

A Auditoria das Pequenas e Médias Empresas

1. Evoluções Recentes nas Matérias da Contabilidade e Auditoria no Âmbito das Pequenas e Médias Empresas

Nos últimos tempos, os temas associados à contabilidade e auditoria ao nível das Pequenas e Médias Empresas (PME's) têm vindo a merecer uma maior

atenção e análise por parte das entidades envolvidas na elaboração, apresentação e credibilização das demonstrações financeiras quer a nível internacional, quer a nível interno.

Certamente que a estes desenvolvimentos não será alheia a relevância das PME's ao nível do emprego gerado, particularmente no espaço europeu, conjuntamente com a aproximação da União Europeia às Normas Internacionais de Contabilidade, e o consequente reforço da competência profissional dos diferentes intervenientes na elaboração, preparação e certificação das demonstrações financeiras das PME's.

O presente artigo visa divulgar o documento publicado em Dezembro de 2007, pelo IFAC¹ denominado “*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities*” (adiante designado por Guia), o qual é objecto de análise no ponto 2., abaixo.

1.1 Evoluções no Plano Externo

1.1.1 No Plano Contabilístico

Partindo do princípio de que os utilizadores das demonstrações financeiras das PME's possuem necessidades distintas dos utilizadores das demonstrações financeiras das entidades que possuem *public accountability*² (responsabilidade pública), no decurso do segundo trimestre de 2003, o IASB³ iniciou um projecto com vista à preparação e aprovação de normas de relato financeiro aplicáveis às PME's tendo, no início do mês de Junho de 2004, publicado um documento preliminar⁴, para discussão pública, relativo aos aspectos conceptuais que se colocam quanto à elaboração de normas de relato financeiro aplicáveis, especificamente, às entidades em questão.

Com base nas respostas obtidas, foi realizado um processo de análise que deu origem, em Abril de 2005, a um questionário relativo aos aspectos do reconhecimento e mensuração, tendo sido identificada a necessidade de proceder a simplificações nesta matéria. Posteriormente, verificaram-se um conjunto de reuniões / discussões de modo a aprofundar os conceitos relevantes presentes naquele contexto.

Por último, em 15 de Fevereiro de 2007, foi publicado o *Exposure Draft*, tendo por data limite para a apresentação de comentários o dia 30 de Novembro de 2007.

Embora partindo do princípio de que os utilizadores das demonstrações financeiras das PME's têm necessidades de informação distintas das dos utentes das entidades que possuem *public accountability* (responsabilidade pública), verificamos que a estrutura conceptual proposta é semelhante e que os princípios relativos ao reconhecimento e mensuração não são significativamente distintos dos aplicáveis às normas denominadas “*full*”, ou seja, ao conjunto completo das Normas Internacionais emanadas do IASB e aplicáveis no seio da União Europeia, de acordo com os Regulamentos e disposições comunitárias em vigor, ocorrendo algumas simplificações, essencialmente, ao nível das divulgações.

Na opinião de muitos profissionais, partilhando o autor esta posição, o projecto em questão foi incapaz de reconhecer que as necessidades de informação dos utentes são distintas, não só ao nível das divulgações, mas também ao nível das regras de reconhecimento e mensuração, colocando-se, por exemplo, a questão se o justo valor será aplicável às PME's nas situações em que não exista um mercado activo.

Contudo, como o tema do presente artigo não incide sobre a problemática da contabilidade, mas sim sobre os aspectos da profissão, ou seja, da auditoria, não nos alongamos na análise detalhada desta temática.

1.1.2 No Âmbito da Auditoria

Em Dezembro de 2007, na sequência de um projecto interno, o IFAC publicou e divulgou no seu site – www.ifac.org – um documento particularmente relevante: “*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities*” (adiante designado por Guia).

Na opinião do autor, trata-se de um documento há muito esperado e que visa abordar o tema específico da aplicação das Normas Internacionais de Auditoria às PME's, sendo o objectivo do ponto 2., abaixo, a análise mais detalhada deste documento.

1.2 Evoluções no Plano Interno

O Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), na sua reunião de 3 de Julho de 2007, procedeu à aprovação da proposta do Sistema de

1 IFAC - International Federation of Accountants

2 O IASB define com possuindo *public accountability* as entidades que possuam qualquer tipo de títulos cotados, ou tenham um impacto relevante num determinado espaço económico.

3 IASB – International Accounting Standards Board.

4 *Discussion paper – Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, IASB, Junho de 2004.

Normalização Contabilística (SNC), a submeter a apreciação Governamental. No Relatório do Orçamento de Estado para 2008, o Governo reconhece que a transição para o Sistema de Normalização constituirá um processo complexo e exigente, que implicará um esforço de adaptação por parte das empresas e profissionais, pelas alterações profundas que impõe na organização interna e nos procedimentos, devendo por isso ser preparada com a necessária antecedência.

Assim, de modo a proporcionar a oportunidade de uma ampla divulgação e de participação de todos os interessados, o Governo irá colocar o projecto do Sistema de Normalização Contabilística em consulta pública, de forma a recolher sugestões e outros contributos para o respectivo aperfeiçoamento.

2. O Guia Publicado pela IFAC

De modo a colmatar uma insuficiência reconhecida desde à longa data, quanto à inexistência de um documento que abordasse especificamente a problemática da auditoria das PME's, sendo relevante para este efeito o conceito preconizado pelo IASB de PME, assente em aspectos qualitativos e não quantitativos, a IFAC desenvolveu um projecto com vista à elaboração do documento em questão.

2.1 O Objectivo do Guia

O Guia, de acordo com o seu prefácio, visa apoiar os profissionais no decurso do processo de auditoria das PME's e promover a aplicação de forma consistente das Normas Internacionais de Auditoria. O documento não visa substituir as Normas Internacionais de Auditoria, mas sim consistir num documento de consulta complementar, de forma a auxiliar os profissionais a compreender e implementar de modo consistente as normas na auditoria das PME's, fornecendo uma análise detalhada das Normas Internacionais de Auditoria e os seus requisitos no contexto específico daquelas entidades.

Na opinião dos seus autores, o Guia deverá auxiliar os profissionais na realização de auditorias de PME's de elevada qualidade, promovendo a gestão dos recursos de uma forma eficiente, de modo a melhor poderem servir o interesse público. Adicionalmente, os autores consideram que o Guia poderá ser utilizado pelas entidades responsáveis a nível nacional, ou seja, pelos membros do IFAC, bem como pelas firmas de auditoria como documento de base na formação e treino dos seus profissionais.

A primeira actualização do documento em análise encontra-se prevista para finais de 2009, solicitando o IFAC, desde já, comentários sobre o mesmo, por forma a garantir o processo de melhoria contínua previsto, sendo intenção daquela entidade assegurar a actualização regular do Guia.

2.2 Estrutura do Guia

O Guia encontra-se dividido em quatro secções:

- Conceitos Básicos de Auditoria;
- Avaliação do Risco;
- Respostas ao Risco; e
- Relato.

A primeira secção aborda os conceitos essenciais, designadamente no que consiste uma auditoria baseada no risco, assim como os temas do controlo interno e das asserções das demonstrações financeiras.

Na segunda secção são abordados, de forma detalhada, todos os aspectos envolvidos na avaliação do risco em auditoria, centrando-se a terceira secção na análise pormenorizada, dos aspectos particulares da(s) resposta(s) do auditor aos riscos identificados.

A quarta, e última secção, versa sobre os aspectos da formação da opinião e relato.

A primeira secção apresenta uma abordagem essencialmente conceptual, enquanto que as restantes secções, sistematizando conceitos, procuram ser mais práticas e orientadas para os aspectos específicos do processo de auditoria nas PME's.

O Guia integra, ainda, um conjunto de anexos, visando promover a sua aplicação.

2.3 Conceitos Essenciais

O Guia assenta em três conceitos essenciais:

- i) Em que consiste uma auditoria baseada no risco – Risk based Audit;
- ii) O controlo interno; e
- iii) As asserções das demonstrações financeiras.

Face ao objectivo do presente documento, que consiste em promover a divulgação do Guia, iremos centrar a análise no ponto i), acima, sendo apresentados os aspectos mais relevantes.

2.3.1 Auditoria Baseada no Risco

2.3.1.1 Em que Consiste uma Auditoria Baseada no Risco

2.3.1.2 Aspectos Gerais

O objectivo do auditor aquando da realização de uma auditoria baseada no risco, consiste em obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras não se encontram afectadas por distorções materialmente relevantes, motivadas por erros ou fraudes. Tal envolve três etapas:

- Avaliação do risco de distorções materialmente relevantes ao nível das demonstrações financeiras;
- Concepção e realização de procedimentos de auditoria que respondam aos riscos identificados, de modo a reduzir os riscos de distorção materialmente rele-

vantes nas demonstrações financeiras, a níveis aceitáveis; e

- Emissão de um relatório de auditoria, cuja redacção traduza os resultados do trabalho realizado.

O processo de auditoria visa obter uma segurança razoável, devendo a mesma ser elevada, mas não absoluta. O auditor não pode prestar uma segurança absoluta em virtude das limitações inerentes ao seu trabalho, dos julgamentos profissionais que realiza e da natureza da prova obtida.

O seguinte quadro procura evidenciar algumas das limitações do processo de auditoria que impossibilitam o auditor de prestar uma segurança absoluta:

Limitações	Razões
Uso de testes	Qualquer amostra que não represente 100% da população introduz algum risco da ocorrência de erros que não sejam identificados.
Limitações do Controlo Interno	Até o melhor sistema, com o melhor desenho e adequadamente implementado pode ser ultrapassado por actos conduzidos pela gestão ou conluio entre colaboradores.
Fraude não identificada	Em virtude da fraude ser concebida de modo a não ser identificada, existe sempre a possibilidade de a mesma não ser detectada.
Natureza da prova obtida	A maioria da prova obtida em auditoria tende a ser indiciária e não conclusiva.
Disponibilidade da prova	Poderão existir situações em que existe um insuficiente acesso aos elementos de suporte, não permitindo conclusões definitivas sobre determinadas asserções, designadamente ao nível de estimativas relativas ao justo valor.
Confiança nos julgamentos realizados pelo auditor	O julgamento profissional é requerido para: <ul style="list-style-type: none"> • Identificar de forma adequada os factores de risco e proceder à sua avaliação; • Decidir quanto à profundidade dos testes e prova obtida; • Avaliar as estimativas realizadas pela gestão; e • Concluir em função dos resultados obtidos e declarações prestadas pelos responsáveis da gestão.
Dificuldade em assegurar integridade da informação	Existe o risco de que informações importantes e relevantes não tenham chegado ao conhecimento do auditor, não tenham sido obtidas ou tenham, inclusive, sido ocultadas.



2.3.1.1.2 Componentes do Risco de Auditoria

O risco de auditoria compreende dois elementos essenciais:

- O risco das demonstrações financeiras conterem distorções materialmente relevantes (risco inerente e risco de controlo);
- O risco do auditor não identificar tais distorções (risco de detecção ou “*engagement risk*”).

De modo a reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável, o auditor deve:

- Avaliar os riscos de distorção materialmente relevantes; e
- Limitar o risco de detecção. Tal pode ser alcançado realizando procedimentos específicos que respondam aos riscos identificados com potencial impacto nas demonstrações financeiras, classes de transacções, saldos de balanço ou principais asserções.

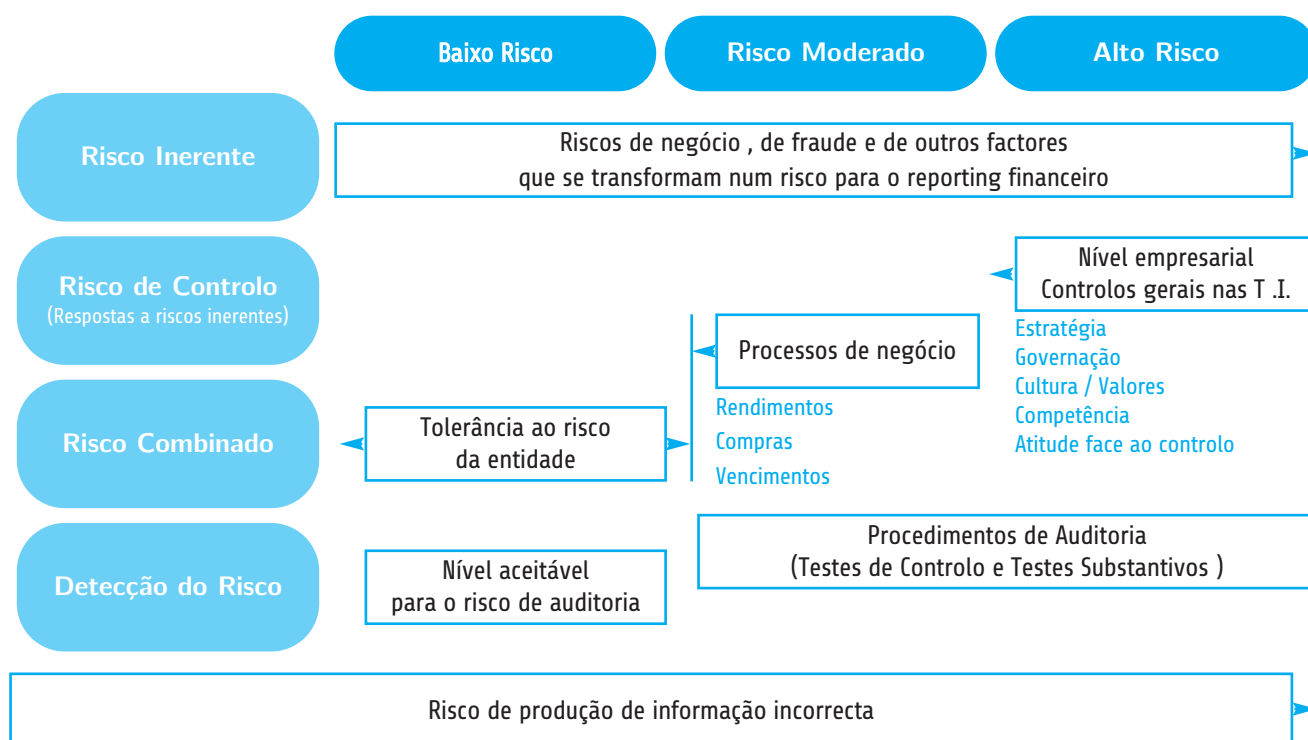
O mapa anexo evidencia as principais componentes do risco de auditoria:

Natureza	Descrição	Comentário
Risco Inerente	<p>Susceptibilidade de uma asserção que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada a outras distorções, presumindo que não haja outros controlos relacionados.</p> <p>O risco inerente é avaliado ao nível das demonstrações financeiras na sua globalidade e ao nível das asserções.</p>	<p>Estes riscos decorrem do negócio da entidade, dos seus objectivos, da natureza das operações e ambiente regulador específico da indústria, assim como da sua dimensão e complexidade. O risco de distorções materiais varia em função da natureza dos saldos ou classes de transacções. Os riscos relativamente aos quais o auditor deve ter uma particular preocupação, incluem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cálculos complexos que poderão apresentar erros; • Existências com valorizações de montante elevado; • Estimativas contabilísticas que se encontram sujeitas a um elevado grau de incerteza; • Insuficiência ao nível do fundo de maneio que possam pôr em causa a continuidade das operações da entidade; • Problemas ao nível do sector de actividade no qual a entidade se insere; • Desenvolvimentos tecnológicos que possam tornar obsoletos produtos ou processo de fabrico.
Risco de Fraude (Parte do risco inerente)	<p>Risco de ocorrer actos intencionais produzidos por uma ou mais pessoas responsáveis pela gestão, pela governação, por colaboradores ou terceiros, envolvendo a utilização de desvios de modo a obter uma vantagem ilegal ou indevida.</p>	<p>Existem dois tipos de erros intencionais que são relevantes para o auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erros resultantes de demonstrações financeiras fraudulentas; e • Erros decorrentes da apropriação indevida de activos.
Risco de Controlo (O controlo inter-no implementado reduz o risco inerente?)	<p>Risco de que possa ocorrer uma distorção numa asserção e que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada com outras distorções, que não seja evitada ou detectada e corrigida, numa base tempestiva, pelo controlo interno da entidade.</p>	<p>A entidade deve identificar e avaliar os riscos de negócio e outros (como os de fraude) e responder aos mesmos, concebendo e implementando um sistema de controlo interno.</p> <p>Existirá sempre algum risco de controlo, por força das limitações inerentes do controlo interno. O auditor deve adquirir conhecimento do sistema de controlo interno da entidade e realizar procedimentos para avaliar o risco de ocorrerem distorções materiais ao nível das asserções.</p>
Risco Combinado	<p>Trata-se de um conceito utilizado para referir o risco de distorção material (risco inerente e risco de controlo), quer ao nível das demonstrações financeiras, quer ao nível das asserções.</p>	<p>O auditor pode efectuar uma avaliação separada ou conjunta do risco inerente e do risco de controlo, dependendo das técnicas e metodologias adoptadas e de considerações práticas.</p>
Risco de Detecção	<p>Risco do auditor não detectar uma distorção que exista numa asserção que possa ser material, quer individualmente quer enquanto agregada com outras distorções.</p> <p>Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção está numa relação inversa para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção.</p>	<p>O auditor identifica as asserções relativamente às quais existem risco de distorção material e concentra os procedimentos de auditoria nessas áreas. Ao desenhar e avaliar os resultados dos procedimentos adoptados, o auditor deve considerar a possibilidade de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Seleccionar um procedimento de auditoria inapropriado; • Aplicação incorrecta de um dado procedimento de auditoria; • Interpretação inadequada dos resultados do trabalho realizado.

2.3.1.1.3. Inter-Relações entre as Diferentes Componente do Risco

O quadro anexo evidencia o relacionamento entre as diferentes componentes do risco:

INTER -RELAÇÃO DOS COMPONENTES DE RISCO NA AUDITORIA – A01.04



Fonte: “Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities”

2.3.1.1.4. A Metodologia da Auditoria Baseada no Risco

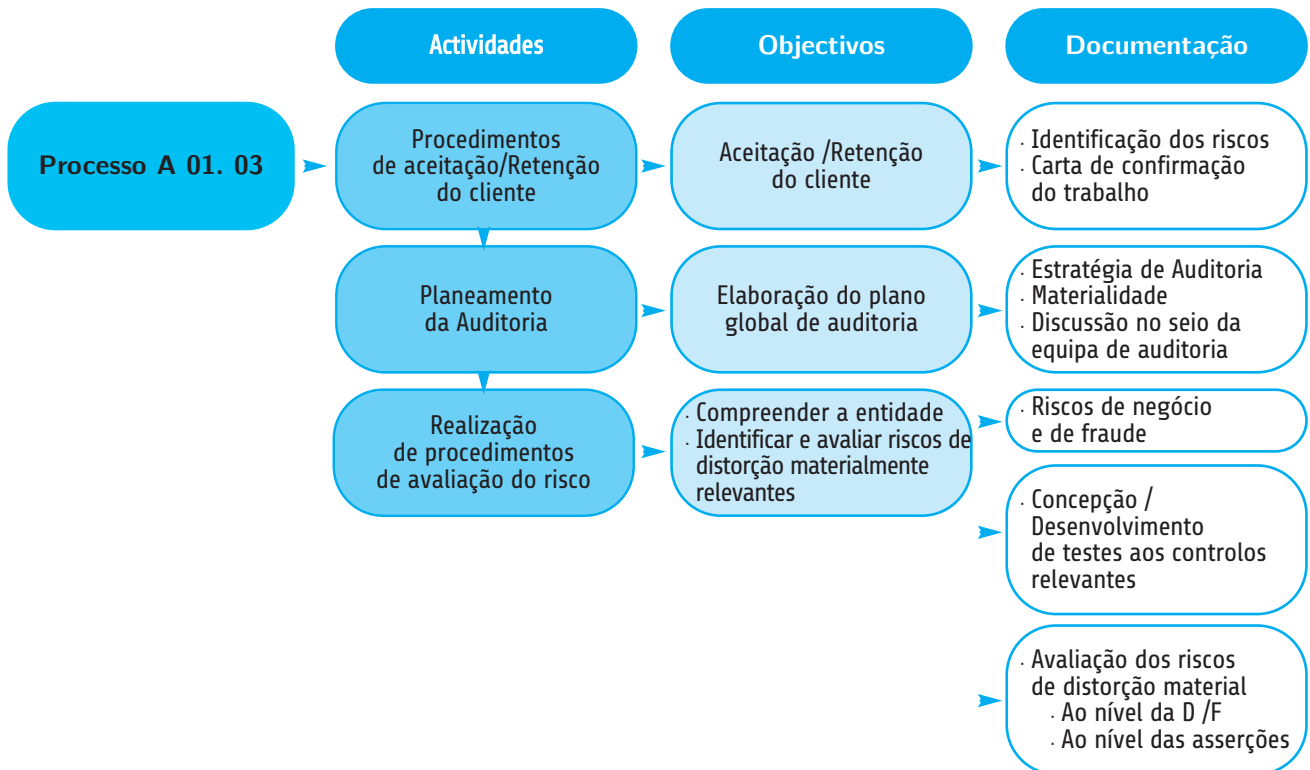
Ao longo do Guia, o processo de auditoria é apresentado como integrando três fases distintas:

- A avaliação do risco;
- A resposta do auditor aos riscos identificados; e
- O relato.

A figura seguinte sistematiza as diferentes tarefas associadas à fase do planeamento. Saliente-se que o Guia aborda, para cada etapa do processo de auditoria:

- As actividades a serem desenvolvidas;
- Os objectivos; e
- A documentação a ser produzida pelo auditor.

AVALIAÇÃO DO RISCO – A01.01



A realização de uma auditoria baseada no risco requer que o auditor possua um conhecimento sobre a entidade e o seu meio envolvente, incluindo o sistema de controlo interno. Ao deter esse conhecimento, o auditor encontra-se em condições de identificar e avaliar os riscos de distorção materialmente relevantes ao nível das demonstrações financeiras. Em virtude do processo de avaliação do risco requerer um julgamento profissional considerável, esta fase do trabalho deverá requerer maior dispêndio de tempo por parte do sócio responsável e dos membros da equipa com maior experiência, quer na identificação e avaliação dos vários tipos de riscos, quer consequentemente, na concepção e elaboração da adequada resposta ao nível do trabalho de auditoria.

A fase de avaliação do risco, no processo de auditoria, compreende os seguintes passos:

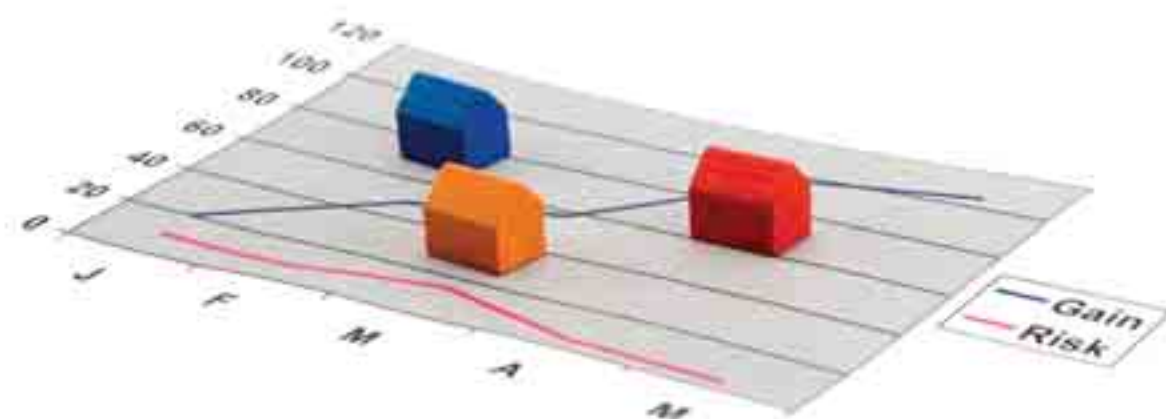
- Procedimentos de aceitação/retenção do cliente;
- Planeamento da auditoria;
- Realização de procedimentos de avaliação do risco, de modo a adquirir o conhecimento do negócio e a identificar os riscos inerente e de controlo;

- Identificação dos procedimentos de controlo interno relevantes e avaliação do seu desenho e implementação (quais os controlos que previnem a ocorrência de erros ou asseguram a detecção e correcção dos erros após os mesmos terem ocorrido);
- Avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras;
- Identificação dos riscos significativos que requeiram uma atenção e consideração especial por parte do auditor e identificação dos riscos, relativamente aos quais, a execução de procedimentos substantivos, de forma isolada, não é suficiente;
- Comunicação aos responsáveis da gestão e da governação de toda e qualquer situação de debilidade material na concepção e implementação do sistema de controlo interno; e
- Proceder à avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das asserções, e comunicar com a equipa de auditoria sobre esta matéria.

Saliente-se, dois aspectos relevantes que decorrem da aplicação das Normas Internacionais de Auditoria 300⁵ e 315⁶:

5 Norma Internacional de Auditoria 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras.

6 Norma Internacional de Auditoria 315 – Compreensão da entidade e do seu ambiente e avaliar os riscos de distorção material.



- A necessidade do auditor analisar não só o grau de implementação do sistema de controlo interno, mas também o seu desenho e concepção, o que significa que não é suficiente o auditor possuir um conhecimento genérico do sistema de controlo interno; deve também obter conhecimento detalhado do mesmo, de modo a poder avaliar da adequacidade do seu desenho e concepção;
- O facto do auditor dever comunicar com a equipa de trabalho os riscos de distorção materialmente relevantes identificados e as respostas previstas ao nível do trabalho a desenvolver, devendo esta etapa encontrar-se devidamente documentada nos papéis de trabalho.

Estes dois aspectos consistem em alterações significativas do enfoque do auditor, sendo reforçado pelo Guia a sua aplicação ao universo das PME's.

Um planeamento eficaz requer que todos os membros da equipa de auditoria se encontrem envolvidos nesta fase e comuniquem de forma efectiva. A equipa de trabalho deve reunir, ou falar com regularidade, de modo a partilhar o conhecimento detido por cada um dos seus membros. Tal poderá ser garantido através de:

- Realização de uma reunião de planeamento entre todos os membros da equipa de auditoria, de modo a ser discutida a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria detalhado, assim como proceder à avaliação de como poderão ocorrer fraudes e conceber procedimentos de auditoria que possam permitir

a detecção das situações em que as fraudes efectivamente ocorram;

- Realização de uma reunião final (próximo, ou mesmo, no final do trabalho de campo) para discutir as implicações dos resultados do trabalho realizado, procurando identificar qualquer indício da prática de fraudes e determinar a necessidade (se alguma) de realização de trabalho(s) adicional(ais).

Ou seja, mesmo no universo das PME's, o Guia reconhece a necessidade da aplicação das Normas Internacionais de Auditoria relevantes ao nível dos procedimentos de avaliação de risco que o auditor deverá aplicar, de forma a avaliar do risco de fraude. Assim, já não estamos na anterior visão de que a auditoria não tinha como objectivo identificar fraudes, tendo apenas o auditor a responsabilidade de comunicar a sua existência caso identificasse tais situações no decurso do seu trabalho, competindo agora, ao auditor, avaliar do risco de fraude. Esta é certamente uma matéria que irá motivar discussões quanto ao seu impacto na realização de auditorias às PME's e metodologias a adoptar.

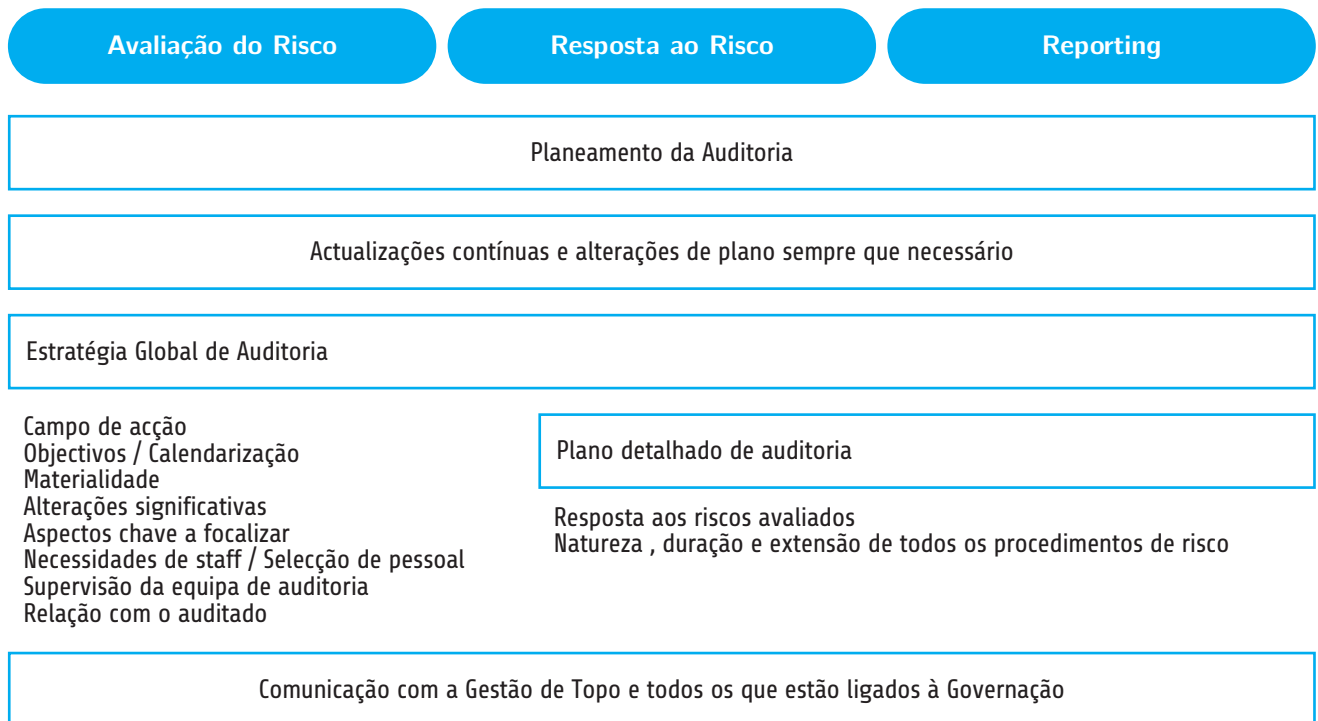
Em virtude da lógica subjacente ao processo de avaliação do risco, esta fase poderá ser realizada, na maior parte dos casos, bastante antes do encerramento das contas.

Refira-se que a implementação do preconizado nas Normas Internacionais de Auditoria e no Guia poderá motivar uma alteração da distribuição do tempo ao longo do processo de auditoria, conduzindo, na maior

parte dos casos, a um acréscimo do tempo incorrido na fase do planeamento, em particular do tempo dos membros da equipa mais seniores, podendo, e devendo, esse acréscimo de tempo dispendido na fase do planeamento, ser recuperado, reduzindo ou mesmo eliminando, o trabalho nas áreas de baixo risco.

Adicionalmente, o conhecimento adquirido pelo auditor do detalhe dos procedimentos de controlo nas áreas críticas poderá ser utilizado para fornecer aos responsáveis da gestão comentários práticos e recomendações de como minimizar ou reduzir riscos.

NÍVEIS DE PLANEAMENTO NA AUDITORIA – A01.05



Fonte: “Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities”

O mapa anterior evidencia o processo de avaliação do risco, como um processo contínuo ao longo da auditoria. Da fase inicial das tarefas de planeamento deverão resultar a definição da estratégia global de auditoria e o plano detalhado de auditoria.

Conforme evidenciado na figura A01.01, acima, ao longo da etapa de avaliação do risco deverão ser desenvolvidas um conjunto de actividades, que visam obter um conjunto de objectivos, as quais deverão ser documentadas de forma adequada, de modo a ser obtida evidência quanto aos seguintes aspectos:

- Identificação dos riscos na fase de aceitação do cliente;
- Formalização da aceitação do trabalho, através da sua contratualização;

- Estratégia de auditoria;
- Materialidade;
- Resultados das discussões realizadas no seio da equipa;
- Riscos de negócio e de fraude;
- Concepção e desenvolvimento de testes aos controlos relevantes;
- Avaliação dos riscos de distorção material: (i) ao nível das demonstrações financeiras; e (ii) ao nível das asserções.

Assim, torna-se evidente a necessidade de garantir a adequada documentação do trabalho realizado nesta fase e dos resultados obtidos, sendo uma característica comum às restantes etapas do processo de auditoria.

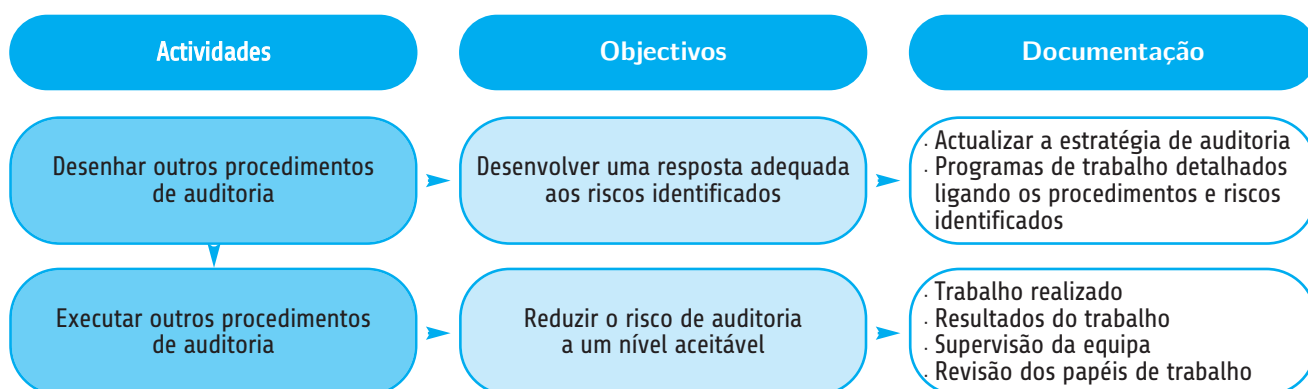
2.3.1.1.5. Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados

A segunda fase do trabalho de auditoria consiste em desenhar, conceber e realizar outros procedimentos de auditoria que respondam aos riscos de distorção mate-

rial e permitam obter prova/evidência necessária ao suporte da opinião expressa.

O seguinte quadro evidencia as tarefas a desenvolver nesta etapa:

RESPOSTA AOS RISCOS IDENTIFICADOS – A01.02



Alguns dos aspectos que o auditor deve tomar em consideração quando planeia os testes / procedimentos de auditoria consistem nos seguintes:

- Asserções que não podem ser aferidas apenas através da realização de procedimentos substantivos. Isto pode acontecer quando existam processamentos de transacções bastante automatizados com reduzida, ou mesmo, nenhuma intervenção manual;
- Existência de controlos internos que se testados e validados possam reduzir a necessidade, ou o âmbito e profundidade, de outros testes substantivos;
- A possibilidade de serem realizados procedimentos analíticos que possam reduzir a necessidade, ou o âmbito e profundidade, de outros testes substantivos;
- A necessidade de realizar testes de auditoria, de modo a avaliar da possibilidade de os responsáveis da gestão derrogarem os controlos existentes ou praticarem outro tipo de fraudes;
- A necessidade de realizar testes específicos, de forma a promover trabalho específico face aos riscos significativos identificados.

Os procedimentos de auditoria desenhados para responder aos riscos identificados podem consistir numa combinação de:

- Testes de controlo, com o objectivo de validar a eficácia do sistema de controlo interno; e

- Testes substantivos, tais como procedimentos analíticos e testes de detalhe.

Mais uma vez, salientamos as exigências evidenciadas no Guia quanto à documentação a ser produzida nesta etapa do processo:

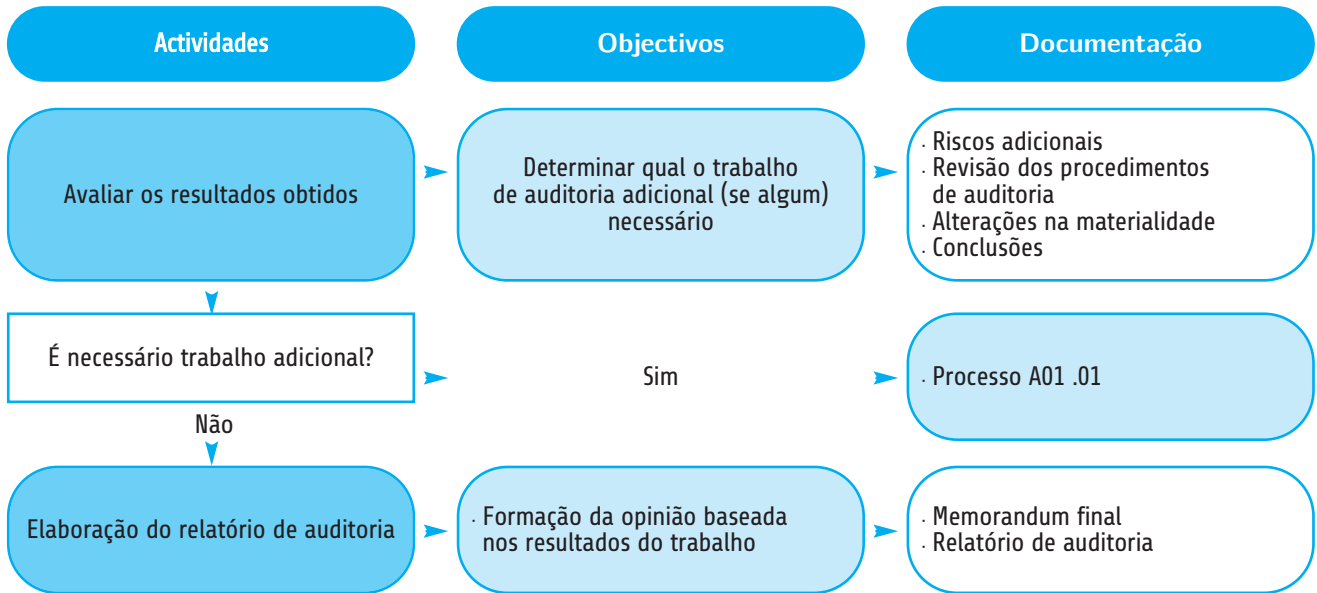
- Actualização da estratégia de auditoria, caso tal se revele necessário em função dos resultados do trabalho realizado;
- Elaboração dos programas detalhados, evidenciando a ligação entre os procedimentos de auditoria a executar e os riscos identificados;
- Trabalho realizado ao nível dos outros procedimentos substantivos de auditoria;
- Resultados do trabalho;
- Supervisão e revisão dos papéis de trabalho.

2.3.1.1.6. Relato

A fase final da auditoria consiste em avaliar a prova de auditoria obtida e determinar se a mesma é suficiente e apropriada, de modo a reduzir os riscos de distorção materialmente relevantes nas demonstrações financeiras a um nível suficientemente baixo, de forma a que o mesmo seja aceitável.

Seguidamente apresenta-se um mapa com as tarefas a desenvolver nesta fase.

RELATO – A01.03



É importante que nesta fase seja dispendido o tempo necessário de forma a determinar:

- Se ocorrerem situações que implicam uma alteração do nível de risco determinado aquando do planeamento do trabalho;
- Se as conclusões decorrentes do trabalho realizado são adequadas; e
- Se foram detectados indícios da prática de irregularidades ou fraudes.

Todo e qualquer risco adicional que tenha sido identificado deve ser analisado, assim como deverão ser executados os procedimentos de auditoria adequados face aos novos riscos identificados.

Saliente-se que o Guia presta uma particular relevância ao facto do processo de planeamento não se concluir com a respectiva fase do trabalho. O processo de planeamento é contínuo e deverá estar sempre presente ao longo do trabalho, de modo a manter uma atitude de cepticismo permanente, e a contínua necessidade de reavaliar o planeamento inicial face aos resultados do trabalho desenvolvido.

Quando todos os procedimentos se encontrarem concluídos e as conclusões formuladas:

- Os resultados do trabalho devem ser comunicados aos responsáveis da gestão e/ou da governação; e

- Deve ser formada a opinião do auditor e elaborado o relatório de auditoria com a redacção adequada.

2.3.1.1.7 Sumário

Em suma, os aspectos mais relevantes apresentados no Guia sobre a temática da auditoria baseada na avaliação do risco podem ser sistematizados do seguinte modo.

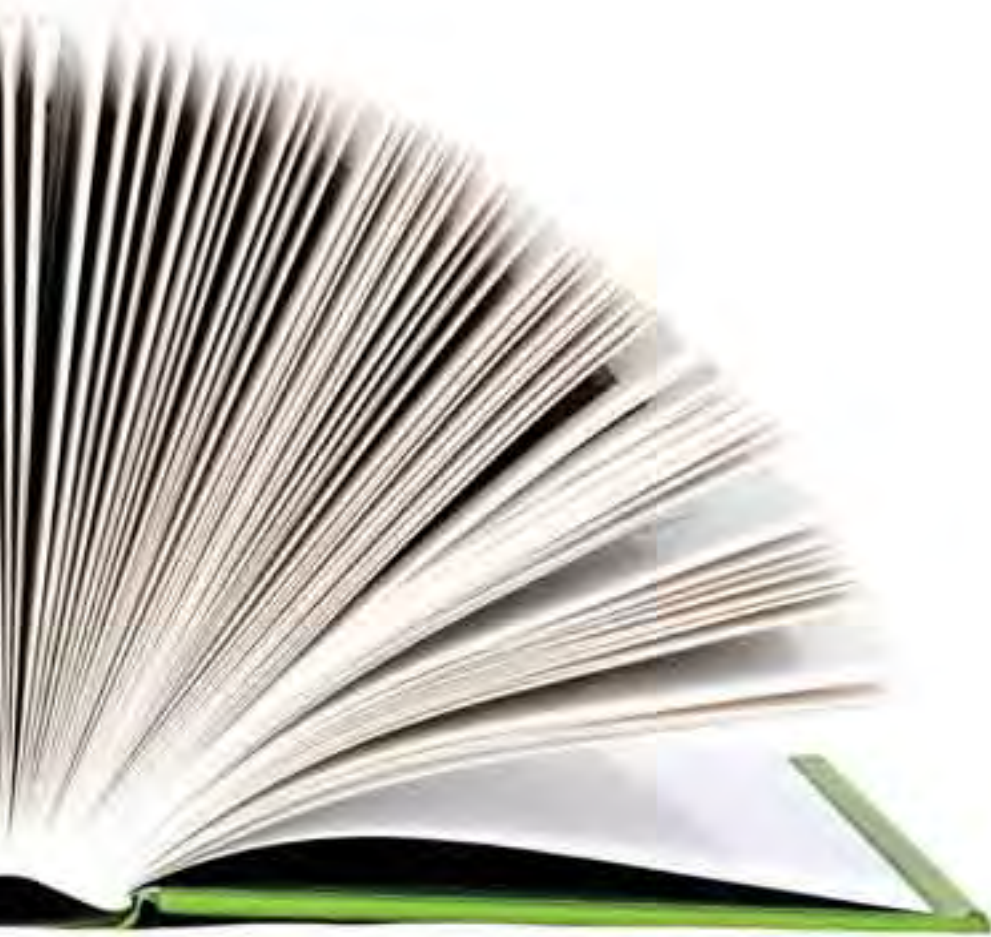
A realização de uma auditoria baseada no risco requer que o auditor inicie o processo de auditoria adquirindo conhecimento sobre a entidade, de forma a que posteriormente possa identificar e avaliar os riscos de distorção materialmente relevantes (combinação do risco inerente e risco de controlo) ao nível das demonstrações financeiras. Tal permitirá ao auditor identificar e responder aos riscos significativos, tais como:

- Possibilidade de saldos, classes de transacções ou divulgações poderem encontrar-se incompletas, indevidamente relevadas ou omitidas nas demonstrações financeiras;
- Áreas vulneráveis nas quais os responsáveis da gestão possam derrogar os controlos internos e ocorrerem manipulações nas demonstrações financeiras;
- Outras fraquezas do sistema de controlo interno, que caso não sejam corrigidas possam motivar erros nas demonstrações financeiras.



O Guia, evidencia como potenciais vantagens da sua adopção:

- A flexibilização da gestão do tempo no trabalho de auditoria – A fase inicial de avaliação do risco pode ser realizada numa data bastante anterior ao encerramento das contas. Em virtude de a fase de planeamento não envolver testes de detalhe ao nível das transacções e saldos, a mesma pode ser realizada bastante antes do final do exercício, desde que não se encontrem previstas alterações significativas no plano operacional. Tal poderá permitir uma melhor distribuição das cargas de trabalho ao longo do ano, assim como, permitir que o cliente tenha tempo para alterar ou corrigir pontos fracos detectados ao nível do sistema de controlo interno, assim como obter apoio a tarefas específicas antes do início do trabalho de campo na fase final;
- Focalizar os esforços desenvolvidos pela equipa de auditoria nas áreas chaves – Ao compreender quais as áreas nas quais existem riscos de distorção materialmente relevantes, o auditor pode direccionar os esforços desenvolvidos pela equipa para as áreas de maior risco, afastando-a das áreas de baixo risco. Tal ajudará a garantir que os recursos humanos são utilizados de forma eficiente;
- A orientação dos procedimentos de auditoria para os riscos específicos – De modo a poder minimizar os riscos específicos identificados, o auditor deve conceber outros procedimentos de auditoria. Consequentemente, os testes de detalhe orientados para minimizar os riscos gerais podem ser significativamente reduzidos, ou mesmo eliminados. O requisito do auditor adquirir conhecimento de compreender o sistema de controlo interno permite que possa tomar decisões fundamentadas quanto à realização de testes, de modo a concluir quanto à eficácia operacional do sistema de controlo interno. A realização de testes de controlo (alguns deles podendo ser realizados com uma periodicidade máxima de três anos) resultam, normalmente, na realização de menos trabalho do



que o requerido pela realização de testes de detalhe exaustivos.

- A comunicação de matérias relevantes para os responsáveis da gestão – O aprofundar da compreensão do sistema de controlo interno por parte do auditor, permitirá que o mesmo identifique, em detalhe, as debilidades daquele sistema e que anteriormente não haviam sido identificadas. Comunicar, atempadamente, estes pontos fracos aos responsáveis da gestão, permitirá que os mesmos implementem as acções adequadas. Tal, poderá conduzir a uma redução do tempo de execução de futuros trabalhos.
- Melhorar a documentação dos papéis de trabalho – As Normas Internacionais de Auditoria colocam um ênfase significativo na necessidade de documentar cada um dos passos do processo de auditoria. Embora tal possa motivar um acréscimo do custo do trabalho, a documentação cuidada assegurará que o dossier de auditoria evidencia todo o processo de

auditoria, sem a necessidade de qualquer esclarecimento oral sobre o trabalho realizado, o porquê da sua realização, ou sobre como foram formuladas as conclusões do trabalho.

É provável que no primeiro ano da implementação destas metodologias possa ocorrer um acréscimo do trabalho, nomeadamente ao nível do envolvimento dos responsáveis do trabalho - sócio responsável e chefe da equipa afecta ao cliente -, nomeadamente na fase de planeamento e relato. Contudo, é expectável que o aprofundar do conhecimento do cliente possa orientar de forma mais eficaz a equipa de auditoria para tarefas nas áreas de risco elevado e, desta forma, compensar o acréscimo de esforços nas fases anteriormente referidas.

Um aspecto que assume particular relevância ao longo do Guia consiste no enfoque prestado à documentação



do trabalho realizado e as suas conclusões. Caso não seja adequadamente documentado o trabalho realizado nas fases do planeamento e relato, será difícil avaliar (quer internamente, através do controlo de qualidade interno, quer externamente, através do controlo de qualidade da Ordem, ou outras entidades) os julgamentos realizados pelo auditor e a fundamentação das opções tomadas.

2.3.2 Controlo Interno e Asserções das Demonstrações Financeiras

O segundo e terceiro conceitos relevantes do Guia assentam no controlo interno e nas asserções das demonstrações financeiras.

3. Conclusões

Na opinião do autor, face ao anteriormente exposto, o Guia assume particular relevância em virtude de:

- Evidenciar de forma clara a aderência das Normas Internacionais de Auditoria ao universo das Pequenas e Médias Empresas. O Guia focaliza-se, especificamente, nas Normas Internacionais de Auditoria no

contexto das PME's, sendo evidente a sua aplicabilidade, ainda que com as necessárias adaptações;

- Basear o processo de auditoria na avaliação do risco, ou seja, reforçando o papel do planeamento e a necessidade da sua adequada documentação. O trabalho realizado deve decorrer dos riscos identificados, sendo essencial garantir a articulação entre os riscos identificados e os testes realizados;
- Permitir uma clara identificação da ligação entre os riscos avaliados e os procedimentos de auditoria adoptados, nomeadamente a articulação entre testes de controlo e testes substantivos. Não faz sentido numa entidade cujo sistema de controlo interno não mereça confiança realizar testes de cumprimento, assim como, naquelas cujo sistema de controlo mereça confiança por parte do auditor, (i) apenas basear o trabalho em testes de cumprimento sem que sejam executados testes substantivos, (ii) suportar a opinião exclusivamente com testes substantivos, excepto nas situações em que tal seja mais eficiente;
- Evidenciar a relevância dos testes “walk-through” e testes analíticos. O trabalho do auditor deverá centrar-se em testes ao sistema de controlo interno e testes

7 Norma Internacional de Auditoria 230 – Documentação da Auditoria.



globais, em detrimento de trabalho substantivo exaustivo de análise documental, que apenas permite validar o que já se encontra reconhecido nas demonstrações financeiras;

- Evidenciar a necessidade de garantir ao longo de todo o trabalho de auditoria a sua adequada documentação. A evidência, prova, do trabalho realizado consiste num aspecto crucial da auditoria. Por exemplo, caso o trabalho realizado no planeamento não seja adequadamente documentado não é possível avaliar a adequacidade dos procedimentos adoptados aquando da realização de um eventual controlo de qualidade, não sendo possível analisar e avaliar a adequacidade do trabalho realizado na fase de planeamento. A este respeito saliente-se o disposto na Norma Internacional de Auditoria 230⁷, no seu parágrafo 11., “as explicações verbais do auditor, só por si, não representam suporte adequado para o trabalho que o auditor executou ou para as conclusões a que chegou, mas podem ser usadas para explicar ou clarificar a informação contida na documentação de auditoria”. Ainda sobre esta matéria refira-se consistir num dos objectivos do Guia promover a melhoria da documentação dos papéis de trabalho;

- Por último, sistematizar toda a problemática da análise dos resultados do trabalho e respectivo relato.

Assim, na opinião do autor, é expectável que seja provido:

- 1) a tradução do documento em questão pela Ordem e, se necessária, a sua adaptação;
- 2) a realização de acções de formação junto dos Revisores e seus colaboradores com vista a divulgar o Guia;
- 3) a sensibilização dos Revisores para a necessidade de adopção do Guia como um documento de referência na execução dos trabalhos que envolvam PME's, na formação dos seus colaboradores e no controlo de qualidade interno, das próprias firmas, e externo, por parte da OROC.

É convicção do autor que estamos perante um documento capaz de ajudar a profissão a atingir um novo patamar na qualidade do serviço prestado aos utentes das demonstrações financeiras e, conseqüentemente, ao interesse público, e ao reforço da credibilização da profissão.