

*“Adoramos a perfeição, porque não a podemos ter;
repugná-la-íamos se a tivéssemos.
O perfeito é o desumano porque o humano é imperfeito.”*
(Fernando Pessoa, 1888-1935)

ÍNDICE

Índice de Figuras e Tabelas	11
Siglas e Acrónimos	13
Prefácio	17
Nota Introdutória.	19
Nota à 2.ª Edição	23
Capítulo 1. Enquadramento da Auditoria	25
1.1. Conceito e objetivos da auditoria.	25
1.2. Auditoria Interna e Auditoria Externa	30
1.3. O normativo de auditoria	31
1.4. Órgãos de governo societário	39
1.5. A profissão de Revisor Oficial de Contas.	45
Capítulo 2. A Opinião em Auditoria e Relatórios de Auditoria	49
2.1. A Certificação Legal de Contas	49
2.2. Tipos de opinião	52
2.2.1. Opinião não modificada	53
2.2.2. Opinião modificada	55
2.2.3. Comunicação de matérias relevantes de auditoria	57
2.2.4. Comunicação de outras matérias	58
2.2.5. Estrutura do relatório de auditoria.	59
2.2.6. Relatórios de revisão limitada	61
2.3. Exemplos de relatórios de auditoria	62
Capítulo 3. O Controlo Interno e a Avaliação do Risco.	89
3.1. Controlo interno e sistema de controlo interno	89
3.1.1. A eficiência do controlo interno.	90

3.1.2.	A responsabilidade pelo controlo interno	94
3.1.3.	Do controlo interno preventivo ao controlo interno detetivo	95
3.1.4.	Os controlos <i>hard</i> e os controlos <i>soft</i>	97
3.2.	O risco em auditoria.	98
3.2.1.	Classificação dos riscos	102
3.2.2.	Asserções subjacentes às demonstrações financeiras	104
3.3.	O sistema de gestão de riscos no setor financeiro	106
Capítulo 4.	Planeamento em Auditoria e Obtenção de Prova	109
4.1.	O processo de planeamento em auditoria	109
4.2.	A materialidade	114
4.3.	A prova em auditoria e os papéis de trabalho	117
4.4.	A amostragem em auditoria.	128
Capítulo 5.	A Fraude em Auditoria	131
5.1.	Enquadramento normativo da fraude.	131
5.1.1.	O erro e a fraude.	133
5.1.2.	Apropriação indevida de ativos	135
5.1.3.	Principais procedimentos de auditoria	136
5.1.4.	Comunicação da prática de fraude	141
5.2.	As principais fraudes internacionais das últimas décadas	142
Capítulo 6.	Auditoria ao Ciclo Operacional.	147
6.1.	Principais aspetos contabilísticos e fiscais	147
6.1.1.	Meios financeiros líquidos	147
6.1.2.	Contas a receber e contas a pagar.	153
6.1.3.	Inventários e ativos biológicos	163
6.1.4.	Provisões e contingências	168
6.1.5.	Outras transações do ciclo operacional.	170
6.2.	Inventários, litígios e reclamações: aspetos particulares de auditoria	173
Capítulo 7.	Auditoria ao Ciclo do Investimento	177
7.1.	Principais aspetos contabilísticos e fiscais	177
7.1.1.	Ativos fixos tangíveis	178
7.1.2.	Propriedades de Investimento	185

7.1.3. Ativos intangíveis	186
7.1.4. Investimentos financeiros.	192
7.2. Práticas de controlo interno e procedimentos de auditoria	200
Capítulo 8. Auditoria ao Ciclo do Financiamento	203
8.1. Principais aspetos contabilísticos e fiscais	203
8.1.1. O capital próprio.	205
8.1.2. O capital alheio	213
8.2. Práticas de controlo interno e procedimentos de auditoria	219
Capítulo 9. Aspetos Particulares em Auditoria.	221
9.1. Impostos correntes e impostos diferidos	221
9.2. Auditoria aos saldos de abertura	229
9.3. Auditoria ao relato por segmentos	230
9.4. Auditoria à informação financeira prospetiva	233
9.5. Auditoria aos controlos em empresas de serviços	235
9.6. Auditoria à informação financeira pró-forma contida em prospetos	236
9.7. Continuidade (<i>Going Concern</i>)	237
Capítulo 10. Casos Práticos.	241
Notas Finais	347
Bibliografia Consultada	351

ÍNDICE DE FIGURAS E TABELAS

Figura 1.1. – Enquadramento da auditoria	26
Figura 1.2. – A mitigação dos conflitos de agência	27
Figura 1.3. – A contabilidade e a auditoria	28
Figura 1.4. – Estrutura do normativo do IAASB	32
Figura 1.5. – As responsabilidades do órgão de gestão e do revisor/auditor	37
Figura 1.6. – As linhas de defesa do setor financeiro	44
Figura 2.1. – Tipos de opinião	53
Figura 2.2. – Tipos de opinião modificada	55
Figura 2.3. – Estrutura geral do relatório de auditoria	60
Figura 3.1. – Agregação das Componentes do Controlo Interno	92
Figura 3.2. – Exemplos de Controlos Preventivos e Controlos Detetivos	96
Figura 3.3. – Controlos <i>hard</i> e controlos <i>soft</i>	98
Figura 4.1. – Plano global de auditoria	111
Figura 4.2. – As determinantes da materialidade	116
Figura 4.3. – Materialidade (<i>Benchmark</i> de valores de referência)	117
Figura 4.4. – A qualidade da prova	120
Figura 4.5. – Procedimento de confirmação externa	122
Figura 4.6. – Acontecimentos subsequentes	125
Figura 4.7. – Arquivo da documentação de auditoria	127
Figura 5.1. – O impacto da fraude na opinião de auditoria	139

Figura 7.1. – Mensuração inicial dos Ativos Fixos Tangíveis . . .	181
Figura 8.1. – Principais fontes de financiamento em capital alheio.	204
Figura 8.2. – Principais fontes de financiamento em capital próprio.	204
Figura 8.3. – Emissão de ações: fases contabilísticas	207
Figura 8.4. – Operação de <i>lease-back</i>	217
Figura 9.1. – Apuramento do resultado fiscal	222
Tabelas	
Tabela 6.1. – Exemplos de controlos internos.	153

PREFÁCIO

A obra que temos na mão é muito interessante, pegando, desde logo, no título, da organização da empresa para seguir até à auditoria. A transmissão da sentença da página pré-texto é preciosa – só mesmo dita ou ditada por Fernando Pessoa ganha verdade, não é fácil entender naquilo que é obvio. É um alerta importante quando se fala de risco – é deste que trata a obra, como fica sublinhado no decurso da obra.

A simples percepção do risco é uma tarefa decisiva no desenvolvimento do trabalho de auditoria e isso implica julgamento, uma capacidade que tem de, por vezes arduamente, ser adquirida, treinada, pelo auditor.

O essencial do trabalho deste é julgamento, que implica observações, inquéritos, comparações, atitudes de desconfiança e ceticismo, intrusão, mexer nas coisas, por vezes sujar as mãos – e tudo isto num ambiente requerido de paz, de colaboração, exigido pela salutar governação.

São dez os capítulos, o último dedicado, em cerca de 100 páginas ao estudo de 28 casos práticos, por onde perpassa a matéria distribuída pelas mais de duzentas antecedentes. No primeiro capítulo (“Enquadramento da Auditoria”, um pouco mais de vinte páginas) assinala-se a diferença entre a auditoria interna e a auditoria externa e a sua expressão nas “linhas de defesa” descritas quinze páginas mais à frente, usando, sobretudo, o contexto do setor financeiro, e descrevem-se os principais conceitos e objetivos da auditoria, a ligação à gestão e, muito brevemente, para que serve o revisor oficial de contas.

Nas quarenta páginas seguintes, o Capítulo 2 dedica-se à comunicação do resultado do trabalho, descrevendo os instrumentos e as funções de expressão da opinião e o seu conteúdo. Contêm interessantes exemplos as parcelas referentes à comunicação de matérias relevantes de auditoria e a comunicação de outras matérias. Contém-se no Capítulo 3 a distinção entre controlo interno e sistema de controlo interno, bem como as suas ligações ao governo da sociedade e ao risco em auditoria e, com ênfase, a gestão de riscos no setor financeiro. O trabalho essencial de planeamento da auditoria é objeto do Capítulo 4, onde é descrito, igualmente, a obtenção da prova. São temas primordiais a materialidade, os papéis de trabalho e a amostragem.

A fraude, o erro, a apropriação indevida de ativos e algumas notícias sobre fraudes internacionais merecem estudo num pequeno capítulo, o 5, antes de entrar nas matérias referentes aos ciclos económicos e financeiros. É assim que nos Capítulos 6, 7 e 8 encontramos, respetivamente, a auditoria ao Ciclo Operacional, ao Ciclo do Investimento e ao Ciclo do Financiamento, em cada um se apresentando os principais dados de teor contabilístico e fiscal, de que emanam as consequências em termos de verificação de contas, incluindo as referências ao controlo interno.

Por fim, no Capítulo 9 estão abrangidos trabalhos relativos a assuntos específicos, sempre com muito interesse. Foram ali escolhidos os temas de impostos (correntes e diferidos), os saldos de abertura, o relato por segmentos, a informação financeira prospetiva, os controlos em empresas de serviços e a informação financeira pró-forma contida em prospetos.

A obra é um excelente trabalho de localização da auditoria no quadro do governo das sociedades e de descrição dos trabalhos e dos pontos nevrálgicos que importa conhecer, tanto pelos profissionais, como pelos gestores, como pela academia.

JOSÉ RODRIGUES DE JESUS

Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

NOTA INTRODUTÓRIA

Nas últimas décadas, com especial incidência a partir dos anos 80 do século xx, a transformação ocorrida nos negócios, resultado da crescente globalização das economias e dos progressos ocorridos nas tecnologias de informação e comunicação, traduziu-se no emergir de novos paradigmas sociais, mais especificamente na esfera económico-financeira. O desenvolvimento de novos modelos de negócio, os quais são caracterizados por uma maior sofisticação, complexidade e amplitude, associado igualmente à quebra e banalização dos mais elementares valores éticos e deontológicos, fazem-nos hoje repensar a própria arquitetura dos mecanismos de controlo e das regras de conduta organizacionais que inibem de forma furtiva os mais basilares valores sociais. É no paradoxo da transparência e progresso, em convergência com a procura gradual de criação de valor individual e coletivo, que a auditoria, num elementar princípio de rigor e justiça, procura incutir credibilidade e sentido nessas também elementares condutas individuais e coletivas. Trata-se, por isso, de aumentar o nível de confiança do público em geral e dos utilizadores da informação em particular.

Porém, continuam e certamente continuarão a estar bem vincados, na nossa memória, os múltiplos escândalos económico-financeiros que têm marcado as mais diversas economias e geografias. São contextos económica e financeiramente disruptivos, resultantes da violação, de forma dolosa ou negligente, de elementares deveres profissionais e de conduta ética. Fruto de tudo isso, assistimos hoje à queda de impérios que, indiscutivelmente, outrora tiveram o seu tempo e o seu espaço na criação de valor e supostamente na construção de uma

sociedade estruturalmente mais rica. Chegados aqui, talvez possamos associar a complexidade e a sofisticação à disrupção objetiva e à necessidade de estreitar os mecanismos de controlo e consequente apreciação, ainda que assente numa base de julgamento profissional, de condutas e omissões.

O mundo depara-se hoje com novos e complexos desafios, fundamentalmente associados à gestão e preservação da informação individual e coletiva. A ameaça das designadas “*big techs*” talvez seja o principal desafio à transacionalidade e ao controlo, afirmando-se como um catalisador da política monetária intercontinental, da transferência a custos residuais, eventualmente desregulada, de dados e informação. É neste espectro de aparente anarquia desregulada que se espera que o poder político e a regulação possam intervir de forma oportuna e incisiva.

A obra encontra-se estruturada em dez capítulos, seguindo na sua génese as normas internacionais de auditoria (ISA – *International Standard on Auditing*). Os dez capítulos procuram, de forma gradual, conduzir o utilizador num percurso dedutivo, ou seja, entroncar na validação particular a partir de um conjunto de asserções gerais. Assim, no CAPÍTULO 1 abordar-se-á o enquadramento da auditoria, incluindo a sua abrangência e amplitude, bem como os aspetos regulamentares e normativos subjacentes ao exercício da profissão.

O CAPÍTULO 2 norteia a problemática da tipologia da opinião e a consequente tipologia de relatórios a emitir pelo auditor. Procura abordar a sua responsabilidade na formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, assim como a sua responsabilidade na comunicação de matérias relevantes de auditoria, ou outras matérias, em diálogo oportuno e transparente com os encarregados da governação.

O capítulo seguinte (CAPÍTULO 3) é dedicado à temática do controlo interno e da avaliação do risco, enquanto pilares fundamentais ao nível preventivo, detetivo e corretivo. É neste contexto que o conhecimento da entidade auditada e do seu ambiente de controlo, incluindo os seus sistemas de controlo interno e contabilístico, são procedimentos fundamentais ao nível da avaliação do risco de distorção material.

Ao longo do CAPÍTULO 4, o utilizador desta obra é impelido para a compreensão do processo de planeamento em auditoria, nas suas principais vertentes e asserções (Estratégia global da auditoria; Plano de Auditoria; Direção, Supervisão e Revisão; Documentação), bem como para os mecanismos de obtenção de prova, garantindo a sua adequação e suficiência. Ainda que assumindo uma natureza muito particular, não deixámos de abordar a natureza específica da temática da fraude, em especial na responsabilidade e nos comportamentos imputáveis ao auditor sempre que, no âmbito da identificação do risco de distorção material, é confrontado com a evidência da existência de fraude. É essa especificidade temática que será enquadrada e desenvolvida no CAPÍTULO 5.

Os três capítulos seguintes são fundamentalmente de aplicação prática da auditoria aos diversos ciclos de transações (CAPÍTULO 6 – Ciclo Operacional; CAPÍTULO 7 – Ciclo do Investimento; CAPÍTULO 8 – Ciclo do Financiamento), numa perspetiva puramente substantiva. Trata-se, por isso, de capítulos nos quais o objetivo é a implementação de procedimentos conducentes à mitigação do risco de deteção e consequentemente à mitigação do risco de auditoria. A simbiose entre a contabilidade e a auditoria encontram ao longo destes capítulos a sua essência e pertinência.

O CAPÍTULO 9 é dedicado aos trabalhos específicos de auditoria, nomeadamente auditorias ou revisões que incidam sobre informação prospetiva, sobre entidades de risco inerente específico e/ou setorial, informação financeira pró-forma, ou trabalhos com finalidade especial. Concluiremos este capítulo com uma análise crítica ao papel que a auditoria, *lato sensu*, poderá e deverá assumir na credibilização dos agentes económicos e dos órgãos de governação.

O último capítulo (CAPÍTULO 10) é exclusivamente dedicado à aplicação prática, sempre que tal se mostre relevante face aos objetivos da obra, dos conteúdos abordados ao longo dos nove capítulos anteriores. Consideramos que este capítulo traduz uma adequada ligação entre a teoria e a prática, ainda que estejamos conscientes de que os casos apresentados têm objetivos puramente académicos.

O caminho percorrido ao longo destes dez capítulos procura levar o utilizador diversificado a explorar tanto os aspetos gerais como os aspetos

particulares da auditoria, seja numa perspetiva doutrinal seja numa perspetiva técnica. Por se tratar de um domínio simbioticamente complexo, quer na especificidade quer na amplitude, requer do profissional da auditoria uma ímpar capacidade de julgamento, isenção e independência, na avaliação e nas recomendações a efetuar aos órgãos de governação, sempre numa premissa de criação de valor, privilegiando em todos os momentos a transparência e a consolidação normativo-legal.

ILÍDIO TOMÁS LOPES
Setembro de 2019