

A UTILIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS DE AUDITORIA: ESTUDO DE CASO

Maria Arlete Almeida

Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Universidade de Aveiro

Fernando Graça

Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Universidade de Aveiro

fgraca@ua.pt

Graça Azevedo

Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Universidade de Aveiro

Investigador Integrado na Unidade de Investigação CICF

graca.azevedo@ua.pt

RESUMO

Este estudo, desenvolvido em contexto real na empresa Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda., tem como objetivo analisar a aplicação prática dos procedimentos analíticos na empresa ABD, Sociedade Anónima (SA), sua cliente, perante a relação de eficiência e eficácia dos procedimentos aplicados e a escassez de recursos com que o auditor se depara enúmeras vezes, a fim de identificar os benefícios/limitações decorrentes da sua aplicabilidade ou do seu abandono, respetivamente. Através de uma metodologia de natureza qualitativa foi possível responder a uma série de questões de investigação que permitiram conhecer, compreender e interpretar a aplicação destes procedimentos de auditoria.

Foi possível concluir que a aplicação dos procedimentos analíticos na empresa ABD, SA não acrescentou rapidez na deteção de erros e fraudes nem contribuiu para a melhoria do tempo no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, por ter sido privilegiada uma abordagem substantiva ao longo de todo o trabalho.

Palavras - Chave: Procedimentos analíticos, Testes de detalhe, Auditor, Papel de trabalho

ABSTRACT

This study, developed in real context at the company Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda., has as target to analyze the practical application of the analytical procedures at its client ABD, SA, given the relative efficiency and effectiveness of the procedures applied and the scarcity of resources that the auditor is faced many times, in order to identify the benefits/limitations arising from its application or of his abandonment, respectively.

It was possible to respond through a qualitative methodology to a number of research questions that allowed us to know, understand and interpret the application of these audit procedures.

It was concluded that the application of analytical procedures in ABD, SA didn't add any speed in error and fraud detection, or contributed to time improvement in the development of the audit's work, for having been privileged a substantive approach for throughout the work.

Keywords: Analytical procedures, Detail tests, Auditing, Work paper

INTRODUÇÃO

A auditoria financeira assume cada vez mais um papel fundamental na confiança dos utilizadores da informação financeira disponibilizada pelas diversas entidades, pelo que é necessário que o trabalho do auditor continue a dar respostas adequadas, assumindo um papel importante na fiabilidade da informação. Contudo, o auditor pode deparar-se com situações em que a obtenção de provas adequadas é um processo bastante complicado, originando um custo elevado, conduzindo a que, o tempo despendido com a utilização dos procedimentos analíticos assuma um maior protagonismo.

A eficiência e eficácia de um trabalho de auditoria são muitas vezes comprometidas pela escassez de recursos, nomeadamente: i) o tempo de execução; ii) a qualidade da informação disponibilizada ao auditor; e iii) a sua tempestividade. O trabalho de auditoria tende a ser mais eficiente quando consome menos recursos, sendo que, quanto menor é a combinação do risco inerente e do risco de controlo, menos extensos poderão ser os testes desenvolvidos pelo auditor, e tende a ser mais eficaz quando a opinião emitida por este está isenta de erros.

Neste contexto, os procedimentos analíticos apresentam, frequentemente, uma forma simples de aplicação de baixo custo, pelo que se tem assistido ao longo do tempo a um surpreendente aumento da sua utilização estimulado, sobretudo, pelas normas de auditoria que estabelecem as suas práticas.

É nosso objetivo analisar os procedimentos analíticos efetuados, num caso em concreto e, perante a relação de eficiência e eficácia dos procedimentos aplicados e a escassez de recursos que o auditor se depara inúmeras vezes, comparar com o prescrito em termos teóricos, de forma a identificar os benefícios/limitações decorrentes da sua aplicabilidade ou do seu abandono, respetivamente.

Para o efeito, foi analisada a utilização, num caso concreto, destes procedimentos, a fim de demonstrar: i) a influência dos procedimentos analíticos na utilização de procedimentos substantivos; ii) os procedimentos analíticos mais adotados; iii) o seu grau de utilização nas várias fases do trabalho de auditoria; iv) os fatores que influenciam a sua utilização; v) a sua influência e eficácia para os objetivos específicos a que se propõem; e vi) a influência das normas de auditoria na sua utilização.

É neste contexto, em que, por um lado, os procedimentos analíticos apresentam potencialidades que devem ser aproveitadas mas, por outro, que tal aproveitamento pode não ser conseguido de uma maneira eficiente, que foi desenvolvido o presente estudo de caso sobre a utilização dos procedimentos analíticos.

É expectável que este proporcione uma contribuição para a área de auditoria, uma vez que permitirá aos auditores, partindo de um caso específico, extrapolar para a sua atividade formas de rentabilização de tempo e recursos mediante a utilização dos procedimentos analíticos, perante situações em que se mostre dispensável a utilização de testes de detalhe¹.

Para além de relatar a aplicabilidade destes procedimentos, a elaboração deste artigo têm como propósito relatar as limitações inerentes ao seu abandono e como este restringe o aproveitamento das suas potencialidades.

Após a contextualização do estudo de caso é feito um enquadramento teórico sobre a importância do tema abordado onde são expostos os conceitos e as tipologias utilizadas. De seguida são expostas várias temáticas associadas à utilização dos procedimentos analíticos com base na revisão da literatura observada. Posteriormente é caracterizada a empresa ABD, SA, sobre a qual incidiu o estudo de caso, descritas as questões de investigação e exibida a metodologia utilizada. Após a apresentação e desenvolvimento do estudo de caso, é narrado o trabalho desenvolvido, a avaliação decorrente das distorções identificadas durante a auditoria, sendo por fim apresentadas as conclusões obtidas, evidenciadas algumas limitações e pistas para investigação futura.

¹ Procedimentos substantivos de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações que visam detetar distorções materiais a nível das asserções (Costa, 2014).

1. REVISÃO DA LITERATURA

De acordo com o glossário de termos da *International Federation of Accountants* (IFAC) (IAASB, 2015), procedimentos analíticos são avaliações de informações financeiras feitas pela análise de possíveis relações entre dados financeiros e não-financeiros. Abrangem a análise de flutuações identificadas e/ou relacionamentos ilógicos com outras informações relevantes, ou que diferem significativamente dos valores esperados. Incluem a investigação de inconsistências e desvios, como refere a *International Standards on Auditing* (ISA) 520² (IAASB, 2015).

Os procedimentos analíticos, também designados de procedimentos de revisão analítica, são utilizados na fase do planeamento, na execução e na revisão final da auditoria, sendo hoje crescente e indispensável o seu uso como procedimento substantivo e como verdadeira evidência de suporte da opinião do auditor (Costa, 2007). Contudo, a informação obtida por estes procedimentos, usada como procedimento substantivo, deve ser comprovada com informações de outras fontes, tais como confirmações externas, indagações, exame de documentação de suporte, entre outras (Costa, 2007).

Atualmente exige-se uma maior qualidade das auditorias mas a obtenção de provas satisfatórias é um processo cada vez mais difícil e dispendioso (Costa, 2007). Com a aplicação destes procedimentos, estas confirmações não teriam de ser tão extensas, sendo todo o trabalho menos custoso. Por esta razão, torna-se importante atribuir um maior destaque aos procedimentos analíticos, como refere o §4 da ISA 520 (IAASB, 2015).

Estes apresentam potencialidades que devem ser aproveitadas, tais como, a forma simples de aplicação e a acessibilidade do custo a despender, dependendo este fator, contudo, do tipo de procedimento a aplicar posteriormente (Silva, 2010).

O auditor procura, através da aplicação dos procedimentos analíticos, responder à questão “*do the numbers make sense?*” (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallace, 2005, p. 318).

A resposta à questão “*do the numbers make sense?*” é dada, se possível, através do processo de revisão analítica. Este processo é constituído por quatro fases fundamentais, nomeadamente: formação de expectativas (Fase I), identificação das diferenças (Fase II), investigação das diferenças (Fase III) e, por último, avaliação dos resultados (Fase IV). Estas podem ser aplicadas na fase do planeamento, trabalho de campo e revisão global do trabalho de auditoria.

A utilização dos procedimentos analíticos varia significativamente consoante a fase do processo de auditoria em questão (Lin & Fraser, 2003), sendo tal diferença particularmente significativa na fase do planeamento e na fase do trabalho de campo. Uma falta de confiança no uso de procedimentos analíticos substantivos³ faz com que estes sejam pouco aplicados na fase do trabalho de campo (Samaha & Hegazy, 2010). Existe uma tendência de maior aplicabilidade dos procedimentos analíticos na fase de planeamento, comparativamente com outras fases (Pinho, 2009).

Também existem casos em que o grau de utilização dos procedimentos analíticos, nas diferentes fases do processo de auditoria, por exemplo por parte dos auditores das pequenas e médias empresas de auditoria, não é significativamente diferente (Mahathevan, 1997). Fraser, Hatherly, e Lin (1997) e Mulligan e Inkster (1999), verificaram que os mesmos são muito utilizados na fase da revisão global. A utilização dos procedimentos analíticos, por parte dos auditores das pequenas e médias empresas de auditoria, noutras fases que não seja a da revisão global, encontra-se limitada (Fraser et al., 1997).

As grandes empresas utilizam os procedimentos analíticos, significativamente mais, na fase do trabalho de campo pelo facto destas terem tendência a auditar empresas de grande dimensão que, em princípio, são capazes de gerar dados com uma qualidade e quantidade suficiente para que os procedimentos analíticos possam ser aplicados como procedimentos substantivos (Mulligan & Inkster, 1999).

² ISA 520 - *Analytical Procedures*.

³ Procedimentos substantivos concebidos para detetar distorções a nível das asserções (Costa, 2014).

Existem fatores que exercem influência na determinação dos procedimentos analíticos a utilizar, nomeadamente a existência: i) um elevado risco inerente devido a alterações significativas no cliente; ii) distorções materiais nas DF do período anterior; iii) um elevado risco de existência de distorções materiais nas DF do período; iv) várias discordâncias entre o auditor e o novo cliente; v) uma má situação financeira do cliente; vi) um elevado risco de controlo devido à existência de uma estrutura de controlo interno ineficaz, bem como; vii) um aumento da probabilidade de existência de erros no período atual contribuem para um aumento do nível de utilização dos testes de detalhe em detrimento dos procedimentos analíticos (Ameen & Strawser, 1994).

A utilização dos procedimentos analíticos é mais adequada perante situações em que “o saldo da conta tem um risco baixo de distorção, a estrutura de controlo interno do cliente é relativamente eficaz, e a auditoria deriva de um compromisso contínuo” (Ameen & Strawser, 1994, p. 74). Assim, dadas as restrições que envolvem o controlo interno, o auditor poderá ter tendência a incrementar uma quantidade de testes de detalhe, neste caso aplicar procedimentos analíticos como procedimentos substantivos, que lhe garanta, pelo menos, uma segurança razoável.

O nível de risco inerente, a força do controlo interno, a previsibilidade das contas e a fiabilidade dos dados, exercem influência na avaliação de diferenças significativas inesperadas, daí a importância da fiabilidade dos dados e da previsibilidade das contas na formulação da expectativa por parte do auditor (Lin & Fraser, 2003).

Relativamente ao impacto que o meio envolvente exerce sobre o equilíbrio existente entre procedimentos analíticos e testes de detalhe, a continuação do compromisso de auditoria e a estrutura do controlo interno exercem, neste equilíbrio, uma influência significativamente superior quando comparadas com as relações com o cliente e a condição financeira do mesmo (Mulligan & Inkster, 1999).

Quanto ao tipo de procedimento analítico aplicado, existe uma menor utilização dos procedimentos analíticos de carácter complexo, quando comparados com procedimentos analíticos de carácter simples (Ameen & Strawser, 1994). Os procedimentos analíticos mais complexos exigem técnicas matemáticas ou de geração de dados adicionais e por essa razão, raramente são utilizados (Daroca & Holder, 1985). Os auditores das grandes empresas de auditoria consideram a falta de perícia na área da estatística como o grande impedimento à utilização destas técnicas enquanto que, os profissionais das pequenas e médias empresas de auditoria consideraram o custo associado como sendo a principal barreira à sua utilização (Mulligan & Inkster, 1999).

As questões relacionadas com a quantidade e qualidade dos dados gerados, assim como o facto de a eficácia não exceder o respetivo custo, são também considerados como impedimentos à utilização de tais técnicas (Schmutte, 1990).

Contudo, os modelos estatísticos rigorosos permitem ao auditor formular expectativas mais precisas, assim como, tomar decisões mais eficientes (Wilson & Colbert, 1989) e apresentam um nível de utilização maior na fase substantiva (Mulligan & Inkster, 1999). A regressão estatística é mais utilizada por parte dos auditores das empresas de auditoria de maior dimensão por estas auditarem empresas de dimensão semelhante que, por sua vez, permitem gerar dados mais consistentes e confiáveis (Lin & Fraser, 2003).

Apesar disto, os auditores, no geral, consideram os procedimentos analíticos mais simples como relativamente mais eficazes (Lin & Fraser, 2003). De facto, as empresas de auditoria continuam a enfatizar a utilização de procedimentos baseados no julgamento em comparação com procedimentos quantitativos (Ameen & Strawser, 1994).

A realidade é que o tipo de procedimento analítico utilizado depende da fase de auditoria em que é aplicado. A ênfase que é colocada no desenvolvimento das expectativas, na fase do planeamento, na geração de explicações, na pesquisa de informações, na avaliação da explicação e na tomada de decisão, dependem do propósito do procedimento analítico escolhido (Hirst & Koonce, 1996).

Estes, quando aplicados na prossecução de objetivos específicos apresentam um nível de importância menor do que quando são utilizados com o objetivo de detetar distorções materiais provocados pela existência de erros ou pela prática de fraude (Mahathevan, 1997).

De facto, os procedimentos analíticos são úteis para alcançar os objetivos da auditoria (Samaha & Hegazy, 2010), nomeadamente a deteção de distorções materiais provocados pela existência de erros ou fraudes (Mahathevan, 1997), atendendo às características dos erros e à influência de fatores inerentes ao meio envolvente (Kreutzfeldt & Wallace, 1986).

Estes são fatores de extrema importância pois quanto menor for a probabilidade dos registos contabilísticos estarem materialmente distorcidos, maior a eficácia da utilização dos procedimentos analíticos assim como, em situações em que a auditoria constitui um compromisso permanente. Na verdade, quando o auditor já possui experiência e conhecimento que advém de auditorias anteriores, a aplicação dos procedimentos analíticos torna-se mais eficaz e eficiente (Ameen & Strawser, 1994).

Aos procedimentos analíticos é atribuída a importância de identificação de áreas de risco (Mulligan & Inkster, 1999) e, embora os auditores possam ter aumentado utilização de procedimentos analíticos com a expectativa de ganhos de eficiência, estes podem ser realizadas, atualmente, apenas parcialmente, ou seja, mesmo quando são utilizados outros procedimentos (Lin & Fraser, 2003).

Esta gestão nem sempre se mostra consensual. Os auditores, normalmente, reduzem o nível de realização de testes de detalhe quando os resultados dos procedimentos analíticos são favoráveis contudo, antes de alterarem o nível de testes de detalhe a realizar, corroboram estes resultados com os resultados de outros procedimentos de auditoria (Mulligan & Inkster, 1999).

De facto, quanto maior for a confiança depositada pelos auditores nos procedimentos analíticos, menor será a necessidade de realizarem testes de detalhe (Wilson & Colbert, 1989). A extensão e a frequência com que os procedimentos analíticos são aplicados têm sido associados à capacidade destes de sinalizar erros materiais e influenciar a extensão dos procedimentos substantivos. Na verdade, os auditores que confiam mais nos procedimentos analíticos tendem a reduzir os testes de detalhe, mas também alertam para o facto de haver limites para essa confiança (Lin & Fraser, 2003)

Apesar da importância demonstrada da aplicação dos procedimentos analíticos, estes continuam a ser pouco utilizados pelas empresas de auditoria pequenas e menos experientes (Abidin & Baabbad, 2015), bem como pouco aplicados por auditores egípcios (Samaha & Hegazy, 2010) e auditores iemenitas (Kreutzfeldt & Wallace, 1986), apesar de reconhecerem a sua relevância, eficiência e eficácia.

As normas de auditoria, por intermédio da ISA 520 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2012), estimulam a utilização dos procedimentos analíticos, sendo a sua normalização mais eficaz nas grandes empresas de auditoria (Samaha & Hegazy, 2010). Quando se verifica a ausência de normas de auditoria o uso de procedimentos analíticos pode variar entre empresas de auditoria e auditores (Abidin & Baabbad, 2015).

Os auditores das pequenas empresas, por sua vez, consideraram que as normas de auditoria são mais eficazes na estimulação de alterações na utilização dos procedimentos analíticos, pelo facto de a maioria dos auditores considerarem que as normas de auditoria atribuem credibilidade à utilização dos procedimentos analíticos e contribuem para aumentar a sua utilização (Lin & Fraser, 2003).

2. METODOLOGIA

2.1 CARATERIZAÇÃO DA EMPRESA

De forma a atingir os objetivos definidos, procedeu-se à análise de um estudo de caso. Para o desenvolvimento do trabalho é essencial caracterizar a empresa objeto da aplicação dos

procedimentos analíticos, em particular dos fatores que podem ter influência nos resultados obtidos da sua utilização.

Este estudo de caso tem por base uma das empresas cliente da Sociedade de Revisores, a qual designarei, por questões de confidencialidade, por ABD, SA e que se caracteriza da seguinte forma:

- i. Nome: ABD, SA
- ii. Natureza Jurídica: Sociedade Anónima
- iii. Capital Social: 610.000,00 euros
- iv. CAE: 46720 Comércio por grosso de minérios e de metais
- v. Morada: Zona Industrial Norte, Aveiro

A empresa ABD, SA com sede na Zona Industrial Norte, Aveiro, dedica-se à comercialização de material siderúrgico, tais como tubos, calhas, chapas, barras e varões, com diversas características, entre outros. Tem uma forte presença no mercado português mas também no mercado comunitário, efetuando ainda algumas exportações.

Por esta ser uma sociedade anónima está sujeita a Revisão Legal de Contas de acordo com o artigo 413º do CSC (Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro da Assembleia da República, 2015).

A opção da empresa designada deve-se ao facto de se tratar de uma empresa de continuidade e para a qual foi privilegiada uma abordagem mista: testes de controlo e procedimentos substantivos.

No caso em concreto, de acordo com o levantamento do sistema de controlo interno da empresa ABD, SA, considerou-se a existência de um razoável ambiente de controlo interno, adequado às necessidades, características da gestão e dimensão da empresa.

2.2 QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

Por ter sido possível aceder e acompanhar a elaboração de toda a documentação das várias fases do trabalho de auditoria, nomeadamente da empresa ABD, SA, foi exequível tratar toda a aplicação dos procedimentos analíticos ao longo do trabalho.

Posto isto, e de acordo com as especificidades da entidade, procurou-se responder às seguintes questões de investigação:

- I. Qual a influência que os procedimentos analíticos têm na utilização de procedimentos substantivos?
- II. Quais os procedimentos analíticos mais adotados?
- III. Qual a utilização dos procedimentos analíticos durante as três principais fases do processo de auditoria: fase do planeamento, fase de trabalho de campo e fase da revisão global da auditoria?
- IV. Quais os fatores que influenciam a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria?
- V. Qual é a eficiência e eficácia dos procedimentos analíticos para o objetivo específico a que se propõem?
- VI. Qual é a influência das normas de auditoria na utilização dos procedimentos analíticos?

2.3 MÉTODO

Este estudo pauta-se por uma investigação que adota uma metodologia de natureza qualitativa, pelo que as questões de investigação emergiram da prévia pesquisa de estudos que foram anteriormente realizados sobre a utilização dos procedimentos analíticos.

Para esta investigação recorreu-se à interpretação dos dados recolhidos durante e após a documentação dos testes de auditoria nos papéis de trabalho do auditor, dos quais, só os mais relevantes serão apresentados.

A construção do estudo de caso teve por base a análise documental, como fonte do trabalho de investigação. Esta foi realizada de forma direta em fontes primárias como sejam: i) os diários contabilísticos de compras e vendas; ii) leis e decretos-lei associados ao setor de atividade; iii) ofícios e circulares sobre temáticas pertinentes; iv) inventário; v) certidões da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e da Segurança Social; vi) correspondência comercial; vii) declarações fiscais como as declarações de IVA, declarações recapitulativas e declarações mensais de remunerações; viii) guias de pagamento; ix) atas; e outros documentos informativos.

A partir desta análise foi possível documentar nos papéis de trabalho, previamente elaborados, a evidência recolhida com a realização dos procedimentos de auditoria, que permitiram gerar percentagens e valores indicativos ou não, da existência de erros materialmente relevantes. Estes papéis de trabalho assumem a forma documental dos procedimentos analíticos, testes de detalhe e outros procedimentos substantivos efetuados e suportam a opinião do auditor, por áreas de trabalho.

Através dos resultados obtidos, mediante a realização destes procedimentos, foi possível analisar cada questão de investigação e atingir o objetivo pretendido deste estudo, que era conhecer, compreender e interpretar os procedimentos analíticos aplicados e concluir como a sua utilização ou, pelo contrário, como o seu abandono influenciavam a relação de eficiência e eficácia do trabalho do auditor e a sua relação com a escassez de tempo e recursos.

3. ESTUDO DE CASO

3.1 REVISÃO ANALÍTICA GLOBAL NA FASE DO PLANEAMENTO

Na fase do planeamento, pelo conhecimento adquirido pelo auditor, ao longo do seu compromisso contínuo com esta entidade, foi possível definir os riscos associados a cada área de trabalho e, consecutivamente, a resposta a tais riscos identificados⁴. De entre todas as áreas, o foco deste estudo direciona-se para aquelas cuja resposta aos riscos identificados passou pela realização de procedimentos analíticos.

Pela análise da revisão analítica global, com recurso a análise de tendências e análise de rácios, e pelo conhecimento que a Sociedade de Revisores tem da empresa, concluiu-se que a situação económico-financeira da empresa se manteve bastante satisfatória.

Em termos económicos, pelas expetativas apuradas, previu-se que o volume de negócios do período fosse ligeiramente superior em relação ao ano anterior, apesar de uma ligeira quebra na margem bruta nos últimos dois anos.

Em termos financeiros, a empresa manteve os seus rácios financeiros constantes.

⁴ Ver anexo 1.

Para a realização desta análise, recorreu-se a dados da estrutura do balanço e da estrutura de gastos e rendimentos do período de 2014 e junho de 2015, assim como, a indicadores financeiros⁵.

3.2 UTILIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS NA FASE DO TRABALHO DE CAMPO E NA FASE DA REVISÃO GLOBAL DA AUDITORIA

3.2.1 ÁREAS DE TRABALHO

Área B – Ativos fixos tangíveis, depreciações e perdas por imparidade

De acordo com a avaliação do risco setorial definido para esta área, foi estabelecido com um nível baixo, o risco das estimativas de vida útil e os testes de imparidade estarem errados. A resposta aos riscos identificados passou por efetuar procedimentos de revisão analítica, análise documental das aquisições e abates e outros procedimentos substantivos.

Nesta área, observou-se um ligeiro aumento das rubricas “Equipamento Básico” e “Equipamento de Transporte”. Do teste às variações ocorridas no ano, que assume a forma de procedimento analítico, documentado no papel de trabalho BS4⁶, foi possível concluir que estes aumentos estão justificados devido a uma transferência de “AFT em curso” para “Equipamento básico” no valor próximo de 4.300,00 euros, a uma aquisição e a um abate, no valor de, aproximadamente 70.000,00 euros e 15.000,00 euros, respetivamente, de um equipamento de transporte.

Estes aumentos justificaram o valor superior, quando comparado com o ano transato, das depreciações do período para ambos os tipos de equipamentos.

Foram observados os documentos associados ao valor total transferido para “Equipamento básico”. Mediante a realização de outros procedimentos substantivos testou-se o valor e documentou-se no papel de trabalho B145.1.

O abate do equipamento de transporte gerou o reconhecimento de uma mais-valia de 2.000,00 euros (papel de trabalho B178), devido à sua alienação, que corresponde ao valor pela qual o equipamento foi faturado, uma vez que este já se encontrava totalmente depreciado.

Da análise aos investimentos em curso, detalhada no papel de trabalho B145, verificou-se que a empresa aumentou o saldo da rubrica “Projetos em curso” num valor próximo de 4.000,00 euros.

Desta área, importa ainda salientar que, devido ao conhecimento prévio que o auditor já detinha da entidade e também à realização de outros procedimentos substantivos, pôde-se concluir que os AFT foram mensurados inicialmente pelo seu custo de aquisição, não havendo capitalização de encargos financeiros. Subsequentemente, os AFT foram depreciados de acordo com a vida útil esperada, pelo método da linha reta e, eventualmente, no futuro, poderão ser registadas perdas por imparidade, caso estas existam.

O valor das depreciações do período e das depreciações acumuladas foram testados e documentados no papel de trabalho B164.1, o que assumiu também a forma de teste substantivo.

Área E – Clientes, vendas e prestação de serviços

A avaliação do risco setorial, feita na fase do planeamento dos trabalhos de auditoria, permitiu identificar como principais riscos o elevado número de clientes, o razoável volume de imparidades e o número bastante elevado de faturas emitidas. Possibilitou também, identificar como respostas, a realização de testes de revisão analítica, a realização de testes de conformidade, a realização de

⁵ Ver anexo 2.

⁶ Ver anexo 3.

outros procedimentos substantivos, a circularização de saldos e a análise de recuperabilidade de saldos.

Esta foi uma das áreas onde a aplicação de procedimentos analíticos permitiu evidenciar uma significativa alteração dos saldos de clientes, quando comparados os últimos quatro anos.

Com base na “folha resumo”, gerada pelo DRAI3, conforme Figura 1, verificou-se que o volume de negócios também aumentou face ao ano transato, mas apenas nos últimos dois trimestres do ano, e a partir do ano 2013.

Cliente: ABD, SA	E		TRIMESTRE 4		TRIMESTRE 3		TRIMESTRE 2		TRIMESTRE 1		TRIMESTRE 4		
Secção E Clientes, vendas e prestações de serviços	ANO 2015		31/dez/15	31/dez/14	30/set/15	30/set/14	30/jun/15	30/jun/14	31/mar/15	31/mar/14	31/dez/13	31/dez/12	31/dez/11
Valores expressos em Euros													
Activo Corrente - Clientes													
Clientes Gerais - Corrente	4 584 134	3 418 889	4 300 542	3 356 498	3 564 326	3 558 458	3 461 414	3 407 891	3 116 075	3 139 145	3 523 037		
Clientes Partes Relacionadas - Corrente	29 272	3 951	94 105	0	90 863	5 920	0	0	27 029	0	4 487		
Perdas por Imparidade Acumuladas - Corrente	4 059 171	2 923 909	3 895 367	2 832 816	3 155 909	3 040 726	2 962 483	2 878 010	2 607 323	2 605 856	3 096 564		
Rendimentos e Gastos													
71 Vendas													
711 Mercadorias													
711 Mercadoria A	(12 217 873)	(11 108 803)	(8 950 698)	(8 327 569)	(5 582 108)	(5 653 487)	(2 716 026)	(2 780 609)	(10 451 776)	(9 797 194)	(10 434 121)		
717 Devoluções de Vendas	111 006	84 200	87 001	64 116	63 844	45 739	26 315	30 441	105 221	143 185	147 924		
718 Descontos e Abatimentos em Vendas	0	104	0	47	0	47	0	22	754	541	200		
	(12 106 867)	(11 024 498)	(8 863 697)	(8 263 405)	(5 518 264)	(5 607 701)	(2 689 711)	(2 750 146)	(10 363 176)	(9 677 008)	(10 285 997)		

Figura 1 – Folha resumo da secção clientes, vendas e prestação de serviços
Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Olhando apenas à data de 31 de dezembro do ano 2014 e do ano 2015, foi possível concluir que o aumento do saldo da conta clientes era de magnitude semelhante ao aumento do saldo da conta vendas.

Da análise da razoabilidade das últimas vendas (Figura 2), documentada no papel de trabalho E400.2, concluiu-se que não existiam indícios de sobrevalorização das vendas. Conjuntamente com o teste às notas de crédito emitidas no início do ano seguinte, documentado no papel de trabalho E120, concluiu-se pela não existência de tentativa de sobrevalorização do volume de negócios.

CLIENTE	ABD, SA	ANO	2015
SECÇÃO	Vendas - Análise da razoabilidade das últimas vendas		E400.2
Vendas anuais	12 106 867,16 €		
Média mensal	1 008 905,60 €		
Vendas de dezembro	846 146,91 €		
Vendas de novembro	1 257 908,18 €		

Figura 2 – Teste de razoabilidade às vendas
Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Mantendo-se a razoabilidade do volume de vendas, o aumento dos saldos das contas de clientes foi justificado pelo aumento do volume de vendas e do prazo médio de recebimento, tal como se pode observar no Gráfico 1.

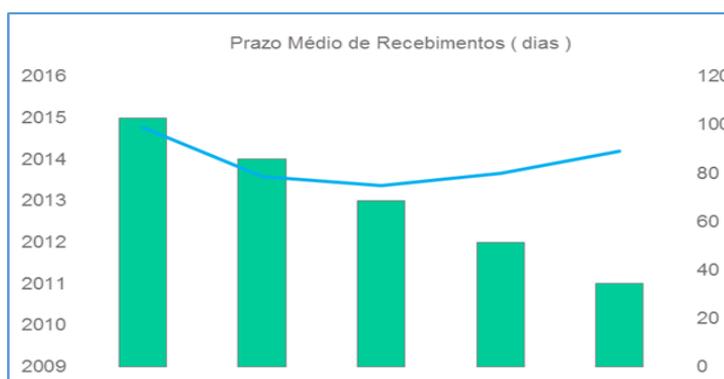


Gráfico 1 - Prazo médio de recebimento com referência a 31 de dezembro de 2015
Fonte: Elaboração própria

Os clientes têm vindo a atrasar, embora de forma ligeira, os pagamentos à empresa ABD, SA, facto evidenciado pelo aumento de créditos de cobrança duvidosa.

Do teste aos movimentos das perdas por imparidade das dívidas a receber, documentado no papel de trabalho E129, E129.1 e E129.2, verificou-se a necessidade de proceder a um reforço do valor acumulado no montante que ascendeu os 55.300,00 euros, o que gerou, consequentemente, num reforço do valor de ativo por imposto diferido num montante inferior a 4.000,00 euros, por a empresa aplicar o critério contabilístico no cálculo das perdas por imparidade do período.

Nesta área procedeu-se, igualmente, ao teste de controlo às Vendas - Origem das Faturas, com recurso à técnica *tracing*⁷. Para isso foram seleccionadas, mensalmente, três faturas de valor materialmente relevante, devido à confiança depositada no sistema de controlo interno⁸.

Para o controlo da movimentação da venda no inventário permanente, foram conferidas duas faturas, dentro da amostra já seleccionada, e usadas as mesmas faturas para testar a sua contabilização e classificação.

Todas as Faturas estavam legalmente emitidas e que todas as Guias de Remessa (GR) tinham Fatura associada. Existiam duas GR que não estavam assinadas. Neste caso, não foi possível aceder ao pedido de cliente e considerou-se a evidência da fatura ter sido autorizada. Apesar de terem sido detetados erros, verificou-se que todas as vendas ocorrem, mediante os mesmos procedimentos.

Ainda nesta área, testou-se a razoabilidade da margem bruta, tal como se pode observar no Gráfico 2, com base nos saldos trimestrais das contas 7111, 717, 718 e 611. Verificou-se uma variação anual, face a 2014, e com referência a 31 de dezembro de 2015 na ordem dos 4%, o que indica que a sua razoabilidade.

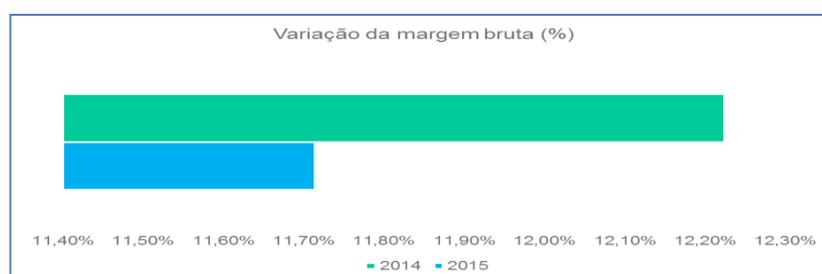


Gráfico 2 - Análise da variação da margem bruta
Fonte: Elaboração própria

⁷ Teste de detalhe que parte da seleção de uma transação, seguindo-se a análise dos documentos originais, resultantes dessa mesma transação, até ao respetivo registo contabilístico.

⁸ Esta confiança advém da inexistência de erros aos testes de controlo às Vendas – Origem das Faturas do último ano.

Área L – Acréscimo, diferimentos e impostos diferidos

A análise ao risco setorial demonstrou que esta era uma área de baixo risco, onde a maior preocupação residiu nas remunerações estimadas a liquidar. A resposta aos riscos desta área foi feita mediante o recurso a procedimentos de revisão analítica e a procedimentos substantivos.

A Figura 3 - Folha resumo, referente à área em análise, refletiu um saldo final de devedores por acréscimo de rendimentos bastante dispare face aos 4 anos transatos (variação negativa de 94%).

Cliente: ABD, SA		L										
Secção L: Acréscimos, diferimentos e impostos diferidos		TRIMESTRE 4		TRIMESTRE 3		TRIMESTRE 2		TRIMESTRE 1		TRIMESTRE 4		
	ANO 2015	31/dez/15	31/dez/14	30/set/15	30/set/14	30/jun/15	30/jun/14	31/mar/15	31/mar/14	31/dez/13	31/dez/12	31/dez/11
Valores expressos em Euros												
Ativo Não Corrente												
2741 Ativos por Impostos Diferidos		5 619	1 723	1 723	1 907	1 723	1 907	1 723	1 907	1 907	19 886	2 904
Ativo Corrente												
2721 Devedores por Acréscimos de Rendimentos		1 898	31 858	0	0	0	73	0	829	21 894	48 828	20 467
281 Gastos a Reconhecer		14 508	21 425	11 724	7 491	14 989	11 823	17 366	14 047	22 239	21 778	25 807
		16 406	53 283	11 724	7 491	14 989	11 896	17 366	14 876	44 133	70 606	46 274
Passivo Corrente												
2722 Credores por Acréscimos de Gastos		(71 913)	(57 296)	(104 864)	(106 979)	(94 909)	(94 100)	(64 319)	(68 800)	(56 935)	(59 571)	(60 995)
		(71 913)	(57 296)	(104 864)	(106 979)	(94 909)	(94 100)	(64 319)	(68 800)	(56 935)	(59 571)	(60 995)
Imposto Sobre o Rendimento do Exercício												
8122 Imposto Diferido	Secção Q	(3 896)	183	0	0	0	0	0	0	17 979	(17 114)	(3 037)

Figura 3 – Folha resumo da secção acréscimos, diferimentos e impostos diferidos
Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Esta variação é explicada com o recurso a análise de tendências (Figura 4), documentada no papel de trabalho L127.1, onde foram discriminados todos os acréscimos de rendimentos do período e do período anterior e onde é possível observar que tal diferença se deveu ao facto de os descontos de *rappel*, referentes a dezembro, concedidos habitualmente no mês seguinte, terem sido classificados em “Faturas em Receção e Conferência” no ano 2015, não tendo sido acrescido nenhum rendimento deste tipo, face ao que aconteceu em 2014.

CLIENTE: ABD, SA	ANO 2015	L127		
SECÇÃO: Devedores por acréscimos de rendimentos/Credores por acréscimo de gastos				
Conta	2721 ACRÉSCIMOS DE RENDIMENTOS	2015	2014	Varição
		1 898,15	31 858,21	-94%
Conta	2722 ACRÉSCIMOS DE GASTOS	2015	2014	Varição
		71 912,42	57 296,11	26%

Figura 4 – Análise de tendências aos acréscimos
Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Foi ainda discriminado, neste papel de trabalho, os juros credores e outros rendimentos similares do período, que apenas serão recebidos em 2016. Em relação ao saldo final de credores por acréscimo de gastos, a “folha resumo” demonstrou um aumento em 2015, face aos últimos 4 anos. A variação face a 2014 ronda os 26%.

Do teste realizado aos acréscimos de gastos, documentado no papel de trabalho L127.2, foi possível validar todos os gastos que foram acrescidos no período e observar que a variação, próxima dos 12.000,00 euros, face a 31 de dezembro de 2014, se deveu essencialmente a: diversos seguros; manutenção preventiva; serviços de trabalho temporário; serviços contratados de eletricidade; e acertos de estimativas de prémios e garantias de créditos, que no ano anterior não haviam gerado acréscimos.

O acréscimo com remunerações a liquidar foi testado e documentado no papel de trabalho L172.2.1, onde foram discriminados todos os funcionários e inseridos os valores base de remuneração e os valores respeitantes às diuturnidades, referentes ao subsídio de férias de 2015 a liquidar em 2016. Para além disso, foi calculado o valor dos encargos com a Segurança Social, referente ao mesmo período.

A variação das remunerações a liquidar em 2016, respeitantes a 2015, face ao mesmo período do ano anterior, rondou os 5%. Esta é uma percentagem aceitável, meramente informativa, que não mereceu um comentário por parte do auditor.

Em relação aos gastos a reconhecer, a análise à “folha resumo” indicou uma variação negativa do saldo final de 2015 face aos últimos 4 anos. Esta variação foi justificada com o recurso a análises de tendências. O objetivo consistiu em decompor os saldos das contas 281 e 282 (papel de trabalho L128.1). Verificou-se os valores do balancete com data de 31 de dezembro de 2015 e, posteriormente, comparou-se com os saldos de 2014.

A variação de 32% (Figura 5) deveu-se, sobretudo, ao decréscimo dos valores de seguros a diferir e a uma verba relacionada com o consumo de combustíveis.

CLIENTE:	ABD, SA	ANO	2015	L128
SECÇÃO:	Gastos a reconhecer			
Conta	281 GASTOS A RECONHECER	2015	2014	Variação
		14 507,67	21 425,26	-32%

Figura 5 – Análise de tendências aos diferimentos
 Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Área M - Fornecedores, compras e fornecimentos

Desde logo, pela observação da análise comparativa de períodos homólogos, gerada pelo DRAI⁹, foi possível verificar enumeras variações.

Da análise do risco setorial percebeu-se que os maiores riscos associados estavam relacionados com as elevadas compras a empresas relacionadas e com as elevadas compras ao mercado externo, apesar de estes serem classificados com o nível baixo. A resposta a tais riscos passou pela realização de procedimentos de revisão analítica, de testes de conformidade, pela realização de outros procedimentos substantivos, corte de operações e ainda pela circularização de saldos.

Da observação à análise comparativa dos saldos da conta de fornecedores, verificou-se um decréscimo, nos últimos 3 anos, do saldo final. Apesar de não se ter verificado esta tendência a 31 de dezembro de 2015, o aumento que ocorreu foi ligeiramente superior ao do mesmo período de 2014.

Apesar do aumento do prazo médio de recebimento, a empresa tem conseguido manter um prazo médio de pagamento constante, nos últimos dois anos, sendo este um indicador da boa capacidade de liquidez, conforme demonstra o Gráfico 3.

⁹ Ver anexo 4.



Gráfico 3 – Prazo médio de recebimento
Fonte: Elaboração própria

Já os saldos de fornecedores, respeitantes a entidades relacionadas, não seguiram uma tendência, nem anual, nem trimestral, nos últimos 4 anos. Contudo, uma vez que o número de transações entre partes relacionadas é mais significativo do que o número de transações com demais fornecedores, o saldo da conta de fornecedores de partes relacionadas, na ordem dos 90.000,00 euros, foi considerado razoável.

O saldo final da conta “mercadorias em trânsito” foi testado e documentado no papel de trabalho M22.3 e diz respeito a notas de crédito, referentes a descontos de *rappel* de 2015, recebidos em 2016, situação que já foi abordada na área anterior.

A variação do saldo final das compras não mereceu uma atenção especial por parte do auditor, tal como já foi mencionado na área de inventários. Em relação aos descontos e abatimentos de compras, a empresa têm conseguido obter descontos muito semelhantes nos últimos dois anos, havendo apenas ligeiras variações.

O valor reconhecido em “fornecimentos e serviços externos” apresentou, de acordo com a “folha resumo”¹⁰ algumas variações que importam descrever.

Até ao ano 2015 não haviam sido reconhecidos gastos na conta “subcontratos”. Contudo, o saldo final registado nesta conta era irrelevante.

O gasto reconhecido na conta “energia e outros fluídos” tem vindo a decrescer gradualmente nos últimos 3 anos e ao inverso disso, o saldo da conta “deslocações e estadas” tem vindo a aumentar gradualmente nos últimos 4 anos. Face a 2014, o saldo desta última conta aumentou cerca de 30.000,00 euros, no mesmo sentido das vendas.

O saldo da conta “serviços diversos” apresentou, neste período, valores que, apesar de superiores, não diferiram muito dos apresentados no ano transato. Importa só mencionar que o saldo final desta conta apresenta um valor materialmente relevante.

Em particular, sobre os “fornecimentos e serviços externos”, o trabalho do auditor passou pela análise documental das faturas relativas a tais gastos, relatado no papel de trabalho M162.1 e resumido no papel de trabalho M162, onde foi possível apurar as percentagens relativas aos valores observados para o saldo de cada conta. Desta análise documental, não se verificaram situações que merecessem um especial cuidado por parte do auditor.

A empresa no ano 2015 concedeu descontos de pronto pagamento bastante inferiores aos obtidos nos últimos 4 anos. Esta é uma das consequências do aumento do prazo médio de recebimento.

Para além destes trabalhos, foram realizados testes de detalhe que permitiram validar procedimentos. Refiro-me à análise das compras com origem nas faturas, com o apoio da técnica *tracing*, documentada no papel de trabalho M400. Para o efeito foram selecionadas três faturas mensais, de valor materialmente relevante porque, tal como já referi, existia confiança no sistema de controlo interno.

¹⁰ *Idem.*

Todas as guias de receção estavam datadas e assinadas e todas as faturas tinham o carimbo “Verificado”. Foram testadas apenas três faturas, do total da amostra selecionada, não se detetando erros a registar.

Área O - Financiamentos obtidos

Da análise ao risco setorial pôde-se concluir que os principais riscos, embora classificados com o nível “Baixo”, estavam relacionados com a compensação de saldos e a apresentação/separação do valor respeitante ao médio e longo prazo. A abordagem do auditor passou pela realização de procedimentos de revisão analítica, pela circularização de bancos, pela análise da apresentação das dívidas e pela análise da razoabilidade da taxa de juro aplicada.

Da análise da Figura 6 - Folha resumo, respeitante a esta área, foi possível observar que os financiamentos obtidos passaram a ser reconhecidos somente a curto prazo, o que significa que, durante o ano 2016 os financiamentos serão totalmente liquidados.

Cliente: ABD, SA				TRIMESTRE 4		TRIMESTRE 3		TRIMESTRE 2		TRIMESTRE 1		TRIMESTRE 4		
Secção O: Financiamentos Obtidos				31/dez/15	31/dez/14	30/set/15	30/set/14	30/jun/15	30/jun/14	31/mar/15	31/mar/14	31/dez/13	31/dez/12	31/dez/11
ANO 2015														
Valores expressos em Euros														
Passivo Não Corrente														
251 Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras														
2511 Empréstimos Bancários				0	(150 000)	(150 000)	(187 500)	(150 000)	(225 000)	0	(262 500)	(300 000)	(450 000)	(600 000)
				0	(150 000)	(150 000)	(187 500)	(150 000)	(225 000)	0	(262 500)	(300 000)	(450 000)	(600 000)
				0	(150 000)	(150 000)	(187 500)	(150 000)	(225 000)	0	(262 500)	(300 000)	(450 000)	(600 000)
Passivo Corrente														
251 Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras														
2511 Empréstimos Bancários				(923 074)	(150 000)	(37 500)	(150 000)	(75 000)	(150 000)	(262 500)	(150 000)	(150 000)	(150 000)	(150 000)
				(923 074)	(150 000)	(37 500)	(150 000)	(75 000)	(150 000)	(262 500)	(150 000)	(150 000)	(150 000)	(150 000)
				(923 074)	(150 000)	(37 500)	(150 000)	(75 000)	(150 000)	(262 500)	(150 000)	(150 000)	(150 000)	(150 000)
Gastos e Perdas														
69 Gastos e Perdas de Financiamentos														
6911 Juros de Financiamentos Obtidos				9 577	12 233	5 057	7 327	2 950	4 171	943	765	16 765	25 403	22 462
6981 Juros Suportados Relativos a Financiamentos Obtidos				1 114	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
				10 691	12 233	5 057	7 327	2 950	4 171	943	765	16 765	25 403	22 462

Figura 6 – Folha resumo da secção financiamentos obtidos
 Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

Em relação à divisão temporal, teste documentado no papel de trabalho O130 pela circularização dos bancos, foi possível verificar que os financiamentos obtidos eram respeitantes, na sua totalidade, ao passivo corrente.

O valor referente aos juros, tal como era esperado, tem vindo a diminuir gradualmente nos últimos 4 anos. Do teste à razoabilidade da taxa de juro, documentado no papel de trabalho OS7, observou-se uma taxa de juro 2% que se encontra dentro dos parâmetros normais do mercado, para esta empresa, conforme Figura 7.

CLIENTE:	ABD, SA	ANO:	2015
SECÇÃO	Financiamentos Obtidos: Teste à razoabilidade dos juros		
			OS7
Média Mensal	477 742		
Juros(6911)	9 577		
Taxa de juro	2,00%		

Figura 7 – Teste de razoabilidade à taxa de juro
 Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

O valor dos juros referentes ao período, a liquidar em 2016, foi testado e documentado no papel de trabalho O135.1, com o objetivo de validar o valor de juro acrescido em 2015.

Do controlo à circularização dos bancos, a resposta referente aos saldos das contas correntes, foi discordante por existirem saldos credores, como se pôde observar e registar no papel de trabalho OS5. Contudo, todas as diferenças foram justificadas pelas reconciliações bancárias, realizadas e documentadas no papel de trabalho K120.

Área Q - Estado e outros entes públicos e impostos

A análise setorial permitiu identificar como principais riscos: as retenções, os encargos patronais e o imposto diferido. Perante estes riscos, a ação do auditor passou pela realização de outros procedimentos substantivos, pela análise da razoabilidade do IVA liquidado e IVA dedutível e pelas conciliações de retenções e pagamentos.

A “folha resumo” desta área, apesar de demonstrar as variações do período face a 2014 não permitiu extrair conclusões significativas, pelo que, a realização de outros procedimentos substantivos e a análise da razoabilidade do valor do IVA foram essenciais.

De acordo com o inicialmente planeado, nesta área procedeu-se à realização de testes de razoabilidade dos valores do IVA reconhecidos. O objetivo consistiu em multiplicar o valor das bases do IVA, que constavam nas DF, pelas taxas de IVA respetivas e comparar, os valores obtidos, com os que constavam nas declarações periódicas. O resultado de -0,02% para o IVA liquidado indicou a sua razoabilidade.

Apurou-se também a razoabilidade do IVA dedutível das compras (0,00%), do IVA dedutível de OBS (2,38%) e do IVA dedutível do Imobilizado (-0,59%). Considera-se que os resultados são razoáveis quando são iguais ou inferiores a 3%, caso contrário é necessário proceder à justificação dos valores apurados, recorrendo ao uso de procedimentos substantivos. Para a documentação deste teste recorreu-se ao papel de trabalho Q131, conforme Figura 8.

CLIENTE	ABD, SA			ANO	2015
SECÇÃO:	IVA: Acompanhamento			Q131	
	Contabilidade	Declarações	Diferença	Percentagem	
IVA liquidado	3 937 932,45 €	3 938 591,67 €	- 659,22 €	-0,02%	
IVA dedutível das compras	1 771 516,35 €	1 771 534,45 €	- 18,10 €	0,00%	
IVA dedutível de OBS	91 839,85 €	94 078,76 €	- 2 238,91 €	-2,38%	
IVA dedutível do imobilizado	17 770,94 €	17 875,44 €	- 104,50 €	-0,58%	
NOTAS:					
Se as diferenças variarem em 3% proceder à respectiva justificação					

Figura 8 – Teste de razoabilidade ao IVA liquidado e deduzido
Fonte: Adaptado dos papéis de trabalho de auditoria da empresa ABD, SA

O controlo de pagamentos do imposto sobre o rendimento foi testado e posteriormente documentado no papel de trabalho Q110.1, do IRS no papel de trabalho Q120.1, do valor do IVA no papel de trabalho Q130.1 e à Segurança Social no papel de trabalho Q150, não se tendo registado diferenças.

3.3 AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS DURANTE A AUDITORIA

Conforme exigido pela ISA 450¹¹, foram comunicadas à Administração, numa base tempestiva, todas as distorções acumuladas durante a auditoria, salvo aquelas proibidas por lei ou regulamento. As distorções foram todas objeto de diálogo, pelo que, da discussão, a Administração ficou ciente que, caso não procedesse às correções referidas, seriam as mesmas objeto de reserva na Certificação Legal de Contas ou menção no Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria, consoante a sua materialidade.

CONCLUSÃO

Do trabalho realizado é possível perceber que os procedimentos analíticos têm pouca influência na utilização de procedimentos substantivos.

Até 31 de dezembro os procedimentos analíticos aplicados visaram a análise e comparação de saldos trimestrais, a fim de proporcionar à Sociedade de Revisores informação sobre a sua evolução, face a igual período do ano transato.

Na fase de trabalho de campo verificou-se, pontualmente, a aplicação de procedimentos analíticos substantivos. Quando os procedimentos analíticos foram realizados, de forma mais intensa, estes serviram para comprovar as variações que já haviam sido testadas anteriormente pelos testes de detalhe, e os seus resultados não foram alvo de comentários por parte do auditor.

Foi possível obter evidência que a Sociedade de Revisores, ao realizar os procedimentos analíticos na fase do planeamento, recorreu à análise de tendências, bem como, à análise de rácios económico-financeiros.

Já na fase do trabalho de campo, para além da análise de tendências verificou-se a aplicação de testes de razoabilidade na área clientes, vendas e prestação de serviços e na área de financiamentos obtidos.

Na fase final da revisão global dos trabalhos de auditoria, realizou análises de tendências, para quase todas as áreas. Em nenhuma fase do trabalho de auditoria a empresa utilizou a regressão estatística.

Claramente que a utilização dos procedimentos analíticos ocorreu essencialmente na fase da revisão global da auditoria. Foi nesta fase que os procedimentos analíticos foram aplicados a todas as áreas. Contudo, e em nossa opinião, foi com a sua aplicação na fase do planeamento e do trabalho de campo, que estes se revelaram mais úteis para o trabalho do auditor.

A aplicação dos procedimentos analíticos na fase do planeamento serviu para, além de, analisar e conhecer a evolução da situação económico-financeira da empresa, face a períodos homólogos anteriores, delinear o rumo dos trabalhos a efetuar, bem como, para proceder à análise do risco setorial.

Na fase de trabalho de campo, os resultados gerados permitiram criar indicadores que mereceram a análise, o cuidado e o comentário do revisor e concluir sobre a inutilidade da aplicação de mais testes de detalhe.

Os fatores que influenciaram a utilização dos procedimentos analíticos no trabalho de auditoria, na empresa ABD, SA foram, essencialmente, a confiança depositada no sistema de controlo interno, o baixo risco inerente e o facto de a auditoria à empresa ABD, SA derivar de um compromisso contínuo. A condição financeira da empresa pressupôs que não existia necessidade de manipulação de valores de forma a atingir resultados.

Na nossa opinião, não foi possível concluir sobre a eficiência e eficácia da aplicação dos procedimentos analíticos na deteção de erros e de fraudes pois ambas as situações não foram detetados aquando dos trabalhos de auditoria. A sua aplicação mostrar-se-ia eficiente se permitisse

¹¹ ISA 450 – *Evaluation of Misstatements Identified During the Audit.*

detetar erros e fraudes num menor espaço de tempo e com o menor número de recursos possíveis e mostrar-se-ia eficaz se permitisse focar as atenções do auditor para as áreas de maior interesse e importância.

A Sociedade de Revisores claramente optou pela abordagem substantiva, ou seja, pela análise da composição dos saldos, de forma mais ou menos extensa, para todas as áreas de trabalho. Os resultados gerados pela aplicação dos procedimentos analíticos, com maior ênfase na fase da revisão global de auditoria, permitiram obter uma visão geral das variações ocorridas entre períodos homólogos que possibilitaram corroborar as oscilações ocorridas com os resultados alcançados pelos testes de detalhe, quando o objetivo seria precisamente o inverso. Ou seja, não obstante a importância atribuída à aplicação destes na fase final dos trabalhos, a pertinência da sua aplicação seria maior, no que toca à sua eficiência e eficácia, se estes tivessem sido aplicados com maior rigor na fase do planeamento, de forma a identificar as áreas de maior risco e a direcionar atenções e recursos.

Por último, foi possível constatar que, neste caso em concreto, foram as normas aplicáveis que estimularam a utilização dos procedimentos analíticos. Durante a realização dos trabalhos de auditoria à empresa ABD, SA, não se verificou alguma utilidade, benefício prático ou acréscimo de valor, que fosse perceptível pela sua aplicação prática. Estes procedimentos foram executados porque permitiram atribuir uma maior credibilidade ao trabalho realizado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abidin, S., & Baabbad, M. A. (2015). The use of analytical procedures by yemeni auditors. *Corporate Ownership & Control*, 12(2), 17–25.
- Ameen, E. C., & Strawser, J. R. (1994). Investigating the Use of Analytical Procedures: An Update and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 69–76.
- Costa, A. (2007, July). A Importância Crescente dos Procedimentos Analíticos em Auditoria. *Revisores & Auditores*, (38), 36–45. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSet2007/Auditoria.pdf>
- Costa, C. (2014). Auditoria Financeira-teoria e prática (10ª edição).
- Fraser, I. A. M., Hatherly, D. J., & Lin, K. Z. (1997). An Empirical Investigation of the use of Analytical Review by External Auditors. *The British Accounting Review*, 29(1), 35–47. <http://doi.org/10.1006/bare.1996.0034>
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallace, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2nd ed.). Harlow, United Kingdom: Financial Times Prentice Hall.
- Hirst, D. E., & Koonce, L. (1996). Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 457–486. <http://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00511.x>
- IAASB. (2015). *Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements* (I). New York: International Federation of Accountants. Retrieved from <http://www.ifac.org>
- Kreutzfeldt, R. W., & Wallace, W. A. (1986). Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationship to Environmental Factors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 6(1), 20–43.
- Lin, K. Z., & Fraser, I. A. . (2003). The use of analytical procedures by external auditors in Canada. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(2), 153–168. <http://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2003.08.002>
- Mahathevan, P. (1997). Auditors' use and perception of analytical procedures: evidence from

- Singapore. *International Journal of Auditing*, 1(3), 225–239. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1099-1123.00025/abstract>
- Mulligan, C., & Inkster, N. (1999). The use of analytical procedures in the United Kingdom. *International Journal of Auditing*, 3(2), 107–120. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1099-1123.00052/abstract>
- Pinho, C. (2009). *A utilização de procedimentos analíticos de auditoria: o caso português* (Universidade Aberta, Lisboa, Portugal). Retrieved from <http://repositorioaberto.uab.pt//handle/10400.2/1577>
- Samaha, K., & Hegazy, M. (2010). An empirical investigation of the use of ISA 520 “analytical procedures” among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 882–911. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1108/02686901011080053>
- Schmutte, J. L. (1990). Statistically Based Analytical Procedures: The Gap Between Research and Practice. *Ohio CPA Journal*, 49(3), 13–18.
- Silva, A. S. V. C. e. (2010). *Os Procedimentos Analíticos na Auditoria a Pequenas e Médias Empresas* (Tese de Mestrado da Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal).
- Wilson, A., & Colbert, J. (1989). An analysis of simple and rigorous decision models as analytical procedures. *Accounting Horizons*, 3(4), 79–83.