação contabilística com informação fiscal – imóveis

Para este teste temos, uma vez mais de aceder ao Portal das Finanças ou pedir à empresa que o faça, e obter listagem dos imóveis registados pela empresa. Esta listagem será comparada com os ficheiros de imobilizado da empresa, com o objectivo de verificar se existem imóveis registados na contabilidade e não registados nas Finanças e vice-versa, de modo a que o auditor possa indagar a empresa quanto a possíveis irregularidades.

6.6.10. Teste ao Imobilizado

Depois de tratados os ficheiros de Amortizações/Reintegrações do Imobilizado que a empresa remete para o Estado, são inseridos os elementos dos mesmos (código do imobilizado, ano de aquisição, mês e ano em que começou a ser utilizado, taxas de amortização usadas, amortizações do exercício, amortizações acumuladas, etc.) e preparado o teste. Este teste tem como objectivos e procedimentos os seguintes:

- Avaliar o método de amortização aplicado em cada elemento, e se esta escolha está dentro da legalidade (nomeadamente, nos casos em que é usado o Método das Quotas Degressivas);
- O teste está programado para que, introduzidos os valores de aquisição, data de aquisição e método de amortização usado, calcule os valores de amortizações do exercício que deveriam ter sido obtidas; o teste faz este cálculo tendo em conta as taxas máximas do DR 2/90 (a partir de 2010, será aplicado o DR 25/2009) que poderão não ser as utilizadas pela empresa. Assim, as diferenças entre os valores apurados pelo teste e os valores aplicados pela empresa devem ser investigadas e justificadas. Por exemplo, a empresa poderá estar a usar as taxas mínimas, poderá estar a amortizar acima das taxas máximas, poderá estar a aplicar uma taxa entre a mínima e a máxima, poderá amortizar 100% no ano de aquisição por serem elementos de valor reduzido, poderá estar a amortizar em regime

intensivo, tendo em conta a laboração por turnos que leva a excessivo uso das máquinas, etc.

- Nesta última situação, tem de se verificar qual o coeficiente de majoração da taxa de amortização que está a ser utilizado (o máximo é de 1,5) e tem de se verificar qual o regime de amortização aplicado e o ano em que foi adquirido o elemento dado que a empresa não pode aplicar o MQD e o regime de amortização intensivo simultaneamente no primeiro ano de amortização do bem;
- Confrontar os mapas de amortização, no que diz respeito aos valores de aquisição, aos valores de amortização do exercício e aos valores de amortizações acumuladas, com os valores apresentados pela contabilidade nas contas de imobilizado, nas contas de amortizações acumuladas e nas contas de amortizações do exercício e relatar eventuais diferenças;
- Avaliar a correspondência entre o código do bem e a sua descrição;
- Nos bens cuja taxa de amortização é determinada em função da utilização esperada, verificar consistência da aplicação da taxa ao longo dos anos;
- Validar Nota 10 do ABDR – onde se devem divulgar os movimentos (reavaliações, aumentos, alienações, transferências e abates) ocorridos no ano no Activo Imobilizado e movimentos (reforços e reversões) ocorridos nas respectivas amortizações e ajustamentos
- Validar Nota 13 do ABDR – esta é uma das verificações mais importantes no trabalho de auditoria nesta área - Reavaliações;

Tabela 14 – Quadro exemplo da Nota 13 do ABDR

Rubricas	Custos históricos (a)	Reavaliações (a)(b)	Valores contabilísticos reavaliados (a)
Imobilizações corpóreas:			
Terrenos e recursos naturais			
Edifícios e outras construções			
Equipamento básico			
Equipamento de transporte			
Ferramentas e utensílios			
Equipamento administrativo			
Taras e vasilhame			
Outras imobilizações corpóreas			
Investimentos financeiros			
Investimentos em imóveis			

(a) Líquidos de amortizações.
(b) Englobam as sucessivas reavaliações.

Fonte: Plano Oficial de Contabilidade

O custo histórico representa o valor de aquisição dos elementos, líquido das amortizações acumuladas do exercício. As reavaliações representam o valor das sucessivas reavaliações dos bens, líquidas das reduções que vão sendo feitas a par das amortizações do imobilizado (a reserva de reavaliação vai sendo revertida/utilizada por contrapartida da conta 59 - Resultados Transitados, na proporção das amortizações do exercício, de

modo que o valor a inscrever neste quadro será o saldo da conta 56 – Reserva de Reavaliação)

O valor contabilístico reavaliado representa a diferença entre os anteriores.

- Validar Nota 39 do ABDR – uma vez que existem reavaliações legais (em que 40% do custo relacionado com as amortizações dessas reavaliações não é aceite como custo fiscal) e reavaliações livres (em que o custo com as amortizações não é aceite fiscalmente na sua totalidade), devemos avaliar o tipo de reavaliações aplicadas e determinar o valor a acrescentar na Modelo 22 respeitante a amortizações não aceites fiscalmente (para confirmar a adequação dos cálculos da empresa)
- Verificar se os bens estão a ser amortizados no ano de aquisição, se estão a ser utilizados os duodécimos nas amortizações efectuadas e verificar se existem bens adquiridos no ano N mas que só se começarão a amortizar no ano seguinte, por ainda não estarem em utilização ou por outra razão;
- Existindo alienação de bens, a empresa deve emitir um Mapa das Mais-Valias ou Menos-Valias Fiscais, de onde retiraremos a informação necessária para testar se as mais ou menos valias foram correctamente apuradas. Em termos simplificados:
 - As mais ou menos valias contabilísticas são calculadas retirando ao valor de realização o valor de aquisição ou valor reavaliado e as amortizações acumuladas.
 - As mais ou menos valias fiscais são calculadas retirando ao valor de realização o valor de aquisição corrigido com os coeficientes de desvalorização da moeda em efeito e das amortizações acumuladas aceites fiscalmente (verificando-se as condições para o reinvestimento previstas no art. 48º do CIRC, parte da mais-valia pode não ser tributada).

Tabela 15 – Cálculo das mais-valias e menos-valias fiscais – CIRC

Art. 46º, nº 2 CIRC

“2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 34.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 29.º”

Art. 47º, nº 1 CIRC

“1 - O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do artigo anterior será actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável.”

Fonte: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

6.6.11. Teste aos comparativos

Este teste, apesar de não ser de elevada complexidade, foi incluído no final do conjunto de procedimentos abordados com a justificação de ser necessariamente realizado no final do ano ou do exercício económico, ou seja, no momento em que as empresas encerram o ano e produzem os elementos do conjunto das DF's, no sentido de serem analisadas pelos auditores, serem eventualmente sugeridas e feitas correcções e serem emitidos os Relatórios de Auditoria para que as contas sejam aprovadas e emitidas, no verdadeiro sentido da palavra, na Assembleia Geral de Aprovação das Contas.

Este teste passa por uma verificação inicial de que os valores comparativos apresentados nas DF's do ano em análise estão de acordo com os apresentados e validados nas DF's do exercício anterior. No entanto, este é a situação simplificada em que as contas do ano anterior foram sujeitas a auditoria, pelo mesmo auditor ou, pelo menos, por auditores da mesma firma. Veremos de seguida quais são as recomendações das normas quando este não é o caso.

Uma vez que alguns elementos de relato, como o Balanço, a Demonstração de Resultados e o Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados apresentam, além dos valores respeitantes ao exercício, os valores do exercício anterior, é importante verificar que estes valores (comparativos) estão de acordo com os valores relatados nessas mesmas peças financeiras no ano anterior.

6.6.11.1. DRA 720 - DF's com comparativos

A DRA 720 aponta para algumas questões importantes nestes testes aos comparativos. Segundo esta norma, para que exista comparabilidade, é necessário que se verifique consistência de princípios, políticas, métodos e critérios contabilísticos, bem como consistência na apresentação e adequada divulgação. Se estes comparativos tiverem sido examinados por outro ROC, a norma remete para a ISA 600. Se os comparativos não tiverem sido examinados por outro revisor, remete para a ISA 500.

Em termos de relato, poderão decorrer as seguintes situações:

- As DF's não apresentam comparativos e não é o primeiro exercício de actividade – ênfase (de acordo com a DRA 700, #26)
- Comparativos não examinados por outro revisor
 - CLC “limpa” (sem ênfases nem reservas), quando os comparativos não mereçam qualquer reparo;
 - CLC com ênfase, quando não há divulgação do período de início do trabalho (muito raro, uma vez que a entidade é levada a corrigir antes da CLC);

- Comparativos examinados por outro revisor
 - CLC com escusa de comparativos, quando os comparativos foram examinados por outro revisor mas o novo revisor não aceita a opinião do anterior como sua;
 - o revisor aceita a opinião do anterior revisor
 - anterior relatório não modificado – CLC sem ênfases nem reservas
 - anterior relatório modificado
 - ❖ reservas por desacordo em situações que se mantêm no exercício corrente – CLC com reserva por desacordo com comparativos
 - ❖ reservas por desacordo em situações que se corrigiram no exercício ou reservas por limitação de âmbito – ênfase a desfazer a reserva do exercício anterior
 - ❖ ênfases (incertezas fundamentais que não afectaram a opinião), quer se mantenham no exercício ou não, dão lugar a ênfase sobre os comparativos

Finalizada esta primeira parte do trabalho, em que foram abordados os temas fundamentais dos trabalhos de Auditoria/RLC, e onde se descreveram alguns dos principais procedimentos de Auditoria realizados pelos auditores juniores, avançamos para a segunda parte do relatório, onde se desenvolverão os temas do Justo Valor e da importância da Auditoria Informática.

PARTE 2 – A APLICAÇÃO DO JUSTO VALOR COMO CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO E O PAPEL DA AUDITORIA INFORMÁTICA NA SUA AVALIAÇÃO

Nesta segunda parte do relatório, procuraremos abordar um dos temas mais comentados actualmente desde a aprovação do novo sistema de normalização contabilística – a aplicação do Justo Valor como critério de mensuração de activos e passivos.

Uma vez que este tem sido um tema já bastante explorado em termos contabilísticos, pretendemos focar a análise nas questões que envolvem o trabalho do auditor, abordando as orientações da DRA 545 e realçando o papel da auditoria informática neste campo, fazendo apenas uma breve referência à definição e aplicação do Justo Valor por parte das empresas.

1. A necessidade de harmonização e o Sistema de Normalização Contabilística

Com a crescente globalização e internacionalização das empresas e da economia e também com o desenvolvimento exacerbado dos mercados financeiros, os objectivos das grandes empresas internacionais desenvolveram-se e expandiram os seus horizontes de aplicação. Tornou-se mais comum a procura de reconhecimento internacional, a procura de novos mercados. Muitas multinacionais começaram a desejar cotar-se em várias praças bolsistas.

Um dos problemas que surgia como impeditivo a este desenvolvimento passava pela exigência que os reguladores dessas praças bolsistas em que as empresas emitissem as suas contas de acordo com a estrutura conceptual aplicável. Obviamente que, com as diferenças existentes em termos de relato financeiro entre diversos países (ou conjuntos de países), tornava-se impraticável o relato em vários referenciais contabilísticos.

Tornou-se então urgente a harmonização das políticas e princípios contabilísticos a nível internacional. Deixou de ser tolerável que a mesma empresa apresentasse lucros de milhões de euros num determinado referencial contabilístico e passasse a apresentar prejuízo se emitisse as suas contas noutra referencial. Surgiram pressões no sentido de harmonizar as práticas contabilísticas a nível internacional, o que traria credibilidade e comparabilidade às DF's.

Uma das entidades responsáveis pela harmonização contabilística é o IASB – International Accounting Standards Board.

Inicialmente, esta entidade designava-se IASC – International Accounting Standards Committee, criado em 1973 de um acordo entre os órgãos reguladores da contabilidade na Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e EUA, com o objectivo de procurar a harmonização contabilística através da formulação e emissão de normas que pudessem ser aplicadas a nível mundial. As normas emitidas pelo IASB designam-se IAS – International Accounting Standards (as quais já referi ao longo do relatório), e as normas de interpretação das IAS designam-se SIC, emitidas pelo SIC – Standing Interpretations Committee, órgão do IASC. Em 2001, o IASC deu então lugar ao IASB (figura actual) e as normas emitidas passaram a denominar-se IFRS – International Financial Reporting Standards.

De realçar que muitas das IAS se mantêm em vigor e coexistem com as IFRS, sendo que a perspectiva futura é de que as IFRS venham a revogar as IAS quando surgirem para lhes introduzir alterações/melhorias.

Também no mesmo ano, o SIC deu lugar ao IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee que passou a emitir as normas interpretativas (IFRIC) das IFRS. Uma vez que as IAS e as IFRS foram emitidas no espírito das necessidades e realidades das grandes empresas, foi resolvida a questão da normalização para efeitos de cotar grandes empresas em várias praças bolsistas (para os países que permitiram a adopção das mesmas como alternativa aos sistemas nacionais), mas afastava as empresas de menor dimensão da harmonização. Para solucionar esta questão e como mais um passo na harmonização internacional, o IASB emitiu uma norma de aplicação às entidades de menor dimensão IFRS – SME (small and medium entities).

A abertura destas normas à UE surgiu com o Regulamento (CE) nº 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, que obrigava as empresas cotadas a apresentar as suas contas de acordo com as IAS/IFRS a partir de 1 de Junho de 2005, deixando a cada Estado-membro a decisão de permitir ou não a adopção dessas mesmas normas às restantes empresas. No que diz respeito a Portugal, o Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, veio permitir a adopção das IAS/IFRS para as contas consolidadas dos grupos não cotados e para as contas individuais das entidades incluídas na consolidação de grupos (cotados ou não cotados) desde que, em ambos os casos, as contas sejam sujeitas a certificação legal de contas (art. 11º e 12º do DL 35/2005). De notar que a harmonização contabilística estava nesta altura ainda longe do que seria desejável, no caso de Portugal, uma vez que as empresas que optassem pelas normas internacionais, deveriam igualmente emitir DF's de acordo com o POC (referencial contabilístico legal nacional em vigor na altura) para efeitos fiscais, desincentivando desta forma a aplicação das normas internacionais.

Na procura do próximo passo no sentido da harmonização contabilística, a CNC – Comissão de Normalização Contabilística, o regulador contabilístico nacional, decidiu propor um novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), com base na transposição de grande parte das IAS/IFRS para o normativo nacional.

Vigora então, a partir de 2010, o SNC, que engloba: NCRF (Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro), NI (normas Interpretativas) e NCRF-PE (Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades), novos modelos de demonstrações financeiras, novo código de contas e notas respectivas, mantendo-se igualmente a obrigatoriedade da emissão de contas pelas normas internacionais IAS/IFRS para determinadas empresas.

Em anexo, apresento o resumo da aplicação dos referenciais contabilísticos consoante o tipo de empresa, tal como delineado pelo Dr. João Rodrigues, professor que me permitiu o primeiro contacto aprofundado com as Normas Internacionais de Contabilidade, no CPROC (Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas)³.

2. As diferenças introduzidas pelo SNC e o Justo valor como critério de Mensuração

Apesar de muito temido, o SNC não trouxe tantas modificações como se adivinhava, nem tão complexas quanto alguns receavam. A própria condição humana de aversão à mudança e à novidade é o maior entrave à aplicação deste novo sistema, uma vez que as principais mudanças ocorreram em termos de filosofias, de conceitos contabilísticos. Obviamente que se exige de todos os profissionais da área espírito de adaptação e algum “trabalho de casa”, mas uma vez interiorizados os conceitos, a aplicação prática será simples e imediata, pelo menos para a generalidade das situações. Obviamente que todas as novidades e alterações profundas como foi esta têm as suas vantagens e desvantagens. As vantagens passam pela tão desejada harmonização contabilística rumo à globalização das empresas e pela procura da maior credibilidade da informação contabilística. As desvantagens desta revolução prendem-se com o facto de se estarem a abandonar regras claras e específicas, para aplicar conceitos, que podem ser mais amplos, ambíguos, subjectivos e, principalmente, manipuláveis. Exige-se aos responsáveis pela produção da informação financeira um maior profissionalismo e ética no seu trabalho, procurando sempre interpretar as normas no seu sentido e não na sua letra.

Apesar de a DC nº 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites, estabelecer no seu nº 13, uma hierarquia de aplicação de princípios contabilísticos geralmente aceites, em que se referia uma aplicação do POC, Directrizes Contabilísticas e respectivas Interpretações Técnicas em primeiro plano, recomendando-se a aplicação supletiva dos princípios das normas internacionais de contabilidade, tal como adoptadas para o normativo nacional pelo Regulamento CE 1606/02 de 19 de Julho de 2002 e, em último caso, a aplicação das Normas Internacionais emitidas pelo IASB (IAS, IFRS e SIC-IFRIC), a verdade é que essa aplicação ficou sempre aquém do desejado, razão pela qual o SNC acaba por trazer alterações nas práticas contabilísticas comuns.

³ Anexo 2 – Resumo da aplicação dos referenciais contabilísticos consoante o tipo de empresa

As NCRF baseiam-se em quatro pilares fundamentais: reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação. Surgiram alterações ao nível do reconhecimento (por exemplo, reconhecimento dos impostos diferidos, que ainda não era de aplicação generalizada apesar de ser previsto pela DC 28), ao nível da mensuração (com a maior aplicação da figura do Justo Valor, nomeadamente, ao nível dos instrumentos financeiros) e ao nível da apresentação e divulgação (alterações nos códigos de contas e nas divulgações nas notas). No entanto, a alteração que tem sido mais exposta relaciona-se pela aplicação do Justo Valor como critério de mensuração.

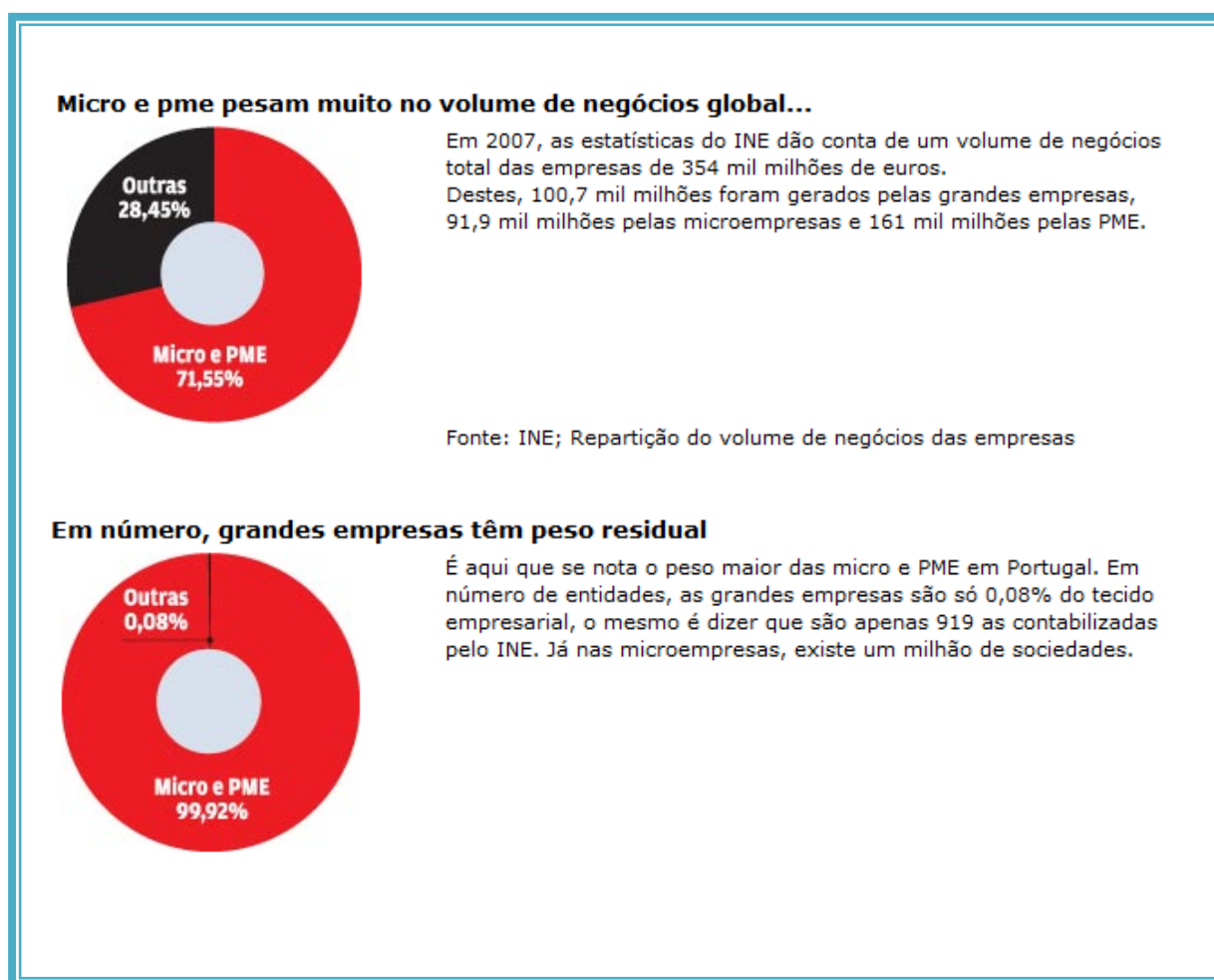
O parágrafo 98 da Estrutura Conceptual do SNC prevê, assim, como critérios de mensuração, o custo histórico (como base de mensuração inicial de aplicação quase generalizada), o custo corrente, o valor realizável, o valor presente e o justo valor.

As principais áreas de aplicação do justo valor como critério de mensuração são as referentes aos instrumentos financeiros, tal como previsto na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, e aos Activos Intangíveis, de acordo com a NCRF 6 – Activos Intangíveis. Além destas situações, o Justo Valor surge como critério alternativo para o reconhecimento subsequente, mantendo-se o custo histórico como critério de mensuração inicial.

Apesar de ser apresentado como a grande novidade do SNC, haverá essa “corrida desenfreada” em ordem à sua aplicação?

Reflectindo acerca da constituição do tecido empresarial português, deparamo-nos com duas realidades: a esmagadora maioria das empresas são de pequena e média dimensão, muitas são empresas familiares, com pessoal pouco qualificado, muitas vezes com TOC's pouco qualificados e inexperientes, enquanto menos de 1% representam as grandes empresas, com recursos humanos mais qualificados, que lidam com transacções e situações de grande complexidade, o que lhes exige acompanhamento da legislação e em que uma simples alteração numa política contabilística poderá implicar milhões de euros de diferença nos resultados.

Tabela 16 – Peso das Pequenas e Médias Empresas no conjunto



Fonte: INE in “Jornal de negócios”, edição de 24 de Setembro de 2009

Fala-se do justo valor como porta aberta para a maior manipulação das DF's, mas a verdade é que do conjunto das empresas pequenas (excluindo as que pelo art. 9º do DL 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, se enquadram na definição de Pequenas Entidades, ficando subordinadas à aplicação da NCRF-PE, em que a aplicação do justo valor é residual), apenas algumas aplicarão o justo valor, em situações pontuais, mesmo porque na análise custo-benefício, o justo valor implicará custos que não trarão vantagens significativas (dado que os objectivos nestas empresas passam pela diminuição dos lucros fiscais em ordem a reduzir a carga de impostos, e para efeitos fiscais, o custo histórico continuará a ser o aceite).

Restam as grandes empresas, excluindo deste conjunto as empresas que já aplicavam o justo valor por intermédio da aplicação das normas internacionais. Estas empresas de maior dimensão e volume de negócios (incluindo aqui também as médias empresas sujeitas a RLC) são empresas naturalmente sujeitas a Revisão Legal de Contas e muitas delas têm, paralelamente, Departamentos de Auditoria Interna e Sistemas de Controlo Interno bastante elaborados, cabendo, deste modo, ao profissionalismo e ética dos audi-

tores e revisores a garantia de que a aplicação do justo valor é feita de acordo com o recomendado pela estrutura conceptual aplicável e sem a finalidade de obtenção de vantagens fraudulentas através do aproveitamento de possíveis ambiguidades nas normas contabilísticas e de relato financeiro.

A análise que faremos ao papel da Auditoria Informática na avaliação do Justo Valor dirige-se principalmente às maiores empresas, em que os utentes das informações financeiras exigem informação fiável e útil, numa perspectiva dinâmica, de acompanhamento do mercado (contrastando com a perspectiva estática que oferece o custo histórico) tornando as mensurações ao justo valor de importância vital e, conseqüentemente, a sua análise em termos de auditoria.

3. Conceito(s) de Justo Valor

Após estas breves considerações iniciais, importa abordar o conceito de justo valor.

3.1. Abordagem do POC e DC

Apesar de não ser considerado como critério de mensuração pelo POC, uma vez que não fazia referência ao mesmo, o conceito de justo valor surgia em várias Directrizes Contabilísticas, com destaque para a DC nº 13 – Conceito de Justo Valor, em que se define, de acordo com o prescrito no ponto 3.2.3. da DC nº 1 – Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais, justo valor como a *“quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance”*. Este conceito vem também descrito nas DC nºs 2, 9 e 12, bem como na Nota Explicativa da conta 42 (no referente à contabilização de contratos de locação financeira) e ainda nas Regras Gerais do método de consolidação integral englobado nas Normas de Consolidação de contas do POC.

3.2. Abordagem das Normas Internacionais do IASB

Diversas normas internacionais emitidas pelo IASB apresentam definições de justo valor, que não sendo textualmente iguais, não diferem no sentido que lhes foi atribuído (nomeadamente, IAS 2, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 32, 36, 38, 39, 40, 41 e IFRS 2). De forma geral, Justo valor vem definido nas IAS e IFRS como *“a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas”*.

Em anexo, apresento quadro resumo das definições de Justo valor presentes nas normas internacionais, elaborado pela revisora Elisabete Garruço, uma das colaboradoras da empresa Pinto Castanheira⁴.

3.3. Abordagem do IASB e do FASB

Importa aqui fazer a introdução de uma outra entidade co-responsável pela harmonização contabilística, o FASB – Financial Accounting Standards Board.

O FASB foi criado em 1973 e desde então funciona como organização independente que estabelece os padrões de contabilidade dos EUA, com o apoio da SEC – Securities Comition Exchange. Em termos de filosofias base, o IASB e o FASB sempre estiveram bastante próximos, e o objectivo passou sempre por caminhar no sentido da total harmonização entre ambas (recordo que um dos países fundadores do IASC, agora IASB, foram os EUA). Apesar deste desejo de harmonização, até 2009, o conceito de Justo Valor destas duas entidades não era coincidente.

Em 2006, o FASB emitiu o Statement of Financial Accountig Standards (SFAS) no. 157 – Fair Value Measurements, que definia o justo valor com algumas diferenças face ao Discussion Paper (documento que funciona como ponto de partida, aberto à discussão, para criação de nova norma) do IASB acerca do mesmo tema. Exigia-se a coesão e uniformização destes documentos. Assim, em Maio de 2009 foi dado o primeiro passo neste sentido, pela emissão, por parte do IASB, de uma Exposure Draft ED/2009/5 (documento semelhante ao Discussion Paper) em que foi incluído o Topic 820 (Measuring Liabilities at Fair Value) do FASB como ponto de partida. De seguida, na reunião entre o FASB e o IASB em Outubro de 2009, estas entidades acordaram criar uma orientação comum para a mensuração ao justo valor.

Resulta, assim, a seguinte definição:

“Fair Value is the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date”.

De onde, podemos ler:

“Justo valor é o preço que seria recebido para vender um activo ou pago para transferir um passivo numa transacção organizada entre participantes no mercado à data da mensuração (data de Balanço)”⁵.

⁴ Anexo 3 – Quadro Resumo das definições de Justo Valor

⁵ De acordo com a tradução efectuada pela Dra. Elisabete Garruço, no 6º Relatório Semestral de Progresso de Estágio da OROC – “A problemática das mensurações e divulgações ao Justo valor na perspectiva da contabilidade e da auditoria”

3.4. Abordagem do SNC

Como não poderia deixar de ser, uma vez que o SNC resulta da transposição das Normas Internacionais (IFRS) para o normativo nacional, a definição expressa na Estrutura Conceptual do SNC indica o Justo valor como sendo a “*quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas*”.

Desta definição resulta que as entidades devem transaccionar o bem de livre vontade, sem pressões de qualquer tipo (nem situações de falência, nem de coacção de uma das partes sobre a outra). Resulta também que as partes devem estar minimamente informadas sobre o bem a transaccionar e as condições de mercado do mesmo.

Apesar de não ser o objecto do relatório, não vamos avançar para as questões fulcrais desta parte, relacionadas com a auditoria informática a mensurações ao justo valor, sem deixar uma opinião acerca da introdução do justo valor como critério de mensuração, reconhecido pela Estrutura Conceptual. Para tal, usamos a exploração das características qualitativas das Demonstrações Financeiras.

De acordo com o ponto 24 da Estrutura Conceptual do SNC, a informação financeira deve ser qualificada por quatro características principais:

- Compreensibilidade – a informação deve ser prontamente compreendida por utentes com razoável conhecimento dos negócios, actividades económicas e contabilidade, que tenham vontade de estudar a informação apresentada;
- Relevância – a informação deve ser relevante para a tomada de decisão dos utentes, permitindo-os avaliar a informação passada, presente e futura;
- Fiabilidade – a informação deve ser fiável, ou seja, está isenta de erros materiais (o que deve ser assegurado pelo ROC);
- Comparabilidade – os utentes devem poder comparar a informação das DF's no tempo e entre diferentes entidades.

Com a maior utilização do justo valor como critério de mensuração de activos e passivos, podemos avaliar as consequências em termos de melhoria ou pioria destas qualidades da informação financeira.

Assim, a informação tornar-se-á menos compreensível para a generalidade dos utentes menos informados, o que não sucederá com os conhecedores deste critério. De qualquer forma, a perda de compreensibilidade não será assim tão relevante tendo em conta a definição apresentada para esta característica (em que se excluem os utentes pouco informados, que assim continuarão).

Em relação à relevância da informação, parece-nos indiscutível a melhoria de qualidade, uma vez que a mensuração ao Justo Valor dá informação acerca da valorização actual dos elementos (não apenas da histórica), facilitando obviamente a tomada de decisão (melhora a tempestividade da informação).

Em relação à fiabilidade, apesar de ser da responsabilidade do ROC a garantia desta característica, a responsabilidade pela produção da informação é da Gerência, o que, com a utilização indevida do Justo Valor na mensuração de alguns elementos, pode conduzir a erros e potenciar a utilização da chamada “contabilidade criativa”. Deste modo, vemos aqui o principal ponto negativo do Justo Valor. É necessário que os gerentes, TOC e ROC mantenham uma ética e profissionalismo excelentes para que a fiabilidade da informação se mantenham.

Por último, a comparabilidade poderá ser afectada no bom ou no mau sentido, dependendo da maior ou menor aplicação do justo valor como critério de mensuração por parte das empresas. Se a opção pelo justo valor fosse generalizada, então obviamente a informação financeira seria muito mais comparável. No entanto, e este é o cenário que me parece mais provável, se apenas algumas empresas optarem por este critério de mensuração, as suas DF’s perderão comparabilidade face às das restantes entidades e poderá perder-se credibilidade na contabilidade.

De qualquer forma, e para terminar, acontecendo o pior dos cenários, as consequências nunca serão tão gravosas assim, pelo menos numa fase inicial, em que julgamos que as empresas estão ainda receosas demais para se aventurarem na descoberta da “contabilidade criativa” pelo uso do Justo Valor e ocupadas com a transição para o novo sistema contabilístico.

4. DRA 545 – Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

Uma vez que o Justo valor pode comprometer a fiabilidade das DF’s, o auditor deve desenvolver o trabalho planeado para esta área com cautela, tendo por base uma correcta avaliação do risco, bom conhecimento do negócio e avaliação do Sistema de Controlo Interno e de acordo com a extensão e profundidade necessários para cada procedimento, de modo a obter prova suficiente adequada que lhe permita expressar a opinião⁶ nos relatórios de Auditoria com a segurança necessária de que o trabalho foi feito de modo a não terem escapado distorções materialmente relevantes. Torna-se, deste modo, relevante a abordagem às orientações desta norma para o trabalho do auditor na análise às mensurações ao justo valor.

Tal como refere o parágrafo 4 desta norma, o revisor deve “obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente para avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicada pela entidade”.

⁶ “Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de _____ em _____, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa (se aplicável) no exercício findo naquela data, em conformidade com _____”, de acordo com a DRA 700.

Para tal, e de acordo com as recomendações da ISA 315 e da DRA 310, uma das questões fundamentais é o conhecimento da empresa e do negócio. O auditor precisa de perceber como funciona a empresa e como funciona todo o processo de determinação do justo valor, de modo a poder fazer uma correcta avaliação dos riscos inerentes e de controlo (principalmente este) e daí planear correctamente os procedimentos a desenvolver de modo a atingir o objectivo.

De modo a compreender o processo de mensuração do justo valor e avaliar o Sistema de Controlo Interno, o auditor deve:

- Indagar a gerência para obter conhecimento de todos os pormenores relevantes
- Analisar o controlo sobre os dados usados no processo
- Perceber a experiência e adequação das pessoas envolvidas no processo
- Analisar o papel das tecnologias de informação no processo – este ponto é de extrema relevância, daí que dedicaremos a parte final do relatório para tecer algumas considerações relacionadas com a Auditoria Informática
- Verificar se a entidade utiliza peritos na determinação das mensurações ao justo valor – o auditor deve avaliar se o trabalho e conclusões do perito usado merecem credibilidade e constituem prova de auditoria adequada suficiente para validar esta análise
- Analisar pormenorizadamente os pressupostos utilizados pela empresa quando tem de recorrer a estimativas para avaliar o justo valor – o auditor deve ter extrema atenção nesta análise, uma vez que aqui podem estar as principais aberturas à fraude e á contabilidade criativa.
- Validar a documentação e divulgações de todo o processo, exigidas à empresa

Tal como a norma refere, a mensuração do justo valor pode ser um procedimento extremamente simples ou bastante complexo e implica um bom conhecimento dos conceitos contabilísticos da estrutura conceptual aplicável. Numa mensuração de elementos transaccionados num mercado activo e aberto, a informação necessária é fácil de obter e o trabalho do revisor torna-se menos exigente, mas em processos de mensuração com recurso a modelos de valorização baseados em inúmeros pressupostos e projecções, as questões tornam-se bastante mais complexas. Um outro exemplo de complexidade decorre em empresas com instrumentos financeiros derivados em o risco de perda de fiabilidade é sempre superior, resultado da diversidade actual de instrumentos, que podem gerar diferentes interpretações no que diz respeito à avaliação do justo valor.

Importa neste ponto da análise, fazer uma breve referência às abordagens para mensurar elementos ao Justo Valor previstas quer na SFAS 157 (do FASB) quer nas NCRF aplicáveis agora no normativo nacional.

De acordo com a SFAS 157, existem 3 abordagens em ordem à mensuração ao justo valor:

- Preço de mercado, quando existe mercado activo para o bem a mensurar
- Preço de mercado de itens semelhantes, quando não existe mercado activo para o bem a mensurar mas é possível fazer uma aproximação/estimativa com alguma fiabilidade partindo da valorização de bens similares
- Pressupostos e estimativas da gerência (projeções) ou avaliação de peritos, quando não seja possível aplicar as anteriores abordagens.

No que diz respeito às NCRF, referem-se as seguintes abordagens:

- Preço de mercado, para um bem transaccionado em mercados activos
- Abordagem de mercado, estimando o justo valor de um bem com base no valor de mercado de bens similares
- Abordagem do rendimento, em que são utilizadas técnicas de avaliação para converter valores futuros num único valor presente, usando as indicações do mercado para estimar esses valores futuros (ex: método dos fluxos de caixa descontados)
- Abordagem do custo, em que o valor atribuído resulta de uma estimativa dos gastos necessários para substituir a capacidade do bem, ou seja, resulta do ajustamento do valor de um bem substituto às condições actuais de depreciação e obsolescência do bem a avaliar.

Regressando à análise da DRA 545, recomenda-se ao auditor que avalie se o método utilizado para mensurar ao justo valor é o mais adequado tendo em conta outras hipóteses previstas pela estrutura conceptual aplicável.

Consideramos esta questão de extrema relevância, uma vez que delega ao auditor a responsabilidade em avaliar qual o melhor método para a mensuração, aconselhando a empresa nesse sentido, o que pode reduzir bastante o risco e pode conduzir a melhorias em termos de fiabilidade. Isto implica obviamente, o uso de julgamento profissional do auditor. O auditor deve igualmente avaliar se o método escolhido é aplicado de forma consistente nas mensurações ao justo valor.

Quando o modelo de mensuração do justo valor escolhido implique a utilização de pressupostos, o auditor deve fazer recair sobre a análise destes pressupostos parte do seu trabalho. A análise dos pressupostos deve passar por uma primeira fase de indagações à gerência, no sentido de avaliar em que bases foram determinados, avaliando de seguida se os pressupostos são relevantes, fiáveis, neutros, compreensíveis e completos.

No caso da aplicação de estimativas baseadas em pressupostos, um dos procedimentos aconselhados ao auditor é o desenvolvimento de estimativas independentes, com base nos pressupostos da empresa ou com base noutros pressupostos que considere mais adequados, de modo a avaliar a mensuração feita pela empresa (em comparação com a sua).

Segundo o parágrafo 57 da norma, recomenda-se ao auditor que tenha em consideração as transacções e acontecimentos que ocorram após o final do período (antes do final do trabalho de auditoria), uma vez que podem dar indicações importantes acerca do justo valor de determinados elementos⁷.

Por fim, o auditor deve avaliar se a empresa fez as divulgações exigidas pelas normas aplicáveis no que diz respeito ao Justo Valor, uma vez que essas divulgações são relevantes para os utentes da informação financeira. Se não tiverem sido feitas as divulgações necessárias, o auditor deve considerar a modificação dos relatórios de Revisão/Auditoria.

Como salvaguarda do trabalho do auditor, é fundamental que sejam incluídas todas as informações relevantes acerca da mensuração ao justo valor na Declaração do órgão de Gestão (ou Declaração de Responsabilidade), incluindo todas as convicções da gerência que estiveram na base da escolha dos pressupostos para os modelos de valorização⁸.

Por fim, a norma prevê ainda o caso em que o auditor necessite de recorrer ao trabalho de um perito, situação em que deverá consultar as orientações da ISA 620⁹ no que diz respeito à avaliação do trabalho do perito como prova de auditoria.

5. O papel da Auditoria Informática na Mensuração do Justo Valor

5.1. Desenvolvimento das TIC e a importância Auditoria Informática

O desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) tem provocado mudanças empresariais significantes nos últimos anos. A desmaterialização de documentos, a utilização generalizada da internet para efectuar transacções, a actualização constante de produtos e serviços que as empresas têm de acompanhar de modo a manterem a competitividade e o uso cada vez mais difundido de acessos remotos exige das TIC maior segurança e melhores controlos.

Tal como referem diversas normas de auditoria abordadas anteriormente, a avaliação dos sistemas de informação e comunicação das empresas é uma das questões chave em Auditoria. Se o sistema de controlos informáticos estiver exposto ou corrompido, a informação que chega ao auditor não é fiável, o que implicará em termos de trabalho de auditoria, a realização de muitos mais procedimentos substantivos.

⁷ O auditor deverá considerar as orientações da ISA 560 – “Acontecimentos Subsequentes” no momento de avaliação desses acontecimentos como prova de auditoria.

⁸ O auditor deverá consultar as orientações da DRA 580 – “Declaração do Órgão de Gestão”

⁹ ISA 620 – “Usando o trabalho de um Perito”.

Surge então a Auditoria Informática, que é o ramo da Auditoria que tem por objecto os sistemas de informação das organizações e tem como objectivos garantir a segurança e a adequação da informação (tal como já mencionado).

A adequação é a característica da informação que garante que esta está de acordo com as necessidades da empresa e especificidades do negócio.

A segurança da informação deve ser analisada em três vertentes: confidencialidade (só acede aos dados quem está autorizado para tal), a integridade (a informação é verdadeira) e a disponibilidade (a informação está disponível quando os seus utilizadores dela necessitam).

Deste modo, a Auditoria Informática deve ser entendida como um suporte à Auditoria Financeira, permitindo: avaliar a vulnerabilidade dos SI, testar os acessos, testar os controlos aplicados, seleccionar amostras aleatórias para a realização de diversos testes de revisão/auditoria, analisar a coerência de dados, entre outros aspectos. Apesar de em Portugal, actualmente, a Auditoria Informática existir apenas nas grandes auditoras, nas consultoras de segurança e nas maiores empresas, a tendência é de expansão do uso destas técnicas, uma vez que vão sendo cada vez mais necessárias, nomeadamente, com a análise da mensuração ao justo valor.

Tal como referido atrás, a mensuração ao justo valor implicará, nos casos em que a sua aplicação é mais generalizada (Instrumentos Financeiros), sistemas de informação capazes de acompanhar a evolução dos preços de mercado (quando aplicável). Nestes casos, apesar de estar diminuído o risco inerente a este critério de mensuração (uma vez que existe mercado activo para valorizar os bens), o trabalho do auditor tem de passar por garantir que a informação que é usada para essa mensuração merece a sua confiança.

5.2. Metodologias Internacionais aplicadas na Gestão de SI

Apesar de ainda não existir uma metodologia aceite generalizadamente para a auditoria aos SI, existem duas metodologias internacionais muito utilizadas por Auditores Informáticos na actualidade: ISO/IEC 27002 e CobiT.

A ISO/IEC 27002 foi desenvolvido pelo ISO – International Standards Organization e pelo IEC – International Electrotechnical Commission e intitula-se “Information technology – security techniques – Code of practice for information security management”. É um documento detalhado com um conjunto de práticas recomendadas no que diz respeito à implementação de gestão de segurança nos SI. Está dividido em 10 secções, que abordaremos com maior pormenor de seguida, uma vez que possibilitam criar um programa de trabalho para o auditor.

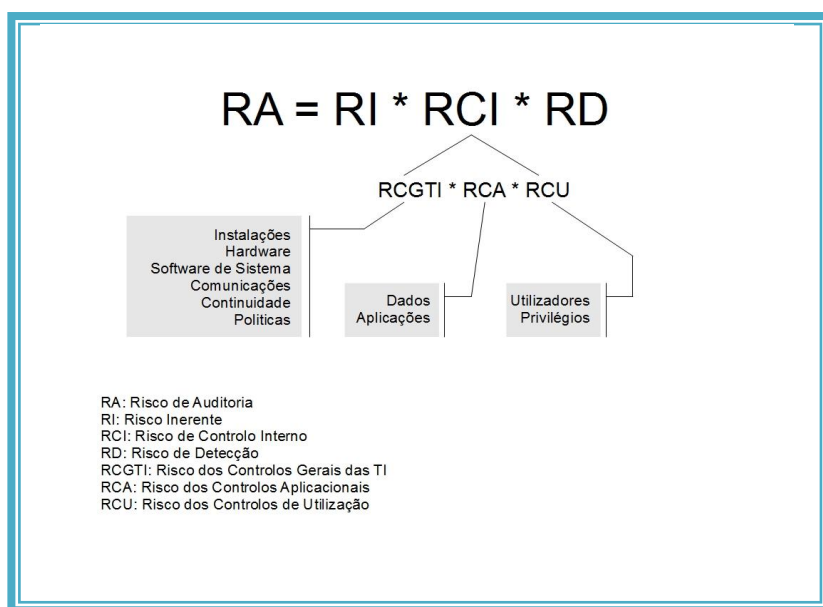
O CobiT – Control Objectives for Information Technology, foi desenvolvido pela associação americana ISACA – Information Systems Audit and Control Association e é actualmente a Biblioteca de Controlos mais completa do Mundo na área de Sistemas de Informação.

É um modelo que assenta na ideia de que a informação é a base do negócio e a tecnologia é, cada vez mais, a base da informação, sendo fundamental que as empresas façam uma correcta gestão da tecnologia que utilizam.

Depois de definidos os objectivos para a informação e os recursos a mover neste sentido, o CobiT baseia-se num ciclo com quatro domínios: o planeamento e a organização, a aquisição e a implementação, a disponibilização e suporte e a monitorização¹⁰.

Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria

Tal como referido na primeira parte do relatório, a avaliação do risco em auditoria é fundamental para garantir um correcto planeamento do trabalho a desenvolver. Também ao nível das tecnologias da informação a avaliação do risco é fulcral.



Fonte: PEDRO, José Maria (2005): “Segurança Informática em Auditoria”

Tal como já tinha analisado, o Risco de Revisão/Auditoria divide-se em três componentes, o Risco Inerente, o Risco de Controlo e o Risco de Detecção, sendo no risco de controlo onde as tecnologias da informação assumem um papel mais relevante. Tal como descrito nos parágrafos A49 e A50 da ISA 315, a avaliação do risco deve ter em consideração os elementos informáticos do SCI, devendo o auditor guiar-se pelas orientações das normas de auditoria informática.

¹⁰ No site www.isaca.org poderão obter acesso ao CobiT-Online para demonstração.

Assim, o Risco de Controlo Interno no que diz respeito aos sistemas informáticos pode analisar-se em três vertentes: os controlos gerais das tecnologias de informação (CGTI), os controlos aplicacionais (CA) e os controlos de utilização (CU).

Os CGTI englobam a análise das políticas e princípios de segurança organizacional, a análise da conformidade e legalidade e a análise da infra-estrutura das Tecnologias de Informação e Comunicação. Os CA dizem respeito à análise dos softwares aplicacionais que a empresa utiliza, bem como dos dados que esses softwares produzem. Os CU dizem respeito à análise dos acessos aos sistemas de informação, ou seja, ao controlo dos utilizadores.

A avaliação do risco de controlo dos Sistemas de Informação resulta da avaliação do funcionamento destas três componentes.

5.3. Ferramentas de Trabalho em Auditoria Informática

As ferramentas de trabalho são as aplicações que o auditor pode utilizar para executar o seu trabalho e podem ser de 5 tipos: Papéis de Trabalho Electrónicos, Ferramentas de Desenho de Processos, CAATs – Computer Assisted Audit Tools, Questionários Standard e Bibliotecas de Objectivos de Controlo.

Os papéis de Trabalho Electrónicos, como é o caso do Working Papers (utilizado pela Pinto Castanheira), são fundamentais para organizar o trabalho, acompanhando o planeamento e recomendações feitos. As ferramentas de desenho de processos são úteis para esquematizar os processos e controlos da empresa, auxiliando na escolha dos controlos a testar. Os CAATs são softwares de auditoria, que permitem importar e trabalhar grandes volumes de dados, definir amostras aleatórias estratificadas ou não, bem como realizar outros testes de auditoria (testes à sequência numérica de documentos e outros elementos chave), produzindo relatórios de conclusões como prova de auditoria.

Dois exemplos muito utilizados destes softwares de auditoria são o ACL e o IDEA. Tornam-se particularmente úteis quando existe grande volume de dados, uma vez que mesmo sendo suportado pelo Excel ou outras folhas de cálculo não permitem a mesma rapidez de tratamento de dados (para volumes menores de dados, as folhas de cálculo são preferíveis: mais simples e mais intuitivas).

O ACL – Audit Control Language e o IDEA – Interactive Data Extraction and Analysis (ferramenta utilizada pela empresa) permitem o tratamento de dados com o intuito de detectar erros associados a dados incompletos, imprecisos ou inconsistentes.

Os Questionários Standard¹¹ funcionam como uma check-list de perguntas a fazer para suportar o trabalho de auditoria em determinada área. São uma primeira abordagem à área, permitindo avaliar controlos a testar.

¹¹ Anexo 5 – Exemplo de Questionário Standard Geral

Por último, as Bibliotecas de objectivos de Controlo, como o CobiT, são bases de dados de objectivos de controlo, por áreas, servindo de guia de trabalho para o auditor e de apoio no planeamento, podendo ser utilizados para desenvolver os questionários standard.

6. Programa de Trabalho de Auditoria Informática

Depois das considerações feitas acerca da importância da Auditoria Informática na actualidade e da descrição das ferramentas mais utilizadas, vamos construir um Programa de Trabalho de Auditoria Informática com vista à análise da mensuração ao Justo Valor numa empresa com elevado grau de informatização (onde se utilizam os sistemas de informação e nomeadamente a Internet, para o acompanhamento da cotação dos seus instrumentos financeiros, por hipótese). É um programa de trabalho principalmente desenhado para as mensurações ao justo valor através do valor de mercado, onde se destaca a importância das ferramentas informáticas e a necessidade de segurança na informação e nos sistemas de comunicação e de controlo da empresa. O auditor deve programar as visitas que considerar necessárias ao longo do ano para verificar as questões que se descrevem de seguida (esta área não deve ser analisada no final do ano/visita final).

O primeiro objectivo do programa de trabalho deverá passar pela avaliação de distorções materialmente relevantes nesta área. De acordo com este objectivo, o auditor deverá colocar em prática os seguintes procedimentos:

1. Indagações ao Órgão de Gestão, como ponto de partida para avaliação do organigrama da empresa e percepção das principais áreas de risco, bem como percepção da atribuição de responsabilidades na área da mensuração ao justo valor
2. Efectuar levantamentos sobre todos os documentos relevantes que tenham informações detalhadas acerca dos diversos elementos mensurados ao justo valor (activos fixos tangíveis, activos intangíveis, instrumentos financeiros, etc.)
3. Realizar ou consultar estudos (mais ou menos profundos consoante a complexidade da área o exigir) acerca da situação actual e futura dos mercados desses elementos (quando existam esses mercados)
4. Avaliar o uso ou não de peritos na avaliação do justo valor por parte da empresa (verificar se o seu trabalho e conclusões são credíveis)
5. Abordar em termos gerais cada tipo de elemento mensurado ao justo valor, de modo a ter uma primeira noção base de onde poderão existir maiores riscos de distorção e para perceber o tipo de trabalho que se exigirá, em termos de extensão e profundidade, para cada um desses elementos
6. Analisar a competência profissional e integridade das principais pessoas envolvidas no processo de mensuração

O segundo objectivo do programa de trabalho (e o mais relevante neste âmbito) passa pela avaliação do Sistema de Informação da empresa (como parte principal do SCI). De modo a concretizar o objectivo, vou esquematizar os procedimentos a realizar tendo por base a divisão dos SI em 10 componentes e as orientações da ISO 27002:

- 1- Analisar a organização da função informática na empresa
 - a. preparar o organigrama da empresa com detalhes das funções do departamento informático (através de entrevistas, indagações à gerência, observações, etc.)
 - b. verificar a correcta segregação de funções

Existindo desenvolvimento de programas na empresa, o auditor deverá analisar o trabalho dos programadores (que é das funções com maior risco uma vez que o seu trabalho não é compreendido pela gerência, na maior parte dos casos), garantindo que apenas acedem à informação de que necessitam (nunca a informação chave da organização) e que não tem acesso aos códigos fonte de aplicações da empresa (para reduzir o risco da alteração de código de modo fraudulento).

O auditor deve também verificar que as funções de programação e de análise estão correctamente segregadas.

A função de manutenção das aplicações deve apenas monitorizar as performances e registar falhas e necessidades que as aplicações não respondam, produzindo relatórios de conclusões.

O auditor deve verificar que a empresa tem um administrador de acessos lógicos, que deverá definir e divulgar políticas de segurança, configurar e monitorizar os acessos e produzir relatórios de acessos para detectar possíveis acessos não aprovados. Esta é também uma das funções com maior risco e importância na avaliação do SI da empresa.

Em pequenas organizações, em que não exista esta segregação de funções, o trabalho do auditor deve passar por verificar se as aplicações informáticas existentes produzem relatórios de desempenho e de excepções e que estes relatórios são revistos por responsáveis de topo da empresa.

- c. verificar a existência e controlo das funções chave, como a segurança e a gestão de acessos (verificar há quanto tempo estão os mesmos funcionários nessas posições uma vez que é importante que sejam atribuídas funções chave a funcionários experientes e de confiança)

- 2- Verificar a existência de medidas de contingência
 - a. Verificar se a empresa tem em prática medidas de contingência como a produção e teste de backups integrais de dados (verificar se são feitos com a periodicidade necessária)
 - b. Verificar se a empresa tem planos de contingência (procedimentos escritos para todos os funcionários em caso de contingência, como: incêndios, inundações, vírus informático, etc)

- c. Verificar se a empresa tem um plano de continuidade do negócio, ou seja, um “backup plan” para manter a empresa em funcionamento em caso de contingência (esta é uma questão importante ao nível da avaliação do risco do negócio) e se tem medidas de prevenção de crises (por exemplo, não se aconselha a utilização de software inovador, ainda não testado)
- 3- Analisar as redes e telecomunicações usadas pela empresa
- a. Verificar se existe redundância de canais e de equipamentos de rede (por exemplo, não é aconselhável a existência de diversos modems espalhados pela empresa, uma vez que aumenta o risco e diminui a facilidade de controlo)
 - b. Verificar se são feitos frequentemente testes de intrusões
 - c. Verificar se os acessos são geridos
- 4- Analisar o equipamento terminal
- a. Verificar se a empresa tem antivírus a proteger todos os computadores e se este antivírus é constantemente actualizado (isto é de importância vital para qualquer empresa)
 - b. Verificar se os equipamentos vitais da empresa estão localizados em zona de boa visibilidade
 - c. Verificar se a empresa aplica mecanismos de logout por inactividade (ao fim de x minutos de inactividade, o acesso terminar)
- 5- Analisar os servidores e o software de sistema
- a. Verificar se a empresa instala frequentemente patches de segurança (actualizações de segurança para os servidores e softwares)
 - b. Verificar os procedimentos de segurança de hardware (não se aconselha a redundância de discos nem de processadores ou outro hardware)
 - c. Verificar se existem mecanismos de salvaguarda das informações em discos (por exemplo, a gravação da informação em discos diferentes)
- 6- Analisar as aplicações e as bases de dados
- a. Verificar se as transacções de dados entre aplicações e bases de dados são monitorizadas e se são produzidos relatórios de erros, excepções ou acessos não autorizados
 - b. Verificar se as aplicações permitem ao utilizador introduzir, alterar ou eliminar dados
 - c. Verificar se as aplicações tem controlos como passwords de acesso ou restrições na introdução de dados

7- Analisar a segurança lógica

a. Analisar a definição dos acessos

A atribuição de acessos não deve ser feita apenas por uma pessoa, deve existir sempre um processo de pedido de acesso, autorização, criação e supervisão da criação do acesso. Deve existir uma análise periódica dos acessos novos concedidos por alguém com funções de topo.

b. Analisar a monitorização desses acessos

Periodicamente, deve ser construída uma matriz de acessos (com a informação de quem tem que acesso) de modo a verificar se existe correcta segregação de funções, se existem acessos abertos para funcionários que já não estão na empresa ou estão noutras funções, etc.

c. Analisar o controlo desses acessos

O auditor deverá verificar se existem regras estabelecidas para a boa parametrização dos acessos: deverá existir um login e uma password (que não sejam iguais); as passwords devem ser alteradas periodicamente; as passwords devem ter um número considerável de caracteres e não devem ter apenas dígitos; os sistemas apenas devem permitir três tentativas de introdução de password (bloqueando o acesso, quando esgotadas), entre outros.

Não é aconselhável que os utilizadores acedam ao mail pelo acesso remoto ao servidor, uma vez que aumenta a exposição do servidor ao exterior.

Actualmente, é cada vez mais utilizada a combinação de acessos lógicos com acessos físicos, o que aumenta a segurança (ex: sistemas de reconhecimento de voz ou leitura das impressões digitais, combinados com login e password).

8- Analisar a segurança física

a. Verificar se a empresa dispõe de sistemas de detecção de roubo, incêndio ou inundação e se existem procedimentos de segurança para incidentes deste género

b. Verificar se existem mecanismo de segurança permanentes, pelo menos no que diz respeito á protecção dos elementos vitais da empresa

c. Verificar que procedimentos de acesso à empresa são utilizados (actualmente, em grandes empresas, já são comuns os acessos por cartões magnéticos e por análises de impressões digitais)

d. Em determinadas empresas, é crítico verificar se existem geradores de energia

9- Analisar o departamento de desenvolvimento e teste de aplicações

Um departamento de desenvolvimento e teste de aplicações não está ao alcance de todas as empresas nem tão pouco faz sentido para a maioria. No entanto, para algumas empresas cuja dimensão justifique, as vantagens em ter técnicos especializados no desenvolvimento das aplicações da empresa ultrapassam em muito os custos com os mesmos. O desenvolvimento interno de aplicações conduz a uma independência absoluta dos fornecedores informáticos e permite um desenvolvimento mais adequado às necessidades específicas da empresa, eliminando ainda as despesas com actualizações e assistência técnica.

Em empresas de menor dimensão em que esta aposta não se justifique, são importantes cuidados como a escolha do fornecedor (deve ser uma empresa robusta), os acordos de assistência técnica (devem estar previamente previstos) e de actualizações, a posse do código fonte das aplicações (para que a qualquer altura seja simples mudar de fornecedor) e o estabelecimento de termo de confidencialidade (para evitar saída de informação).

Neste sentido, o auditor deverá:

- a. Verificar o grau de dependência de fornecedores de aplicações informáticas
- b. Existindo departamento de desenvolvimento e teste de aplicações, verificar se existe correcta segregação de funções dentro do mesmo

10- Análise das medidas da Gestão no que diz respeito aos sistemas de informação

- a. Verificar se os sistemas de informação estão de acordo com a legislação aplicável
- b. Verificar se os equipamentos informáticos mais críticos estão cobertos por seguros robustos
- c. Verificar se os gastos com os sistemas de informação ultrapassam os orçamentos e se estes desvios foram aprovados
- d. Verificar se existem procedimentos de formação de segurança a todos os trabalhadores da empresa, devendo ser-lhes disponibilizadas as políticas, normas e procedimentos de segurança implementados pela empresa
- e. Verificar se a informação que entra na empresa é qualificada consoante a sua importância ou urgência e que cada tipo de informação segue o caminho adequado

O trabalho de análise do SI de uma empresa deverá culminar com a emissão de um relatório de Auditoria Informática, que deve ter a mesma estrutura dos restantes relatórios de Auditoria e deve evidenciar os principais riscos do sistema e recomendações a fazer aos Órgãos de Gestão.

Além dos objectivos para a análise do SI da empresa, o auditor deverá realizar diversos testes aos controlos existentes (dependendo do grau de confiança que tem no SCI da empresa) que não envolvam os sistemas informáticos (onde se enquadra o trabalho em empresas com menor nível de informatização). Neste sentido, é importante testar o processo de entrada de informação, verificando se um determinado elemento está devidamente registado e existe informação acerca da sua aquisição (documentos e contratos relevantes), bem como verificar a frequência com que estas informações são revistas ou testar os procedimentos de produção de informação, de supervisão (verificar se são produzidos relatórios periodicamente para o Órgão de Gestão).

O objectivo seguinte prende-se com a avaliação do método de mensuração dos elementos, onde o auditor deverá:

1. Reunir informação detalhada acerca dos diversos métodos de avaliação dos elementos em análise, de acordo com a estrutura conceptual aplicável
2. Analisar se o justo valor é o método de mensuração mais adequado (analisar as diversas características da informação)
3. Indagar o Órgão de Gestão no sentido de saber quais as considerações base na escolha do Justo Valor bem como, nos casos em que se apliquem métodos de avaliação do justo valor com base em estimativas, quais as bases para a escolha dos pressupostos dessas estimativas
4. Simular a mensuração dos elementos com outro critério e avaliar os resultados, de modo a tirar ilações acerca de possíveis intenções da gerência em manipular resultados
5. Verificar se o justo valor tem sido consistentemente utilizado (se foi utilizado no ano anterior) e caso decorra de uma alteração recente de critérios contabilísticos, verificar quais as razões na base dessa alteração e se essa alteração não afronta o princípio contabilístico da consistência.
6. Se o justo valor for calculado com base em modelos estatísticos, analisar os pressupostos e simular a mensuração com diferentes pressupostos e simular a mensuração com base noutros modelos de avaliação do justo valor

Quando a empresa utilize o trabalho de um perito nas mensurações ao justo valor, o auditor deverá concluir se tem a segurança necessária no trabalho, realizando os seguintes procedimentos:

1. Avaliação das capacidades técnicas do perito, bem como da sua integridade
2. Avaliação do seu trabalho, dos pressupostos utilizados e dos modelos aplicados
3. Reconstituição do trabalho do perito: recalcular usando os mesmos pressupostos e usando diferentes pressupostos

O auditor deverá ponderar a utilização de trabalhos de peritos em avaliação do Justo Valor, devendo proceder com a mesma cautela que no ponto anterior, procurando concluir acerca da razoabilidade do trabalho a utilizar como prova de auditoria.

O auditor deve também realizar alguns testes substantivos ou de detalhe que confirmem a aplicação consistente do justo valor como critério de mensuração, do método de avaliação do Justo Valor e dos eventuais pressupostos aplicados, recolhendo uma amostra (que dependerá da quantidade e complexidade dos elementos mensurados ao Justo valor) e analisando pormenorizadamente todas as questões levantadas a este respeito.

Por fim, no momento do processo de contas (final do trabalho de auditoria), o auditor deverá analisar todas as peças das DF's, no que concerne a esta área, verificando:

1. Se os valores dos elementos estão correctamente relevados nas rubricas do Balanço
2. Se os ganhos e perdas (ou eventualmente rubricas de CP) reflectem alterações no justo valor dos elementos
3. Se todas as divulgações exigidas pelas normas aplicáveis foram correctamente efectuadas, proporcionando ao utente das DF's toda a informação relevante e fiável para a tomada de decisão
4. Se foram incluídas na Declaração de Responsabilidade todas as questões relevantes acerca do método de avaliação do justo valor, dos pressupostos eventualmente utilizados e de todas as restantes questões suscitadas pelo auditor

Considerações finais

O Justo Valor pode de facto comprometer a fiabilidade das Demonstrações Financeiras, razão pela qual o auditor deve planear o seu trabalho tendo em conta a análise das mensurações de acordo com este critério.

A Auditoria Informática é um ramo da Auditoria que ganha cada vez mais relevo e que permite transportar a auditoria para um novo plano. Com o desenvolvimento dos mercados financeiros, com a sofisticação dos programas informáticos das empresas e dos seus Sistemas de Controlo Interno, é imprescindível que o auditor adquira o domínio de todas as ferramentas informáticas que o possam auxiliar em questões complexas e que possam levar a uma redução do tempo dispendido com análises morosas e dispensáveis.

Vive-se um momento de “viragem” no conceito de Auditoria. A Auditoria “do papel” deu lugar a uma nova forma de abordar as contas das empresas. Deixou-se de se dedicar a maior parte do trabalho de Auditoria à análise dos documentos das empresas, aos testes substantivos, e passou-se a assistir a Auditorias “top down”. As auditorias “top down” têm como primeira abordagem a gerência e outros órgãos relevantes da empresa. É neles que se encerra a informação mais relevante, é aqui onde tudo deve começar. De seguida, a auditoria actual passa pelo conhecimento da empresa, pela avaliação do seu risco e do seu sistema de controlo interno. O auditor deve depois realizar testes aos controlos e procedimentos analíticos, de acordo com o seu planeamento, de modo a validar as asserções relevantes para obter a segurança necessária no seu trabalho. Só em último lugar a auditoria passa pelo desenvolvimento de alguns testes substantivos, de pormenor, pelo trabalho de “papel”.

Deste modo, a Auditoria Informática e as ferramentas informáticas de apoio ao auditor são cada vez mais relevantes no conceito actual de Auditoria, acompanhando o auditor na maior parte do seu trabalho.

De acordo com o referido ao longo do trabalho, são várias as situações em que as normas aconselham os auditores a recorrerem ao trabalho de peritos como prova de auditoria. Uma dessas situações diz respeito à mensuração de elementos ao Justo Valor. E é precisamente com uma última nota a esta questão que pretendo terminar este relatório. Naturalmente que a maior aplicação do Justo Valor como critério de mensuração implica a todos os técnicos da área um estudo mais aprofundado do preceituado nas normas sobre este efeito, situação a que não é avesso o auditor. O domínio do Justo valor implica tempo dispendido na sua análise, na avaliação de quais os métodos mais fiáveis, no estudo da sua aplicação em diversas áreas de actividade. Reconheço que o mais simples será recorrer a peritos especializados no tema, mas tal não representará a perda de uma oportunidade de negócio óbvia? Será que a especialização na mensuração ao Justo Valor não abrirá as portas para o aproveitamento desta brecha de mercado que se formou actualmente?

Será o Justo Valor uma Ameaça ou uma Oportunidade Latente?

Bibliografia

Obras diversas:

- ABREU, Rute; PEGA MAGRO, Fernando; DAVID, Fátima (2009): "Sistema de Normalização Contabilística: Justo valor versus credibilidade contabilística", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 111;
- ALBUQUERQUE, Fábio (2009): "Porque não há duas (opiniões) sem três...", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 107;
- ANACORETA CORREIA, Luisa (2009): "SNC vs POC – Uma primeira abordagem", Revista Revisores e Auditores, Jul/Set;
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos (2007): "Auditoria Financeira: Teoria e Prática", 8ª edição, Editora Rei dos Livros;
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos; CORREIA ALVES, Gabriel (2007): "Casos Práticos de Auditoria Financeira", 4ª edição, Editora Rei dos Livros;
- BAPTISTA GOUVEIA, João (2009): "Para um debate saudável: custo histórico versus justo valor", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 113;
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério (2003): "Elementos de Contabilidade Geral", 21ª edição, Áreas Editora
- BREALEY, Richard; MYERS, Stewart; ALLEN, Franklin (2004): "Princípios de Finanças Empresariais", Editora McGraw-Hill
- CARDOSO MOREIRA, José António (2001): "Análise Financeira de Empresas – da Teoria à Prática", 4ª edição, IMC Editora
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2008): "O Conhecimento do Negócio nas Actividades dos TOC e dos ROC", Diário do Minho n.º 28119, Jornal AIMinho n.º 82;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2008): "A Crise Financeira e a Contabilidade", Revista Electrónica INFOCONTAB, Jornal AIMinho;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2009): "Justo Valor implica novas responsabilidades para técnicos e revisores de contas", Revista Vida Económica n.º 1278;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2009): "A Crise Financeira e as «Imparidades»", Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 41;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2009): "O «Justo Valor» no SNC e o Art.º 32.º do CSC", Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 47;
- DUQUE, João (2008): "Em defesa do justo valor", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 105;
- FERNANDES FERREIRA, Rogério (2008): "A globalização (economicista) piora também a ética contabilística", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 102;
- FERNANDES FERREIRA, Rogério (2008): "A Contabilidade está a perder o rigor?", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 103;

- FERNANDES FERREIRA, Rogério (2009): "Contabilidade – critérios valorimétricos", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 110;
- FACULDADE DE ECONOMIA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA (2009): "Regulamento dos Estágios Curriculares e Projectos Profissionalizantes"
- FRANCO, Paula; SILVA, Amândio: "Gratificações de Balanço no Sistema de Normalização Contabilística", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 118, Janeiro de 2010
- GARRUÇO, Elisabete (2008), 6º Relatório Semestral de Programa de Estágio da OROC: "A problemática das mensurações e divulgações ao Justo Valor na perspectiva da contabilidade e da auditoria"
- GONÇALVES, António: "A evolução das metodologias de Auditoria", Revista Revisores e Auditores, n.º 42 – Julho/Setembro 2008
- GUERREIRO, Marta: "A harmonização Contabilística Internacional – Tendências Internacionais", Revista Revisores e Auditores, n.º 43 – Outubro/Dezembro 2008
- MOREIRA, José António: "irá o Método do Justo Valor reduzir a qualidade da informação financeira? Inferências a partir da aplicação das IFRS", Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 119, Fevereiro de 2010
- NABAIS, CARLOS (2006): "Noções Práticas de Auditoria", Editora Presença;
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2008/2009): Manual de Auditoria Informática do CPROC, leccionado pelo Dr. Rui Ferreira
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2008/2009): Manual de Contabilidade Financeira do CPROC, leccionado pelo Dr. João Rodrigues
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2008/2009): Manual de Fiscalidade do CPROC, leccionado pelo Dr. Joaquim Alexandre e pela Dra. Olinda Carmo
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2008/2009): Manual de Ética e Deontologia Profissional do CPROC, leccionado pelo Dr. Armindo Costa
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2008/2009): Manual de Auditoria Financeira do CPROC, leccionado pelo Dr. Luis Esteves
- PEDRO, José Maria (2005): "Segurança Informática em Auditoria"
- PEREIRA, Gil Fernandes (2006): "Código das Sociedades Comerciais", 6ª edição, Edição do Autor
- PRICEWATERHOUSECOOPERS: "Manual de Auditoria Interna – Hospitais – ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde, I.P."
- RODRIGUES, João (2010): "Sistema de Normalização Contabilística Explicado", Editora Porto Editora
- SANTIAGO, Carlos (2007): "Plano Oficial de Contas Comentado", 13ª edição, Texto Editores
- SILVA, Joaquim Alexandre (2008): "APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração – IRC – Determinação da matéria Colectável e Cálculo do Imposto – Quadro 07, 09 e 10 da Declaração Mod.22 Dissolução e Liquidação de Sociedades"

Normas e Legislação de Auditoria:

- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, (1991): Directriz Contabilística (DC) n.º1 – Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais;
- ____, (1991): DC n.º2 – Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito;
- ____, (1992): DC n.º9 – Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas;
- ____, (1992): DC n.º12 – Conceito contabilístico de trespasse;
- ____, (1993): DC n.º13 – Conceito de justo valor;
- ____, (2005): DC n.º18 – Objectivos de demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites;
- ____, (2001): DC n.º28 – Impostos sobre rendimentos;

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, (2003): International Accounting Standard (IAS) 2 – Inventários;
- ____, (2004): IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;

- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, International Auditing and Assurance Standards Board: International Standard on Auditing (ISA) 200 - Objectivo e Princípios Básicos que Regem a Revisão/Auditoria de Demonstrações Financeira;
- ____: ISA 210 – Condições dos Compromissos de Revisão/Auditoria;
- ____: ISA 220 – Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria;
- ____: ISA 250 – Considerações das Leis e dos Regulamentos na Revisão/Auditoria das Demonstrações Financeiras;
- ____: ISA 315 – Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material;
- ____: ISA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria;
- ____: ISA 330 – Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados;
- ____: ISA 500 – Prova de Revisão/Auditoria;
- ____: ISA 501 – Prova de Revisão/Auditoria - Considerações Adicionais Relativas a Rubricas Específicas;
- ____: ISA 600 – A Utilização do Trabalho de Outro Revisor/Auditor;
- ____: ISA 620 – A Utilização do Trabalho de um Perito;

- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 230 – Papéis de Trabalho;
- ____, (1999): DRA 300 – Planeamento;
- ____, (1999): DRA 310 – Conhecimento do Negócio;
- ____, (1999): DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria;
- ____, (2000): DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria;
- ____, (2000): DRA 410 – Controlo Interno;
- ____, (1999): DRA 500 – Saldos de Abertura;
- ____, (2006): DRA 505 – Confirmações Externas;

- ____, (1998): DRA 510 – Prova de Revisão/Auditoria;
- ____, (2005): DRA 511 – Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais;
- ____, (2007): DRA 545 – Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor;
- ____, (2001): DRA 701 – Relatório de Auditoria elaborado por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual;
- ____, (1998): DRA 720 – Demonstrações Financeiras que incluem Comparativos;
- ____, (2001): DRA 900 – Exame Simplificados;

- SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, (2009): Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6 – Activos Intangíveis;
- ____, (2009): NCRF 18 – Inventários;
- ____, (2009): NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;
- ____, (2009): NCRF 27 – Instrumentos Financeiros;

- COMISSÃO DE CONTROLO DE QUALIDADE: International Standards on Quality Control (*ISQC 1*) - Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: Statement of Financial Accounting Standards (SFAS n.º157) - Fair Value Measurements (2006)
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: Exposure Draft ED/2009/5 – Fair value Measurement (2009)
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NT)

Normas e Legislação de Auditoria Informática:

- INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION (ISACA): “CobIT – Control Objectives for Information Technology”
- INTERNATIONAL STANDARDS ORGANIZATION (ISO) e INTERNATIONAL ELECTROTECHNICAL COMMISSION (IEC): “ISO/IEC 27002 - Information technology – security techniques – Code of practice for information security management”.

Normas e Legislação de Fiscalidade e Contabilidade:

- COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA, CE (2002): Regulamento n° 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, relativo à Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.
- DEVESA, Jaime; MARCELINO, Manuel Joaquim (2009): “Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Estatuto dos Benefícios Fiscais”, 12ª edição, Editora Almedina.
- DEVESA, Jaime (2009): “Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, 10ª edição, Editora Almedina.
- PORTUGAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (1998): Decreto-Lei n° 31/98, de 11 de Fevereiro, permite a Reavaliação de Bens do Activo Tangível.
- PORTUGAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (1990): Decreto Regulamentar n° 2/90, de 12 de Janeiro, Reintegrações e Amortizações (redacção com todas as alterações introduzidas até 2008).
- PORTUGAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2009): Decreto Regulamentar n° 25/2009, de 14 de Setembro, aprova o novo regime de Reintegrações e Amortizações, com base nas alterações introduzidas pelo novo Sistema de Normalização Contabilística.
- PORTUGAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2005): Decreto-Lei n° 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe a Directiva 2003/51/CE que segue a estratégia do Regulamento CE n° 1606/2002.
- PORTUGAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2005): Decreto-Lei n° 158/2009, de 13 de Julho, aprova o novo Sistema de Normalização Contabilística.

Normas e Legislação de Ética e Deontologia Profissional:

- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Regulamento Disciplinar da ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Decreto-Lei n° 487/99, de 16 de Novembro.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Decreto-Lei n° 224/2008, de 20 de Novembro.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas – Diário da República, III Série, n° 297, de 26 de Dezembro de 2001.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Manual do Revisor Oficial de Contas – Código de Ética para Contabilistas/Revisores Profissionais, emitido em Junho de 2005 e revisto em Julho de 2006.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: Circular n° 07/05 – “Honorários”.

Sites na Internet:

- Associação Para Extensão Universitária da FEUC – <http://www.apeu.fe.uc.pt>
- Comissão de Normalização Contabilística – <http://www.cnc.min-financas.pt>
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – <http://www.cmvm.pt/>
- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – <http://www.cnsa.pt>
- Financial Accounting Standards Board – <http://www.fasb.org>
- Guis Fiscal 2009 PriceWaterhouseCoopers - <http://www.pwc.com/pt/pt/guia-fiscal-2009/index.jhtml>
- Information System Audit and Control Association – <http://www.isaca.org/>
- Instituto Nacional de Estatística – <http://www.ine.pt/>
- Internacional Accounting Standards Board – <http://www.iasb.org>
- International Federation of Accountants – <http://www.ifac.org>
- Jornal de Negócios – <http://www.jornaldenegocios.pt>
- Ministério das Finanças – <http://www.min-financas.pt>
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – <http://www.oroc.pt>
- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – <http://www.otoc.pt>
- Portal das Finanças - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>
- Rigorbiz – <http://www.rigorbiz.pt>
- Segurança Social – <http://www.seg-social.pt>
- Wikipédia – <http://www.wikipedia.org>

ANEXO 1 - Conclusões sobre componentes do Controlo Interno

CONCLUSÕES SOBRE COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO

EMPRESA: _____

AMBIENTE DE CONTROLO

Significa a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tônica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.

AVALIAÇÃO DE RISCOS

É a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos.

PROCEDIMENTOS DE CONTROLO

São as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas.

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

É a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades.

MONITORIZAÇÃO

É o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.

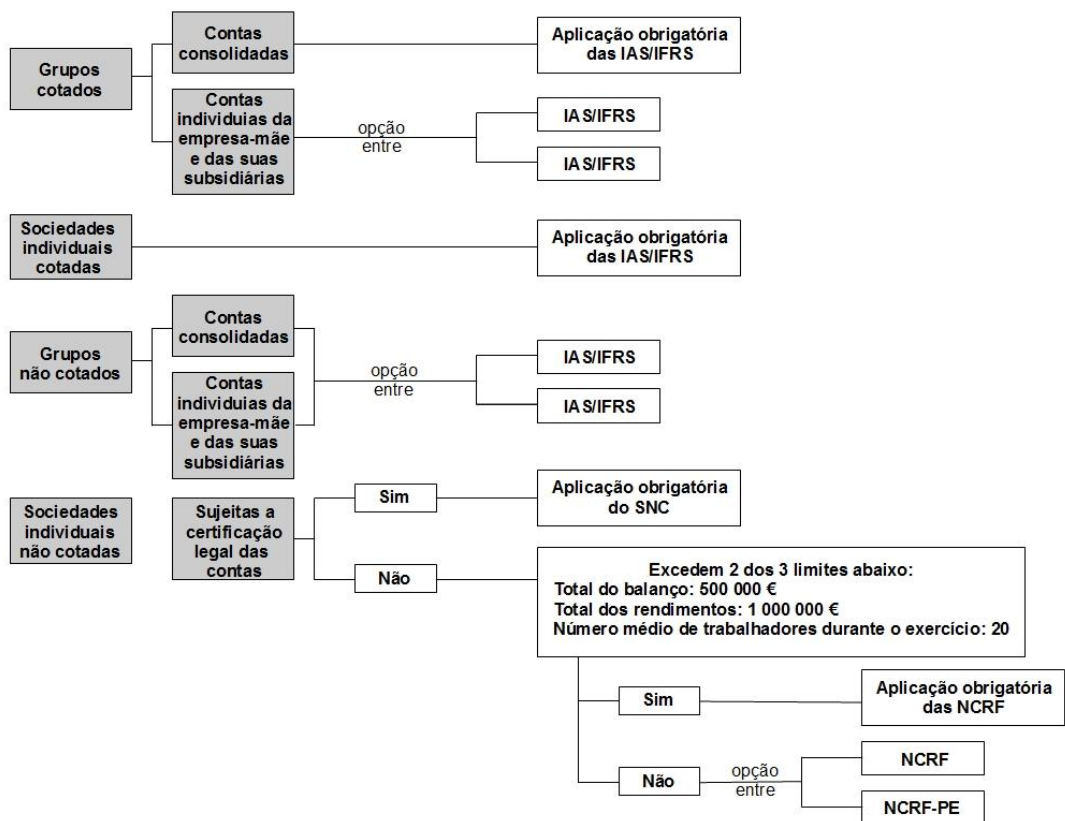
NOTA: Para o preenchimento deste papel de trabalho deve-se ter presente a **DRA 410** e ter em consideração a dimensão da entidade em questão.

CONCLUSÕES:

PREPARADO POR: _____ REVISTO POR: _____
_____/____/_____/_____/____/_____/_____/_____

Fonte: Pinto Castanheira SROC, Soc. Unipessoal, Lda

ANEXO 2 - Resumo da aplicação dos referenciais contabilísticos consoante o tipo de empresa



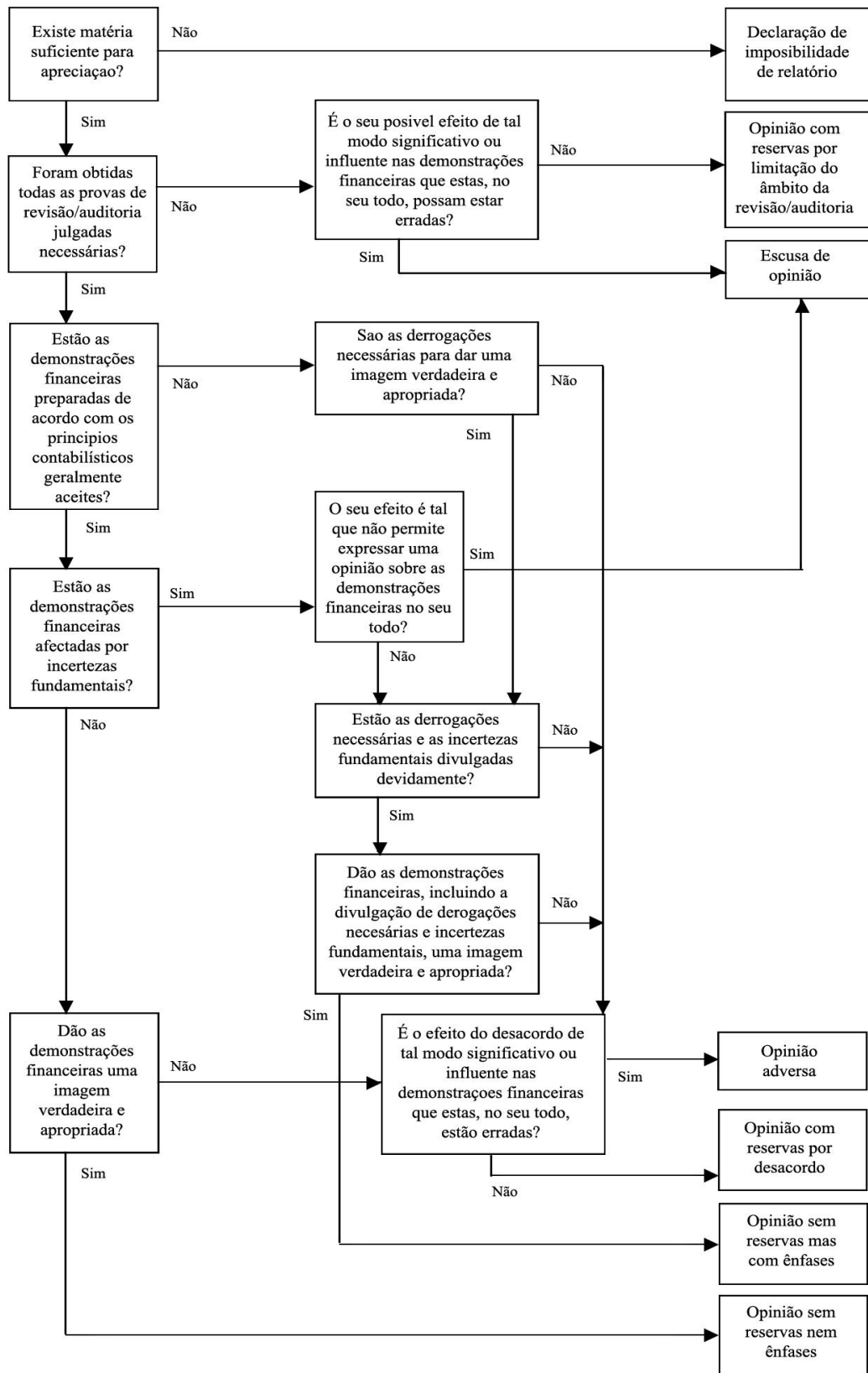
Fonte: João Rodrigues em "Sistema de Normalização Contabilística Explicado", Editora Porto Editora

ANEXO 3 - Quadro resumo das definições de Justo Valor

Norma	Parág.	IASB: Definição de Justo Valor
IAS 16 IAS 20 IAS 40	6 3 5	<i>Justo valor é a quantia pela qual o activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.</i>
IAS 38	3	<i>Justo valor de um activo é uma quantia pela qual esse activo podia ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.</i>
IAS 2 IAS 17 IAS 18 IAS 19 IAS 21 IAS 32 IAS 39 IAS 41	6 4 7 7 8 11 9 8	<i>Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.</i>
IFRS 2, apêndice		<i>A quantia pela qual um activo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento de capital próprio concedido trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as partes.</i>
IAS 36	6	<i>Justo valor [menos os custos de vender] é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, [menos os custos com a alienação].</i>

Fonte: Elisabete Garruço em “6º Relatório Semestral de Programa de Estágio da OROC: A problemática das mensurações e divulgações ao Justo Valor na perspectiva da contabilidade e da auditoria”

ANEXO 4 - Formação da Opinião do Revisor/Auditor (Anexo da DRA 700)



ANEXO 5 – Exemplo de Questionário Standard Geral

QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO

EMPRESA: _____

Área Coberta: Geral				
Trabalho a realizar	SIM	NÃO	N/A	Observações
1. A empresa possui um organigrama?				
2. A empresa possui manual de controlo interno?				
3. A empresa possui manual de contabilidade?				
4. Em caso negativo, existe um plano de contas?				
5. Faz-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo?				
6. Existe na empresa: Director Financeiro? Chefe de Contabilidade? Auditor Interno?				
7. A secção de contabilidade está separada de: Secção de tesouraria? Secção de vendas? Secção de compras ? Secção de produção ?				
8. Todos os funcionários gozam anualmente férias sendo as s/ funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros?				
9. Os seguros são em geral revistos anualmente?				

10. Os lançamentos contábilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um funcionário responsável?				
11. Elabora-se mensalmente informações de tipo contábilístico, financeiro, de gestão?				
12. Em caso afirmativo, quais são?				
13. Existe um calendário relativo ao cumprimento das obrigações fiscais para-fiscais e outras?				
14. No caso de existirem filiais ou delegações, exerce-se algum controlo sobre as mesmas?				

Área Coberta: Geral				
Trabalho a realizar	SIM	NÃO	N/A	Observações
15. Todos os documentos em circulação na empresa são numerados tipograficamente?				
16. Em caso afirmativo quais são?				

COMENTÁRIOS / RECOMENDAÇÕES:

PREPARADO POR: _____

REVISTO POR: _____

_____ / ____ / _____

_____ / ____ / _____