

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



RELATÓRIO DE ESTÁGIO EM  
AUDITORIA

---

Inês Rijo da Silva

Lisboa, janeiro de 2017



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

RELATÓRIO DE ESTÁGIO EM  
AUDITORIA

---

Inês Rijo da Silva (20130124)

Relatório de Estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre Gabriel Correia Alves, professor na área da Auditoria Financeira.

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Jorge Sequeira

Arguente: Professor Especialista (Mestre) Pedro Roque

Vogal: Professor Especialista (Mestre) Gabriel Correia Alves

Lisboa, janeiro de 2017

*Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório.*

*«Once you stop learning, you start dying» – Albert Einstein*

## **Agradecimentos**

A realização deste relatório de estágio não seria possível sem o apoio e incentivo de algumas pessoas, às quais gostaria de manifestar o meu agradecimento.

Ao Professor Mestre Gabriel Correia Alves, pela sua orientação, total apoio e disponibilidade. Pelo saber transmitido, pelas opiniões e total colaboração no solucionar de questões que foram surgindo ao longo da realização deste relatório.

Agradeço também a todos os colegas da BDO, principalmente, à Dra. Sandra Simões Filipe e ao Dr. Nuno Henriques Campos, pela simpatia e conhecimento transmitido.

À minha mãe e ao meu pai Mário, que sempre acreditaram em mim, pelo constante encorajamento e amor incondicional. Aos meus irmãos, Rafael, Afonso e Mafalda pelos momentos perdidos de forma a poder concluir este projeto.

Ao Pedro que esteve sempre do meu lado, pelo carinho, força e paciência.

Às minhas amigas Sílvia, Raquel e Sofia pelo apoio e amizade.

E por último mas não menos importantes, aos meus amigos e colegas de mestrado, pelo companheirismo e apoio.

O meu sincero e profundo, obrigada.

Inês Rijo da Silva

## Resumo

O presente relatório teve como objeto as atividades desenvolvidas durante o estágio realizado na BDO & Associados, SROC, Lda e o desenvolvimento da temática da auditoria a entidades de trabalho temporário, às quais fui alocada, no decurso do estágio, a maior parte do tempo.

Assim, o relatório pode ser dividido em duas grandes partes. Na primeira, essencialmente relacionada com o estágio, é feita a apresentação da entidade de acolhimento e das atividades desenvolvidas, nomeadamente, a descrição dos testes e procedimentos de auditoria realizados, quer no âmbito do controlo interno quer no âmbito dos procedimentos substantivos com vista à obtenção de prova de auditoria. Na descrição das atividades desenvolvidas são devidamente considerados os requisitos éticos a que os auditores estão sujeitos, designadamente o sigilo profissional.

A segunda parte do relatório é dedicada à problemática da auditoria às entidades de trabalho temporário, a qual suscita especificidades ao nível dos recursos humanos e da prestação de serviços, não existindo bibliografia significativa sobre tal setor. Trata-se de um aprofundamento teórico-científico que procura identificar situações de risco de distorção material e que refere os procedimentos que devem ser desenvolvidos com o objetivo de reduzir o risco de auditoria.

Por fim, apresenta-se as conclusões do estágio e uma apreciação global das temáticas desenvolvidas sobre as entidades de trabalho temporário.

A organização do relatório reflete a própria motivação proporcionada pelo estágio em querer saber mais, sendo essencial referir que o mestrado em auditoria facilitou a integração e compreensão das tarefas a desenvolver no âmbito do estágio, constituindo-se no meio fundamental para complementar as competências adquiridas em termos académicos.

**Palavras-chave:** auditoria; estágio; procedimentos; relatório; risco; trabalho temporário.

## **Abstract**

This report had as object the activities developed during the internship in BDO & Associados, SROC, Lda and the development of thematic audit of temporary work entities, which I have been allocated most of the time during the training.

Therefore, the present report can be divided into two major parts. At first, primarily related to the internship, which is made the presentation of the hosting entity and the activities developed, in particular the description of audit tests and procedures performed either in the internal control and the substantive procedures in order to obtain audit proof. In the description of the activities, the ethical requirements are properly considered according to a audit field of work, in particular professional secrecy.

The second part of the report is devoted to the problem of auditing temporary work entities, which raises specific considerations in terms of human resources and the provision of services, furthermore there isn't a significant literature on this particular subject. With the aim of a deeper theoretical and scientific depth which will help to identify the risks of material misstatement and indicate the procedures that must be developed in order to reduce audit risk.

Finally, we present the conclusion of the internship and an overall assessment of the subjects developed on temporary work entities.

The report organization reflects the very own motivation provided by the internship in wanting to learn more, it's essential take note that the master degree in audit facilitated the integration and understanding of the tasks undertaken during the internship, they were the fundamental building blocks and complementary to the skills acquired.

**Key-words: audit; internship; procedures; report; risk; temporary work**

# Índice

Índice de Figuras.....	xii
Índice de Quadros .....	xii
Índice de Gráficos .....	xii
Lista de Abreviaturas .....	xiii
1. Introdução.....	1
1.1 Justificação e enquadramento do estágio em auditoria.....	1
1.2 Plano e duração do estágio .....	1
1.3 Definição da área de aprofundamento técnico e científico .....	2
1.4 Metodologias e estrutura do relatório .....	2
2. Enquadramento na estrutura de auditoria e atividades desenvolvidas no âmbito do estágio .....	3
2.1 Apresentação da entidade de acolhimento .....	3
2.1.1 A rede BDO.....	3
2.1.2 Serviços prestados e setores de atividade .....	4
2.1.3 Estrutura organizacional .....	6
2.2 A função de estagiária e o enquadramento nas equipas de trabalho de auditoria ...	7
2.3 Atividades desenvolvidas.....	7
2.3.1 Setores de atividade e tempo alocado .....	7
2.3.2 Tarefas executadas ao nível das diversas áreas .....	8
2.3.2.1 Levantamento de sistemas de controlo interno e testes aos controlos.....	8
2.3.2.2 Verificações substantivas .....	12
2.4 Formação interna .....	18
2.4.1 Ao nível da documentação e organização da prova e da plataforma de auditoria.....	19
2.4.1.1 Elaboração de papéis de trabalho .....	19
2.4.1.2 Dossier permanente e dossier corrente .....	21
2.4.1.3 Dossier de circularização .....	21
2.4.1.4 Indexação .....	21

2.4.1.5	Ferramentas de trabalho .....	22
2.4.2	Ao nível do comportamento e atitude profissional.....	24
2.4.3	Ao nível técnico.....	25
2.5	Principais dificuldades e limitações no desenvolvimento do estágio e relevância do mestrado em auditoria.....	25
3.	Auditoria a entidades de trabalho temporário .....	27
3.1	O setor e a sua caracterização .....	27
3.2	Enquadramento legal .....	34
3.2.1	Conceito .....	34
3.2.2	Considerações do trabalho temporário.....	35
3.2.3	Contrato de trabalho.....	36
3.2.3.1	Contrato de utilização do trabalho temporário .....	36
3.2.3.2	Contrato de trabalho temporário (CTT).....	37
3.2.3.3	Contrato de trabalho por termo indeterminado para cedência temporária	38
3.2.3.4	Considerações especiais sobre o contrato de trabalho .....	39
3.2.4	Retribuições.....	39
3.3	Caraterização da posição financeira e do desempenho das ETT e especificidades contabilísticas .....	40
3.3.1	A estrutura do balanço e da demonstração de resultados das ETT .....	40
3.3.2	Áreas relevantes e de potencial risco nas empresas de trabalho temporário..	45
3.3.2.1	Prestação de serviços .....	46
3.3.2.2	Gastos com o pessoal.....	49
3.3.2.3	Riscos associados ao balanceamento entre rendimentos e gastos .....	50
3.4	A importância do planeamento e da avaliação do risco de distorção material.....	51
3.4.1	A importância do planeamento em auditoria .....	51
3.4.2	Risco de auditoria e os seus componentes .....	54
3.4.2.1	Componentes do risco.....	54
3.4.2.2	O modelo do risco de auditoria .....	56

3.4.3	Materialidade global e materialidade de execução .....	59
3.4.4	Riscos de distorção nas entidades de trabalho temporário .....	61
3.5	Implicações do risco e da materialidade na condução da auditoria .....	65
3.6	As respostas do auditor aos riscos de distorção material .....	68
3.6.1	Respostas globais .....	68
3.6.2	Procedimentos de auditoria .....	68
4.	O relato de auditoria nas entidades de trabalho temporário .....	75
4.1	Aspetos gerais do relato de auditoria .....	75
4.2	A certificação legal de contas ou relatório de auditoria .....	77
4.3	Estudo das situações modificativas mais comuns no setor .....	79
4.4	Implicações da ISA 701 no relato de auditoria no caso de entidades cotadas .....	80
5.	Conclusões, Limitações e Perspetivas Futuras .....	83
5.1	Conclusões .....	83
5.2	Limitações e perspetivas futuras.....	84
	Referências Bibliográficas .....	85
	Anexo I.....	90
	Anexo II.....	91
	Anexo III .....	92
	Anexo IV .....	93
	Anexo V .....	94

## Índice de Figuras

<b>Figura 3.1:</b> Funcionamento do trabalho temporário .....	29
<b>Figura 3.2:</b> Áreas de recrutamento das ETT .....	32
<b>Figura 3.3:</b> Processo e risco de auditoria .....	57

## Índice de Quadros

<b>Quadro 2.1:</b> Volume de negócios da BDO .....	4
<b>Quadro 2.2:</b> Órgão de gestão da BDO.....	6
<b>Quadro 2.3:</b> Apuramento dos valores na conta 243 .....	14
<b>Quadro 2.4:</b> Planos de formação da BDO – <i>Trainees</i> 2015.....	19
<b>Quadro 3.1:</b> Disposições do Código de trabalho.....	35
<b>Quadro 3.2:</b> Balanço médio .....	41
<b>Quadro 3.3:</b> Demonstração de Resultados média .....	44
<b>Quadro 3.4:</b> Análise à rubrica de Gastos com o pessoal .....	45
<b>Quadro 3.5:</b> Níveis dos indicadores .....	60
<b>Quadro 3.6:</b> Considerações sobre a compreensão da entidade e a sua envolvente .....	62
<b>Quadro 3.7:</b> Riscos genéricos da rubrica Prestação de serviços.....	63
<b>Quadro 3.8:</b> Riscos genéricos da rubrica Gastos com o pessoal.....	64
<b>Quadro 4.1:</b> Relato financeiro nas ETT.....	79

## Índice de Gráficos

<b>Gráfico 2.1:</b> Tempo alocado por setores de atividade.....	8
<b>Gráfico 3.1:</b> Localização da sede por distrito.....	30

## Lista de Abreviaturas

<b>APESPE RH</b>	Associação Portuguesa das Empresas do Setor Privado de Emprego e de Recursos Humanos
<b>BSIG</b>	<i>Binder Seidman International Group</i>
<b>CAE</b>	Classificação das Atividades Económicas Portuguesas
<b>CEDPROC</b>	Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas
<b>CIRC</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
<b>CI</b>	Controlo interno
<b>CLC</b>	Certificação legal de contas
<b>CTT</b>	Contrato de trabalho temporário
<b>CUTT</b>	Contrato de utilização de trabalho temporário
<b>DEZ</b>	Dezembro
<b>DF</b>	Demonstrações Financeiras
<b>DL</b>	Decreto de Lei
<b>DR</b>	Demonstração de Resultados
<b>DRA</b>	Diretriz Revisão/Auditoria
<b>DRAI©</b>	Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado
<b>ETT</b>	Entidades de trabalho temporário
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>FSE</b>	Fornecimentos e serviços externos
<b>IAASB</b>	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
<b>IAS</b>	<i>Interntional Standards on Auditing</i>
<b>IDEA©</b>	<i>Interactive Data Extraction and Analysis</i>
<b>IFAC</b>	<i>International Federation of Accountants</i>
<b>IFRS</b>	<i>International Financial Reporting Standards</i>
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre rendimento das pessoas singulares
<b>ISA</b>	<i>International Standards on Auditing</i>
<b>ISCAL</b>	Instituto Superior de Contabilidade e Administração
<b>ISQC1</b>	<i>International Standards Quality Control 1</i>

<b>IVA</b>	Imposto sobre o valor acrescentado
<b>MAR</b>	Março
<b>MBA</b>	<i>Master of Business Administration</i>
<b>MEP</b>	Método de Equivalência Patrimonial
<b>NC</b>	Nota de crédito
<b>NCRF</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
<b>OROC</b>	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
<b>RAI</b>	Resultado Antes do Imposto
<b>ROC</b>	Revisor Oficial de Contas
<b>SCI</b>	Sistema de controlo interno
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>SROC</b>	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
<b>TT</b>	Trabalhador interno

# **1. Introdução**

## **1.1 Justificação e enquadramento do estágio em auditoria**

O presente relatório decorre do estágio de auditoria e tem como finalidade a conclusão do Mestrado em auditoria no ISCAL.

De acordo com o Regulamento dos Cursos de 2.º Ciclo existem três opções de desenvolvimento do trabalho final do mestrado: dissertação, trabalho de projeto ou relatório de estágio.

A opção da realização de um relatório de estágio decorreu da oportunidade proporcionada pela BDO, a qual se traduziu na possibilidade de complementar as competências teóricas com a aplicação prática do conhecimento.

O estágio teve uma duração de nove meses e obedeceu aos requisitos constantes do Regulamento de Estágios de Natureza Profissional no âmbito dos cursos de 2.º Ciclo do ISCAL.

O mestrado em auditoria do ISCAL proporcionou uma formação teórico-prática não só na área de auditoria, como também implementação e avaliação de sistemas de controlo interno e controlo de gestão.

## **1.2 Plano e duração do estágio**

O estágio teve uma duração de nove meses, com início a 14 de Setembro de 2015 e término a 13 de Junho de 2016. Foi composto por 2 fases: uma primeira referente a formação, com duração de sete dias e a segunda constituída pelo próprio desenvolvimento das atividades referentes ao estágio.

Como estagiária os objetivos a atingir são equivalente aos esperados de um auditor júnior cingindo-se ao bom desenvolvimento das tarefas propostas e cumprimento do respetivo planeamento. É igualmente esperada capacidade de compreensão e aplicação dos conhecimentos básicos de forma a realizar um trabalho de qualidade.

De acordo com o plano estabelecido para o estágio pretende-se igualmente o desenvolvimento de tarefas específicas, nomeadamente a realização de testes de conformidade e substantivos nas diversas áreas das demonstrações financeiras (DF): ativos fixos, inventários, clientes, contas a receber, fornecedores, contas a pagar, disponibilidades

e custos com o pessoal, associados a vários tipos de clientes inseridos em vários setores de atividade, integrada em equipas de auditoria.

### **1.3 Definição da área de aprofundamento técnico e científico**

De acordo com o Regulamento de Estágios de Natureza Profissional no âmbito dos cursos de 2.º Ciclo em vigor no ISCAL é exigido que o mestrando, além das atividades previstas no plano de estágio, considere no respetivo relatório o aprofundamento de um tema constante no plano de estudos do mestrado.

A linha de ação da BDO permite o contato com empresas de diferentes sectores e pôr em prática as componentes apreendidas ao longo do mestrado.

No âmbito do estágio, o setor com maior número de horas alocadas foi o do trabalho temporário. É neste sentido que surge a oportunidade de aprofundar esta temática sobre a qual não existe praticamente nenhum trabalho de natureza contabilística e de auditoria.

O setor do trabalho temporário está em franco crescimento, face à necessidade das empresas de disporem de estruturas mais flexíveis que permitam respostas mais ajustadas à turbulência dos mercados e à mudança. Por outro lado, as novas tecnologias, a constante evolução da economia e aspirações individuais, alteraram o conceito de emprego também do ponto de vista dos trabalhadores e do mercado de trabalho.

Neste setor de atividade colocam-se questões pertinentes quer em termos contabilísticos quer em termos de auditoria, os quais se procura abordar com o aprofundamento técnico e científico adequado salvaguardando sempre o dever de sigilo, requisito ético fundamental em auditoria como na generalidade das atividades.

### **1.4 Metodologias e estrutura do relatório**

O presente relatório é composto por duas partes, a primeira composta por dois capítulos que tratam da descrição das atividades desenvolvidas durante o estágio e uma segunda parte composta por dois capítulos de aprofundamento teórico, quer ao nível contabilístico, quer em auditoria nas entidades de trabalho temporário.

## **2. Enquadramento na estrutura de auditoria e atividades desenvolvidas no âmbito do estágio**

### **2.1 Apresentação da entidade de acolhimento**

#### **2.1.1 A rede BDO**

A BDO Portugal<sup>1</sup> é considerada a 5ª maior empresa na prestação de serviços de auditoria, consultoria, assessoria fiscal e assistência contabilística. A marca BDO é representada em Portugal pelas firmas BDO & Associados SROC, *BDO Consulting* e *BDO Outsourcing*, Serviços de Contabilidade e Organização.

A BDO foi fundada em 1963, por iniciativa de cinco firmas de auditoria e consultoria da Alemanha, Holanda, Reino Unido, Estados Unidos da América (EUA) e Canadá, adotou a denominação de *Binder Seidman International Group* (BSIG) e passou a atuar em sistema de rede.

Em 1973, a rede alterou o nome para BDO - *Binder Dijker Otte & Co.* e, em 1988, para BDO International. Em 2010, com a reestruturação legal, a rede passou a adotar apenas a marca BDO.

A rede internacional da BDO serve, há mais de 45 anos, Clientes nacionais e internacionais e conta atualmente com mais de 1 200 escritórios e 55 000 profissionais em 139 países.

A BDO em Portugal foi fundada em 1981 com o objeto social de prestação de serviços de auditoria e consultoria. Tem vindo a alargar o seu leque de serviços e de Clientes e conta atualmente com 6 escritórios e cerca de 200 colaboradores.

Atualmente a BDO destaca a importância dos valores profissionais, nomeadamente no apreço pela relação com o cliente. Promove, além disso, uma cultura de integridade, respeito, lealdade e compromisso. Tendo como culminar dos seus valores, o *slogan* «*Because relationships matter*».

O volume de negócios do conjunto das Sociedades da rede BDO em Portugal repartiu-se, em 2015, de acordo com os valores, em milhares de euros, apresentados no quadro 2.1:

---

<sup>1</sup> A marca BDO é representada em Portugal pelas firmas BDO & Associados SROC, BDO Consulting e BDO Outsourcing.

**Quadro 2.1:** Volume de negócios da BDO

Natureza	Faturação
Revisão e auditoria	6.374
Consultoria	1.304
Assistência contabilística	1.130
Consultoria fiscal	1.098
<b>Total:</b>	<b>9.906</b>

Fonte: Adaptado do Relatório de Transparência de 2015 da BDO, P. 8 (2015)

### 2.1.2 Serviços prestados e setores de atividade

Em termos de organização das atividades, a BDO desenvolve a sua atividade sob quatro linhas de serviço principais: Auditoria Financeira, Consultoria, Assessoria Fiscal e Assistência Contabilística.

Os objetivos de cada área de negócio resume-se como seguem:

- Auditoria Financeira (*Assurance*) – tem como finalidade proporcionar, aos Clientes, a validação da informação financeiras das empresas e verificação da boa aplicação das normas, da legislação, do sistema de controlo interno e da continuidade das operações. Desde a intervenção dos seus profissionais em auditorias completas às Demonstrações Financeiras, revisão do controlo interno, exame da informação financeira prospetiva e auditorias específicas;
- Consultoria (*Advisory*) – atividade com enfoque na maximização do valor de negócio, aconselhando as empresas em diversas áreas, nomeadamente, Consultoria Financeiras, Consultoria Empresarial e oferecendo também serviços de formação;
- Assessoria Fiscal (*Tax*) – sendo o propósito fundamental desta atuação, o alcance de soluções fiscalmente menos onerosas, a partir do apoio da preparação do planeamento fiscal, bem como na verificação e acompanhamento do cumprimento das obrigações fiscais dos seus Clientes. Através da realização de auditorias tributárias preventivas, due-diligence fiscais, identificação, quantificação e qualificação de riscos e contingências fiscais, entre outros;
- Serviços de *Outsourcing (Business & Outsourcing)* – disponibilização, aos seus Clientes, de serviços em regime de *outsourcing*, no âmbito da assistência contabilística (em termos de vantagens para as empresas, controlo de gestão,

contabilidade, recursos humanos e finanças) e soluções informáticas (adaptadas às necessidades das empresas).

A BDO tem uma panóplia de clientes, desde empresas nacionais e internacionais, de pequena, média e grande dimensão, cotadas em bolsa e não cotadas, com e sem fins lucrativos, ligadas aos diversos sectores de atividade. Como segue:

- Água e ambiente;
- Construção e imobiliária;
- Desporto;
- Entidades financeiras;
- Hotelaria e turismo;
- Ministérios, Institutos Públicos, Fundos Estruturais;
- Municípios;
- Saúde;
- Universidades, entre outros.

Tendo em conta a diversidade de setores de atividade e de entidades em que a BDO intervém, enquanto firma de auditoria, devem destacar-se as alterações introduzidas em 2015, a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2016, no enquadramento legal da atividade de auditoria e respetiva regulação e supervisão. A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, aprovou o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, aprovou o novo Regime Jurídico da Supervisão da Auditoria (RJSA), diplomas que transpuseram para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, e asseguraram o cumprimento do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público.

De acordo com o artigo 3.º do RJSA são consideradas:

- Definição do modelo de fiscalização e os seus deveres;

- Definição alargada dos serviços proibidos a realizar pelas Sociedades de Revisão Oficial de Contas (SROC) que realizem a revisão legal de contas e a qualquer membro da sua rede, conforme disposto no artigo 77º EOROC;
- Ao nível dos relatórios a emitir, como a Certificação Legal de Contas (CLC) e o relatório adicional ao órgão de fiscalização (artigos 45º do EOROC e 24º do RJSA);
- O período de rotação obrigatória de acordo com o artigo 54º do EOROC;
- E ao nível da supervisão, no que compete a novas atribuições da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), relação entre OROC e CMVM, nova forma de registo dos ROC e de controlo de qualidade, de acordo com os artigos 4º, 6º, 25º e 40º do RJSA, respetivamente.

### 2.1.3 Estrutura organizacional

De acordo com o Relatório de Transparência e a informação divulgada pela BDO, o órgão de gestão da firma é composto pelos seguintes sócios cujas funções se indicam no quadro 2.2.

**Quadro 2.2:** Órgão de gestão da BDO

Sócio	Função
José Martinho Soares Barroso	Chief Executive Officer, responsável pelo escritório do Funchal e Outsourcing Coordinator
Pedro Manuel Aleixo Dias	International Liaison Partner, International A&A Coordinator e Regulatory Contact Partner
Paulo Jorge de Sousa da Fonseca Ferreira	Independence Champion, Risk Manager Contact e responsável pelo escritório do Porto
Paulo Renato Ferreira Alves	International Tax Coordinatur
António José Correia de Pina Fonseca	Audit Partner e responsável pelo escritório da cidade da Praia
António José Carvalho de Barros	Audit Partner e responsável pelo escritório de Faro

Além destes responsáveis são indicados com funções de liderança os seguintes:

- Carlos Fontão de Carvalho;
- João Melo Oliveira;
- João Cunha Ferreira;

- Rui Lourenço Helena.

O segmento de auditoria da BDO é composto por dez equipas de coordenação, as quais são constituídas por um *partner*, *manager* e supervisor, tendo alocados técnicos de diferentes categorias, nomeadamente, auditor sénior, auditor, junior e *trainee*.

## **2.2 A função de estagiária e o enquadramento nas equipas de trabalho de auditoria**

Durante a frequência do estágio as tarefas são as equiparadas às de um auditor júnior, as quais visam essencialmente, executar o programa de trabalho definido nas diferentes áreas e de acordo com a supervisão exercida de um colega mais experiente.

Conforme referido, o estágio foi iniciado com uma formação de sete dias, a tempo inteiro, juntamente com todos os técnicos admitidos na mesma altura, cujo conteúdo mais adiante se apresenta.

Após a formação os técnicos foram apresentados às respetivas equipas de coordenação, sendo que no meu caso pessoal, fiquei enquadrada na equipa da *Manager* – Dra. Sandra Simões Filipe, que incluía ainda, dois supervisores, um sénior e um auditor.

Foram dadas a conhecer as instalações e o funcionamento geral da empresa, nomeadamente, no que respeita aos prazos de preparação de trabalho do auditor e o planeamento das visitas por parte dos auditores às empresas clientes.

A fase seguinte consistiu no conhecimento das metodologias específicas para desenvolver o trabalho na área de auditoria financeira, noção da informação necessária a solicitar ao cliente de acordo com o planeamento de trabalho (balancetes, extratos, ficheiros de faturação, ficheiros de processamento de salários e comprovativo de entrega das retenções, listas de inventários, lista de imobilizado, certidões atualizadas de inexistência de dívidas à Autoridade Tributária e Segurança Social, entre outros), para posteriormente se passar à fase seguinte, ou seja, tratamento dos dados recebidos, incluindo a confirmação de saldos e da plenitude da informação, e proceder às várias tarefas planeadas para a auditoria.

## **2.3 Atividades desenvolvidas**

### **2.3.1 Setores de atividade e tempo alocado**

O estágio foi desenvolvido em diferentes empresas pertencentes a vários setores de atividade e teve um total de 1.416 horas alocadas.

O gráfico 2.1 que se apresenta de seguida, permite visualizar, em percentagem, a distribuição do tempo de estágio.

**Gráfico 2.1:** Tempo alocado por setores de atividade



Conforme se verifica, uma parte muito significativa do tempo de trabalho foi alocado à auditoria de entidades de trabalho temporário. Situação que justifica o aprofundamento do tema desenvolvido e apresentado neste relatório.

### **2.3.2 Tarefas executadas ao nível das diversas áreas**

No âmbito do planeamento de auditoria estabelecido para os diversos clientes, foram desenvolvidas tarefas ao nível das diferentes áreas. Enunciando-se nos pontos a seguir as tarefas realizadas, as quais incluíram testes aos controlos e, essencialmente, verificações substantivas.

#### **2.3.2.1 Levantamento de sistemas de controlo interno e testes aos controlos**

Dois dos aspetos exigidos e fundamentais para a boa condução de uma auditoria e para a minimização do risco de auditoria, respeita à compreensão dos sistemas de controlo interno das entidades e à avaliação dos riscos existentes.

Nenhuma entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno (SCI), ainda que rudimentar. (Costa, 2010)

O controlo interno não é o principal alvo de avaliação da auditoria financeira, mas assume um papel importante porque a sua qualidade determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Um estudo do controlo interno (CI) permite ao auditor avaliar os riscos de distorção material ao nível das asserções e se são necessários procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados.

De acordo com a *International Standards on Auditing* (ISA) 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, publicada pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) (2009), o CI é o processo concebido, implementado e mantido pelos responsáveis da administração, gestão e restante pessoal para providenciar uma segurança razoável acerca do alcance dos objetivos da entidade relacionados com a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

Por outras palavras, o CI de uma entidade envolve o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados por esta: para salvaguardar os seus ativos; verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; promover eficácia operacional e encorajar o cumprimento das políticas fixadas pelos gestores. (Costa, 2010)

É de salientar que em qualquer destas definições de controlo interno este vai para além do que está diretamente relacionado com as funções financeira e contabilística, abrangendo, de forma transversal, todas as áreas das organizações.

Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num SCI eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nas DF (Attie, 1988, p. 60<sup>2</sup>).

De acordo com Costa (2010) o estabelecimento de um SCI é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. No entanto, o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objetivos pronunciados. Tal como um bom SCI não é suficiente para certificar que a organização esteja isenta de ocorrência de erros, irregularidades e fraudes.

O auditor deve dispor de um conhecimento apropriado sobre a natureza da entidade (as suas operações, estruturas de propriedade e de governação, tipos de investimento efetuados

---

<sup>2</sup> In: Revista OROC n.º 64, Janeiro a Março 2014. (OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas).

e previstos, estrutura da entidade e como se financia), dos fatores sectoriais, reguladores e outros fatores externos relevantes, e políticas contabilísticas aplicadas pela mesma.

É importante ter em conta que o CI tem algumas limitações, os erros humanos consequentes da distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções, são um exemplo. O concluído de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, constituem limitação ainda mais gravosa. (Alves, 2015)

Em suma, os controlos internos confinam uma importância significativa dentro de uma empresa. Contudo, no que toca ao trabalho de auditoria, esta dependerá em muito da adequação e efetividade desses mesmos controlos.

Para uma melhor compreensão do SCI, o auditor deverá efetuar procedimentos adequados que lhe permitam obter prova de forma a sustentar a sua opinião e os demais procedimentos a realizar durante a auditoria. De entre os vários procedimentos, tem ao seu dispor os testes de controlo.

Os testes de controlo são procedimentos concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos, em prevenir ou detetar e corrigir, distorções<sup>3</sup> materiais a nível das asserções.

No decorrer do estágio foram efetuadas tarefas de levantamento do CI, que se apresentam de seguida, conforme as diversas áreas.

### **Vendas e prestação de serviços**

Foram efetuados testes aos controlos relativamente ao ciclo de vendas das empresas auditadas, situação que envolve os vários departamentos que concorrem para o mesmo, nomeadamente, o departamento de vendas, o armazém, o controlo de crédito e a tesouraria. Antes dos testes aos controlos, colaborei no levantamento e compreensão do processo, nas suas diferentes etapas, desde o momento da encomenda até ao termo da operação, passando pela expedição, faturação e cobrança. Em particular, analisei a segregação de funções, os fluxogramas e circuitos internos, a informação recolhida pelo departamento de vendas para efeitos da emissão da fatura<sup>4</sup> e as condições de pagamento acordados com os clientes, o controlo de crédito existente e a contabilização do recebimento por parte dos

---

<sup>3</sup> Entenda-se por distorções as diferenças que resultam de erros ou de fraudes entre a informação relatada nas DF e a informação que deveria ser, em função da respetiva norma contabilística.

<sup>4</sup> A título de exemplo, no caso de uma empresa que vende mercadorias, a fatura deverá ser acompanhada no momento da sua emissão pela nota de encomenda.

clientes. E ainda a os procedimentos inerentes à aplicação do *Cut-off*<sup>5</sup> por parte da empresa auditada.

### **Caixa**

Os testes efetuados aos controlos na auditoria à área de caixa consistiram na validação da existência de folha de caixa mensal e final (dezembro de N ou data de fecho do ano), verificação na contabilidade da existência das despesas constantes nas folhas de caixa e existência de controlo do fundo fixo de caixa por parte de um superior.

A título de exemplo, apresenta-se a empresa A que possui um sistema de fundo fixo de caixa, cuja gestão é da responsabilidade de um colaborador que caso tenha despesas no decorrer da sua função, terá que apresentar à contabilidade a folha de caixa e respetivos justificativos num prazo de cinco dias depois do dia 15 de cada mês ou até ao último dia de cada mês.

O colaborador atua sob a responsabilidade de um superior hierárquico que assina as folhas de caixa e as confere antes do envio para a contabilidade. As despesas são registadas no próprio mês, quando rececionadas, ou, em caso de atraso, no mês seguinte, indicando a data do documento.

### **Depósitos bancários**

Os testes de controlo efetuados consistiram na verificação da realização, por parte da empresa, de reconciliações bancárias mensais e no final do ano (dezembro de N ou data de fecho do ano) e compreensão do controlo por parte da empresa relativo aos movimentos pendentes nas reconciliações bancárias.

Consoante o tipo de empresa e o seu *core business*, é possível detetar-se outros controlos que exigem compreensão e conhecimento por parte do auditor. É necessário ainda que o auditor tenha conhecimento dos programas e *softwares* informáticos que o cliente utiliza e que estão inseridos nos demais ciclos da empresa.

O controlo interno tem um peso importante na avaliação do risco de auditoria, estando relacionado com a necessidade de o auditor avaliar o controlo interno da entidade, de

---

<sup>5</sup> Os procedimentos da empresa devem estabelecer normas que permitam realizar o corte das operações, a fim de que os saldos das diversas contas correspondam efetivamente aos serviços (geralmente associado às vendas). O *Cut-off* permite evitar a possibilidade de falsificar os resultados e consequentemente as DF.

forma a compreender e detetar possíveis distorções, e por sua vez, compreender os riscos de controlo e qual a segurança que poderá ter sobre o SCI.

### **2.3.2.2 Verificações substantivas**

No decorrer do estágio foram desenvolvidas diversas verificações substantivas, que embora ajustadas às especificidades e risco de cada cliente foram, de um modo geral idênticas. O objetivo de tais procedimentos foi o de validar, através das evidências obtidas, as asserções subjacentes, entre as quais se destacam:

- i) Asserções relacionadas com transações
  - a. Ocorrência: as transações registadas ocorreram e dizem respeito à entidade?
  - b. Plenitude ou integralidade: todas as transações foram objeto de registo?
  - c. Rigor: as transações foram efetuadas e registadas pelas quantias apropriadas?
  - d. Corte: as transações foram registadas no período a que respeitam?
  - e. Classificação: as transações foram registadas nas contas apropriadas?
- ii) Asserções relacionadas com saldos finais
  - a. Existência: os ativos e passivos existem?
  - b. Direitos e obrigações: os ativos são controlados pela empresa e os passivos correspondem a obrigações?
  - c. Plenitude: todos os ativos e passivos foram reconhecidos?
  - d. Valorização e imputação: A mensuração é apropriada e os rendimentos e os gastos foram adequadamente imputados?

Apresentam-se de seguida as diferentes áreas em que se registou intervenção mais significativa e procedimentos desenvolvidos.

### **Estado e outros entes públicos**

Os principais procedimentos desenvolvidos nesta área tiveram por base as evidências da contabilidade e das declarações fiscais e parafiscais entregues junto das entidades competentes, tais como a Segurança Social e a Administração Tributária.

Os procedimentos desenvolvidos permitiram concluir sobre a natureza dos saldos com o Estado e outros entes públicos e verificar a existência de eventuais impostos e contribuições em atraso. Na eventualidade de existirem impostos em atraso, verificar se foi

celebrado entre a empresa e o Estado ou a Segurança Social, qualquer acordo de pagamento a prestações e se estes são cumpridos.

Os principais impostos averiguados nesta área foram:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);
- Imposto sobre rendimento das pessoas singulares (IRS) retido;
- Imposto sobre o valor acrescentado (IVA);
- Contribuições para a Segurança Social.

Os procedimentos de auditoria podem depender do tipo e objetivos do trabalho a realizar, se intercalar ou final<sup>6</sup>. Os procedimentos realizados foram os seguintes:

- Assegurar que os saldos expressos no balancete estão de acordo com os declarados, efetuando para o efeito o *follow-up* dos pagamentos/recebimentos dos principais impostos, taxas e contribuições apurando eventuais diferenças;
- Examinar os documentos de suporte do pagamento especial por conta, dos pagamentos por conta e das retenções feitas por terceiros.

A título de exemplo, apresenta-se o quadro 2.3, respeitante à empresa B, cujo saldo da conta 243 na contabilidade a 31dez<sup>7</sup>N é de 200.000,00€ e para validar o valor constante na conta foi necessário recolher as guias de pagamento do IVA e respetivos pagamentos. Efetuou-se um quadro de auxílio para justificar os valores apurados.

---

<sup>6</sup> No caso de uma auditoria final será necessário verificar a estimativa de imposto para o exercício corrente. No caso de uma auditoria inicial, a um cliente novo, será necessário verificar se a empresa foi objeto de fiscalização por parte da Autoridade Tributária e no caso de ter sido, solicitar os respetivos relatórios, assim como é necessário solicitar o Modelo 22 do ano N-1 e nota de liquidação (pagamento/reembolso de IRC).

<sup>7</sup> Entenda-se por dezembro.

**Quadro 2.3:** Apuramento dos valores na conta 243

Contabilidade Vs Guias de pagamento IVA		
Descrição	REF	Valor
Total IVA a pagar do mês de NovN:	Q24.101	(125.000)
Total IVA a pagar do mês de DezN:	Q24.102	(75.000)
Total Guias de pagamento de IVA a 31DezN:	(B)	(200.000)
Total da conta 243 na contabilidade 31DezN:		(200.000)
Diferença entre Contabilidade e as Guias de pagamento de IVA:		0

**Fonte:** Adaptado dos papéis de trabalho da BDO

Para validar as asserções acima referidas não basta comparar o saldo contabilístico com as declarações submetidas e os pagamentos efetuados. É fundamental poder confirmar a formação e adequação do saldo. Para o efeito, são relevantes os testes aos controlos a vendas, aquisições de bens e serviços e pessoal. Por outro lado, são geralmente preparados questionários fiscais que permitem avaliar os riscos fiscais existentes, os quais permitem a execução de testes mais dirigidos.

**Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e correspondentes depreciações e amortizações, incluindo saldos de abertura**

Os procedimentos a aplicar devem ter em conta os riscos genéricos da área, assim como a validação das asserções pretendidas.

Foram realizados os seguintes procedimentos:

- Confirmação da coerência entre os saldos de abertura e os saldos finais do ano anterior;
- Elaboração de papel de trabalho relativo à evolução do ativo bruto (aquisições, alienações, abates, transferências) e correspondentes depreciações e amortizações;
- Confronto da consistência dos registos contabilísticos com os ficheiros do ativo, quer em termos de quantias brutas, quer em termos de depreciações acumuladas;
- Para uma amostra<sup>8</sup> de aquisições registadas no ano determinar se o ativo existe e a aquisição foi autorizada pela pessoa ou órgão competente; se o documento de suporte da operação é adequado; se o registo da aquisição foi efetuado na conta

<sup>8</sup> A seleção dos itens a testar poderá ser realizada através da seleção de toda a população, de elementos específicos ou utilizando a amostragem de auditoria. (Alves, 2015) O método de seleção utilizando foi a amostra por unidade monetária, seleção de uma amostra materialmente relevante, com o objetivo de determinar se o valor da conta está adequadamente representado.

apropriada; se o tratamento fiscal é adequado; se o pagamento foi feito no prazo estabelecido; se o ativo foi adequadamente depreciado ou amortizado.

- Cruzar os mapas de depreciações e amortizações com a contabilidade e testar taxas/vidas úteis e respetivos cálculos;
- Analisar cobertura de seguros;
- Obter informação sobre eventuais ónus sobre os ativos.

## **Caixa**

Os procedimentos realizados à área de caixa compreenderam as seguintes tarefas:

- Recolher as folhas de caixa e verificar a sua adequação;
- Verificar se os movimentos em aberto se encontram regularizados no mês posterior;
- Verificar se os valores indicados nas folhas de caixa cruzam com a contabilidade.

## **Depósitos bancários**

Os principais procedimentos realizados tiveram por base as seguintes tarefas:

- Recolher as reconciliações bancárias elaboradas pelos serviços, cruzar os respetivos saldos entre o balancete contabilístico e os extratos bancários, inscrever as conclusões do trabalho justificando os resultados obtidos<sup>9</sup>;
- Analisar os itens mais significativos das reconciliações bancárias, verificando o documento de suporte e movimentos posteriores;
- Analisar os itens em aberto nas reconciliações bancárias mais antigos e obter justificações, as quais deverão ser devidamente consideradas nos papéis de trabalho<sup>10</sup>;
- Caracterizar os compromissos assumidos pela empresa, incluindo garantias, avales e hipotecas;
- Verificar se foram recebidas todas as respostas à circularização e cruzar os saldos com a contabilidade;
- Cruzar os dados constantes na resp-osta à circularização de bancos com a informação evidenciada na contabilidade da empresa auditada e comparar com os

---

<sup>9</sup> A título de exemplo vide o quadro 1 no anexo I.

<sup>10</sup> A título de exemplo vide o quadro 2 no anexo I.

elementos disponibilizados no *site* do Banco de Portugal: Central de Responsabilidades de Crédito<sup>11</sup>.

## **Cientes**

Os procedimentos realizados tiveram por base as seguintes tarefas:

- Seleção dos clientes a circularizar e controlo do processo de confirmação externa;
- Análise das respostas obtidas e encaminhamento para reconciliação das divergências existentes e não reconciliadas ou justificadas pela entidade inquirida;
- Desenvolvimento de procedimentos alternativos relativamente aos clientes que não responderam ao pedido de confirmação externa, nomeadamente, verificação dos recebimentos subsequentes e análise das respetivas operações em casos de inexistência de fluxos financeiros<sup>12</sup>;
- Análise dos balancetes por idade de saldos e da adequação das imparidades reconhecidas;
- Análise das operações subsequentes, nomeadamente, de eventuais notas de crédito (NC) emitidas até à data do relatório de auditoria.

## **Fornecimentos e serviços externos**

Os procedimentos realizados na auditoria à área de fornecimentos e serviços externos (FSE) foram os seguintes:

- Análise da evolução mensal de cada rubrica;
- Estimar o valor anual dos gastos resultantes de um contrato com faturação mensal de valor fixo;
- Comparação dos gastos do período em análise com os gastos de exercícios anteriores;
- Analisar a adequação do documento suporte;
- Averiguar a concordância entre os detalhes da fatura e o registo dos serviços prestados;

---

<sup>11</sup> Vide a figura 4 do anexo IV.

<sup>12</sup> Procedimentos alternativos através do *follow-up* dos saldos de conta corrente de clientes, ou seja, fixação de uma data referência para verificar os recebimentos respeitantes às faturas do período em análise, entre o fim do período de análise e a data fixada.

- Verificar a adequação do tratamento em sede de IVA;
- Comprovar o registo na conta do respetivo fornecedor;
- Verificar a existência de contrato e validação dos valores faturados com os contratados;
- Verificar o pagamento e comprovativo de quitação.

## **Fornecedores**

Os procedimentos realizados tiveram por base as seguintes tarefas:

- Seleção dos fornecedores a circularizar e controlo do processo de confirmação externa;
- Análise das respostas obtidas e encaminhamento para reconciliação das divergências existentes e não reconciliadas ou justificadas pela entidade;
- Desenvolvimento de procedimentos alternativos relativamente aos fornecedores que não responderam ao pedido de confirmação externa, nomeadamente, verificação dos recebimentos subsequentes e análise das respetivas operações em casos de inexistência de fluxos financeiros<sup>13</sup>.

## **Vendas e prestações de serviços**

Os principais procedimentos efetuados tiveram por base as evidências da contabilidade, a partir das quais se selecionaram, através de amostragem, as operações mais significativas tendo em consideração os resultados e as informações resultantes da revisão analítica realizada por auditor experiente.

Neste sentido, os procedimentos efetuados no decorrer do estágio foram os seguintes:

- Verificar a adequação da fatura emitida no que respeita aos dados das entidades contratantes;
- Verificar a concordância entre os detalhes da fatura e o registo dos produtos expedidos e/ou serviços prestados;
- Verificar a adequação do tratamento do IVA;
- Comprovar o registo do débito na conta corrente do cliente;

---

<sup>13</sup> Procedimentos alternativos através do *follow-up* dos saldos de conta corrente de fornecedores, ou seja, fixação de uma data referência para verificar os pagamentos respeitantes às faturas do período em análise, entre o fim do período de análise e a data fixada.

- Verificação da taxa de câmbio no caso de faturas em moeda estrangeira – através da consulta na página web do Banco de Portugal<sup>14</sup>;
- Análise de outros documentos, como contratos com clientes.

Ainda no âmbito da auditoria a esta área, foram efetuados testes de *Cut-off* às vendas e prestações de serviços, nomeadamente:

- Recolha das últimas faturas do período sob auditoria e das primeiras faturas emitidas nos meses do período seguinte, para análise das guias de remessa e adequação da fatura emitida;
- Recolha das primeiras NC emitidas no período seguinte, a fim de verificar a respetiva adequação documental e os detalhes da mesma relativamente a produtos devolvidos a outras causas;
- Análise do montante da NC face ao montante originalmente faturado e validação da adequação do tratamento em sede de IVA, bem como a verificação do registo do crédito na conta do cliente respetivo.

Os procedimentos acima têm ainda como objetivo verificar se no período seguinte foram anuladas vendas ou prestações de serviços referentes ao exercício sob auditoria, validando desta forma a asserção ocorrência.

## **2.4 Formação interna**

A formação proporcionada pela BDO, referida anteriormente, distribuiu-se conforme disposto no quadro 2.4.

---

<sup>14</sup> Conferindo o câmbio na data da fatura e o valor em Euros constante na fatura.

**Quadro 2.4:** Planos de formação da BDO – *Trainees* 2015

Data	Tema	Data	Tema
14	Apresentação da BDO Manual de acolhimento	21	Meio Financeiros Critérios valorimétricos Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros
	Metodologia BDO FORGEST Apresentação dos departamentos da BDO		Cientes Critérios valorimétricos Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros/ISA 505
15	Organização dos papéis de trabalho BDO Audit Manual - External confirmations DRAI §AFT	21	Fornecedores Critérios valorimétricos Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros/ISA 505
	DRAI §AFT		Estado Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros DRA 511 Verificação dos deveres fiscais e parafiscais
16	IDEA I	21	Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis Critérios valorimétricos Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros
	Arquivo Digital TAX I		
17	SNC I IFRS I	22	Inventários Critérios valorimétricos Objetivos auditoria/procedimentos auditoria/principais erros Controlo Interno I & Segregation of Duties
	APTI Anti-Money, Laundering & Fraude Ética e Independência		
18	Professional Scepticism Risk Management I		

**Fonte:** Adaptado Plano Formação BDO – *Trainees* 2015

A formação esteve especificamente relacionada com a área de auditoria, cujo objetivo foi rever alguns conceitos contabilísticos, transmitir aos novos elementos das equipas, os métodos de trabalho aplicados pela BDO, desde a documentação do trabalho de auditoria, ao uso das ferramentas informáticas de suporte ao trabalho.

Durante a formação foram referidos conceitos importantes, os quais são abordados nos pontos seguintes, quer ao nível da documentação e organização da prova e da plataforma de auditoria, quer ao nível do comportamento e atitude profissional e nível técnico.

## **2.4.1 Ao nível da documentação e organização da prova e da plataforma de auditoria**

### **2.4.1.1 *Elaboração de papéis de trabalho***

Conforme previsto na ISA 230 – Documentação de Auditoria, o auditor deve preparar documentação que proporcione registo suficiente e apropriado dos fundamentos para o seu relatório e prove que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Os papéis de trabalho<sup>15</sup> auxiliam o auditor no planeamento e execução da auditoria e facilitam a sua supervisão (interna e externa), devendo permitir que um auditor experiente não envolvido no trabalho chegue à conclusão constante no relatório.

Segundo o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), através da ISA 230, a documentação de auditoria tem múltiplas finalidades, na medida em que permite:

- Ajudar a equipa de trabalho a planear e a executar a auditoria;
- Ajudar os responsáveis pela supervisão a cumprir com as suas responsabilidades de verificação de acordo com a ISA 220<sup>16</sup>;
- Responsabilizar a equipa pelo trabalho realizado;
- Manter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras;
- Permitir a condução de revisões e inspeções de controlo de qualidade de acordo com a ISQC1<sup>17</sup> ou com requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes;
- Permitir a condução de inspeções externas de acordo com os requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis.

São preparados não só em suporte físico (em papel) como em suporte eletrónico, constituindo a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

A informação obtida pelo auditor está sujeita a confidencialidade, não podendo, em situação alguma, ser utilizada em benefício próprio ou de outrem.

Conforme disposto na ISA 230, cada papel de trabalho deve ser adequadamente elaborado, contendo os seguintes elementos:

- Quem realizou o trabalho de auditoria;
- Data de realização do trabalho;
- Área auditada;
- Referência para indexação;
- Matérias testadas;
- Quem reviu o trabalho de auditoria e a data da revisão.

---

<sup>15</sup> *Working paper* na terminologia inglesa.

<sup>16</sup> A ISA 220 regula o tema do controlo de qualidade para uma auditoria às DF, temática que o auditor deve ter em consideração, uma vez que o seu trabalho também deve ser avaliado de forma a que o trabalho de auditoria possa ser sempre melhorado.

<sup>17</sup> Norma internacional sobre Controlo de Qualidade 1. Consult. 14 de Maio de 2016. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Qualidade/2010/ISQC1.pdf>.

Os papéis de trabalho são, por norma, organizados em dois arquivos (ou dossiers) com base nas informações que cada um incorpora, arquivo permanente e arquivo corrente.

#### ***2.4.1.2 Dossier permanente e dossier corrente***

Na formação fomos familiarizados com a organização adotada pela BDO quanto aos dossiers corrente e permanente, abordagem que se mostrou fundamental face às diferentes metodologias que cada firma de auditoria pode implementar e à necessidade de a informação ser compreensível para todos os que a utilizam – todos os elementos da equipa de auditoria.

O arquivo permanente deve integrar os papéis de trabalho que contêm informações sobre a entidade auditada e informações de natureza permanente (documentos utilizados em diversas auditorias). A BDO recorre a um índice organizado conforme disposto no anexo II, designado por figura 1.

No arquivo corrente devem figurar todos os documentos de suporte ao relatório de auditoria, do exercício em análise. Por forma, a que a informação seja facilmente localizada, a BDO adota um índice que se divide em secções administrativas e secções de trabalho, organizados conforme a figura 2 e 3, constantes no anexo II e III, respetivamente.

#### ***2.4.1.3 Dossier de circularização***

O dossier de circularização surge da necessidade de o auditor, durante a realização da auditoria, recorrer a confirmações externas de clientes, fornecedores, instituições financeiras e seguradoras, advogados e outras entidades.

As cartas enviadas, bem como as respostas das respetivas entidades, deverão ser arquivadas num dossier de forma a poderem ser consultadas sempre que necessário. Contudo, esta documentação é também arquivada em formato digital, permitindo consultá-la mesmo à distância.

#### ***2.4.1.4 Indexação***

Por uma questão de organização, supervisão e controlo de qualidade, todos os papéis de trabalho, sejam em formato digital, sejam em formato físico, devem ser devidamente identificados através do sistema de indexação em vigor da firma. Tal indexação permite

identificação dos papéis nas secções de trabalho ou administrativas, assim como ao tipo de auditoria (final ou intercalar)<sup>18</sup>.

#### 2.4.1.5 Ferramentas de trabalho

Durante o estágio foram utilizadas diversas ferramentas de trabalho, ajustáveis mediante a dimensão do cliente, o trabalho em si e a metodologia própria de cada responsável.

As ferramentas de trabalho mais utilizadas no decurso do estágio foram as seguintes:

- Programas de trabalho: «Plano de trabalho» – documento que serve de guia durante a auditoria e que abrange cada área a analisar, descrevendo os testes a realizar, os levantamentos ao nível do controlo interno e os objetivos a atingir;
- Papéis de trabalho: «Wp's» – *Working papers* – documento Excel© que reúne a informação sobre os testes aos controlos e procedimentos substantivos realizados, assim como os respetivos resultados, de cada área auditada. Cada área apresenta uma página inicial – denominada «capa de teste» – que indica os testes e procedimentos realizados, os resultados obtidos e problemas identificados;
- Outros papéis de trabalho: elaboração de mapas no decorrer do trabalho de auditoria.

Ao nível de ferramentas informáticas, foi permitido o contato com duas ferramentas já conhecidas do mestrado, nomeadamente o *Interactive Data Extraction and Analysis* (IDEA©)<sup>19</sup> e o Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado (DRAI©)<sup>20</sup>.

O IDEA© possibilita a leitura, exibição, análise e extração de dados a partir de praticamente qualquer fonte. Permite a extração, amostragem e manipulação de dados, a fim de identificar erros, problemas, questões específicas e tendências. Permite entre outras, as seguintes tarefas:

- Trabalhar dados de vários formatos de documentação – por exemplo, trabalhar um balancete e ajustá-lo de forma a eliminar problemas entre a extração da fonte base do balancete para Excel©;

---

<sup>18</sup> Uma auditoria final é realizada no final do ano civil, antes da certificação legal de contas. Enquanto que, uma auditoria intermédia é realizada a meio do ano civil ou na altura acordada com o órgão de gestão.

<sup>19</sup> *Software* parte integrante do conteúdo programático da Unidade Curricular de Auditoria a Sistemas de Informação e Tecnologias Aplicadas.

<sup>20</sup> *Software* apresentado no contexto do conteúdo programático da Unidade Curricular de Auditoria a Sistemas de Informação e Tecnologias Aplicadas pela BDO.

- Acrescentar colunas, fórmulas e selecionar dados com base em critério definidos – por exemplo, toda a informação da rubrica 62;
- Identificar lacunas – a título de exemplo, permite verificar a existência de uma ou mais sequências de números ou duplicações;
- Criar tabelas e gráficos a partir de dados;
- Criar amostras usando vários métodos de amostragem diferentes.

Durante o estágio recorreu-se ao IDEA© sempre que foi necessário ajustar balancetes ou extratos com um formato deficiente devido à extração do programa base para Excel©. Esta ferramenta permitiu trabalhar balancetes num formato muito pesado e selecionar a rubrica desejada, que em Excel© não seria possível. Selecionar uma amostra a partir do extrato de uma conta e obter um número de itens aleatoriamente no contexto dos procedimentos de auditoria a realizar.

O DRAI© foi criado pela BDO & Associados, SROC, Lda, as suas especificidades permitem uma maior rapidez e qualidade no desenvolvimento do trabalho de revisão/auditoria, principalmente no que concerne a tarefas rotineiras, por diminuir o tempo dispensado na sua elaboração.

Este programa permite aos utilizadores o acesso a menus que correspondem aos principais processos que são executados durante a revisão/auditoria.

Assim, o DRAI© fornece de forma automática inúmeros testes e procedimentos por áreas/secções. Permite utilizar filtros por secções, bem como, por tipo de procedimento a utilizar (procedimento substantivo de revisão analítica, procedimento de conformidade ou outros procedimentos substantivos). As áreas/secções são identificadas por letras e correspondem às apresentadas no índice da figura 3 constante no anexo III.

O módulo da secção administrativa incorpora o seu índice e inclui questionários relativos à secção administrativa do trabalho de revisão. O módulo do Dossier Permanente contém informações que o auditor considera importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras. O mesmo deve ser atualizado no início de uma auditoria e revisto todos os anos, de forma a certificar que apenas contém documentos de interesse futuro. A informação desatualizada deve ser retirada para um *dossier* específico.

O estágio proporcionou ainda a oportunidade de contato com outros programas, nomeadamente, programas de contabilidade, faturação, recursos humanos e outros dos próprios clientes auditados.

## **2.4.2 Ao nível do comportamento e atitude profissional**

Ao nível do comportamento e ética profissional foram abordados os seguintes temas: ética e independência e ceticismo profissional. A abordagem destes temas permitiu a partilha de experiências e conselhos, por parte de auditores experientes.

De acordo com o Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC (CEDPROC), o ROC deve exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade e competência, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a Ordem e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos. Estas normas deverão ser coerentes com os princípios enunciados no Código de Deontologia do IFAC.

Assim sendo, o CEDPROC refere cinco princípios fundamentais de ética profissional:

- Integridade – o profissional deve ser honesto e justo em todos os relacionamentos profissionais;
- Objetividade – o revisor/auditor não deve permitir que quaisquer juízos prévios, conflitos de interesse ou influência de outras pessoas se sobreponham ao seu julgamento profissional;
- Competência e zelo profissional – este princípio impõe aos profissionais o dever de manter permanentemente os seus conhecimentos e habilitações profissionais a um nível que garanta uma prestação de serviços competente e atualizada, relativamente à prática, à legislação e às técnicas, ao mesmo tempo que determina que os profissionais atuem com diligência e em conformidade com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- Confidencialidade – os profissionais devem respeitar a confidencialidade da informação que recolhem em consequência dos relacionamentos pessoais e dos serviços profissionais, que impedem o seu uso para obtenção de vantagens pessoais ou para terceiros. Este não deve divulgar quaisquer informações a terceiros sem autorização, exceto se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar;
- Comportamento profissional – o profissional deve cumprir as leis e regulamentos e abster de qualquer ação que desacredite a profissão.

Deve ser assegurado que os revisores mantenham o ceticismo profissional ao longo de toda a revisão, reconhecendo a possibilidade de distorções materiais devidas a factos ou

comportamentos que indiquem irregularidades, incluindo fraude ou erros. Prevê-se ainda, a adoção de um modelo comum de relatório de auditoria ou certificação legal das contas para as contas anuais e consolidadas, elaboradas com base em normas internacionais de auditoria aprovadas pela União Europeia.

É essencial referir três fatores essenciais no âmbito profissional do auditor, a independência, a responsabilidade e a confidencialidade, sobre os quais o Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas e o CEDPROC consagram algumas disposições legais e regulamentares a fim de salvaguardar estes três pontos.

### **2.4.3 Ao nível técnico**

A nível contabilístico foi apresentado um enquadramento das normas internacionais e nacionais, referida a correspondência das normas internacionais face às normas nacionais e apresentação de algumas diferenças entre as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). E ainda abordadas as temáticas de Estrutura Concetual e apresentação das DF.

Foram tratados de forma mais aprofundada, nas vertentes contabilística, fiscal e de auditoria, temas mais correntes relacionados com meios financeiros, clientes, fornecedores, estado, ativos fixos tangíveis e intangíveis e inventários. Foram especialmente enfatizados os critérios valorimétricos, os objetivos e procedimentos de auditoria e os principais erros constatados nestas áreas. A ISA 505 – Confirmações externas e a Diretriz Revisão/Auditoria (DRA) 511 – Verificação do cumprimento dos deveres fiscais e para-fiscais, mereceram especial referência.

## **2.5 Principais dificuldades e limitações no desenvolvimento do estágio e relevância do mestrado em auditoria**

O Mestrado em Auditoria resultou do gosto pessoal pela área financeira e por considerar a auditoria como uma área extremamente interessante e exigente.

O estágio realizado possibilitou a aplicação prática de toda a teoria lecionada no mestrado, permitiu o aprofundamento dos conhecimentos teóricos e estimulou o desejo de querer aprender, aperfeiçoar e encetar uma carreira profissional no âmbito da auditoria.

O contacto com as diferentes funções inerentes ao desempenho da atividade de auditoria possibilitou a aquisição e o desenvolvimento de competências técnicas, relacionais e organizacionais, relevantes para o perfil de desempenho à saída do curso frequentado.

As limitações iniciais deveram-se à falta de experiência em auditoria, fator que na profissão se afigura relevante.

Ter conhecimento teórico ao nível do mestrado, foi uma vantagem, contudo, na área de auditoria, a experiência é um fator com muito peso, uma vez que um auditor que já teve contato com vários setores e entidades, detém um *know how* mais enriquecedor no decorrer da auditoria e apresenta uma atitude mais crítica e atenta.

Realizar um estágio foi muito importante para efeitos de percurso profissional e enriquecimento pessoal. Permitiu contactar com diferentes pessoas que passaram muito do seu conhecimento e receberam o estagiário como mais um elemento da equipa sem qualquer diferença relativamente aos demais.

### 3. Auditoria a entidades de trabalho temporário

#### 3.1 O setor e a sua caracterização

Nos dias de hoje, o conceito de emprego é totalmente diferente do que se verificava em meados do século XX, altura em que quando alguém assinava um contrato de trabalho com certa entidade, era quase assumido como um compromisso para a vida. Nos dias que correm, as novas tecnologias, as alterações nos sistemas de ensino e formação, a constante evolução da economia e das aspirações individuais, alteraram o conceito de emprego no ponto de vista das pessoas e do mercado de trabalho. (Oliveira, 2009)

A exigência do mercado de trabalho, no que se refere a novos conhecimentos, capacidades e competências, acompanhada da ambição das pessoas no que compete a aspirações pessoais e objetivos individuais contribuíram para esta grande mudança.

As empresas sentiram a necessidade de novos modos de organização e funcionamento que otimizassem capital material e humano, do que resultou também a necessidade de mão-de-obra pontual, de curta duração ou até mesmo imprevista, consequência de diversos motivos<sup>21</sup>, que as empresas de trabalho temporário vieram satisfazer através de formas de contratação em situações excecionais e inseridas em circunstâncias reconhecidas pelo direito, nomeadamente o Trabalho Temporário (TT).

De acordo com a *Human Resources*<sup>22</sup> a origem do trabalho temporário teve lugar nos EUA, com a criação de uma indústria que, em 1956, onde contava com apenas 20 mil trabalhadores com o estatuto de temporários. Contudo, a sua replicação pelo mundo concretizou-se no espaço de poucas décadas e Portugal não foi exceção.

A rápida evolução tecnológica e a velocidade vertiginosa a que o mundo interage, motivada pela explosão digital, inevitavelmente as empresas sentiram a necessidade de se adaptarem. Os gostos, opiniões, mentalidades e costumes alteraram e evoluíram velozmente, como nunca antes acontecera. (Nunes, Sílvia – Senior *Executive Manager* na *Michael Page*. 2016<sup>23</sup>)

---

<sup>21</sup> Estas necessidades podem ser causadas por ausências de colaboradores, por doença, férias, licenças de maternidade, situações em que a empresa prevê um acréscimo de atividade. A título de exemplo, as lojas dos centros comerciais nas alturas festivas.

<sup>22</sup> Publicação mensal de Gestão com enfoque nas pessoas (recursos humanos), consult. 30 de Maio de 2016. Disponível em: <http://hrportugal.pt/2012/01/25/trabalho-temporario-a-genese/>

<sup>23</sup> Consult. 29 de Maio de 2016. Disponível em: <http://hrportugal.pt/2016/05/11/aposta-na-formacao-de-trabalho-temporario-aumenta/>

A primeira entidade de trabalho temporário (ETT) fundada em Portugal, foi a *Manpower*, em 1962, através de regime de *franchising*, que nos primeiros anos esteve no mercado praticamente sem concorrência. A falta de legislação específica sobre esta nova modalidade de emprego talvez também tenha contribuído para alguma contenção no desenvolvimento do sector. Com efeito, só em outubro de 1989 surgiu regulamentação sobre o regime de trabalho temporário.

As ETT permitiram às empresas flexibilizar a utilização dos recursos humanos, respondendo a uma necessidade cada vez mais sentida de reduzirem a sua estrutura de custos fixos. São entidades competitivas, flexíveis e com uma grande capacidade de adaptabilidade às necessidades das empresas e organizações utilizadoras.

Um trabalhador temporário é uma pessoa que celebra um vínculo contratual com uma ETT, através de contrato de trabalho temporário (CTT) ou de contrato de trabalho por tempo indeterminado para cedência temporária, pelo qual se obriga a prestar a sua atividade profissional a utilizadores<sup>24</sup>.

A relação contratual típica apresenta duas figuras tradicionais na relação contratual (trabalhador e entidade patronal) enquanto que no trabalho temporário a relação contratual apresenta três sujeitos jurídicos que estabelecem uma relação contratual triangular. (Oliveira, 2009)

Conforme se verifica na figura 3.1.

---

<sup>24</sup> Informação prevista no Decreto-Lei 260/2009 de 25 de Setembro.

### Funcionamento do Trabalho Temporário



**Figura 3.1:** Funcionamento do trabalho temporário

**Fonte:** Adaptado da apresentação sobre O Trabalho Temporário em Portugal, realizada pela Randstad, slide 5<sup>25</sup>

O funcionamento do TT assemelha-se a uma relação triangular, na qual a posição contratual da entidade patronal é partilhada entre a ETT que contrata, remunera e exerce o poder disciplinar sobre o trabalhador e um cliente utilizador, que recebe o trabalho por parte de um trabalhador que não pertence aos seus quadros, mas sobre quem exerce poderes de direção e fiscalização. (Oliveira, 2009)

Em Portugal, integram o setor, entre outras, as seguintes entidades:

Acede	Luso Temp	Slot
Adecco	Manpower Portugal	Soluções para todos
Eurofirms	Michael Page	Success Work
Flexijob	Multitempo	Synergie
Fórum Selecção	Omnipessoal	Talenter
Go Work	Projeto Emprego	Vertente Humana

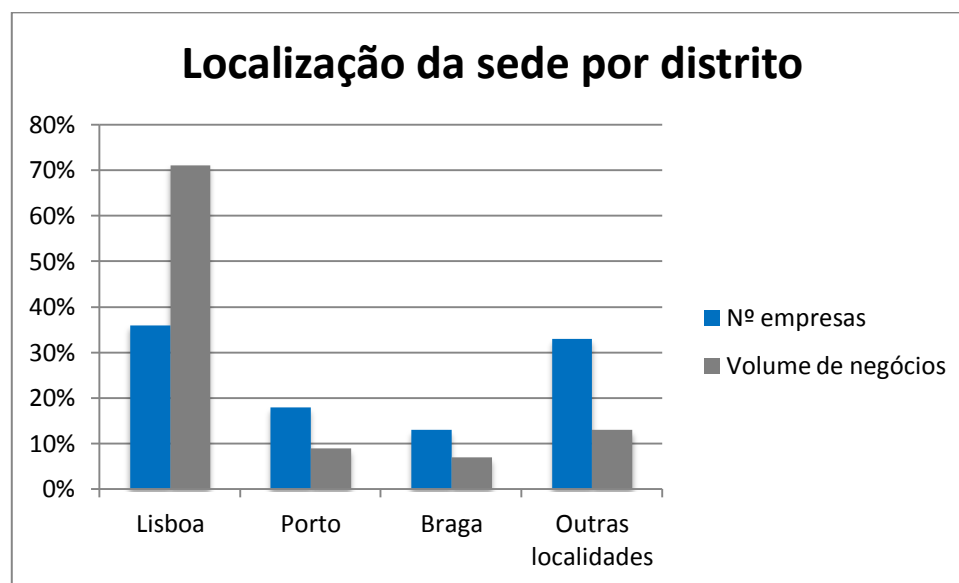
<sup>25</sup> Consult. 28 de Maio de 2016. Disponível em: [http://www.fam.ulusiada.pt/downloads/bolsa\\_emprego/Apresentacao\\_Trabalho\\_temporario.pdf](http://www.fam.ulusiada.pt/downloads/bolsa_emprego/Apresentacao_Trabalho_temporario.pdf)

Em termos da classificação das atividades económicas, o trabalho temporário integra-se no código 782 – Atividades das empresas de trabalho temporário (CAE - Classificação das Atividades Económicas Portuguesas – Revisão 3).

Para exercer a sua atividade, as empresas de trabalho temporário devem respeitar as condições impostas pela legislação, nomeadamente pela Lei nº 28/2016 de 23 de agosto que altera o DL n.º 260/2009, de 25 de setembro e o Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro.

Conforme decorre de um estudo ao setor efetuado pelo Banco de Portugal<sup>26</sup> em 2014, envolvendo 328 empresas, mais de 50% das empresas de trabalho temporário estão sediadas nos distritos de Lisboa e Porto. O gráfico 3.1 é elucidativo da concentração existente.

**Gráfico 3.1:** Localização da sede por distrito



**Fonte:** Adaptado Quadro do Setor – Banco de Portugal

Conforme visível no gráfico, existe uma grande concentração na região de Lisboa, onde se localizam 36% das empresas. Em termos do volume de negócios, a concentração é ainda mais evidente, representando o distrito de Lisboa 71% do total em 2014.

<sup>26</sup> Consult. 11 de Maio de 2016. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Paginas/QuadrosdaEmpresaedoSetor.aspx>

Em 2015 as ETT ultrapassaram os mil milhões de euros de faturação (1,075 milhões) o que traduz um crescimento de 85 milhões face ao ano anterior<sup>27</sup>.

De entre as várias vantagens apontadas para as empresas recorrerem ao TT, destacam-se as seguintes, algumas das quais referidas pela própria Associação Portuguesa das Empresas do Setor Privado de Emprego e de Recursos Humanos (APESPE RH)<sup>28</sup> :

- Diminuição dos custos fixos por via da redução da carga administrativa e burocrática inerente á contratação (elaboração de contratos de trabalho, pagamento de retribuições e demais obrigações legais);
- Usufruto do saber e experiência acumulados das ETT, no que compete à seleção dos trabalhadores com o perfil pretendido;
- Usufruto de um apoio privilegiado de consultoria e gestão de recursos humanos e aconselhamento quanto à legalidade de procedimentos, por parte das ETT, sem acréscimo de custos;
- Rapidez na contratação de pessoal - para tarefas bem definidas ou de substituição - benefício de trabalhadores qualificados e imediatamente produtivos, pelo período estritamente necessário, sem o tempo de espera que um processo de recrutamento e seleção pode durar;
- Recrutamento para o quadro realizado de forma mais fiável e menos onerosa (possibilidade de testar o individuo antes da passagem para o quadro);
- Reserva de funções de poder de autoridade e direção para as empresas, não colocando em risco as estratégias empresariais.

O serviço de TT é procurado por um vasto leque de empresas, nas mais variadas áreas de negócio e funções, pelo que, tanto em Portugal como em todo o Mundo, o serviço das ETT é altamente solicitado.

A relevância do trabalho temporário está expressa num estudo<sup>29</sup> da Informa DB, de janeiro de 2015, segundo o qual o número de empregados nesta modalidade, em 2013, foi de quase 66 mil.

---

<sup>27</sup> Consult. 18 de Abril de 2016. Disponível em: [http://economico.sapo.pt/noticias/trabalho-temporario-cresce-em-2015\\_247222.html](http://economico.sapo.pt/noticias/trabalho-temporario-cresce-em-2015_247222.html)

<sup>28</sup> A APESPE RH empresa cujos objetivos é a defesa dos interesses das empresas associadas, dos setores económicos envolvidos e a análise da dinâmica da atividade económica do mercado privado de emprego e representação das empresas associadas. Defendendo os seus direitos e legítimos interesses, junto do Estado Português, das instituições da União Europeia, dos organismos oficiais e para-oficiais, entre outros organismos.

O estudo<sup>30</sup> realizado pela *Michael Page* concluiu sobre as áreas de recrutamento, cujo resultado se apresenta na figura 3.2.



**Figura 3.2:** Áreas de recrutamento das ETT

**Fonte:** Global Insights Michael Page Report Portuguese

A indústria apresenta o maior número de trabalhadores recrutados através de TT, seguido do setor da Banca e Serviços Financeiros. A função mais pretendida no setor da indústria enquadra-se na gestão de produção e planeamento enquanto na área da Banca e Serviços Financeiros os colaboradores são mais afetos a funções de contabilidade.

<sup>29</sup> Consult. 29 de Maio de 2016. Disponível em: <https://www.informadb.pt/idbweb/resourcesRepository/sectores-portugal2015/jan-trabalho-temporario.pdf>

<sup>30</sup> O inquérito realizado pela *Michael Page*, uma das ETT presentes no setor em Portugal, contou com mais de 4 mil empresários e profissionais, conforme referido no próprio estudo.

O estudo realizado pela *Michael Page* destaca que o TT está a evoluir e é exigido, cada vez mais, aos candidatos um elevado nível de autoconfiança, responsabilidade e trabalho. Ao mesmo tempo, as pressões à volta dos prazos (*dead lines*) e do ritmo de trabalho também estão a aumentar (capacidade de lidar com o stress).

As empresas procuram trabalhadores com um perfil específico, com competências para a área de recrutamento particular. A *Michael Page* apurou que mais de oito em cada dez profissionais têm pelo menos cinco anos de experiência profissional e quatro quintos dos trabalhadores temporários têm mais de 30 anos, mais especificamente, 66% tem 36 anos ou mais e 41% tem mais de 46 anos.

Por outro lado, sobre as qualificações académicas, sete em cada dez colaboradores têm um curso universitário – Bacharelato, Licenciatura, Mestrado ou *Master Business Administration* (MBA).

Concluindo que o TT, que outrora era visto como um recurso para jovens profissionais que procuravam ganhar experiência ou encontrar um projeto, nos últimos anos demonstrou uma tendência diferente, com um aumento da média de idades. Tal evolução é justificada pelos seguintes fatores:

- Tendência para aumentar a idade de reforma;
- Difícil situação económica, cuja recessão é independente da idade, género ou qualificações, resultando num aumento do recurso às ETT.

Apesar de o TT implicar precariedade e instabilidade para os profissionais, também existem vantagens, nomeadamente ao nível da potenciação de oportunidades. Do leque de vantagens apontadas aos profissionais, algumas defendidas pela APESPE RH, destacam-se as seguintes:

- Existe maior oferta *online*, o que permite que encontrem mais fácil e rapidamente um posto de trabalho que se adequa às suas qualificações e capacidades profissionais do interessado;
- Possibilidade de integrar o quadro da empresa, no caso de interesse por parte desta;
- Dispõem de um interlocutor tecnicamente habilitado para o aconselhamento quanto à sua carreira profissional;
- Têm legalmente garantida a retribuição;
- A ETT ocupa-se da sua segurança no trabalho;
- Acedem a ações de formação e de reciclagem da ETT com que estão a trabalhar;

- Adquirem qualificação e experiência através do preenchimento de vários postos de trabalho e da inserção em diferentes comunidades de trabalho;
- Enriquecem o *curriculum vitae* e assim acedem mais facilmente a postos de trabalho permanentes, visto que as suas aptidões e qualificações se tornam conhecidas de um maior número de empregadores<sup>31</sup>.

Em suma, um setor em expansão e crescimento, com vantagens para as empresas e trabalhadores, ainda que também com alguns inconvenientes.

Contudo, o Código do Trabalho prevê a legislação específica aplicável a este tipo de trabalho, que deve ser respeitado por todos os intervenientes.

## 3.2 Enquadramento legal

Conforme referimos anteriormente, a relação contratual presente no TT não é uma relação típica, podendo ser designada como uma relação contratual triangular. Assim sendo, torna-se importante compreender alguns conceitos relacionados com o TT, de um ponto de vista legal.

### 3.2.1 Conceito

A legislação aplicável nesta temática está prevista na Lei n.º 28/2016 de 23 de agosto que altera o DL n.º 260/2009, de 25 de setembro e o Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro.

De acordo com o artigo 2.º do DL n.º 260/2009, de 25 de setembro, considera-se:

- Empresa de trabalho temporário – pessoa individual ou coletiva cuja atividade consiste na cedência temporária do trabalhador temporário a terceiros, e que, para esse efeito, o admitem e remuneram;
- Trabalhador temporário – pessoa que celebra com uma empresa de trabalho temporário, um contrato de trabalho temporário, e pelo qual se obriga a prestar a sua atividade profissional a utilizadores, a cuja autoridade e direção fica sujeito, mantendo, todavia, o vínculo jurídico-laboral à empresa de trabalho temporário;

---

<sup>31</sup> Pode ser visto como uma oportunidade de alargar a rede de contatos, o *networking* pode «abrir muitas portas».

- Utilizador – pessoa individual ou coletiva, com ou sem fins lucrativos, que ocupa, sob a sua autoridade e direção, trabalhadores cedidos pela empresa de trabalho temporário;
- Contrato de trabalho temporário – contrato de trabalho celebrado entre uma empresa de trabalho temporário e um trabalhador, pelo qual este se obriga, mediante retribuição desta, a prestar temporariamente a sua atividade a utilizadores<sup>32</sup>;
- Contrato de utilização de trabalho temporário – contrato de prestação de serviços celebrado entre um utilizador e uma empresa de trabalho temporário, pelo qual esta se obriga, mediante retribuição, a colocar à disposição do utilizador, um ou mais trabalhadores temporários<sup>33</sup>.

O Código do Trabalho nos termos da alínea b) do artigo 172º prevê ainda o contrato de trabalho por termo indeterminado para cedência temporária, cuja diferença entre este contrato e o CTT (normal) trata-se do tempo acordado entre as partes<sup>34</sup>, ou seja, trabalho a termo e trabalho por tempo indeterminado, respetivamente.

### 3.2.2 Considerações do trabalho temporário

O Código do Trabalho prevê as disposições relacionadas com o TT, das quais se referem consideradas mais importante no quadro 3.1, indicando os respetivos artigos.

**Quadro 3.1:** Disposições do Código de trabalho

Disposição	Artigo do Código de Trabalho correspondente
Condições de trabalho do trabalhador temporário	Artigo n.º 185º
Segurança e saúde no trabalho	Artigo n.º 186º
Substituição	Artigo n.º 188ª
Formação	Artigo n.º 187º
Local de trabalho	Artigo n.º 193º a 196º
Duração e organização	Artigo n.º 197º a 211º

<sup>32</sup> Também previsto na alínea a) do artigo 172º do Código do Trabalho.

<sup>33</sup> Também previsto na alínea c) do artigo 172º do Código do Trabalho.

<sup>34</sup> Este contrato é celebrado entre o TT e a ETT conforme disposto na alínea b) do artigo 172º.

Horário de trabalho	Artigo n.º 212º a 236º
Férias	Artigo n.º 237º a 247º
Faltas	Artigo n.º 248º a 257º
Retribuição	Artigo n.º 258 a 280

As disposições referidas no quadro, como retribuição, férias e subsídios, formação, local de trabalho, horário de trabalho e faltas são conceitos que devem estar definidos, por forma a proteger os trabalhadores e as empresas. Outras considerações previstas no Código do Trabalho serão abordadas nos pontos seguintes na medida em que sejam consideradas relevantes no contexto do relatório.

### **3.2.3 Contrato de trabalho**

Seja num contexto de trabalho temporário, seja noutra tipo de relação, a celebração do respetivo contrato é uma das garantias do trabalhador e, obviamente, também da empresa. Neste sentido, podem-se distinguir três tipos de contratos previstos no Código de Trabalho: contrato de utilização do trabalho temporário, contrato de trabalho temporário e contrato de trabalho por termo indeterminado para cedência temporária.

#### ***3.2.3.1 Contrato de utilização do trabalho temporário***

Encontra-se previsto pelo artigo 175º do Código do Trabalho, que o contrato de utilização do trabalho temporário (CUTT) destina-se a situações previstas também no artigo 140º, nomeadamente, situações de substituição, direta ou indireta, de trabalhador ausente ou que, por qualquer motivo, se encontre temporariamente impedido de trabalhar, a acréscimo excecional de atividade da empresa e/ou execução de tarefa ocasional ou serviço determinado precisamente definido e não duradouro,

Pode ser ainda utilizado nas situações de vacatura<sup>35</sup> de posto de trabalho previstas no artigo 175º quando decorra processo de recrutamento para o seu preenchimento ou em situações de necessidade intermitente de prestação de apoio familiar direto, de natureza social, durante dias ou partes de dia.

---

<sup>35</sup> Tempo durante o qual um cargo não está preenchido. In: Dicionário de Língua Portuguesa.

O CUTT deve, nos termos do n.º 1 do artigo 177º, ter forma escrita, ser emitido em duplicado<sup>36</sup> e conter os seguintes elementos:

- Identificação e sede das partes, os respetivos números de identificação fiscal e do regime geral da segurança social, bem como o número e a data do alvará da respetiva licença da ETT;
- Motivo justificativo do recurso ao TT por parte do utilizador<sup>37</sup>;
- Caracterização genérica do posto de trabalho e dos respetivos riscos profissionais;
- Caracterização da qualificação profissional requerida, bem como a modalidade adotada pelo utilizador para os serviços de segurança e saúde no trabalho;
- Local e horário de trabalho;
- Montante de retribuição devido pelo utilizador à ETT;
- Início e duração (certa ou incerta) do contrato;
- Data da celebração do contrato.

A duração do CUTT está prevista no artigo 178º e não poderá exceder a duração da causa justificativa nem o limite de dois anos, ou de seis ou doze meses em caso de, respetivamente, vacatura de posto de trabalho quando já decorra processo de recrutamento para o seu preenchimento ou de acréscimo excecional de atividade de empresa.

### **3.2.3.2 Contrato de trabalho temporário (CTT)**

Conforme previsto no n.º 1 do artigo 180º do Código do Trabalho, o CTT só pode ser celebrado a termo resolutivo, certo ou incerto, nas situações previstas para a celebração de contrato de utilização referidas no ponto anterior.

O CTT celebrado, de acordo com o n.º 1 do artigo 181º do Código do Trabalho, deve ter forma escrita, ser emitido em duplicado e deve conter os seguintes elementos:

- Nome e residência do trabalhador e denominação e sede da ETT, bem como os números de identificação fiscal e do regime geral da segurança social;
- Número e data do alvará de autorização da empresa de trabalho temporário para o exercício da atividade;
- Motivos de recurso ao TT por parte do utilizador;
- Características genéricas do posto de trabalho;

---

<sup>36</sup> Uma cópia para cada uma das partes.

<sup>37</sup> Previsto no artigo 176º do Código do Trabalho.

- Horário e local de trabalho;
- Montante da retribuição devida pela ETT ao TT;
- Início e duração (termo) do contrato;
- Data da celebração do contrato.

A duração do CTT está prevista no artigo 182º do Código do Trabalho, a qual não poderá exceder a duração do CUITT. Contudo, no caso de celebrado CTT a termo certo, que pode ser renovado enquanto se mantenha o motivo justificativo e no caso do CTT a termo incerto, que dura o tempo necessário à satisfação da necessidade temporária do utilizador, não podendo exceder os limites referido no n.º 3 do artigo 182º.

### ***3.2.3.3 Contrato de trabalho por termo indeterminado para cedência temporária***

Nos termos do n.º 1 do artigo 183º, a celebração do contrato de trabalho por tempo indeterminado para cedência temporária está sujeita à forma escrita, é emitido em duplicado, e deve conter os seguintes elementos:

- Nome e residência do trabalhador e denominação e sede da empresa de trabalho temporário, bem como os números de identificação fiscal e do regime geral da segurança social;
- Número e data do alvará de autorização da empresa de trabalho temporário para o exercício da atividade;
- Menção expressa de que o trabalhador aceita que a empresa de trabalho temporário o ceda temporariamente a utilizadores;
- Características genéricas das funções a exercer, bem como da qualificação profissional adequada;
- Caracterização da área geográfica na qual o trabalhador está adstrito a exercer funções;
- Montante da retribuição devida pela ETT ao TT.

Sobre os contratos de trabalho acima supracitados não existe um modelo específico, podendo as empresas aplicar o modelo que pretendam desde que referidos os elementos previstos no Código do Trabalho.

### 3.2.3.4 Considerações especiais sobre o contrato de trabalho

O artigo 173º do Código do Trabalho define as situações em que o CTT é nulo, as quais, de um modo geral, se traduzem no seguinte:

- No caso de o trabalhador ser cedido ao utilizador por uma ETT licenciada sem que tenha sido celebrado CTT ou contrato de trabalho por termo indeterminado para cedência temporária, considera-se que o trabalho é prestado a esta empresa em regime de contrato de trabalho sem termo, nos termos do número 3, tratando-se, por consequência, de um contrato nulo;
- É igualmente considerado nulo, nos termos do número 2, o contrato celebrado entre entidades de trabalho temporário com o objetivo de ceder à outra um trabalhador para que seja posteriormente cedido a terceiro;
- A celebração de um CUTT, em que a ETT não seja titular de licença, constitui uma contra-ordenação muito grave imputável tanto à ETT, como ao utilizador;
- O número 6 do mesmo artigo prevê ainda, que o trabalhador em substituição de alegação de contrato nulo, nos termos dos números supracitados, optar por uma indemnização, nos 30 dias seguintes ao início da prestação de atividade, nos termos do artigo 396º do mesmo Código refere: *«a indemnização não pode ser inferior ao valor das retribuições vincendas»*.

O artigo 174º do Código do Trabalho prevê casos especiais de responsabilidade da ETT e do utilizador, nomeadamente, no caso de celebração de CUTT por uma ETT não licenciada, nesta situação a ETT e o utilizador são solidariamente<sup>38</sup> responsáveis pelos créditos do trabalhador, resultantes do contrato de trabalho, da sua violação ou cessação, relativos aos últimos três anos, bem como pelos encargos sociais correspondentes. O número 2 do artigo prevê também que o utilizador é subsidiariamente responsável pelos créditos do trabalhador, relativos aos primeiros 12 meses de trabalho e pelos encargos sociais correspondentes.

### 3.2.4 Retribuições

De acordo com o artigo 258º, considera-se retribuição a prestação a que o trabalhador tem direito em contrapartida pelo seu trabalho. A retribuição inclui a retribuição base e outras

---

<sup>38</sup> De acordo com o disposto no artigo 497º do Código Civil, *«o direito de regresso entre os responsáveis existe na medida das respetivas culpas e das consequências que delas advieram, presumindo-se iguais as culpas das pessoas responsáveis»*.

prestações regulamentares. A fim de prever possíveis lacunas, o artigo 260º prevê as prestações que não são consideradas como retribuições nos termos do artigo 258º.

A retribuição pode ser, de acordo com o artigo 261º, certa, variável ou mista, sendo, contudo, constituída por uma parte certa, que é calculada em função do tempo de trabalho, e outra variável, que depende das circunstâncias. A título de exemplo, a parte variável poderá ser o subsídio noturno, que depende dos dias em que o trabalhador esteve alocado a um período noturno.

O Código de Trabalho prevê nos artigos 270º e 271º os critérios de determinação da retribuição e o cálculo do valor da retribuição horária, respetivamente. Bem como prevê a determinação da retribuição mínima mensal garantida aos trabalhadores, independentemente da sua função, que é determinada anualmente por legislação específica. A retribuição ao trabalhador é uma obrigação da entidade empregadora nos termos do artigo 276º. Assim como constitui um direito do colaborador a retribuição por isenção de horário, trabalho noturno e suplementar, de acordo com os artigos 265º, 266 e 268º respetivamente.

O trabalhador tem ainda direito à retribuição do período de férias que receberia se estivesse em serviço efetivo e subsídio de férias que compreende a retribuição base e outras prestações retributivas que façam parte da execução do trabalho, conforme previsto no artigo 264º.

De acordo com o artigo 263º, o trabalhador tem ainda direito ao subsídio de Natal de valor igual a um mês de retribuição, que será proporcional ao tempo de serviço prestado no ano civil, no ano de admissão do trabalhador, no ano de cessação do contrato de trabalho e em caso de suspensão de contrato de trabalho por parte do trabalhador.

### **3.3 Caracterização da posição financeira e do desempenho das ETT e especificidades contabilísticas**

#### **3.3.1 A estrutura do balanço e da demonstração de resultados das ETT**

No sentido de melhor caracterizar a informação financeira das empresas de trabalho temporário e confirmar as áreas mais relevantes para efeitos de auditoria foram selecionadas 10 entidades das várias empresas do setor (CAE 782) – método de seleção da amostra: juízo profissional – cuja informação é preparada de acordo com o SNC, sendo considerado para o efeito o exercício de 2014.

A informação financeira foi obtida por recurso a certidões de contas anuais que foi agregada e analisada em termos médios, a fim de não expor as respetivas entidades nem pôr em causa nenhum requisito ético.

Os dois quadros a seguir apresentados expõem a síntese dos resultados obtidos, bem como as conclusões do estudo.

O quadro 3.2 apresenta a média do total das rubricas das entidades analisadas, assim como, o peso das rubricas face ao total do Ativo, Capital Próprio e Passivo.

**Quadro 3.2:** Balanço médio

Balanço		EUR		
Exercício findo em 31/12/2014		Total	%	%
<b>ATIVO</b>				
<b>Ativo não corrente</b>				
Ativos fixos tangíveis		146.737	5,8	
Propriedades de Investimento		0	0,0	
Trespasse (Goodwill)		0	0,0	
Ativos Intangíveis		41.820	1,7	
Ativos Biológicos		0	0,0	
Participações financeiras (método de equivalência patrimonial)		2.009.113	79,8	
Participações financeiras (outros métodos)		50	0,0	
Acionistas / Sócios		0	0,0	
Outros ativos financeiros		285.900	11,4	
Ativos por impostos diferidos		33.562	1,3	
Ativos não correntes detidos para venda		0,00	0,0	
	<b>Subtotal</b>	<b>2.517.183</b>	<b>100</b>	<b>16,3</b>
<b>Ativo corrente</b>				
Inventários		0	0,0	
Ativos Biológicos		0	0,0	
Clientes		8.402.297	64,8	
Adiantamentos a fornecedores		2.156	0,0	
Estado e outros entes públicos		52.255	0,4	
Acionistas/Sócios		130.816	1,0	
Outras contas a receber		1.196.964	9,2	
Diferimentos		122.587	0,9	
Ativos financeiros detidos para negociação		0	0,0	
Outros ativos financeiros		0	0,0	
Ativos não correntes detidos para venda		13.586	0,1	
Caixa e depósitos bancários		3.040.861	23,5	
	<b>Subtotal</b>	<b>12.961.521</b>	<b>100</b>	<b>83,7</b>
	<b>Total do ativo</b>	<b>15.478.705</b>		<b>100</b>

<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>			<b>%</b>	<b>%</b>
<b>Capital Próprio</b>				
Capital realizado	1.567.490		37,6	
Ações (quotas próprias)	0		0,0	
Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio	821.804		19,7	
Prémios de emissão	0		0,0	
Reservas legais	231.123		5,6	
Outras reservas	678.655		16,3	
Resultados transitados	864.832		20,8	
Ajustamentos em ativos financeiros	174		0,0	
Excedentes de revalorização	0		0,0	
Outras variações de capital próprio	0		0,0	
<b>Subtotal</b>	<b>4.164.079</b>		<b>100</b>	
Resultado líquido do exercício	787.409			
<b>Total do capital próprio</b>	<b>4.951.488</b>			
<b>Passivo</b>				
<b>Passivo não corrente</b>				
Provisões	208.247		52,4	
Financiamentos obtidos	189.220		47,6	
Responsabilidade por benefícios pós-emprego	0		0,0	
Passivo por impostos diferidos	0		0,0	
Outras contas a pagar	0		0,0	
<b>Subtotal</b>	<b>397.467</b>		<b>100</b>	3,8
<b>Passivo corrente</b>				
Fornecedores	157.641		1,6	
Adiantamentos de clientes	9.018		0,1	
Estado e outros entes públicos	2.883.060		28,5	
Acionistas/Sócios	160.854		1,6	
Financiamentos obtidos	3.763.049		37,1	
Outras contas a pagar	3.110.979		30,7	
Passivos financeiros detidos para negociação	130		0,0	
Outros Passivos financeiros	0		0,0	
Diferimentos	41.360		0,4	
Passivos não correntes detidos para venda	3.658		0,0	
<b>Subtotal</b>	<b>10.129.749</b>		<b>100</b>	96,2
<b>Total do Passivo</b>	<b>10.527.216</b>			<b>100</b>
<b>Total do capital próprio e do passivo</b>	<b>15.478.705</b>			

A média do total do ativo é de cerca de 15,5 milhões de Euros representando o ativo não corrente 16,3% e o ativo corrente 83,7%. Por outro lado, a média do total do capital próprio ascende a cerca de 5 milhões de Euros, do qual 37,6% (1,6 milhões) respeitam a capital realizado.

Quanto ao passivo, cuja média ascende a cerca de 10,5 milhões de Euros, 3,8% respeitam a passivo não corrente e 96,2% a passivo corrente.

Numa análise mais pormenorizada verifica-se que a rubrica do ativo não corrente com maior destaque respeita a participações financeiras – método de equivalência patrimonial (MEP) enquanto o ativo fixo tangível e o ativo intangível evidenciam reduzido significado. Por sua vez, as rubricas com mais destaque no ativo corrente são clientes (64,8% do ativo corrente e 54,3% do total do ativo), outras contas a receber (9,2%) e caixa e depósitos bancários (23,5%).

A rubrica clientes como, já referido, está relacionada com a prestação de serviços aos utilizadores e deve também ser correlacionada com a rubrica imparidade de clientes (constante na DR).

No capital próprio destacam-se as rubricas do capital realizado, resultados transitados e prestações suplementares, e outros instrumentos de capital próprio, que representam, 37,6%, 20,8% e 19,7%, respetivamente do subtotal do capital próprio. Contudo, a área do capital próprio, deve ser alvo de consideração, uma vez que em parte está associada às características da entidade e das relações que tem com subsidiárias ou outras.

O passivo não corrente representa 3,8% da média do total do passivo e o passivo corrente corresponde a 96,2%. As rubricas com maior destaque do passivo não corrente são as provisões e os financiamentos obtidos com 52,4% e 47,6%, respetivamente. O auditor deve analisar a natureza e existência das provisões e conhecer o plano de financiamento da entidade auditada.

No Passivo corrente sobressaem os financiamentos obtidos (37,1% do passivo corrente), as dívidas ao Estado (28,5%) e as outras contas a pagar (30,7%). Dada a atividade exercida, as dívidas a fornecedores são totalmente imateriais. As dívidas ao Estado são fortemente influenciadas pelo IVA e pelas retenções aos trabalhadores (IRS e Segurança Social). Nas outras contas a pagar deve sobressair o peso dos acréscimos de gastos, essencialmente remunerações a liquidar.

O quadro 3.3 apresenta a média do total das rubricas das entidades analisadas.

**Quadro 3.3: Demonstração de Resultados média****Demonstração de Resultados****Exercício findo em 31/12/2014****EUR**

<b>GASTOS E RENDIMENTOS</b>	
	<b>Total</b>
Vendas e serviços prestados	42.850.027
Subsídios à exploração	120.192
Ganhos/Perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	454.599
Variação de Inventários na produção	0
Trabalhos para a própria entidade	0
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	0
Fornecimentos e serviços externos	-2.099.563
Gastos com pessoal	-40.233.944
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)	0
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	-25.742
Provisões (aumentos/reduções)	-76.450
Imparidade de ativos não depreciáveis / amortizáveis (perdas/reversões)	0
Aumentos / Reduções de justo valor	20
Outros rendimentos e ganhos	245.407
Outros gastos e perdas	-105.410
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>	<b>1.129.085</b>
Gastos / reversões de depreciação e de amortização	-88.951
Imparidade de ativos depreciáveis / amortizáveis (perdas/reversões)	0
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>	<b>1.040.134</b>
Juros e rendimentos similares obtidos	9.579
Juros e gastos similares suportados	-83.979
<b>Resultado antes de impostos</b>	<b>965.735</b>
Impostos sobre o rendimento do período	-178.326
<b>Resultado líquido do período</b>	<b>787.409</b>

Na Demonstração de Resultados (DR) sobressaem, de forma bem evidente, as prestações de serviços e os gastos com o pessoal (42,9 milhões e 40.2 milhões, respetivamente). Os FSE com 2,1 milhões representam apenas 5% dos gastos com o pessoal e 4,9% das prestações de serviços.

As rubricas prestação de serviços e gastos com o pessoal são inerentes ao *core business* das ETT, variando a segunda de acordo com as necessidades das entidades. As variações registadas não constituem, em si mesmo, uma *red flag*<sup>39</sup> a considerar.

A média do resultado antes de imposto (RAI) é ligeiramente inferior a 1 milhão e o resultado líquido da ordem dos 800 mil Euros, o que representa percentagens muito reduzidas relativamente ao volume de negócios.

Numa análise mais detalhada da rubrica gastos com o pessoal, o Quadro 3.4 mostra como os mesmos se decompõem:

**Quadro 3.4:** Análise à rubrica de Gastos com o pessoal

Exercício findo em 31/12/2014	EUR	
	Rubricas	Total
632 - Remunerações Do Pessoal	32.648.094	81,1%
633 - Benefícios Pós-emprego	600	0,0%
634 – Indemnizações	232.106	0,6%
635 - Encargos Sobre Remunerações	6.708.443	16,7%
636 - Seguros Acidente Trabalho e Doenças Prof	352.284	0,9%
637 - Gastos De Ação Social	33.818	0,1%
638 - Outros Gastos Com O Pessoal	258.600	0,6%
<b>Gastos com o pessoal</b>	<b>40.233.944</b>	<b>100</b>

O número médio de trabalhadores é de 3770, admitindo-se que cerca de 95% respeitam a TT.

O auditor deverá realizar procedimentos analíticos que o ajudem no planeamento e na decisão dos procedimentos de auditoria adequados e necessários a realizar e debruçar-se sobre os proveitos e custos operacionais, para conhecer melhor o negócio e os riscos inerentes a este.

### 3.3.2 Áreas relevantes e de potencial risco nas empresas de trabalho temporário

De um ponto de vista contabilístico, e conforme decorre da informação apresentada no ponto anterior, merecem especial referência nas ETT os gastos com o pessoal e as prestações de serviços, as quais constituem as áreas de maior risco e, por isso mesmo, as

<sup>39</sup> *Red flag*, termo que em português significa bandeira vermelha e que neste contexto pretende-se associar a uma situação de risco e de atenção.

verdadeiras áreas chave. As normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) relacionadas com o rédito (NCRF 20) e com os benefícios com os empregados (NCRF 28) devem, assim, merecer a melhor atenção.

Ainda assim, a maior complexidade poderá estar associada às repercussões das diferentes formas de contratação negociadas com as entidades utilizadoras.

O serviço acordado entre a ETT e o utilizador, de uma forma geral, inclui o acordo de prestação de serviço, que poderá ter por base as retribuições pagas aos trabalhadores ou outros fatores, como por exemplo, uma parte referente a retribuições fixas e outra referente a objetivos (no caso de funções comerciais), sobre as quais é aplicada uma taxa, sendo faturado, ao utilizador, o serviço mais a taxa.

As retribuições horárias ou diárias acordadas poderão variar de utilizador para utilizador, na medida em que podem considerar ou não a totalidade dos custos suportados com o trabalhador. Neste sentido, poderá ser acordado entre a ETT e o utilizador que as mesmas incluam apenas o salário base, o subsídio de alimentação e outras remunerações correntes (subsídio noturno, horas extras, subsídio de frio<sup>40</sup>, entre outros), sendo as remunerações relacionadas com férias, subsídio de férias e subsídio de Natal e, ainda, as compensações por caducidade do contrato de trabalho ser debitadas à medida em que ocorram.

Noutras situações, a ETT poderá, para além do vencimento base e outras remunerações mensais regulares, acordar incluir nas referidas taxas horárias ou diárias as retribuições com férias, subsídio de férias e de Natal e, eventualmente, as indemnizações em caso de término ou resolução do contrato (retribuições a favor do colaborador por término ao contrato), a cargo da ETT. Neste caso, tais retribuições, fazem parte dos cálculos do montante a faturar ao utilizador.

Estas diferentes formas de contratar com cada utilizador potenciam os riscos inerentes e exigem atenção especial relativamente ao balanceamento entre rendimentos e gastos.

### ***3.3.2.1 Prestação de serviços***

As prestações de serviços surgem como uma das áreas mais sujeitas a risco de distorção material e, por isso, devem ser alvo de maior análise por parte do auditor.

O reconhecimento das prestações deve basear-se na faturação emitida e nos documentos comprovativos dos serviços prestados, sendo normal a existência de rendimentos

---

<sup>40</sup> O subsídio de frio está essencialmente relacionado com trabalhadores com funções que exijam o contato com arcas frigoríficas ou locais de trabalho com baixas temperaturas.

pendentes de faturação. Em algumas circunstâncias há que ter em conta documentação externa inerente ao reconhecimento do rédito.

Ao nível da normalização contabilística portuguesa deve ser dada especial atenção à NCRF 20 - Rédito, a qual tem por base a *International Accounting Standards* (IAS) 18 – Revenue (Rédito), emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), norma esta que, conjuntamente com a dos contratos de construção, é substituída pela IFRS 15.

O rédito é definido no parágrafo 7 da NCRF 20<sup>41</sup>, como o «*influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio*». Ou seja, é o rendimento proveniente do decurso ordinário da atividade da empresa, vulgarmente conhecido por vendas, prestações de serviços, juros, dividendos, royalties e rendas.

Conforme disposto no parágrafo 4 da NCRF 20, a prestação de serviços envolve, especialmente, o desempenho de uma tarefa contratualmente acordada, por uma entidade, durante um período de tempo (também ele) acordado. Estes serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período.

A principal questão no reconhecimento do rédito é o momento em que deve ser reconhecido.

Para o reconhecimento do rédito associado à prestação de serviços a NCRF 20 define critérios, cuja distinção, segundo o parágrafo 20 da norma, está muito associada à questão do desfecho da operação. Ou seja, o rédito associado a uma transação, que possa ser fiavelmente estimada, deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. Nas situações em que o desfecho da transação não puder ser estimado com fiabilidade, o rédito só deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

De acordo com os referidos conceitos, a simples emissão de uma fatura não é motivo para o reconhecimento do rédito. Neste sentido, existe o risco de os gestores poderem interferir no processo de reconhecimento, antecipando ou diferindo rendimentos e, ainda mais grave, criando rendimentos inexistentes, aspeto que se retomará mais à frente. (Almeida, Dias e Carvallho, 2009)

---

<sup>41</sup> Presente também na Estrutura Conceptual, parágrafo 72.

De ressaltar que para que o desfecho de uma transação seja fiavelmente estimado, a norma define a necessidade de serem satisfeitas as seguintes condições:

- A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- Seja provável que os benefícios económicos associados fluam para a entidade;
- A fase de acabamento da transação à data do balanço possa também ela ser fiavelmente mensurada;
- Os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados.

A fase de acabamento de uma transação pode ser determinada por uma variedade de métodos e as entidades poderão usar o método que mesure fiavelmente os serviços executados.

Dependendo da natureza da transação, os métodos de acordo com a norma, podem incluir:

- Vistorias do trabalho executado;
- Serviços executados até à data, expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
- A proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transação.

Se os serviços forem compostos por um número indeterminado de atos e forem prestados durante um determinado período de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha reta. No caso das ETT, o rédito está associado à utilização de horas de trabalho de um trabalhador da ETT por parte de uma firma utilizadora. O rédito deve ser reconhecido na base do trabalho efetivamente prestado (número de horas de trabalho). Outra questão prende-se com a mensuração do rédito. O rédito deve ser mensurado pela quantia total faturada ou a faturar à entidade utilizadora decorrente da quantidade de trabalho prestado, independentemente da forma e do momento em que todas as componentes da remuneração e encargos são faturados ao utilizador.

De um ponto de vista fiscal não existem praticamente diferenças relativamente ao definido em termos contabilísticos.

De acordo com o artigo 20º do Código do IRC (CIRC), consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, os relativos a venda ou prestação de serviços e comissões.

De acordo com o artigo 18º do CIRC, os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ou numa prestação contínua ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução.

Os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

### **3.3.2.2 *Gastos com o pessoal***

Conforme referido, os gastos com os trabalhadores temporários estão diretamente associados aos rendimentos que os mesmos proporcionam para a ETT. Neste sentido, afiguram-se de relevância os seguintes aspetos:

- Todos os gastos associados ao trabalho prestado devem ser mensalmente reconhecidos, neles se incluindo os subsídios de férias e de Natal, período de férias e indemnização a pagar por termo do contrato. Dependendo da política de cada ETT, os referidos subsídios e, bem assim, o período de férias, podem ser, ou não, processados e pagos mensalmente aos trabalhadores, aspeto que se afasta do procedimento aplicável aos trabalhadores não enquadrados neste regime legal.
- Deve existir um adequado balanceamento entre rendimentos e gastos, reforçando-se que as taxas horárias faturadas podem incorporar todos ou apenas parte dos benefícios a que o trabalhador tem direito.
- A data definida para efeitos de corte do processamento de remunerações depende do acordo estabelecido com o utilizador ou das condições por ele impostas. Pode acontecer que o processamento das remunerações dos trabalhadores afetos a um certo utilizador se reporte a período diferente do adotado relativamente aos trabalhadores de outro utilizador (por exemplo: 16/N/2015 a 15/N+1/15 e 20/N/15 a 19/N+1/15, respetivamente). Tal situação requer atenção especial.
- A estimativa para férias exige particular atenção dada a diversidade de situações geralmente existente, podendo variar consoante o utilizador.

De um ponto de vista contabilístico é fundamental ter em conta a especificidade do negócio e as diferenças que podem ser estabelecidas em função de cada utilizador potenciam o risco contabilístico.

É fundamental ter presente os princípios básicos da contabilidade, as características qualitativas da informação financeira e o disposto na NCRF 28 – Benefícios de empregados, a qual tem por base a IAS 19, com o mesmo título, emitida pelo IASB.

A NCRF 28 prescreve o tratamento contabilístico dos benefícios dos empregados – todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados – que deve ser aplicada na contabilização dos benefícios de empregados.

### ***3.3.2.3 Riscos associados ao balanceamento entre rendimentos e gastos***

As especificidades referidas nos pontos anteriores, despertam várias preocupações, nomeadamente, ao nível do balanceamento de rendimentos e gastos. Naturalmente que uma entidade que fatura e cobra um serviço que tem por base os gastos com o pessoal, deverá respeitar o reconhecimento dos gastos correspondentes aos rendimentos que esta obteve (ETT).

Ao nível do custo dos serviços prestados, as ETT poderão ter a seu cargo não só os gastos com remunerações e encargos sociais, como outros gastos operacionais inerentes ao serviço prestado ao utilizador, como, por exemplo, fardamento do pessoal, testes de recrutamento, transporte de pessoal e outros que devem ser, naturalmente, considerados na faturação emitida.

Contudo, o foco essencial recai em torno das remunerações e muito particularmente das relacionadas com férias e subsídio de Natal. Para a compreensão dos procedimentos adotados e dos riscos existentes devem ser colocadas as seguintes questões:

- i. Para cada utilizador qual a data considerada para efeitos do processamento de remunerações?
- ii. Existe coerência entre o período de remunerações e o período de faturação?
- iii. Os benefícios correspondentes à utilização de trabalhadores entre a referida data de referência e o final do mês e os correspondentes gastos foram adequadamente acrescidos?
- iv. As taxas horárias ou diárias acordadas com o cliente utilizador incorporam o efeito das férias, subsídio de férias e subsídio de Natal?
- v. O período de férias, subsídio de férias e subsídio de Natal são processados mensalmente e pagos aos trabalhadores)?
- vi. Se a resposta é sim ao item iv) e não ao item v), são os correspondentes gastos reconhecidos no mesmo período?

- vii. Se a resposta é não aos itens iv) e v) são os benefícios e correspondentes gastos acrescidos?
- viii. Se a resposta é não ao item iv) e sim ao item v) são os benefícios devidamente acrescidos?

Em síntese, o cut-off é um procedimento essencial, no contexto desta temática, permitindo à empresa ter controlo sobre os rendimentos e gastos, e evitar a possibilidade de apresentar resultados distorcidos e consequentemente DF não apropriadas.

### **3.4 A importância do planeamento e da avaliação do risco de distorção material**

#### **3.4.1 A importância do planeamento em auditoria**

O planeamento em auditoria constitui uma das fases mais importante do trabalho, tendo em conta o risco subjacente, a quantidade de transações e acontecimentos envolvida, o tempo disponível para a execução do trabalho e o custo dos recursos envolvidos. Todo o trabalho deve ser desenvolvido com enfoque na avaliação dos riscos. Um trabalho mal planeado potencia o risco do auditor. Não obstante, o planeamento em auditoria desempenha o mesmo papel que em quaisquer outras atividades no quotidiano, uma vez que do planeamento resulta uma condição ordenada das partes e a definição dos passos necessários à consecução de determinado objetivo. (Boynton, Johnson, & Kell, 2002)<sup>42</sup>

A norma que fundamenta este tema é a ISA 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras.

A fase envolve o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a realizar, estabelecendo qual a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com o objetivo de atingir um nível de segurança razoável.

Um adequado planeamento de auditoria acarreta que sejam analisadas com maior atenção as áreas de risco mais elevado, identificados potenciais problemas e que as tarefas sejam devidamente distribuídas pelos diversos elementos da equipa, permitindo que o trabalho seja executado de forma diligente e dentro dos prazos previstos.

De acordo com a ISA 300, o auditor deve desenvolver e documentar – tomando em consideração as orientações da ISA 230 - um plano global que descreva o âmbito e a condução esperados, a fim de orientar o desenvolvimento e execução do trabalho. O

---

<sup>42</sup> In: Revista OROC n.º 64, Janeiro a Março 2014.

programa deve conter também a metodologia a usar, os objetivos de auditoria para cada uma das áreas, um orçamento de tempos com as horas estimadas para as várias áreas ou procedimentos, os membros da equipa de trabalho e a tecnologia específica a usar.

A natureza e extensão do planeamento variam de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, com as experiências anteriores dos membros da equipa de trabalho e com alterações relevantes que possam ocorrer durante o trabalho de auditoria. Desta forma, o programa de auditoria deve ser revisto sempre que necessário no decorrer dos trabalhos e atualizado quando se verificarem alterações nas condições ou resultados inesperados, sendo que as razões subjacentes às alterações devem ser documentadas.

De modo geral os procedimentos de auditoria são divididos em duas fases: os que se realizam na fase preliminar e os que se efetuam na fase final. Entende-se por fase preliminar o momento no qual ainda não estão disponíveis os balancetes referentes ao período de referência das DF sujeitas a auditoria.

Numa fase inicial podem ser desenvolvidos os procedimentos de planeamento (a título de exemplo, determinação da materialidade e procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transações), sendo essencial deter um bom conhecimento da entidade a auditar e do seu meio envolvente e ainda uma boa compreensão do controlo interno, conforme expresso na ISA 315.

Sobre este assunto, a ISA 300, destaca, de entre os trabalhos que podem ser feitos na fase preliminar, os seguintes:

- Procedimentos analíticos<sup>43</sup> a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- Obtenção de uma compreensão geral das leis e dos regulamentos aplicáveis à entidade e como é que esta os está a cumprir<sup>44</sup>;
- Determinação da materialidade;
- Envolvimento de peritos<sup>45</sup>;
- Realização de outros procedimentos de avaliação do risco.

---

<sup>43</sup> Temática orientada pela ISA 520 – Procedimentos analíticos e aprofundada mais à frente.

<sup>44</sup> A ISA 250 – Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras, orienta o auditor sobre este assunto.

<sup>45</sup> O envolvimento de peritos necessários ao desempenho tarefas específicas e/ou de outros ROC, quando se trata de auditorias a grupos, deve ser ponderado no planeamento de auditoria. (Taborda,2015)

A finalidade e objetivo de planejar a auditoria são os mesmos quer a auditoria seja um trabalho inicial ou recorrente. No entanto, para uma auditoria inicial<sup>46</sup>, o auditor poderá necessitar de expandir as atividades de planeamento uma vez que não tem experiência anterior com a entidade.

Tal como referido anteriormente, o planeamento de auditoria poderá estar sujeito a ajustamentos no decorrer da execução do trabalho, o que se verifica com maior ênfase no caso das primeiras auditorias.

Para o planeamento correto de uma auditoria, não só é essencial a definição dos pontos anteriormente referidos, como, de acordo com a ISA 300, deve ser dada especial atenção aos seguintes aspetos, tratados em normas específicas:

- Conhecimento do negócio – fatores económicos gerais; características importantes da entidade; o desempenho financeiro e requisitos dos vários tipos de relato; o nível geral de competência do órgão de gestão.
- Conhecimento dos sistemas contabilístico e de controlo interno – as políticas contabilísticas adotadas pela entidade e alterações das mesmas; conhecimento do controlo interno e a importância relativa que se espera que seja colocada nos testes de controlo e nos procedimentos substantivos.
- Risco e materialidade – identificação das áreas de auditoria significativas, das estimativas esperadas dos riscos inerente e de controlo; estabelecimento de níveis de materialidade; indícios de distorções materialmente relevantes ou de fraudes e, identificação de áreas contabilísticas complexas.
- Natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos – Possível alteração da importância relativa de cada uma das áreas de auditoria específicas; épocas em que os trabalhos de auditoria devem ser realizados (no final do exercício ou no decorrer deste); o trabalho do serviço de auditoria interna e o seu efeito esperado nos procedimentos de auditoria externa.
- Coordenação, direção, supervisão e verificação – o envolvimento e troca de informação de e com outros auditores, peritos, terceiros e auditores internos; a dispersão geográfica da entidade; e requisitos técnicos dos membros da equipa de auditoria.

---

<sup>46</sup> O auditor dispõe das orientações da ISA 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais.

- Utilização de tecnologias de informação pelo auditor e/ou pela entidade – a extensão da utilização da aplicação contabilística significativa; complexidade das operações efetuadas pela entidade através de computador, incluindo a utilização de serviços externos; a estrutura organizacional das atividades de processamento por computador; a disponibilidade dos dados; e utilização de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Outros assuntos - verificação dos papéis de trabalho de auditoria, das DF, da certificação do exercício anterior e do dossier permanente e arquivos de correspondência; possibilidade de ser posto em causa o princípio da continuidade<sup>47</sup>; condições que exijam atenção especial<sup>48</sup>, tais como a existência de partes em relação de dependência; os termos do compromisso<sup>49</sup> e quaisquer responsabilidades oficiais; a natureza e tempestividade de relatórios ou outras comunicações com a entidade estabelecidos na carta de compromisso.

### **3.4.2 Risco de auditoria e os seus componentes**

#### **3.4.2.1 Componentes do risco**

Compreender os riscos é uma parte importante do planeamento e da condução de uma auditoria às DF, o que permite, por exemplo, dar maior ênfase a áreas de risco mais elevado, em detrimento das áreas onde o risco é menor.

O risco de distorção material traduz o risco de as DF poderem estar distorcidas antes da intervenção do auditor, e é função do risco inerente – o risco que está subjacente, entre outros aspetos, ao negócio da empresa auditada, à complexidade do relato financeiro e à competência e ética da gestão e outras pessoas chave da organização, antes ainda de quaisquer controlos implementados – e do risco de controlo – o risco de o sistema de controlo não identificar em tempo útil distorções existentes.

A ISA 315 estabelece as normas na avaliação do risco de revisão/auditoria e seus componentes.

O risco de distorção material é apenas um componente do risco de auditoria, correspondendo este à suscetibilidade de o auditor expressar uma opinião inapropriada

---

<sup>47</sup> O auditor dispõe das orientações da ISA 570 – Continuidade, relativamente a este tema.

<sup>48</sup> A título de exemplo, os acontecimentos subsequentes, temática desenvolvida pela ISA 560 – Acontecimentos subsequentes.

<sup>49</sup> Na realização do planeamento de auditoria, o auditor deverá ter presente as orientações da ISA 210 – Acordar os termos de trabalhos de auditoria.

perante distorções materialmente relevantes nas DF. Neste sentido, a ISA 315 refere que o auditor deve planejar e executar procedimentos para identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível das DF e das asserções subjacentes, podendo tais distorções, de acordo com a ISA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria, serem devidas a:

- Uma falta de rigor na recolha ou processamento de dados a partir dos quais são preparadas as DF;
- Uma omissão de uma quantia ou de uma divulgação;
- Uma estimativa contabilística incorreta decorrente de descuido, ou de clara má interpretação de factos;
- Julgamentos da gerência respeitantes às estimativas contabilísticas que o auditor não considera razoáveis ou a recolha e aplicação de políticas contabilísticas que o auditor considera não apropriadas.

A avaliação dos riscos de distorção material nas DF e nas asserções da gerência é realizada através da compreensão da entidade e do meio onde se insere, bem como do seu controlo interno.

Os procedimentos de avaliação do risco devem, de acordo com a ISA 315, incluir:

- Indagações ao órgão de gestão e a outros órgãos dentro da entidade, que no julgamento do auditor, possam ter informação que auxilie na identificação de riscos de distorção material devido a fraude ou a erro;
- Procedimentos analíticos, procedimentos que podem ajudar a detetar a existência de transações ou acontecimentos extraordinários, e de quantias, rácios e tendências que podem indiciar assuntos com implicações na auditoria;
- Observação e inspeção<sup>50</sup>.

É igualmente importante a experiência obtida em auditorias anteriores acerca do controlo interno da entidade e do *timing* de correção das distorções detetadas. O auditor deve, contudo, verificar se a informação obtida em auditorias anteriores permanece relevante.

A ISA 315 aponta alguns exemplos de condições e acontecimentos que podem indicar a existência de riscos de distorção material, dos quais se destacam os seguintes:

---

<sup>50</sup> Conforme previsto no parágrafo A11 da ISA 315 «[a] observação e a inspeção podem suportar indagações à gerência e a outros, e proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente».

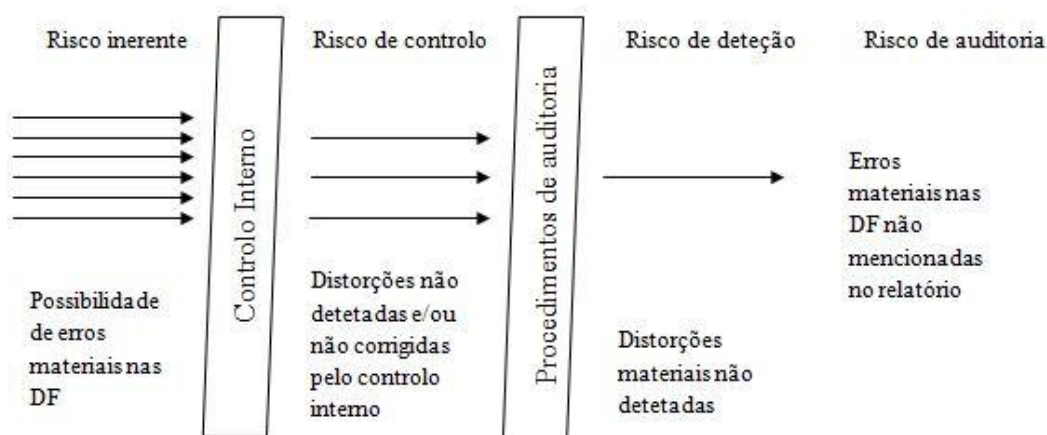
- Existência de operações em regiões que são economicamente instáveis, como países com economias altamente inflacionárias;
- Deficiências no controlo interno, especialmente as não resolvidas pela gerência;
- Alterações no ambiente de tecnologias da informação e instalação de novos sistemas relacionados com o relato financeiro;
- Alterações nas políticas contabilísticas.

Quanto maior for o risco de distorção avaliado pelo auditor, maior será o cuidado com que deve planear, executar, rever e avaliar o trabalho desenvolvido. Dito de outra maneira, quanto mais elevado for o risco de distorção material mais baixo deverá ser o risco de deteção, ou seja, o risco de o auditor não identificar as distorções através dos procedimentos que realiza. O risco de deteção é, assim, o segundo componente do risco de auditoria.

Importa ainda destacar que o auditor tem a responsabilidade de atingir um nível de segurança razoável, mas nunca absoluto, dado que seria inexecutável num período de tempo específico, em que o trabalho de auditoria é planeado e definido, o auditor analisar todos os valores, áreas e rubricas à sua exaustão. Por outro lado, existe sempre a possibilidade de as demonstrações poderem ser materialmente distorcidas por efeito de fraude, a qual nem sempre é facilmente identificada.

#### ***3.4.2.2 O modelo do risco de auditoria***

Segundo Costa (2010), e conforme já referido, o risco de auditoria pode ser dividido em três componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção, sendo que o conjunto dos primeiros dois constitui o designado risco de distorção material. A figura 3.3 permite compreender a relação entre os três tipos de risco enunciados.



**Figura 3.3:** Processo e risco de auditoria

**Fonte:** Adaptado Alves, P. 173 (2015)

A figura apresentada permite compreender a relação entre os diferentes componentes de risco, devendo a avaliação do risco de auditoria ser feita em combinação com a definição dos limites de materialidade a fim de se atingir o nível de segurança adequado à finalidade da auditoria.

Na figura identifica-se o risco inerente e o papel do controlo interno na prevenção e deteção de distorções materiais, o risco de controlo e a ação dos procedimentos substantivos de auditoria que detetam, não na totalidade, as distorções não corrigidas pelo controlo interno, o risco de deteção. Resultando no risco de auditoria, ou seja, na possibilidade de expressão de opinião não apropriada por erros existentes nas DF não detetados ou percecionados pelo auditor.

O risco inerente traduz a suscetibilidade de um saldo de uma conta ou classe de transações estar incorreto e que possa ser materialmente relevante, individualmente ou quando agregado com distorções noutros saldos ou classes, assumindo que não existem controlos internos associados.

Este risco resulta do negócio da entidade, dos seus objetivos e da natureza das operações e do ambiente regulador específico do setor em que a empresa auditada se insere. O risco inerente está associado à natureza dos saldos ou classes de transação, o auditor deverá ter especial atenção a:

- Negócio, objetivos e meio envolvente – preocupações como problemas ao nível do setor de atividade no qual a entidade se insere;

- Recursos disponíveis, plano de financiamento e o ciclo operacional – preocupação como a possibilidade de insuficiência ao nível de fundo de maneira que possam pôr em causa a continuidade das operações da entidade;
- Áreas de risco;
- Relatórios de auditoria de anos anteriores;
- Existência de estimativas contabilísticas que se encontram sujeitas a um elevado grau de incertezas.

No contexto do risco inerente é importante referir o risco de fraude<sup>51</sup>, que faz parte do primeiro. O risco de fraude resulta no risco de ocorrerem atos intencionais praticados por uma ou mais pessoas responsáveis pela gestão ou governação, por colaboradores ou terceiros, envolvendo desvios de modo a obter uma vantagem ilegal ou indevida.

O auditor deverá ter especial atenção a dois tipos de erros intencionais:

- Erros resultantes de DF fraudulentas;
- Erros decorrentes das áreas de risco.

O risco de controlo é a suscetibilidade de ocorrer uma distorção num saldo de uma conta ou classe de transações que possa ser material, individualmente ou quando agregado com outras distorções, que não seja prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelos sistemas contabilístico e de controlo interno da empresa.

Este risco encontra-se diretamente relacionado com a eficácia do controlo interno desenhado pelo cliente, pelo que um controlo interno eficaz e bem definido tenderá a reduzir este risco.

O CI apresentará sempre alguma limitação, sendo que existirá sempre a possibilidade de algum risco de controlo. O auditor deverá adquirir conhecimento do SCI da empresa e realizar procedimentos para avaliar o risco de ocorrerem distorções materiais ao nível das asserções.

Por último, o risco de deteção que corresponde à suscetibilidade dos procedimentos substantivos do auditor não detetarem uma distorção existente num saldo de uma conta ou classe de transações e que possa ser materialmente relevante, individualmente ou quando agregada com distorções noutros saldos ou contas.

---

<sup>51</sup> Neste relatório não se pretende explorar o conceito de fraude no setor do trabalho temporário, contudo é importante referir que é uma realidade que deverá ser tido em conta pelo auditor, seja neste ou noutro setor.

O auditor deverá identificar as asserções relativamente às quais existem risco de distorção material e realizar procedimentos de auditoria a essas áreas. De seguida deverá avaliar os resultados dos procedimentos adotados e posteriormente, se necessário realizar procedimentos aos riscos identificados.

Dos riscos referidos, o risco de deteção é único risco de auditoria que depende diretamente do auditor, visto que pode alterar ou melhorar os seus procedimentos na redução do risco. O auditor pode ainda contribuir para a redução do risco de controlo através das recomendações que apresenta.

A necessidade de manter o risco de auditoria em nível aceitavelmente baixo leva a que se possam retirar as seguintes conclusões da relação que se estabelece entre os diferentes componentes de risco:

- i. Quanto maior for o risco de distorção material menor deve ser o risco de deteção;
- ii. Quanto menor for o risco de deteção mais exigente é o trabalho do auditor.

### **3.4.3 Materialidade global e materialidade de execução**

De acordo com o IASB, a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas DF.

A ISA 320 – Materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria, refere que a materialidade deve ser definida por julgamento profissional do auditor, tendo em consideração as circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção, uma vez que envolve características quantitativas e qualitativas de determinada entidade.

Ao planear a auditoria, o auditor considera a materialidade (global) tanto ao nível das DF, como em relação às classes de operações, aos saldos das contas e às informações divulgadas, conforme previsto pela ISA 320. A avaliação da materialidade global ajuda o auditor a decidir sobre questões como quais os elementos a examinar, se deve utilizar a amostragem e se deve aplicar procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.

O nível de materialidade pode ser influenciado por considerações (exemplo: requisitos legais ou regulamentares) ou pela exposição da empresa no mercado, o que significa que quanto maior a sua exposição no mercado, menor será o nível da materialidade. A ISA refere ainda que o auditor deverá definir a materialidade global – definição acima mencionada – e a materialidade do desempenho (ou de execução).

A materialidade de execução é uma quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferior à materialidade (global) estabelecida para as DF como um todo, com vista a reduzir para

um nível apropriadamente baixo a probabilidade de o agregado de distorções por corrigir e detetar nas DF. A materialidade de execução pode ainda ser aplicada com base na materialidade em relação às classes de transações, saldos de contas ou divulgações.

Em termos quantitativos, a materialidade associada às distorções reflete-se geralmente no balanço e na DR. Na fase de planeamento, para a determinação da materialidade o auditor recorre às DF desse ano, ou em alternativa, à informação histórica<sup>52</sup> em conjunto com a informação atual disponível, como DF intercalares e previsionais.

Em termos qualitativos, reflete-se, geralmente, no Anexo das DF, por via de inadequadas divulgações de informação que deva desenvolver, comentar e complementar as quantias constantes.

As normas de auditoria não estabelecem fórmulas de cálculo da materialidade, estabelecendo, tal como referido, que esta deve ser definida segundo dois aspetos: quantitativo e qualitativo.

Desta forma, o auditor estabelece, frequentemente, a materialidade em termos quantitativos em função de uma média ponderada de indicadores da atividade económica, nomeadamente, o resultado antes de imposto, o total do capital próprio e o total do ativo.

Alguns manuais destacam determinados valores indicativos, que poderão variar de Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) para SROC, o quadro 3.5, de seguida apresentado, foi adaptado dos valores indicados por Costa (2010).

**Quadro 3.5:** Níveis dos indicadores

<b>Indicador</b>	<b>Intervalo inferior</b>	<b>Intervalo superior</b>
Resultado bruto	Valor fixo: 2%	
Resultado líquido antes de imposto (RAI)	5%	10%
Total de vendas e das PS	0,5%	2%
Total do ativo ou balanço	0,5%	2%
Total do ativo corrente	5%	10%
Total do passivo corrente	5%	10%
Total do capital próprio	1%	5%

**Fonte:** Adaptado Costa, P. 211 (2010)

<sup>52</sup> Entenda-se por informação histórica, as DF de anos anteriores.

Os intervalos indicados são referentes à materialidade global, sendo a materialidade de execução estabelecida abaixo destes indicadores. A escolha do indicador a seguir é de acordo com o indicador que traduzir melhor a atividade da entidade, sendo uma decisão do auditor.

Assim sendo, todas as distorções detetadas pelo auditor superiores ao valor estabelecido são materialmente relevantes. O auditor com base no valor da materialidade, seleciona todos os elementos com valor superior e procede a uma amostragem aleatória para os elementos cujos valores são inferiores. Analisar todos os elementos com valor superior à materialidade permite reduzir o risco inerente e de controlo.

No entanto, podem existir distorções que não excedendo o valor referido, sejam consideradas materiais do ponto de vista qualitativo, sendo necessário obter mais provas.

A ISA prevê a possibilidade de o auditor poder definir outros tipos de materialidade intermédios ou mais baixos, consoante as regras da entidade auditada e o juízo profissional do auditor, para além da definição da materialidade global e de execução.

No contexto do objeto de estudo do presente relatório, auditoria a entidades de trabalho temporário, depreende-se que o indicador Total das vendas e prestação de serviços tem um peso relevante.

#### **3.4.4 Riscos de distorção nas entidades de trabalho temporário**

Conforme apresentado no capítulo 3.2 é comum às empresas de trabalho temporário, por natureza da própria atividade, a existência das seguintes áreas significativas:

- Prestações de serviços
- Gastos com o pessoal
- Dívidas a receber de clientes

Associado às prestações de serviços e aos gastos com o pessoal incluem-se os aspetos fiscais, nomeadamente no que respeita ao IVA e a retenção de impostos e contribuições sobre o rendimento do trabalho.

Para uma adequada avaliação dos riscos é fundamental um bom conhecimento do negócio, da entidade e do seu sistema de controlo interno. Ao nível dos gastos com o pessoal salienta-se o fato de os trabalhadores estarem ao serviço de outras entidades utilizadoras, pelo que uma boa parte dos controlos, nomeadamente dos tempos de trabalho, são externos à empresa empregadora.

O quadro 3.6 inclui diversos aspetos, de carácter geral, que devem ser devidamente entendidos pelo auditor:

**Quadro 3.6:** Considerações sobre a compreensão da entidade e a sua envolvente

Considerações	Observações
<b>Compreensão da entidade e a sua envolvente:</b>	
Natureza da entidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Negócio da entidade: natureza das operações, localização, sistemas de informação;</li> <li>• Estrutura de propriedade e governação;</li> <li>• Desempenho financeiro: controlo financeiro – relação com a Holding.</li> </ul>
Fatores setoriais e reguladores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risco específico dos fatores setoriais: concorrência e natureza da atividade;</li> <li>• Risco específico dos fatores reguladores: legislação e regulamentação e fiscalidade.</li> </ul>
Políticas Contabilísticas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Princípios contabilísticos;</li> <li>• Métodos sobre contabilização de transações significativas – entre empresas do grupo;</li> <li>• Políticas contabilísticas significativas em áreas emergentes;</li> <li>• Outros aspetos.</li> </ul>

**Fonte:** Adaptado Revista OROC Abril/Junho 2010, P. 21 e 22 (2010) Ferreira, Mafalda

As considerações apresentadas estão relacionadas com o risco inerente o qual resulta do negócio da entidade, dos seus objetivos, da natureza das operações e do ambiente regulador específico do setor em que a empresa auditada se insere.

A compreensão do negócio e conhecimento da entidade, independentemente do tipo de negócio a ser auditado, irá auxiliar o auditor no planeamento da auditoria e no decorrer da mesma.

Entre os riscos potencialmente existentes, salientam-se os seguintes:

- i) Riscos gerais inerentes ao negócio
  - Deficiências ao nível do recrutamento no que respeita ao perfil dos trabalhadores exigidos pelas entidades utilizadoras;
  - Número significativo de trabalhadores envolvidos;
  - Dependência de terceiros no que respeita ao controlo dos tempos de trabalho;
  - Incumprimento da legislação e regulamentação do trabalho face à complexidade da mesma;

- Grande rotação dos trabalhadores e eventual falta de rigor quanto à desativação dos que cessam funções;
- Forte dependência das políticas de contratação das entidades utilizadoras;
- Possível falta de motivação dos trabalhadores face à precariedade da relação de emprego;
- A entrada de novos concorrentes;
- Insuficiência dos sistemas informáticos face à especificidade e complexidade do negócio;
- (In)capacidade financeira das entidades utilizadoras.

ii) Riscos associados à prestação de serviços e às dívidas a receber

Os principais riscos associados à área de prestação de serviço, correlacionada com as dívidas a receber de clientes e os acréscimos de rendimentos, são apresentados no quadro 3.7 seguinte:

**Quadro 3.7:** Riscos genéricos da rubrica Prestação de serviços

Risco	Asserção	DF	Balço	DR
Erros de faturação, quer quanto aos tempos de trabalho, quer quanto às taxas e condições acordadas	Rigor, plenitude e ocorrência	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	Prestação de serviços
Rédito correspondente a trabalho utilizado nos últimos dias do mês, a faturar no mês seguinte, não reconhecido no período a que respeita	Plenitude e corte	Sim	Contas a receber – acréscimo de rendimentos	Prestação de serviços
Componentes dos benefícios dos empregados não consideradas na definição dos preços ou taxas horárias acordadas com os utilizadores (clientes)	Plenitude e Rigor	Sim	Contas a receber	Prestação de serviços
Faturação não integrada ou deficientemente integrada na contabilidade	Plenitude	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	Prestação de serviços
Faturação emitida relativamente a trabalhadores ausentes e não substituídos	Ocorrência	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	Prestação de serviços

Incumprimento quanto aos requisitos fiscais a que deve obedecer a emissão da faturação e correspondente comunicação	Rigor	Sim	Gastos (coimas)	Caixa e equivalentes
Balanceamento entre rendimentos e gastos	Corte, ocorrência e plenitude	Sim	Contas a receber	Prestação de serviços
Sistemas informáticos não integrarem entre si, nem com os sistemas que suportam a contabilidade	Plenitude e rigor	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	Prestação de serviços
Dificiente enquadramento ou parametrização do IVA	Plenitude e rigor	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	n/a <sup>53</sup>
Recebimentos não reconhecidos em tempo útil	Rigor	Sim	Contas a receber, Caixa e equivalentes	n/a
O saldo de dívidas a receber não diz respeito a créditos legítimos da entidade sobre terceiros e/ou não tenham sido acauteladas as imparidades de créditos incobráveis	Valorização	Sim	Contas a receber, IVA a pagar	Prestação de serviços, imparidades
Não sejam divulgadas todas as informações pertinentes	Divulgação	Sim	n/a	n/a

**Fonte:** Adaptado Revista OROC Janeiro/Março 2016, P. 26 (2016) Rodrigues, Bruno

O auditor deverá desenvolver os procedimentos adequados que permitam dar resposta aos riscos identificados de modo a minimizar o risco de auditoria.

iii) Riscos associados aos benefícios dos trabalhadores

Os principais riscos associados à área de pessoal são apresentados no quadro 3.8 seguinte:

**Quadro 3.8:** Riscos genéricos da rubrica Gastos com o pessoal

Risco	Asserção	DF	Balanço	DR
Vencimento base e outras remunerações considerados no processamento por valores diferentes dos aprovados ou legalmente estabelecidos	Rigor	Sim	Contas a pagar, Estado e outros entes públicos, Meios financeiros	Gastos com o pessoal

<sup>53</sup> Entenda-se por n/a, não aplicável.

Processamento e pagamento de vencimentos indevidos ou pela quantia indevida e/ou a colaboradores inexistentes	Ocorrência, plenitude e rigor	Sim	Depósitos bancários; Contas a pagar, Estado e outros entes públicos	Gastos com o pessoal
Gastos correspondente a trabalho realizado, nos últimos dias do mês, a processar no mês seguinte, não reconhecido no período a que respeita	Plenitude	Sim	Contas a pagar	Gastos com o pessoal
Os gastos com o pessoal não dizem respeito ao período em análise e não ocorreram	Ocorrência e corte	Sim	Contas a pagar	Gastos com o pessoal
Deficiente estimativa dos gastos com férias, subsídio de férias e encargos sociais	Plenitude e rigor	Sim	Contas a pagar - Acréscimos de gastos	Gastos com o pessoal
Inexistência ou deficiente estimativa dos encargos inerentes à cessação dos contratos de trabalho	Rigor, ocorrência e Plenitude	Sim	Contas a pagar	Gastos com o pessoal
Inadequado balanceamento entre rendimentos e gastos	Corte, ocorrência e plenitude	Sim	Contas a pagar	Gastos com o pessoal
Não divulgação de toda a informação relevante	Plenitude	Sim	n/a	n/a

**Fonte:** Adaptado Revista OROC Janeiro/Março 2016, P. 26 (2016) Rodrigues, Bruno

À semelhança do referido relativamente à prestação de serviços o auditor deve desenvolver uma estratégia de auditoria que lhe permita dar resposta aos riscos identificados. Na área de pessoal é fundamental um bom conhecimento do sistema de controlo interno e testes aos controlos que permitam a confiança necessária nos sistemas existentes na entidade.

### **3.5 Implicações do risco e da materialidade na condução da auditoria**

Conforme referido no capítulo 3.4.3 a materialidade é um conceito inerente ao planeamento e execução de uma auditoria, ganhando especial importância na fase do planeamento e na fase de avaliação do efeito das distorções identificadas nas DF. (Messier *et al.*, 2005)

A materialidade estabelecida no planejamento não é estanque, conforme disposto na ISA 320, podendo o auditor, com base no seu juízo profissional, proceder à sua redefinição ao longo da auditoria.<sup>54</sup>

Se o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a ISA 320, pode existir um risco maior que aceitavelmente baixo de que possíveis distorções não detetadas, quando tomadas com o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria, possam exceder a materialidade.

Neste sentido a ISA 450 também prevê que nestas situações, entre outras, o auditor deverá determinar se a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria necessitam de ser revistos, nomeadamente, se a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias da sua ocorrência indicam que possam existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante a auditoria, possam ser materiais, ou o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria aproxima-se da materialidade determinada de acordo com a ISA 320.

O auditor deverá comunicar numa base tempestiva todas as distorções acumuladas durante a auditoria ao nível apropriado de gerência, salvo se proibido por lei ou regulamento, e solicitar à gerência que proceda à sua correção transmitindo-lhe o efeito que as mesmas possam ter, individualmente ou em agregado, na opinião do relatório.

Antes de avaliar o efeito de distorções por corrigir, deve reavaliar a materialidade de acordo com a ISA 320 para confirmar se continua apropriada no contexto dos resultados financeiros reais da entidade.

O auditor deverá durante toda a auditoria recolher e apresentar documentação de toda a informação relevante à formação da sua opinião no relatório final, sendo que deverá incluir na sua documentação a quantia abaixo da qual as distorções deverão ser vistas como triviais e todas as distorções acumuladas durante a auditoria e se foram corrigidas bem como a sua conclusão quanto a se as distorções por corrigir são materiais, individualmente e em agregado, e a base para essa conclusão.

No decorrer da auditoria, à medida que é obtida prova de auditoria adicional, a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode mudar, seja resultado de obtenção de prova de auditoria através de novos procedimentos de auditoria, seja porque foi obtida nova informação, conforme prevê a ISA 315.

---

<sup>54</sup> O auditor deverá ter em conta as orientações da ISA 320, sobre a documentação de auditoria referente à determinação da materialidade.

Conforme previsto no parágrafo 10 da ISA 320, «*existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, que é quanto mais elevado o nível de materialidade, menor o risco de auditoria e vice-versa*». Ou seja, enquanto que, a materialidade trata-se essencialmente de uma medida de precisão, o risco de auditoria está relacionado com uma medida de credibilidade.

São vários os fatores que poderão influenciar o nível de materialidade e levar o auditor a planear e executar procedimentos adicionais de auditoria. A avaliação do risco estará sempre presente quando determina a natureza, oportunidade e extensão desses procedimentos.

Neste sentido, perante um nível de materialidade baixo e um risco de auditoria elevado, o auditor poderá reduzir o risco através da:

- Redução do risco de distorção material avaliado, quando possível, aplicando testes de controlo adicionais ou aumentando os planeados;
- Redução do risco de deteção através da modificação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos planeados.

Por fim, é importante destacar que ao nível da certificação legal de contas (CLC), a DRA 700 – Relatório de revisão/auditoria e ISA 700 – Formar uma opinião e relatar sobre as demonstrações financeiras, no parágrafo do âmbito (da norma), consideram que o auditor deve referir no relatório de auditoria, para além de outros aspetos, que a auditoria foi «*planeada com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes*».

Esta informação permite alertar os destinatários do relatório de auditoria que esta visa proporcionar uma segurança aceitável ao invés de garantir a exatidão das DF. Esta apreciação inclui a noção do risco das DF não apresentarem de forma verdadeira e apropriada a posição e desempenho financeiro da empresa, bem como, o facto de o trabalho de auditoria ser realizado com base na materialidade das distorções. Até porque seria impraticável para os auditores pronunciarem-se sobre montantes imateriais. (2005, Arens *et al.*)

### **3.6 As respostas do auditor aos riscos de distorção material**

A ISA 330 considera que na resposta aos riscos de distorção material o auditor deverá:

- Conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível das DF;
- Aplicar procedimentos de auditoria, cuja natureza, oportunidade e extensão permitam responder aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção.

#### **3.6.1 Respostas globais**

Conforme disposto na ISA 330, as respostas globais, do auditor, para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível das DF podem consistir em:

- Transmitir à equipa de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional;
- Atribuir pessoal mais experiente ou com habilitações específicas ou usar peritos;
- Atualizar a estratégia de auditoria, caso se revele necessário em função dos resultados do trabalho realizado;
- Supervisionar e rever de forma mais permanente e profunda os papéis de trabalho;
- Fazer alterações gerais à natureza, tempestividade ou extensão dos procedimentos de auditoria.

#### **3.6.2 Procedimentos de auditoria**

A prova de auditoria obtém-se através da realização de procedimentos de avaliação do risco e procedimentos de auditoria adicionais: como testes aos controlos e procedimentos substantivos.

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas e métodos utilizados pelos auditores para obter evidências ou provas que fundamentem os seus comentários, opiniões e recomendações expressas no relatório de auditoria. Ou seja, procedimentos suficientes para detetar erros materiais e que permitam chegar a conclusões razoáveis.

De acordo com a ISA 315, os procedimentos de avaliação do risco são procedimentos de auditoria realizados com a finalidade de se obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o controlo interno da mesma, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou erro, quer a nível das DF e das asserções.

Conforme já referido anteriormente, os testes aos controlos são procedimentos concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos em prevenir, detetar e corrigir distorções materiais a nível das asserções e por sua vez, os procedimentos substantivos são procedimentos concebidos para detetar distorções materiais a nível das asserções.

Os procedimentos de auditoria são usados com a finalidade de se obter prova de auditoria no exame a documentos, transações, condições e processos, para alcançar factos e conclusões. Podem ser usados individualmente ou combinados com outros, como procedimentos de avaliação do risco, testes a controlos ou procedimentos substantivos, que dependem do contexto em que são aplicados pelo auditor.

No contexto da auditoria a uma ETT, e de forma generalizada, quando o auditor obtém uma lista de utilizadores (clientes da ETT) e verifica, com base numa amostra de contratos, que os mesmos estão a ser cumpridos no que respeita à faturação emitida estamos perante um teste de controlo e substantivo.

A ISA 500 – Prova de auditoria, prevê os seguintes procedimentos gerais de auditoria para a obtenção de prova suficiente e apropriada:

- Inspeção: consiste num exame dos registos ou documentos de suporte às diversas transações ou operações. Este procedimento proporciona prova com vários graus de credibilidade que depende da sua natureza e origem, e da eficácia dos controlos internos durante o seu processamento;
- Observação: como o nome indica, visa, essencialmente, observar como são desenvolvidas as funções, processos ou procedimentos executados por outros, geralmente pertencentes à entidade auditada. Este procedimento está normalmente associado a uma fase preliminar de conhecimento e contacto inicial com a empresa, na observação dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno implementados<sup>55</sup>;
- Confirmação: compreende a obtenção de respostas por outra(s) entidade(s) com o objetivo de corroborar informações contidas nos registos contabilísticos. A confirmação externa é um dos procedimentos mais importantes que o auditor realiza na obtenção da prova de auditoria. Conforme regulado pela ISA 505, este procedimento é uma forma direta de o auditor confirmar com uma terceira parte,

---

<sup>55</sup> Auxiliando o auditor na determinação da extensão do exame que irá fazer.

em resposta a um pedido de informação da parte do auditor, acerca de determinado item que afeta as asserções subjacentes às DF<sup>56</sup>;

- Recálculo: consiste na verificação da exatidão dos cálculos aritméticos dos documentos fonte e registos contabilísticos. A título de exemplo, na verificação do cumprimento das condições acordadas no CUTT, na faturação emitida, exige o recálculo dos valores.

São ainda exemplos de procedimentos de auditoria, a indagação, a análise, a verificação, a investigação, a avaliação e os procedimentos analíticos. Estes últimos merecem maior ênfase, uma vez que se destinam a obter evidência analítica, através do estudo e comparação de dados contabilísticos atuais com a informação histórica, com orçamentos e com dados externos do sector onde se insere a entidade, ou seja, a comparação de rácios e tendências significativas entre dados financeiros e não financeiros.

Os procedimentos analíticos podem ser usados no planeamento, na revisão do trabalho e como procedimentos substantivos para obtenção de prova de auditoria, devem ser realizados na fase de planeamento porque permitem identificar diferenças não esperadas ou a ausência das mesmas, quando esperadas, possibilitando assim a identificação de áreas nas quais é necessário serem aplicados outros procedimentos.

Tais procedimentos devem também ser aplicados como procedimentos substantivos para obtenção de prova quando a sua utilização for mais eficaz e eficiente para reduzir o risco de auditoria. A ISA 520 – Procedimentos analíticos, faz referência de situações perante as quais estes procedimentos podem ser utilizados como procedimentos substantivos, é o exemplo de situações de quantias nas DF que podem ser testadas por estimativas<sup>57</sup> ou a aplicação de rácios comerciais reconhecidos pelo sector, para comparação.

Na revisão do trabalho de auditoria<sup>58</sup>, os procedimentos analíticos são utilizados para avaliar a informação de suporte aos resultados de auditoria. Sendo que o auditor compara os resultados destes, com o conhecimento que tem da entidade, avaliando se determinadas flutuações concretas nos resultados dos rácios confirmam (ou não) as situações de que tomou conhecimento. Os resultados ou oscilações não explicadas devem ser examinadas através de procedimentos adicionais.

---

<sup>56</sup> É um exemplo recorrente e mais conhecido, a confirmação externa dos saldos de terceiros (Bancos, clientes, fornecedores, empresas de locação, seguradoras, advogados, factoring, entre outros).

<sup>57</sup> É o caso dos gastos com pessoal que podem ser estimados a partir do conhecimento do pessoal e dos respetivos salários.

<sup>58</sup> Consequentemente, revisão global às DF.

Existe uma enorme variedade de rácios, que tendo em conta o sector de atividade, poderão ser utilizados no âmbito de procedimentos analíticos<sup>59</sup>.

A prova relativa a uma dada asserção pode não servir para suportar outra asserção, a título de exemplo, a prova obtida para a existência de uma dívida a receber não comprova que todo o seu valor é cobrável. Assim, a relevância da prova está relacionada com os objetivos de auditoria podendo uma prova ser relevante para um dado objetivo, mas não para outros. Posto isto, o auditor terá que desenhar, conceber e realizar outros procedimentos de auditoria que respondam aos riscos de distorção material e permitam obter evidência necessária ao suporte da opinião final.

A avaliação pelo auditor dos riscos identificados ao nível de asserção proporciona uma base para a realização de procedimentos adicionais de auditoria. Sendo que o auditor poderá determinar que:

- Através da execução de testes aos controlos poderá conseguir uma resposta eficaz ao risco avaliado de distorção material quanto a uma dada asserção;
- Através de procedimentos substantivos é apropriado para dadas asserções, como procedimentos analíticos e testes de detalhe ou de pormenor;
- Recorrendo a uma abordagem combinada de testes aos controlos e procedimentos substantivos conseguirá uma abordagem mais eficaz.

O parágrafo 18 da ISA 330 exige que, independentemente da abordagem selecionada, o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de conta e divulgação material.

Uma abordagem combinada de testes de controlos e procedimentos substantivos são o exemplo de procedimentos de inspeção, através dos quais o auditor proceda à contagem de inventários e à análise documental ou à reexecução, verificando se as quantias constantes na fatura são iguais às constantes na guia de remessa, por exemplo.

Os testes aos controlos incidirão sobre os controlos que o auditor tenha determinado serem convenientemente concebidos<sup>60</sup> para evitar, detetar e corrigir, uma distorção material numa asserção. São exemplos de testes aos controlos a observação da emissão da fatura e confirmar se o processo decorre de acordo com o descrito/transmitido.

---

<sup>59</sup> Vide o quadro 3 do anexo V – Exemplos de Rácios recorridos nos procedimentos analíticos.

<sup>60</sup> A ISA 530 contém orientação adicional sobre a extensão dos testes.

O auditor pode conceber um teste de controlo e executá-lo em simultâneo com um teste de pormenor sobre a mesma transação. Embora a finalidade de cada um seja diferente, esta união é também conhecida como teste de finalidade dupla.

O parágrafo 18 da ISA 330 exige que o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de conta ou divulgação material, independentemente dos riscos avaliados de distorção material. Exigência que reflete o facto de a avaliação do risco feita pelo auditor resultar de julgamento profissional. Desta forma poderá não identificar todos os riscos de distorção material, mesmo porque existem limitações inerentes ao controlo interno.

O auditor pode no decorrer da sua avaliação aos riscos considerar que:

- A execução de procedimentos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo<sup>61</sup>;
- Apenas são apropriados testes de detalhe/pormenores;
- Uma combinação de procedimentos analíticos substantivos e de testes de pormenores será a resposta aos riscos avaliados mais eficaz.

Os procedimentos analíticos<sup>62</sup> substantivos são geralmente aplicáveis em situações de grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo, é o exemplo de comparações entre anos consecutivos das contas de gastos e rendimentos. Para a conceção de testes de detalhe/pormenor a natureza do risco e da asserção são relevantes<sup>63</sup>.

São exemplos de testes de detalhe as confirmações externas a bancos e clientes.

Os procedimentos de confirmações externas estão previstos no parágrafo A48 da ISA 330 e são frequentemente relevantes quando se tratam de asserções associadas a saldos de contas e seus elementos, contudo não necessitam de se restringir a estes itens – o auditor pode solicitar contratos e outros elementos. A ISA 330 prevê ainda os fatores que podem ajudar o auditor a determinar se devem ser executados procedimentos de confirmação externa.

---

<sup>61</sup> Quando, por exemplo, confiar no SCI da empresa e/ou a avaliação do risco for suportada por prova de auditoria a partir de testes de controlos.

<sup>62</sup> A ISA 520 estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante uma auditoria.

<sup>63</sup> A título de exemplo, os testes de detalhe/pormenores relacionados com a asserção existência ou ocorrência envolvem selecionar itens contidos numa quantia de DF e obter a prova de auditoria relevante. Enquanto que os testes de detalhe/pormenores relacionados com a asserção plenitude podem envolver selecionar a partir de itens que se espera estarem incluídos na quantia de DF relevante e investigar se estão incluídos.

É importante referir outras considerações que deverão ser tidas em conta pelo auditor, nomeadamente, aquando do planeamento dos testes/procedimentos de auditoria, o auditor deverá tomar em consideração alguns aspetos:

- Existência de asserções que não são possíveis de aferir através da realização de procedimentos substantivos<sup>64</sup>;
- Existência de determinados controlos internos que se testados e validados poderão 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 da realização de testes de auditoria com o objetivo de validar a possibilidade de os responsáveis de gestão, não respeitarem os controlos existentes ou praticarem outro tipo de fraudes;
- A necessidade de realizar testes específicos face aos riscos significativos identificados.

Antes da emissão do relatório de auditoria, o auditor deverá discutir com o representante da entidade as correções a efetuar. Depois de efetuadas as correções, por parte da entidade, deve ser realizada uma avaliação ao conjunto de distorções e à sua posição face à materialidade, que poderá apresentar:

- Distorções superiores ao nível de materialidade;
- Distorções que se encontram abaixo do nível de materialidade;
- Distorções que se apresentam muito próximas do nível de materialidade.

Quando as distorções se encontram abaixo do nível de materialidade não afetam a opinião do auditor. No entanto, quando são superiores ao nível de materialidade, o auditor deverá ter em conta qual o peso desses erros na sua opinião.

Quando as distorções se apresentam próximas da materialidade definida, é sugerido pelas normas, que o auditor realize mais procedimentos no sentido de obter mais provas que sustentem as distorções ou para que sejam encontradas mais distorções.

As respostas do auditor aos riscos de distorção material, na área do TT, como em auditorias a outros setores, varia consoante os riscos de distorção material identificados. Naturalmente que as áreas chave apresentam grande peso, mas de forma geral, o auditor

---

<sup>64</sup> É o exemplo do processamento de transações parcial ou totalmente automatizadas.

deverá sempre que necessário rever o planeamento do seu trabalho e alterar os procedimentos por forma a fundamentar a sua opinião final.

Quando todos os procedimentos se encontrem terminados e as conclusões formuladas, os resultados do trabalho devem ser comunicados aos responsáveis da empresa, formulada a opinião do auditor e elaborado o relatório de auditoria que traduza os resultados do trabalho realizado.

Em suma, e no que às ETT diz respeito é fundamental:

- Uma boa compreensão da entidade e do seu SCI, com particular relevância nas áreas de recursos humanos e prestação de serviços/faturação;
- Confirmação da eficácia do sistema de controlo interno de modo a que se possa confiar no mesmo e permita reduzir o risco de controlo;
- Desenvolvimento de procedimentos substantivos que permitam confirmar, entre outros aspetos, que:
  - i) os gastos com o pessoal se encontram reconhecidos de forma integral no período a que respeitam e pelas quantias apropriadas;
  - ii) os rendimentos decorrentes da utilização de trabalho temporário encontram-se reconhecidos de forma integral no período a que respeitam e pelas quantias resultantes do acordo estabelecido com as entidades utilizadoras;
  - iii) o balanceamento entre rendimentos e gastos é apropriado;
  - iv) as dívidas a receber existem e encontram-se mensuradas de acordo com as expectativas de cobrança existentes.
- As DF encontram-se adequadamente apresentadas, incluindo as divulgações efetuadas.

## 4. O relato de auditoria nas entidades de trabalho temporário

### 4.1 Aspectos gerais do relato de auditoria

Após concluídos todos os procedimentos e as conclusões formuladas, o auditor elabora o relatório de auditoria, o culminar do seu trabalho.

De acordo com a legislação portuguesa, e partindo do pressuposto que a data de fecho das contas se reporta a 31 de dezembro do ano N, e que a empresa em causa não consolida nem utiliza o método da equivalência patrimonial na valorimetria das suas partes de capital em filiais e associadas, as datas limite a considerar são as seguintes:

- Data de referência do Balanço: 31DezN;
- Data limite para o órgão de gestão entregar ao ROC o relatório de gestão e contas: 01Mar<sup>65</sup>N+1;
- Data limite para emissão da CLC: 16MarN+1;
- Data limite para apreciação e deliberação, da Assembleia Geral anual, sobre o Relatório e Contas de N: 31MarN+1.

A data do relatório do auditor deve coincidir com a data da conclusão do trabalho de auditoria e com a da declaração do órgão de gestão. Contudo, deverá ser considerada a possibilidade de existência de acontecimentos subsequentes, que de acordo com a ISA 560 – Acontecimentos subsequentes, são aqueles que ocorrem entre a data a que se reportam as DF (embora também devam ser considerados pelo órgão de gestão até à data em que as aprova e entrega ao auditor) e a data do relatório do auditor. Após a emissão do relatório de auditoria, é responsabilidade da administração comunicar ao auditor a existência de quaisquer acontecimentos que possam surgir até à data da aprovação pela assembleia.

A IAS 10 – Acontecimentos após o período de relato, identifica a possibilidade da existência de:

- Acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor;
- Fatos descobertos após a data do relatório do auditor, mas antes de as DF terem sido aprovadas pela Assembleia geral;
- Fatos descobertos após as DF terem sido aprovadas pela Assembleia geral.

---

<sup>65</sup> Março (Mar).

Posto isto, em termos temporais, o auditor deverá, entre o período de 31 de dezembro de N a 16 de março do N+1, realizar os procedimentos que lhe permitam obter prova de auditoria apropriada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos durante aquele período e estejam relacionados com o ano em análise, assim como, dos correspondentes ajustamentos, reclassificações e/ou divulgações que foram introduzidos nas DF em causa. Costa realça os seguintes procedimentos a efetuar:

- Ler as atas das reuniões dos órgãos de gestão;
- Rever os procedimentos que o órgão de gestão estabeleceu para assegurar que tais acontecimentos sejam identificados;
- Analisar os balancetes posteriores a 31DezN;
- Analisar as respostas obtidas dos advogados ou solicitar-lhes informações adicionais;
- Indagar o órgão de gestão<sup>66</sup> sobre a ocorrência de acontecimentos que possam afetar as DF em causa;
- Analisar as notas de crédito emitidas após 31DezN;
- Analisar as devoluções efetuadas pelos clientes após 31DezN, relativas a compras por estes efetuadas, antes desta data.

Entre o período 16 de março de N+1 e 31 de março de N+1, o auditor não é responsável por efetuar procedimentos ou inquirir o órgão de gestão sobre acontecimentos subsequentes. Cabe ao órgão de gestão informar o auditor da ocorrência de tais acontecimentos.

Perante a existência de acontecimentos subsequentes, se o auditor concluir que estes têm um efeito material nas DF deve sugerir ao órgão de gestão que proceda à sua alteração. Se o órgão de gestão não proceder em conformidade, o auditor deve solicitar-lhe que o seu relatório de auditoria não seja divulgado, de forma a poder ser devidamente alterado<sup>67</sup>.

Após o período de 31 de março de N+1, o auditor não tem obrigação de questionar sobre tais acontecimentos.

---

<sup>66</sup> Esta temática é regulada pela ISA 260 – Comunicações de matérias de auditoria com o órgão de gestão.

<sup>67</sup> Temática regulada pela ISA 705 – Modificações à opinião no relatório do auditor independente, que estabelece as normas e proporciona orientação sobre situações em que o auditor está perante uma necessidade de alteração da opinião do relatório de auditoria, tendo por base o disposto na ISA 700.

A auditoria a uma entidade deverá ser uma combinação entre o trabalho dos auditores e os *timings* da entidade, assim como a conclusão do trabalho de auditoria deverá ter em consideração o fecho do ano da empresa auditada.

## **4.2 A certificação legal de contas ou relatório de auditoria**

O principal objetivo do auditor depois de efetuado o exame às DF de uma empresa ou outra entidade é emitir o respetivo relatório.

Sendo a elaboração das DF da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão das empresas compreende-se a extrema importância do documento final emitido pelo auditor para terceiros. Este, reflete a opinião profissional e independente do auditor sobre as DF. Tratando-se do último passo no trabalho de auditoria deve, portanto, ser coerente com o compromisso do auditor para com a entidade e com a disposição legal ou estatutária que determina a elaboração do mesmo.

Tal relatório toma a designação de certificação legal das contas (CLC) quando o exame (revisão legal das contas) decorre de disposição legal ou estatutária. Quando a revisão é voluntária o relatório toma a designação de relatório de auditoria.

A CLC, cujos requisitos são atualmente regulados pela Lei 140/2015, de 7 de setembro (até 31/12/2015 pelo DL n.º 487/99 de 16 de novembro, com as alterações do DL n.º 224/2008, de 20 de abril) é emitida de acordo com as ISA 700, 701 (obrigatória para entidades cotadas), 705 e 706 (DRA 700 até 31/12/2015).

Por força da adoção, em Portugal, das Normas Internacionais de Auditoria relativamente aos exercícios iniciados em ou após 1 de janeiro de 2016, passa a existir um novo modelo<sup>68</sup> de certificação legal das contas, cuja estrutura é a seguinte:

- Opinião (ou opinião com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião));
- Bases para a opinião (ou bases para a opinião com reservas, opinião adversa ou para a escusa de opinião);
- Ênfases (caso existam);
- Matérias relevantes de auditoria (só obrigatório para entidades cotadas)
- Continuidade;

---

<sup>68</sup> Modelo do Relatório sobre a auditoria das DF de entidades de interesse público. O Guia de Aplicação Técnica n.º 1 da OROC refere ainda a estrutura do Relatório sobre a auditoria das DF, o Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares tanto para as entidades de interesse público, como para outras entidades e para contas individuais e consolidadas.

- Responsabilidades do órgão de gestão;
- Responsabilidades do auditor.

O modelo da CLC depende do tipo de opinião que o auditor apurar face à prova obtida. Assim sendo, existem dois modelos principais, a CLC padrão ou não modificada e a CLC modificada:

- A CLC padrão deve ser expressa quando o auditor conclui que as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa, o resultado do período, as alterações do capital próprio e os fluxos de caixa em todos os aspetos materialmente relevantes, isto é, uma opinião totalmente concordante com as DF.
- A CLC modificada<sup>69</sup>, de acordo com a DRA 700 (aplicável aos exercícios com início anterior a 1 de janeiro de 2016) deve ser expressa relativamente a matérias que não afetam a opinião e a matérias que afetam a opinião do revisor/auditor, conforme se indica:
  - i) Opinião sem reservas mas com ênfase(s);
  - ii) Opinião com reserva(s) por limitação do âmbito do exame;
  - iii) Opinião com reserva por desacordo;
  - iv) Opinião adversa;
  - v) Escusa de opinião.

O auditor tem ainda à sua disposição a decisão de impossibilidade de relatório, ou seja, a emissão de uma Declaração de impossibilidade de certificação legal<sup>70</sup>, quando está perante situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matérias de apreciação.

A CLC e a declaração de impossibilidade de certificação legal são dotadas de fé pública, só podendo ser impugnadas por via judicial quando arguidas de falsidade.

Dada a função importante do relatório de auditoria/CLC e tendo por base o estudo que realizamos no capítulo anterior, concluímos também sobre as situações modificativas mais comuns no setor do TT. Para tal apresentamos de seguida os nossos resultados e respetivas conclusões

---

<sup>69</sup> Temática também referida na ISA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor independente.

<sup>70</sup> Nos termos do número 5 do artigo 44º do Estatuto do ROC e parágrafo 49 da DRA 700.

### 4.3 Estudo das situações modificativas mais comuns no setor

No seguimento do estudo apresentado no ponto 3.6.1, para a realização do qual adquirimos as Certidões de Contas Anuais da amostra selecionada de 10 entidades do setor do TT, concluímos também sobre os relatórios de auditoria emitidos, com o objetivo de verificar as situações modificativas mais comuns no setor, num contexto do relato financeiro.

O quadro 4.1 apresenta os resultados obtidos do estudo realizado.

**Quadro 4.1:** Relato financeiro nas ETT

<b>População em análise:</b> ETT, CAE: 782	
<b>Dimensão da amostra:</b> 10 ETT	
<b>Entidades com DF auditadas (emissão de CLC):</b> 7 ETT	
<b>Tipo de relatórios</b>	<b>Resultados</b>
Sem reservas	2 ETT
Com reservas	2 ETT
Com opinião adversa	-
Com ênfases	1 ETT
Escusas de opinião	-
Sem reservas e sem ênfases	2 ETT

De uma amostra de 10 ETT, apenas 7 apresentam as DF auditadas, das quais 2 ETT apresentam as CLC sem reservas e 2 ETT apresentam as CLC sem reservas e sem ênfases. Da amostra verificou-se ainda que apenas 2 ETT apresentam CLC com reservas e 1 ETT com ênfases.

Dos resultados obtidos apenas 1 ETT apresentou ênfases, as quais foram de natureza esclarecedora dos valores apresentados nas DF, de forma a clarificar os utilizadores sobre os valores de rubricas relacionadas com o negócio. O que se insere no objetivo das ênfases, destinam-se a destacar as matérias que afetam as DF mas não afetam a opinião do auditor, porque o respetivo tratamento contabilístico e divulgação no Anexo merecem a sua concordância.

Dos resultados obtidos apenas 2 ETT apresentaram reservas, as quais resultaram de desacordo quanto ao conteúdo das DF, por apresentarem distorções materialmente relevantes e que poderão afetar a opinião dos utilizadores.

As reservas resultam de matérias que afetam a opinião do auditor sobre as quais a DRA 700 prevê que o auditor emita um relatório com reservas, se estiver perante situações de limitações no âmbito do exame ou em desacordo: quanto à aceitação das políticas contabilísticas adotadas; ao método da sua aplicação; à adequação das divulgações nas DF e/ou em situações que no seu julgamento profissional o deva fazer.

Com os resultados obtidos podemos concluir que não existe um padrão no que se refere aos relatórios emitidos pelo auditor sobre a auditoria às ETT. Ou seja, a opinião expressa no relatório, depende da entidade, do juízo profissional do auditor, dos resultados da auditoria e de muitos outros fatores importantes que não devem por isso ser desconsiderados.

Importante referir, e está previsto na DRA 700, que apesar de a opinião do auditor aumentar a credibilidade das DF, o utilizador não pode assumir que a opinião é uma segurança quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios da entidade ou quanto à futura viabilidade da entidade. Conforme já referimos, é exigido pelas ISA's que a opinião do auditor sobre as DF, tenha por base uma segurança razoável de que estas estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou erro.

Neste contexto e face às propostas de alterações, apresentadas pelo IAASB, destacamos as principais implicações da ISA 701 no relato de auditoria no caso de entidades cotadas.

#### **4.4 Implicações da ISA 701 no relato de auditoria no caso de entidades cotadas**

A ISA 701 – Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor independente, é de aplicação obrigatória relativamente às entidades com valores mobiliários cotados e para os exercícios findos em ou após 15 de dezembro de 2016. A referida ISA dá resposta às exigências do Regulamento Europeu de Auditoria 537/2014 de 16 abril.

A comunicação de matérias relevantes de auditoria insere-se no contexto da opinião que o auditor formou sobre as DF como um todo e a ISA 701 refere que o auditor deve determinar estas matérias de acordo, para além das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação – requisitos da ISA 260, também ela revista – a partir das

matérias que lhe exigiram atenção especial na execução da auditoria<sup>71</sup>, mediante as seguintes considerações:

- Áreas avaliadas de risco elevado de distorção material ou riscos significativos identificados;
- O julgamento profissional do auditor relativo a áreas das DF que envolveram julgamento significativo da gerência;
- O efeito na auditoria de acontecimentos e transações significativos que ocorreram durante o período;
- A compreensão de determinada matéria para a compreensão pelos utilizadores das DF como um todo e em particular a sua materialidade;
- Entre outras considerações relevantes.

O objetivo da comunicação das matérias relevantes, na auditoria às DF do período corrente, é aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor proporcionando uma maior transparência sobre a auditoria que foi realizada. Contudo, a referência destas matérias no relatório não serve de substituto à:

- Divulgação das DF que o referencial de relato financeiro aplicável exige ao órgão de gestão;
- Emissão de uma opinião modificada, por parte do auditor, quando exigido nas circunstâncias de um trabalho específico de acordo com a ISA 705<sup>72</sup>;
- Emissão do relato de acordo com a ISA 570<sup>73</sup>, quando exista uma incerteza material que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade;
- Emissão de uma opinião separada sobre matérias individuais.

Deve existir uma relação entre as matérias relevantes de auditoria, a opinião do auditor e outros elementos do seu relatório. Sendo importante a comunicação de outras matérias relevantes de auditoria numa secção separada para aumentar a sua compreensão dando-lhe o destaque apropriado no relatório do auditor. Figueiredo (2015)

---

<sup>71</sup> Entenda-se por áreas chaves e/ou que apresentaram distorções materialmente relevantes.

<sup>72</sup> ISA 705 – Modificações à Opinião no relatório do auditor independente.

<sup>73</sup> Nos termos do parágrafo 25 da DRA 700, o auditor emite uma ênfase em todas as situações de incerteza que ponha em dúvida a continuidade da entidade. O mesmo parágrafo prevê que o auditor, perante situações de casos extremos, que no seu entender, seja apropriado a emissão de um relatório de auditoria com escusa de opinião.

A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respetiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, se existirem, nas DF, indicar a razão pela qual a matéria foi considerada de maior importância para a auditoria e como foi tratada na auditoria.

Estão previstas circunstâncias excepcionais em que uma matéria avaliada, como matéria relevante de auditoria, não é comunicada no relatório do auditor, sendo as seguintes:

- Situações em que lei ou regulamento proíba a divulgação pública da matéria;
- Circunstâncias extremamente raras em que o auditor determine que a matéria não deve ser incluída no seu relatório porque, se espera que as consequências adversas de o fazer ultrapassem os benefícios de interesse público. O que não se aplica se a entidade divulgou publicamente informação sobre a matéria.

A comunicação destas matérias relevantes pode ter implicações no planeamento de auditoria e na comunicação com os encarregados de gestão, assim como, poderá resultar, da aplicação da ISA 701 a necessidade por decisão do auditor – julgamento profissional – ou por opção, na auditoria às DF de entidades não cotadas, comunicar questões de auditoria importantes no seu relatório. Situações perante as quais, estas matérias devem ser determinadas e comunicadas da mesma forma que é exigida no âmbito das auditorias às DF de entidades cotadas.

Num contexto da auditoria a ETT, dado tratarem-se de entidades não cotadas e a norma prever a possibilidade de aplicação de comunicação de matérias relevantes no relatório de auditoria, as áreas chave e de risco das ETT teriam grande peso na determinação por parte do auditor, das matérias fundamentais. Sendo necessário, contudo, determinar essas matérias da mesma forma que é exigida no âmbito das auditorias a entidades cotadas.

## **5. Conclusões, Limitações e Perspetivas Futuras**

Neste capítulo apresentamos as principais conclusões resultantes do trabalho realizado, as principais limitações na execução deste trabalho e perspetivas futuras para novas pesquisas.

### **5.1 Conclusões**

A função do auditor assume um papel importante na sociedade e na vida das empresas. Sendo a sua opinião cada vez mais importante para os utilizadores das DF e sobre as quais se baseiam na tomada de decisão.

A realização de um estágio profissional na área de auditoria permitiu consolidar conhecimentos e aperfeiçoar competências, através da aplicação prática dos temas abordados ao nível do mestrado em auditoria.

Durante o estágio estive acompanhada por pessoas que se disponibilizaram para me esclarecer as dúvidas, para me apoiar a atingir os objetivos no Plano de Estágio, e os meus objetivos profissionais. Foi uma experiência muito gratificante e a qual tive oportunidade de continuar após término do estágio.

O estágio permitiu ainda o desenvolvimento de uma vertente científica e partilha do conhecimento adquirido, enquadrado na auditoria a entidades de trabalho temporário.

O tema desenvolvido sublinha a constante evolução do negócio das ETT e as características específicas destas entidades.

A análise e planeamento do auditor são fundamentais para que este possa estabelecer os procedimentos a efectuar, que lhe permitem concluir sobre estas áreas e que irão fazer parte do relatório final do auditor.

Com o estudo realizado, podemos verificar quais as áreas chave e os riscos associados, assim como os procedimentos que o auditor deverá realizar.

No seguimento do relatório final do auditor, considerámos de interesse debruçarmo-nos sobre as situações mais comuns no relato de auditoria às ETT, no qual verificámos que da amostra do nosso estudo auferimos um resultado de 7 ETT cujas DF foram certificadas e 3 ETT apresentaram as CLC com reservas e/ou ênfases, sendo estas referentes a questões, no caso das ênfases, de natureza esclarecedora dos valores apresentados nas DF, e no caso das reservas, de desacordo quanto ao conteúdo das DF, as quais apresentaram distorções materialmente relevantes.

Esta vertente do estudo abriu-nos portas para uma questão de interesse, nomeadamente as implicações da ISA 701 no relato de auditoria, no caso das entidades cotadas e questionámo-nos também, sobre o caso das entidades não cotadas.

A ISA 701 surge da proposta realizada pelo IAASB às normas de auditoria, com o objetivo do aperfeiçoamento das normas, visando proteger a independência do auditor e a integridade do seu trabalho, que propôs alterações, de entre várias, à ISA 700, que por sua vez, prevê a comunicação de matérias relevantes no relatório de auditoria, as quais se apresentam de aplicação obrigatória na auditoria às DF de entidades cotadas e de aplicação opcional para as outras entidades.

Podemos concluir que no caso da auditoria a ETT, dado tratarem-se de entidades não cotadas, a sua aplicação é opcional, contudo, as matérias relevantes deverão ser determinadas da mesma forma que é exigida no âmbito das auditorias entidades cotadas.

É importante salientar que, o aperfeiçoamento das normas e revisão do trabalho de auditoria, é fundamental para o trabalho do auditor, porque permite que no futuro seja cada vez mais completo e que a posição do auditor seja protegida.

## **5.2 Limitações e perspetivas futuras**

A principal limitação com que nos deparámos decorre do facto do tema desenvolvido ser pouco explorado, não tendo desta forma, sido possível encontrar outros estudos realizados. Neste sentido, apresentou-se como um desafio, realizarmos um estudo de raiz.

Como sugestões para futuras investigações, considerámos de interesse o aprofundamento do risco relacionado com a regulamentação da higiene e segurança no trabalho no caso dos trabalhadores ao serviço de uma entidade de trabalho temporário ou de alguns riscos relacionados com as áreas chave. Consideramos ainda como possibilidades a apresentação de um plano de trabalho sobre os procedimentos a realizar com base nos riscos avaliados ou a realização de um inquérito no que compete à entidade que deve reconhecer o gasto como gasto com o pessoal, ou seja, se deve ser considerado pelas ETT ou pelo utilizador, tendo em conta a característica qualitativa da substância sobre a forma.

Consideramos este tema de relevância científica e disponibilizando uma panóplia de considerações a abordar, no entanto, cingimo-nos às que considerámos mais importantes, procurando desta forma dar o nosso contributo sobre a auditoria a entidades de trabalho temporário.

## Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Rui M. P.; ALMEIDA, Maria do Céu; DIAS, Ana Isabel; ALBUQUERQUE, Fábio de; CARVALHO, Fernando; PINHEIRO, Pedro – **SNC - Casos Práticos e Exercícios Resolvidos**. Lisboa: ATF - Edições Técnicas, 2010. ISBN: 978-989-96412-1-1.
- ALVES, Joaquim José dos Santos – **Princípios e prática de auditoria e revisão de contas**. 1.ª Edição. Lisboa: Edições Silábo, Lda. 2015. ISBN 978-972-618-821-6.
- APESPE RH - **Vantagens para as empresas**. [Em linha]. [Consult. 30 Maio 2016]. Disponível em: <http://apesperh.pt/pagecontent.aspx?title=Vantagens+para+as+Empresas&directoryid=29&subdirectoryid=87>
- BANCO DE PORTUGAL - **Central de Balanços**. [Em linha]. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Paginas/QuadrosdaEmpresaedoSetor.aspx>
- BDO – **Quem somos**. [Em linha]. [Consult. 23 Janeiro 2016]. Disponível em <http://www.bdo.pt/quem-somos/historia>
- BDO - **Relatório de Transparência 2015**. [Em linha]. [Consult. 23 Janeiro 2016]. Disponível em <http://www.bdo.pt/images/docs/documentos/BDO-Relatorio-Transparencia-2015.pdf>
- BDO - **Serviços**. [Em linha]. [Consult. 23 Janeiro 2016]. Disponível em <http://www.bdo.pt/servicos>
- Código Civil. [Em linha]. [Consult. 24 Maio 2016] Disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?ficha=501&artigo\\_id=&nid=775&pagina=6&tabela=leis&nversao=&so\\_miolo=](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?ficha=501&artigo_id=&nid=775&pagina=6&tabela=leis&nversao=&so_miolo=)
- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas. [Em linha]. [Consult. 26 Maio 2016]. Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/)
- Código do Trabalho. [Em linha]. [Consult. 25 Maio 2016]. Disponível em [http://www.act.gov.pt/\(pt-PT\)/Legislacao/Codigodotrabalhoatualizado/Paginas/default.aspx](http://www.act.gov.pt/(pt-PT)/Legislacao/Codigodotrabalhoatualizado/Paginas/default.aspx)
- COSTA, Carlos Baptista da – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 9.ª Edição. Lisboa: Letras e Conceitos, Lda. 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.

Decreto-Lei n.º 260/2009, de 25 de setembro

Decreto-Lei n.º 224/2008

Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro

DEPARTAMENTO TÉCNICO DA OROC – **Comunicação do auditor – Comparação e Compatibilidade entre os requisitos da UE e ISA.** Revista Revisores e Auditores. Lisboa. (2015) [Consult. 15 Maio 2016]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/69/Auditoria.pdf>

FERREIRA, Mafalda – **Identificação e avaliação do risco, por via do conhecimento da entidade a auditar – Caso concreto para o setor hospitalar público.** Revista Revisores e Auditores. Lisboa. (2010) [Consult. 29 Maio 2016]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/49/Auditoria.pdf>

FIGUEIREDO, Óscar – **A nova ISA 701 - Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente e o novo conteúdo do relatório de auditoria.** Revista Revisores e Auditores. Lisboa. (2015) [Consult. 10 Abril 2016]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Auditoria.pdf>

GOMES, Emilia – **A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria.** Revista Revisores e Auditores. Lisboa. (2014) [Consult. 6 Fevereiro 2016]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Auditoria.pdf>

GONÇALVES, António – **A auditoria das Pequenas e Médias Empresas.** Revisores e Auditores. Lisboa. (2008) [Consult. 28 Maio 2016]. Disponível em [http://www.ag-consultores.pt/wp-content/uploads/2015/10/auditoria\\_pmes.pdf](http://www.ag-consultores.pt/wp-content/uploads/2015/10/auditoria_pmes.pdf)

Guia de Aplicação Técnica n.º 1 da OROC

HUMAN RESOURCES – **Aposta na formação de trabalho temporário.** [Em linha]. 11 de Maio. [Consult. 29 Maio 2016]. Disponível em <http://hrportugal.pt/2016/05/11/aposta-na-formacao-de-trabalho-temporario-aumenta/>

HUMAN RESOURCES – **Trabalho temporário: a génese.** [Em linha]. 25 de Janeiro de 2012. [Consult. 30 Maio 2016] Disponível em <http://hrportugal.pt/2012/01/25/trabalho-temporario-a-genese/>

INFORMADB - **Estudos Setoriais DBK.** [Em linha]. [Consult. 29 Maio 2016]. Disponível em <https://www.informadb.pt/idbweb/resourcesRepository/sectores-portugal2015/jan-trabalho-temporario.pdf>

LACERDA, Pedro – **O Trabalho Temporário em Portugal.** [Consult. 28 Maio 2016]. Disponível em

[http://www.fam.ulusiada.pt/downloads/bolsa\\_emprego/Apresentacao\\_Trabalho\\_temporari  
o.pdf](http://www.fam.ulusiada.pt/downloads/bolsa_emprego/Apresentacao_Trabalho_temporari<br/>o.pdf)

Lei nº 28/2016 de 23 de Agosto

Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro

MICHAEL PAGE - **Relatório Global Trabalho Temporário**. [Em linha]. [Consult. 25  
Maio 2016]. Disponível em  
[http://www.michaelpage.pt/sites/michaelpage.pt/files/Global\\_Insights\\_Michael\\_Page\\_Rep  
ort\\_Portuguese.pdf](http://www.michaelpage.pt/sites/michaelpage.pt/files/Global_Insights_Michael_Page_Rep<br/>ort_Portuguese.pdf)

MOURA, Joana – **Trabalho temporário cresce em 2015**. *Económico*, 18 de Abril. Página  
consultada a 18 de Abril de 2016. Disponível em  
[http://economico.sapo.pt/noticias/trabalho-temporario-cresce-em-2015\\_247222.html](http://economico.sapo.pt/noticias/trabalho-temporario-cresce-em-2015_247222.html)

OLIVEIRA, Ana Catarina – **Trabalho Temporário – Expectativas e Motivações dos  
Jovens – Um Estudo de Caso na CGA**. Universidade de Lisboa. 2009. Dissertação de  
Mestrado.

OROC – **Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**. Lisboa, 2011.

OROC - **Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas**.  
Lisboa, 2001.

OROC – **ISQC1**. [Consult. 14 Maio 2016]. Disponível em  
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Qualidade/2010/ISQC1.pdf>

OROC – **Normas Internacionais de Auditoria**. Disponível em:  
<http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>

PORTAL DO CIDADÃO. [Em linha]. [Consult. 7 Junho 2016]. Disponível em:  
<http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fraude>

PRIBERAM DICIONÁRIO. [Em linha]. [Consult. 29 Maio 2016]. Disponível em:  
<http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fraude>

PricewaterhouseCoopers - **A responsabilidade dos auditores externos e impacto na  
função de auditoria interna no contexto da nova legislação**. Disponível em:  
[http://www.ipai.pt/fotos/gca/apresentacao\\_pwc\\_forum\\_diretores\\_auditoria\\_interna\\_14564  
14774.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/apresentacao_pwc_forum_diretores_auditoria_interna_14564<br/>14774.pdf)

SICAE. **Consultas**. [Em linha]. [Consult. 31 Maio 2016]. Disponível em  
<http://www.sicae.pt/Consulta.aspx>

SNC – **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro**. Disponível em:  
[http://www.cnc.min-financas.pt/Instrumentos\\_snc2016.html](http://www.cnc.min-financas.pt/Instrumentos_snc2016.html)

**SNC – Normas Internacionais de Contabilidade.** Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt/ias.html>

TABORDA, Daniel – Auditoria – Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas. 2.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Edições Sílabo, Lda, 2015. ISBN 978-972-618-807-0

# ANEXOS

## Anexo I

**Quadro 1** – Apuramento dos valores em aberto nas reconciliações bancárias em dezembro de N

Apuramento Valores em Aberto nas Reconciliações Bancárias a DezN									
Nº conta	Descrição	REF	Mov. apenas no Banco		Mov. apenas na Contabilidade		Total em Aberto	Valor Contabilidade	Valor Banco
			Débito	Crédito	Debito	Crédito			
121xx	Banco 1	K101	3.000,00	-500,00	345,44	-6,47	2.161,03	27.500,00	25.338,97
121xy	Banco 2	K102	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.000,00	13.000,00
121xw	Banco 3	K103	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	127.558,12	127.558,12
Total			3.000,00	-500,00	345,44	-6,47	2.161,03	168.058,12	165.897,09

**Fonte:** Adaptado dos Papeis de trabalho da BDO

**Quadro 2** – Apuramento dos valores em à mais de 6 meses nas reconciliações bancárias em dezembro de N

Apuramento Valores em Aberto à mais de 6 meses nas Reconciliações Bancárias a DezN									
Nº conta	Descrição	REF	Mov. apenas no Banco		Mov. apenas na Contabilidade		Total em Aberto		
			Débito	Crédito	Debito	Crédito			
121xx	Banco 1	K104	347,25	0,00	-4.418,63	0,00	-4.071,38		
121xy	Banco 2	K102	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
121xw	Banco 3	K103	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Total			347,25	0,00	-4.418,63	0,00	-4.071,38		

**Fonte:** Adaptado dos Papeis de trabalho da BDO

## Anexo II

**Figura 1** - Índice do Dossier Permanente BDO

1. ACEITAÇÃO DO TRABALHO
2. CARACTERIZAÇÃO DO CLIENTE E DO NEGÓCIO
3. INFORMAÇÃO FINANCEIRA E DE GESTÃO
4. INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA E OUTROS ELEMENTOS DE REVISÃO LEGAL DE CONTAS/AUDITORIA
5. LEVANTAMENTO DE PROCEDIMENTOS/CONTROLO INTERNO
6. INFORMAÇÃO ESTATUTÁRIA
7. RELATÓRIOS E OUTRA DOCUMENTAÇÃO DE REVISÃO/AUDITORIA
8. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS
9. OBRIGAÇÕES LEGAIS, FISCAIS E PARAFISCAIS
10. PAPÉIS DE TRABALHO DESACTUALIZADOS

**Fonte:** Documentação interna BDO

**Figura 2** - Índice Secções Administrativas do Dossier Corrente BDO

### *Secções Administrativas*

- I - DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS
- II - ASSUNTOS À ATENÇÃO DO RESPONSÁVEL DO TRABALHO
- III - CORRESPONDÊNCIA
- IV - INDICADORES DE GESTÃO MAIS SIGNIFICATIVOS
- V - RESUMO DE RECLASSIFICAÇÕES E AJUSTAMENTOS
- VI - REVISÃO DO TRABALHO DE REVISÃO/AUDITORIA
- VII - ASSUNTOS A TRATAR EM PRÓXIMA VISITA
- VIII - MEMORANDOS, RELATÓRIOS E CARTAS DE RECOMENDAÇÕES
- IX - DECLARAÇÃO DO ORGÃO DE GESTÃO
- X - LIVROS DAS SOCIEDADES
- XI - PLANIFICAÇÃO DA REVISÃO/AUDITORIA
- XII - ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS
- XIII - EVENTOS SUBSEQUENTES À DATA DO BALANÇO
- XIV - ACEITAÇÃO DO TRABALHO

**Fonte:** Documentação interna BDO

## Anexo III

**Figura 3 - Índice Secção de Trabalho do Dossier Corrente BDO**

### *Secções de Trabalho*

- A. Goodwill e outros activos intangíveis
- B. Activos fixos tangíveis (Inclui recursos minerais)
- C. Propriedades de investimento
- D. Inventários e activos biológicos
- E. Clientes, vendas e prestações de serviços
- F. Outras contas a receber e a pagar
- G. Accionistas (Sócios) e outras partes relacionadas
- H. Activos não correntes detidos para venda e unidades operac. descontinuadas
- I. Investimentos financeiros
- J. Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor
- K. Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa
- L. Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção
- M. Fornecedores, compras e fornecimentos
- N. Pessoal e benefícios dos empregados
- O. Financiamentos obtidos
- P. Provisões e matérias ambientais
- Q. Estado e outros entes públicos e Impostos
- S. Capital próprio
- V. Gastos e perdas, rendimentos e gastos, resultados
- Z. Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho campo

**Fonte:** Documentação interna BDO

## **Anexo IV**

**Figura 4** – Informação disponibilizada pela Central de Responsabilidades de Crédito



Nome: da entidade auditada

Tipo de identificação: NIF / NIPC N.º de identificação: 5XX XXX XXX

Responsabilidades referentes a: 31-12-2014

Informação comunicada pela instituição 0032 - BARCLAYS BANK, PLC

Nível Responsabilidade	Produto Financeiro	Prazo Original	Prazo Residual	Situação de Crédito	Duração Incumprimento	Prestação €	Saldo €	Garantias	
								Tipo	Valor €
Crédito individual	Cartão de crédito	001 - Indeterminado	001 - Indeterminado	Regular			valor 1		
Crédito individual	Cartão de crédito	001 - Indeterminado	001 - Indeterminado	Potencial			valor 2		

Informação comunicada pela instituição 0033 - BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA

Nível Responsabilidade	Produto Financeiro	Prazo Original	Prazo Residual	Situação de Crédito	Duração Incumprimento	Prestação €	Saldo €	Garantias	
								Tipo	Valor €
Crédito individual	Cartão de crédito	001 - Indeterminado	001 - Indeterminado	Regular			valor 3		
Crédito individual	Cartão de crédito	001 - Indeterminado	001 - Indeterminado	Potencial			valor 4		
Crédito individual	Outros avales e garant bano prestadas	001 - Indeterminado	001 - Indeterminado	Potencial			valor 5		
Crédito individual	Outros avales e garant bano prestadas	051 - Mais de 1 até 2 anos	051 - Mais de 1 até 2 anos	Potencial			valor 6		

Informação comunicada pela instituição 0965 - CAIXA LEASING E FACTORING - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CRÉDITO, SA

Nível Responsabilidade	Produto Financeiro	Prazo Original	Prazo Residual	Situação de Crédito	Duração Incumprimento	Prestação €	Saldo €	Garantias	
								Tipo	Valor €
Crédito individual	Leasing mobiliário	053 - Mais de 3 até 4 anos	052 - Mais de 2 até 3 anos	Regular			valor 7		

## Anexo V

**Quadro 3** – Exemplos de Rácios recorridos nos procedimentos analíticos

Rácio	Fórmula
Rendibilidade Bruta do Ativo Total (ROA)	EBIT/A
Rendibilidade dos Capitais Próprios (ROE)	RL/CP
Margem Líquida das Vendas (MLV)	RL/V
Rendibilidade Operacional das Vendas (ROV)	EBIT/V
Cobertura do Ativo Fixo	CPer/AF
Endividamento (D)	P/A
Solvabilidade (S)	CP/P
Autonomia Financeira (AF)	CP/A
Estrutura de Capital (EC)	A/CP
Cobertura de Encargos Financeiros (CEF)	EBIT/EF.
Liquidez Geral (LG)	AC/PC
Liquidez Reduzida (LR)	(AC-Inv) / PC
Liquidez Imediata (LI)	(Cx+DO) / PC
Prazo Médio de Recebimentos (PMR)	Clientes / [V x (1+IVA)] x 365
Prazo Médio dos Inventários (PMI)	[Inv / CMVMC] x 365
Prazo Médio de Pagamentos (PMP)	Forn / [ (Comp+FSE) x (1+IVA) ] x 365
Rotação do Ativo Total	V/A

**Fonte:** Adaptado de Alves, P. 209 (2015)