

**MESTRADO**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS**  
**EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

**A PROVA EM AUDITORIA: O CASO DO PROCEDIMENTO  
DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA EM CLIENTES**

**YARA ACHIMO CAMAL**

**OUTUBRO – 2019**

**MESTRADO EM**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS**  
**EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

**A PROVA EM AUDITORIA: O CASO DO PROCEDIMENTO  
DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA EM CLIENTES**

**YARA ACHIMO CAMAL**

**ORIENTAÇÃO:**

**PROFESSOR DOUTOR ANTÓNIO SAMAGAIO**

**DOUTOR EDUARDO ROQUE DO ROSÁRIO RÊGO**

**OUTUBRO – 2019**

## Resumo

O presente relatório tem como principal objetivo descrever pormenorizadamente as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular realizado na empresa de auditoria Victor José & Associados, SROC, Lda., durante um período de 4 meses.

No âmbito do estágio, foi também realizado um estudo sobre o procedimento de confirmação externa, que é considerado um dos mais importantes procedimentos de auditoria amplamente usado para a obtenção de prova persuasiva que permita ao auditor emitir uma opinião no seu relatório de auditoria.

O estudo realizado teve como principal objetivo aprofundar o entendimento sobre o procedimento de confirmação externa e o seu uso no âmbito de uma auditoria financeira.

Para tal, recorreu-se a um modelo teórico de confirmação de auditoria, onde se descreveram de forma detalhada todas as fases que compõem este processo, tal como todos os requisitos que se devem verificar para que este forneça prova persuasiva.

**Palavras-chave:** Auditoria, prova, procedimento de confirmação externa, prova suficiente e apropriada.

## **Abstract**

The main purpose of this report is to describe in detail the activities carried out under the curricular internship at the Victor José & Associados audit firm, SROC, Lda., over a period of 4 months.

As part of the internship, a study on the external confirmation procedure was also undertaken which is considered one of the most important audit procedures widely used to obtain persuasive evidence enabling the auditor to express an opinion on his audit report.

The main objective of the study was to deepen the understanding of the external confirmation procedure and its use in the context of a financial audit.

For this we used a theoretical audit confirmation model that described in detail all the phases that make up this process as well as all the requirements that must be met in order to provide persuasive evidence.

Keywords: Audit, evidence, external confirmation procedure, sufficient and appropriate evidence.

## **Agradecimentos**

A realização deste trabalho evidencia o fim de mais uma jornada académica com muitos altos e baixos, muitos desafios e aprendizagens. Esta só foi possível devido a algumas pessoas a quem expresso o meu enorme agradecimento:

Aos docentes do ISEG, com quem tive a oportunidade de trabalhar e aprender no âmbito do Mestrado.

Ao meu orientador, Professor Dr. António Samagaio, pelo seu suporte, compreensão, e pela disponibilidade nos momentos de indecisão e ao Professor Dr. Pedro Verga Matos, pelas suas palavras sábias.

Ao meu orientador de estágio, Dr. Eduardo Rêgo, pela oportunidade e experiência proporcionadas e pelo seu profissionalismo e compreensão e ao Dr. Victor José, pela sua disponibilidade e simpatia.

Ao quadro de colaboradores da Victor José & Associados, SROC, pelo acolhimento, pelos conhecimentos transmitidos, pela paciência, pela disponibilidade e, acima de tudo, por terem tornado esta experiência única e enriquecedora, em especial ao Tiago.

À minha família, especialmente à minha mãe, por todos os esforços realizados para me proporcionar sempre o melhor e por todas as palavras de força transmitidas; ao meu pai; à minha tia Rita; à minha irmã; à minha avó, à Lena e aos avós por todo o apoio.

Ao Eloi, por todo o apoio e incentivo e, acima de tudo, por me acompanhar sempre em todos os momentos bons e menos bons da nossa jornada.

A todos os meus amigos, pela compreensão, pelas palavras de incentivo e força, nomeadamente à Inês, à Mariana, ao André, à Michele, à Nelma e ao Afonso.

À Margarida, pelo seu gesto, incentivo e disponibilidade que marcaram a diferença.

## Índice

Resumo.....	i
Abstract .....	ii
Agradecimentos .....	iii
Índice.....	iv
Lista de Figuras.....	v
Lista de Tabelas .....	v
Anexos.....	v
Lista de Abreviaturas .....	vi
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura .....	2
3. Apresentação da Empresa e do Estágio.....	19
4. Componente Prática .....	27
5. Principais Conclusões .....	35
Referências Bibliográficas .....	37
Anexos.....	41

## **Lista de Figuras**

Figura 1 – Os Pilares de uma Auditoria.....	4
Figura 2 – Relação: Risco, Materialidade e a Prova.....	6
Figura 3 – Relação entre DF's, Asserções e a Prova.....	8
Figura 4 – Relação: Quantidade, RDM e Qualidade da Prova.....	10
Figura 5 – Grau Decrescente de Fiabilidade da Prova de Auditoria .....	10
Figura 6 – Tipo de Opinião a Emitir pelo Auditor .....	16

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1 – Asserções das DF's .....	9
Tabela 2 – Forma, Origem e a Natureza da Prova.....	10
Tabela 3 – Procedimentos para a Obtenção de Prova de Auditoria.....	13
Tabela 4 – Informações a Obter e a sua Fonte .....	17
Tabela 5 – Aspetos Relevantes do Processo de Confirmação de Auditoria.....	29

## **Anexos**

Anexos I: Plano de Estágio .....	41
Anexos II: Metodologia de Trabalho (Fonte: SROC).....	41
Anexos III: Lista de Procedimentos Alternativos e Adicionais .....	42
Anexos IV: Parte Prática.....	42

## **Lista de Abreviaturas**

**AT** – Autoridade Tributária

**BdP** – Banco de Portugal

**CE** – Confirmações Externas

**CI** – Controlo Interno

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**CLC** – Certificação Legal de Contas

**CMVM** – Comissão do Mercado e dos Valores Mobiliários

**DF's** – Demonstrações Financeiras

**DMR** – Declaração Mensal de Remunerações

**DO** – Depósitos à Ordem

**EOEP** – Estado e Outros Entes Públicos

**FSE** – Fornecimentos e Serviços Externos

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

**ISA** – *International Standard on Auditing*

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**ME** – Materialidade de Execução

**MFL** – Meios Financeiros Líquidos

**OG** – Órgão de Gestão

**OROC** – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**PA** – Procedimentos de Auditoria

**PC** – Pagamento por Conta

**PCE** – Procedimento de Confirmação Externa

**PEC** – Pagamento Especial por Conta

**PI** – Perdas por Imparidade



**PS** – Procedimentos Substantivos

**PT** – Papéis de Trabalho

**RA** – Risco de Auditoria

**RC** – Risco de Controlo

**RD** – Risco de Detecção

**RDM** – Risco de Distorção Material

**RI** – Risco Inerente

**ROC** – Revisor Oficial de Contas

**RSF** – Resposta sem Franquia

*SAFT* – *Standard Audit File for Tax Purpose*

**SNC** – Sistema de Normalização Contabilística

**SROC** – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

**SS** – Segurança Social

**TC** – Testes aos Controlos

**VN** – Volume de Negócios

## 1. Introdução

Este trabalho final de mestrado assume o formato de relatório de estágio e integra a fase final do Mestrado de Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. O presente relatório procura descrever e refletir, de forma pormenorizada, as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular. Este teve a duração de 4 meses, compreendidos entre março e julho de 2019, na empresa *Victor José & Associados, SROC, Lda.*, uma sociedade por quotas, com sede em Lisboa, que opera no mercado de serviços profissionais de Auditoria, Fiscalidade e Consultoria, há cerca de 24 anos.

A área escolhida foi Auditoria Financeira, pois acreditava-se que esta proporcionaria a aplicação e o desenvolvimento de conhecimentos e capacidades adquiridas nesta área, assim como nas áreas lecionadas ao longo do mestrado. A escolha do tópico de estudo deve-se à importância que o procedimento de confirmação externa reveste na obtenção de prova relevante, suficiente e apropriada para habilitar o auditor a extrair conclusões sobre as quais irá basear a sua opinião em relação à auditoria; também pela inexistência de estudos sobre o tema e por uma das tarefas atribuídas aos auditores, em fase inicial, recair sobre a realização deste procedimento o qual despertou interesse.

Este relatório é constituído por quatro capítulos: (i) no primeiro é feita a apresentação da revisão de literatura à volta do tema; aborda a importância da prova, do procedimento de confirmação externa e refere a base teórica utilizada; (ii) no segundo é apresentada a empresa onde decorreu o estágio e todas as tarefas desenvolvidas, com menor enfoque no procedimento substantivo de confirmação externa, que será alvo de estudo no capítulo seguinte; (iii) no terceiro capítulo são descritos a metodologia escolhida, os aspetos que se devem verificar no uso das confirmações externas e o estudo realizado; por fim, (iv) no quarto capítulo, são apresentadas as conclusões do estágio realizado, assim como do estudo elaborado, limitações e investigação futura.

## **2. Revisão de Literatura**

### **2.1. A Importância e o Conceito da Prova de Auditoria**

A *ISA 500* é a norma que aborda a *Prova de Auditoria* (ISA 500) e a responsabilidade do auditor numa auditoria de demonstrações financeiras (DF's), no sentido de conceber e executar procedimentos de auditoria (PA) apropriados às circunstâncias com a finalidade de obter prova de auditoria que seja suficiente e apropriada, que o habilite a extrair conclusões sobre as quais irá basear a sua opinião em relação à auditoria. Estes procedimentos devem satisfazer os objetivos do auditor e reduzir os riscos da auditoria (RA) para um nível razoavelmente baixo (Floreia e Florea, 2011). A *ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria De Acordo Com As Normas Internacionais de Auditoria* (ISA 200) explica que quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir os RA, obtém a garantia razoável de fiabilidade.

Costa (2018) refere que o auditor vai necessariamente obtendo muita e variada informação ao longo de uma auditoria, a qual possibilitar-lhe-á, no final do seu trabalho, emitir o seu relatório de auditoria sobre as DF's. Este autor salienta, ainda, a importância da prova, não só como forma de o trabalho poder ser controlado e revisto por um profissional mais experiente, mas também examinado pelo respetivo organismo profissional e/ou organismo de supervisão pública da profissão, para que possam constatar se as normas profissionais vigentes estão a ser cumpridas ou não, e também, quando em tribunal se torne necessário provar que o relatório emitido pelo auditor se baseou em informação recolhida e devidamente tratada.

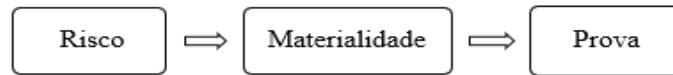
Assim, as ISA 500 e ISA 200 definem a prova de auditoria como toda a informação utilizada pelo auditor, que lhe possibilita chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às DF's, como também informações de outras fontes

(anteriores auditorias, procedimentos para a aceitação e continuação do relacionamento com um cliente e a falta de informação ou informação contraditória).

O auditor corre o risco de realizar uma auditoria ineficaz e ineficiente, caso não seja adequadamente planeada. Almeida (2017) destaca a importância de um adequado planeamento da auditoria, resultando na recolha de prova suficiente e apropriada para suportar as conclusões do auditor e minimizar, assim, possibilidades de litígio, mantendo um custo/benefício num patamar aceitável e cumprindo as datas de conclusão do trabalho com que se comprometeu perante o seu cliente. De acordo com o mesmo autor, as provas de auditoria são obtidas através do conhecimento do negócio, da empresa e da sua envolvente, da realização de procedimentos analíticos, da realização de testes aos controlos e da realização de testes substantivos, que poderão incidir sobre os saldos e/ou transações. A ISA 200 §15-§16 exige que o auditor exerça julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional durante todo o processo de auditoria, para uma adequada condução da auditoria e redução do RA.

A prova de auditoria deve ser adequadamente documentada, para garantir que o objetivo da auditoria foi alcançado. Se este objetivo não for alcançado, os papéis de trabalho (PT) devem conter a documentação de falha (Florea e Florea, 2011). A ISA 200 §A71 preconiza o uso pelo auditor dos objetivos expostos nas ISA individuais, para avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. Se, em consequência desta avaliação, este concluir que a prova não é suficiente e apropriada deverá: (i) avaliar se irá ser obtida prova relevante adicional em resultado de outras ISA; (ii) completar o trabalho executado na aplicação de um ou mais requisitos ou (iii) executar outros procedimentos que julgue necessários nas circunstâncias. Se nada do atrás referido for praticável ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter prova suficiente e apropriada e deverá determinar o efeito dessa situação no seu relatório.

## 2.2. Risco, Materialidade e a Prova de Auditoria



**Figura 1** – Os Pilares de uma Auditoria (Fonte: Elaboração Própria)

### 2.2.1. Risco, Modelo do Risco e a Prova de Auditoria

Como já foi referido anteriormente, a necessidade da recolha de prova visa reduzir o RA. A ISA 200 §13 (al. m) define o RA como sendo o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF's estão materialmente distorcidas. Este risco é determinado e gerido pelo próprio auditor, tornando-se numa questão de julgamento profissional e não de capacidade de mensuração precisa.

Florea e Florea (2011) indicam que a prova de auditoria deve fornecer ao auditor uma segurança razoável de que as DF's não contêm distorções relevantes devido a fraude ou a erro. Esta expressão “segurança razoável” é um aspeto importante do relatório do auditor, porque se refere ao facto de as DF's não estarem corretas em termos absolutos, pois podem estar distorcidas e o auditor corre o risco de não detetar tais distorções. Por vezes, as DF's podem conter uma distorção relevante devido às limitações inerentes a uma auditoria, tais como: (i) não ser adequado testar cada item das DF's a 100% por forma a manter o equilíbrio entre os custos e benefícios; (ii) limitações decorrentes da contabilidade e dos controlos da empresa auditada; (iii) a possibilidade de a gerência e de o *staff* da empresa não serem totalmente honestas; (iv) estimativas incorretas usadas nas DF's e (v) julgamentos sobre a materialidade, avaliações de risco e dos PA para a obtenção da prova feitos em nome dos auditores. É por este motivo que o auditor “expressa uma opinião” em vez de confirmar que as contas são completamente verdadeiras (Florea e Florea, 2011).

O RA é determinado em função do risco de distorção material (RDM) e do risco de deteção (RD). O RDM apresenta dois níveis: o global das DF's como um todo e o

das asserções, avaliados a fim de determinar: a natureza, oportunidade e extensão dos PA adicionais quando necessários, composto pelo risco inerente (RI) e o risco de controlo (RC). O auditor irá sempre pretender que o RA seja o mais baixo possível, para que possa ter uma maior segurança na opinião que está a expressar. Assim, o modelo de risco em auditoria é expresso através da seguinte formula:

$$RA = f(\underbrace{RI, RC}_{RDM}) \times RD$$

A ISA 200 §13 define os componentes do RA da seguinte forma: (i) **RDM** é o risco de as DF's estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria. Não é controlado pelo auditor porque é fruto dos riscos da própria entidade que inevitavelmente poderão existir, independentemente do RA (Almeida, 2017); (ii) **RI**: é a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, de forma individual ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados. Este risco varia de empresa para empresa e existem empresas que à partida apresentam um risco mais elevado que outras (Almeida, 2017); (iii) **RC**: é o risco da ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldos de conta ou divulgação que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não ser evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno (CI) da entidade. Os auditores não podem controlar este risco, mas podem influenciá-lo através de recomendações feitas à gerência relativamente ao seu funcionamento (Almeida, 2017); (iv) **RD** é o risco dos PA, executados pelo auditor para reduzir o RA a um nível aceitavelmente baixo, não detetarem uma distorção que existe e que possa ser material, quer de forma individual, quer quando agregada a outras distorções. O RD pode ser controlado pelo auditor por meio de um adequado: (i) planeamento, execução, supervisão e revisão do trabalho; (ii) enquadramento do pessoal de acordo com a equipa de trabalho; (iii) ceticismo profissional (ISA 200 §A43) e a (iv) determinação: da natureza, extensão e oportunidade dos PA (Almeida, 2017).

### 2.2.2. Materialidade e a Prova de Auditoria

Almeida (2017) define a materialidade como um conceito relativo no que toca ao seu significado e importância, sendo considerado individualmente ou de forma agregada no contexto das DF's. Tal como o risco, a materialidade difere de empresa para empresa, dependendo diretamente da matéria de julgamento do auditor. Este conceito assume uma grande importância em Auditoria, uma vez que a sua omissão ou distorção é suscetível de influenciar as decisões económicas dos utentes das DF's. A *ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* (ISA 320 §9), define o conceito de materialidade de execução (ME) como o nível ou níveis de materialidade a aplicar a classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações nas situações em que um valor inferior à materialidade das DF's como um todo, definida na fase do planeamento, possa influenciar as decisões económicas dos utilizadores das DF's.

### 2.2.3. Relação entre Risco, Materialidade e a Prova de Auditoria

Os conceitos de risco e materialidade são correlacionados e são indissociáveis. O risco está relacionado com a incerteza e, por sua vez, a materialidade está relacionada com os aspetos quantitativos e/ou qualitativos de distorções que influenciam as DF's (Almeida, 2017). A combinação do modelo de RA e a materialidade influenciam a prova em auditoria, conforme o esquema apresentado por meio da figura 2, abaixo:

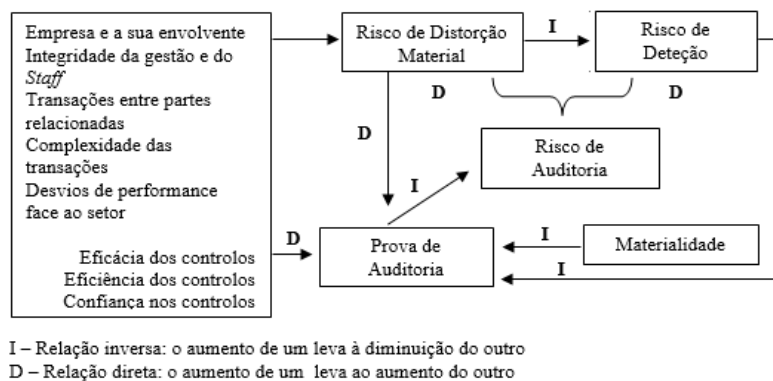


Figura 2 – Relação: Risco, Materialidade e a Prova (Fonte: Adaptado de Almeida, 2017)

Considerando que existe uma relação inversa entre o RD e o RDM e uma relação direta entre este último e o RA, podem verificar-se os seguintes cenários: (1) o auditor avalia o RDM como baixo, logo o RD será elevado e a prova de auditoria a recolher deverá ser menor e (2) será necessário obter mais prova persuasiva quando o RDM avaliado pelo auditor for elevado e a avaliação do RD for baixa. Quando o RA aumenta, a prova a recolher pelo auditor será menor, mas se o nível de materialidade diminuir, mais prova de auditoria será necessária.

O risco, a materialidade e a prova são considerados os pilares de uma auditoria e a sua correta combinação é essencial na condução de uma auditoria. Para que o auditor possa alcançar o objetivo da auditoria e proporcionar o nível de segurança pretendido, deverá planejar a auditoria, estabelecendo a natureza, extensão e a profundidade dos PA a adotar, com base na determinação do RA e do nível de materialidade evitando, assim, uma opinião inapropriada em relação as DF's.

Almeida (2014) defende que existindo uma relação entre os três pilares, o auditor poderá optar por uma abordagem mais assente em procedimentos substantivos, (PS) quando estiver perante o segundo cenário e um *mix* entre testes aos controlos (TC) e PS quando o RDM for avaliado como baixo. Estas abordagens enquadram-se tanto ao nível global nas áreas da auditoria, como individualmente ao nível das asserções.

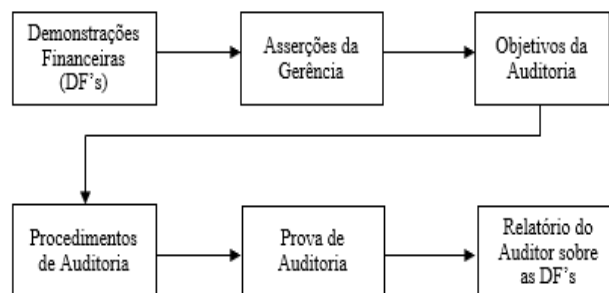
### **2.3. As Asserções e a Prova de Auditoria**

De acordo com Florea e Florea (2011) e a *ISA 315 – Identificar e Avaliar os RDM através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente* (ISA 315 (R)), a gerência é responsável pela apresentação verdadeira das DF's que representem a natureza e as transações da entidade. Ao declarar que estas DF's se encontram apresentadas de forma apropriada e em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites, esta faz (implícita ou explicitamente), asserções com relação ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de informações nas DF's e as



divulgações relacionadas. Para prestar uma garantia razoável sobre as DF's, os auditores recebem estas informações do órgão de gestão (OG) e recolhem prova necessária para validar a precisão de tais informações (Florea e Florea, 2011).

Alves (2015) refere que as asserções devem ser relacionadas com a prova de auditoria a obter, relativamente a cada asserção das DF's, através da realização dos PA. Em alguns casos, a mesma prova pode servir para suportar/confirmar uma única asserção ou, então, várias asserções. Almeida (2017) salienta que o auditor deve ter especial atenção em relação às asserções relevantes que podem ter influência significativa na classe de transações, saldos finais ou na apresentação e divulgação. Para este efeito, o auditor deve avaliar: (i) a natureza da asserção; (ii) o volume de transações ou dados relacionados com a asserção e (iii) a natureza e a complexidade dos sistemas, incluindo o uso de tecnologias de informação que a empresa usa no processamento e controlo das informações que suportam as asserções (Florea e Florea, 2011).



**Figura 3** – Relação entre DF's, Asserções e a Prova (Fonte: Adaptado de Florea e Florea, 2011)

A tabela 1, abaixo, apresenta as categorias que compõem as asserções e as suas devidas definições. O auditor pode usar as asserções relevantes de acordo com a forma abaixo descrita ou pode expressá-las de forma diferente, desde que os aspetos descritos se verifiquem (Florea e Florea, 2011). Por fim, é importante aferir se os objetivos da auditoria foram alcançados, considerando a prova de auditoria obtida e as asserções testadas. A prova de auditoria obtida deverá ser suficiente e apropriada.

	Asserção	Definição
Classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas ao período da auditoria	Ocorrência	As transações e acontecimentos que foram registados ou divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	Plenitude	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ter sido registados o foram, e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas DF's também o foram.
	Rigor	As quantias e os outros dados relacionados com as transações e acontecimentos registados, o foram apropriadamente e as divulgações relacionadas foram apropriadamente mensuradas e descritas.
	Corte	As transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto.
	Classificação	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
	Apresentação	As transações e acontecimentos foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.
Saldo de contas, e divulgações relacionadas, no fim do período	Existência	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio existem.
	Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são as obrigações da entidade.
	Plenitude	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ter sido registados foram-no e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas DF's, o foram.
	Rigor, valorização e imputação	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas DF's por quantias apropriadas e qualquer valorização resultante ou ajustamento de imputação estão apropriadamente registados e as divulgações relacionadas foram apropriadamente mensuradas e descritas.
	Classificação	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio foram registados nas contas apropriadas.
	Apresentação	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

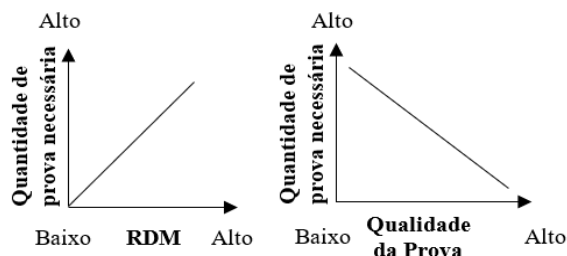
**Tabela 1** – Asserções das DF's (Fonte: Adaptado da ISA 315)

## 2.4. Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

Como já referido anteriormente, a garantia razoável de fiabilidade da auditoria é obtida através de prova suficiente e apropriada para reduzir o RA a um nível aceitavelmente baixo (ISA 200 §5). Este passo é crucial para a concretização da definição da norma da Prova de Auditoria (ISA 500).

A ISA 500 §5 define a suficiência da prova como: “a medida de quantidade de prova de auditoria necessária, afetada pela avaliação dos RDM feita pelo auditor e também pela qualidade da prova”. Por sua vez, a apropriação é definida como: “a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância (que trata da relação entre a finalidade dos PA e a asserção em causa) e a sua fiabilidade (afetada pela fonte, natureza e circunstâncias individuais em que é obtida) ao proporcionar suporte para as conclusões sobre as quais se baseia a opinião do auditor”. A figura 4,

abaixo, ilustra a relação direta entre: a quantidade da prova e o RDM e a relação inversa entre a quantidade e qualidade da prova. Assim, considera-se que estes dois conceitos estão interrelacionados e conclui-se que a suficiência e apropriação da prova estão inversamente relacionadas (Costa, 2018).



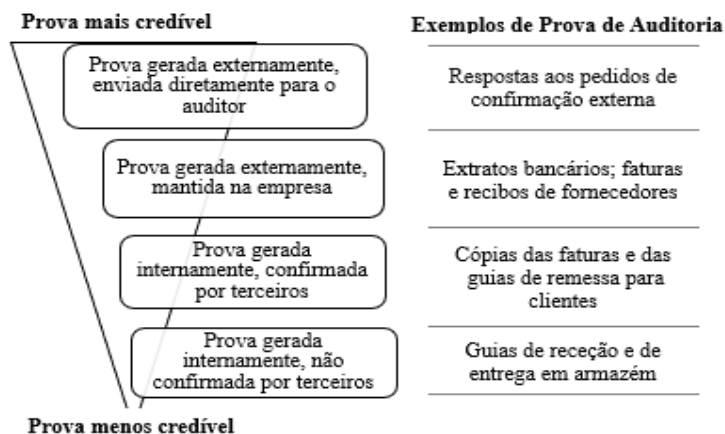
**Figura 4** – Relação: Quantidade, RDM e Qualidade da Prova (**Fonte:** Adaptado de Zuca, 2015)

A credibilidade da prova de auditoria caracteriza-se de acordo com: (i) a sua forma; (ii) a origem ou fonte e (iii) a sua natureza, conforme tabela 2 (Costa, 2018):

<b>Prova</b>	<b>Forma de Obtenção</b>	<b>Interna</b> – obtida na empresa auditada.
		<b>Externa</b> – obtida diretamente de terceiros.
	<b>Origem ou Fonte</b>	<b>Interna</b> – documento elaborado pela empresa.
		<b>Externa</b> – documento elaborado por terceiros apesar de estarem na posse da empresa.
	<b>Natureza</b>	<b>Visual</b> – observação de tarefas executadas por colaboradores da empresa auditada.
		<b>Oral</b> – conversa com o <i>staff</i> ou órgão de gestão da empresa.
<b>Documental</b> – suportada por documentos físicos		

**Tabela 2** – Forma, Origem e a Natureza da Prova (**Fonte:** Adaptado de Costa, 2018)

A figura 5, abaixo, apresenta a prova por ordem decrescente do grau de fiabilidade, considerando as circunstâncias em que a mesma é obtida:



**Figura 5** – Grau Decrescente de Fiabilidade da Prova de Auditoria (**Fonte:** Adaptado de Costa, 2018)

A ISA 500 §A31 apresenta, de forma complementar, as seguintes generalizações sobre a fiabilidade da prova: (i) a fiabilidade da prova gerada internamente aumenta se os respetivos controlos estabelecidos pela entidade forem mais eficazes; (ii) a prova é mais fiável, quando exista em forma documental, nomeadamente em papel, eletrónica ou sob outra forma, *versus* a prova que é obtida oralmente e (iii) se for proporcionada por documentos originais, em detrimento da prova obtida através de fotocópias.

A ISA 330 – *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados* (ISA 330 §26) exige que o auditor conclua se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. Este deve recorrer ao julgamento profissional, para determinar a quantidade de prova para suportar a sua opinião sobre a auditoria e determinar se recolheu prova relevante e fiável (Zuca, 2015). A capacidade de persuasão da prova pode ser avaliada após a combinação da apropriação e suficiência. Nas situações em que não é possível obter prova persuasiva, considerando que a auditoria é um processo cumulativo e iterativo, à medida que o auditor obtém a prova, deverá ter que modificar os PA planeados inicialmente e atuar PA adicionais, para fazer face à reavaliação do RA, devido a novos RDM identificados ao nível das asserções das DF's (ISA 330 §A60 e ISA 315 §31). Algumas dessas situações estão relacionadas com as seguintes circunstâncias: (i) dificuldades ou custos elevados da realização de determinado PA; (ii) o uso de informações produzidas pela entidade auditada e (iii) prova inconsistente obtida de fontes diferentes. De acordo com a ISA 330 §A19, o auditor pode aumentar a quantidade de prova a obter, recorrer a confirmação por parte de terceiros ou a prova corroborativa de várias fontes independentes para responder a uma avaliação mais alta do risco.

## **2.5. Procedimentos de Auditoria para a Obtenção de Prova de Auditoria**

Como já foi referido anteriormente, o auditor realiza os PA para obter e avaliar prova que lhe permita emitir uma opinião, com uma certeza razoável, sobre se as DF's estão apresentadas de forma verdadeira e apropriada, tendo em atenção os princípios

contabilísticos geralmente aceites. A prova de auditoria obtém-se através da realização destes procedimentos e teste (Costa, 2018):

(i) **Procedimentos de avaliação do risco do cliente:** são elaborados com o intuito de compreender o cliente, a sua envolvente, o CI, bem como avaliar a existência de RDM devido a fraude ou erro, quer ao nível das DF's, quer ao nível da asserção (ISA 315);

(ii) **TC:** servem para testar a operacionalidade e a eficiência na prevenção, deteção e correção de distorções materiais dos controlos implementados pela empresa;

(iii) **PS:** destinam-se a detetar distorções materialmente relevantes que não tenham sido prevenidas ou detetadas pelo sistema de CI da empresa, subdividem-se em: (a) procedimentos analíticos, que são as avaliações de informação financeira feitas através da análise de razões plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreendem, também, investigações, conforme seja necessário, de flutuações ou de relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que divirjam significativamente dos valores esperados (*ISA 520 – Procedimentos Analíticos* (ISA 520)); (b) testes de detalhe aos saldos, às transações e à apresentação e divulgação, que estão relacionados, sobretudo, com a análise de movimentos e dos saldos das contas e de outros registos contabilísticos com a finalidade de se constatar a fiabilidade merecida pela informação divulgada nas DF's. A natureza dos PS que o auditor deve realizar depende das circunstâncias e, particularmente, do RDM. Podem ser usados de forma individual ou combinada. Os PS devem ser executados independentemente dos riscos avaliados e, nos casos em que se verifiquem riscos significativos, deve-se recorrer a procedimentos específicos (ISA 330 §18). A extensão dos PS a realizar deve ser maior quando se concluir que o CI da entidade auditada é ineficaz e vice-versa (Alves, 2015).

De acordo com a ISA 500 §A11, os PA podem ser usados como procedimentos de avaliação de risco, TC ou PS, de forma individual ou combinada, dependendo do

contexto de aplicação pelo auditor. Desde que o auditor execute PA para estabelecer a relevância continuada da prova, poderá usar prova obtida de anteriores auditorias. Os PA podem assumir diversas formas (ISA 500 §A11):

Procedimento	Definição
<b>Inspeção</b>	Exame aos registos, documentos ou ativos tangíveis. Proporciona prova de variados graus de credibilidade, que dependem: da natureza, a origem e a eficácia dos CI durante o seu processamento. A inspeção dos ativos tangíveis proporciona prova fiável quanto à existência, mas não necessariamente quanto à sua titularidade ou valor.
<b>Observação</b>	Consiste em ver na prática, como são desenvolvidas as tarefas pelo staff da empresa. É importante, para perceber como funcionam os CI implementados pelo órgão de gestão e como se processam os procedimentos contabilísticos para se determinar a extensão do exame.
<b>Confirmação Externa</b>	É o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação escrita recebida diretamente pelo auditor de um terceiro informado, sobre um item específico que afeta as asserções da gerência subjacentes as DF's.
<b>Recálculo</b>	Consiste na verificação aritmética dos documentos, fonte e dos registos contabilísticos através de cálculos independentes.
<b>Reexecução</b>	Carateriza-se pela execução pelo auditor, dos processos, para verificação da sua correção.
<b>Procedimentos Analíticos</b>	São as avaliações da informação financeira, feitas através da análise de razões plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, bem como investigações de flutuações ou de relações identificadas, que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que diverjam significativamente de valores esperados.
<b>Indagação</b>	Consiste em procurar informação junto de pessoas bem informadas localizadas dentro da entidade ou fora, relacionadas com a empresa. Pode assumir a forma escrita ou verbal. Não proporciona prova de auditoria por si só sobre a ausência de RDM e nem sobre a eficácia do CI.

**Tabela 3** – Procedimentos para a obtenção de Prova de Auditoria (**Fonte:** Adaptado da ISA 500)

Os PA a empregar devem ir ao encontro dos objetivos a atingir pelo auditor. Este deve executar os PA que satisfaçam a sua mente em relação a empresa auditada (Kirkham e GAA, 2002). Costa (2018) refere que os PA podem variar de trabalho para trabalho, por forma a ajustarem-se às circunstâncias específicas de cada caso. Desta forma, estabelecem-se de acordo com o julgamento profissional feito pelo auditor em relação: (i) ao trabalho a desenvolver e a (ii) extensão da sua aplicação, considerando o sistema contabilístico e de CI existentes na empresa e a sua eficácia. De acordo com o mesmo autor, *“o procedimento de confirmação externa (PCE) é um dos mais importantes procedimentos que o auditor realiza para a obtenção de prova persuasiva necessária à emissão do seu relatório”*.

## **2.6. Seleção dos Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria**

Um método significativo de obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada é o uso de técnicas de seleção e amostragem (Florea e Florea, 2011).

A ISA 500 §A52 refere os três meios disponíveis para a seleção de itens a testar: (a) **Todos os itens a 100%** - é mais comum nos PS *versus* TC. Este exame é mais apropriado quando: (i) existe uma população pequena representativa da maioria do saldo; (ii) existe um risco significativo e outros meios de prova não são suficientes e (iii) quando se está na presença de cálculos de natureza repetitiva ou quando é possível usar um processo de tratamento da informação automático que torne económico o exame a 100%; (b) **Itens específicos** - consiste na seleção de elementos específicos da população com base no conhecimento do negócio, avaliações de riscos e as características da população em análise. Podem incluir: (i) itens de valor elevado ou com características não usuais, propensos a risco ou com erros anteriores, (ii) itens acima de uma certa quantia, podendo representar uma percentagem elevada sobre o saldo total e (iii) itens para obtenção de informações específicas. Esta seleção baseada no julgamento está sujeita a um risco não relacionado com a amostragem, pois os resultados obtidos não podem ser projetados para toda a população; (c) **Amostragem de auditoria** - compreende a aplicação de PA a uma parte da população inferior a 100% do total da população relevante para a auditoria, tendo cada um desses itens a probabilidade de serem selecionados com o intuito de proporcionar uma base razoável para que o auditor possa extrair conclusões sobre toda a população. Esta amostragem pode ser estatística ou não. A escolha é sempre matéria de julgamento do auditor. Se a amostragem for estatística, isso permite controlar o erro da amostra e reúne as seguintes características: a seleção aleatória de uma amostra e o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra e a mensuração do risco de amostragem. A *ISA 530 – Amostragem de Auditoria* (ISA 530 §6-§7) exige que o auditor considere a finalidade da auditoria e as características da população na conceção da amostra e tenha presente a suficiência da mesma, para reduzir o risco de amostragem para um nível aceitavelmente baixo. A amostragem é um procedimento muito útil quando está à disposição do

auditor, pois pode cobrir de forma adequada o material a ser verificado sem examinar cada um dos itens (Kirkham e GAA, 2002).

## **2.7. A Prova e a Opinião de Auditoria**

Como já foi referido anteriormente, o auditor tem o dever de obter prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para suportar a sua opinião objetiva e independente, baseada na prova concebida através dos vários PA, por este desenvolvidos, sobre cada uma das asserções realizadas pelo OG e contidas nas DF's, tendo em conta as normas contabilísticas e outros referenciais, geralmente, aceites. Assim, a prova de auditoria permite ao auditor chegar a conclusões sobre: (i) as DF's se apresentam de forma verdadeira e apropriada e (ii) o tipo de relatório que deve emitir. A comunicação das conclusões do trabalho feita pelo auditor ao OG e a quaisquer terceiros interessados (*Stakeholders*) sobre as DF's da entidade é o culminar do processo de auditoria. Os auditores seguem um modelo padronizado de relatório de auditoria/Certificação Legal de Contas (CLC), no qual estão descritas as responsabilidades do OG, do auditor, o âmbito do seu trabalho e as conclusões a que chegou (opinião, bases para a opinião, ênfases, continuidade), (Almeida, 2017).

Se o auditor obtiver prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as DF's como um todo estão isentas de distorção material, deverá expressar uma opinião não modificada (*ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre DF's* (ISA 700 (R) §16)). Por outro lado, se o auditor não tiver a possibilidade de obter prova que seja suficiente e apropriada, deverá modificar a sua opinião (*ISA 705 – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*) (ISA 705 (R) §6). O esquema abaixo descreve os tipos de opinião passíveis de serem emitidos pelo auditor, de acordo com os resultados alcançados:



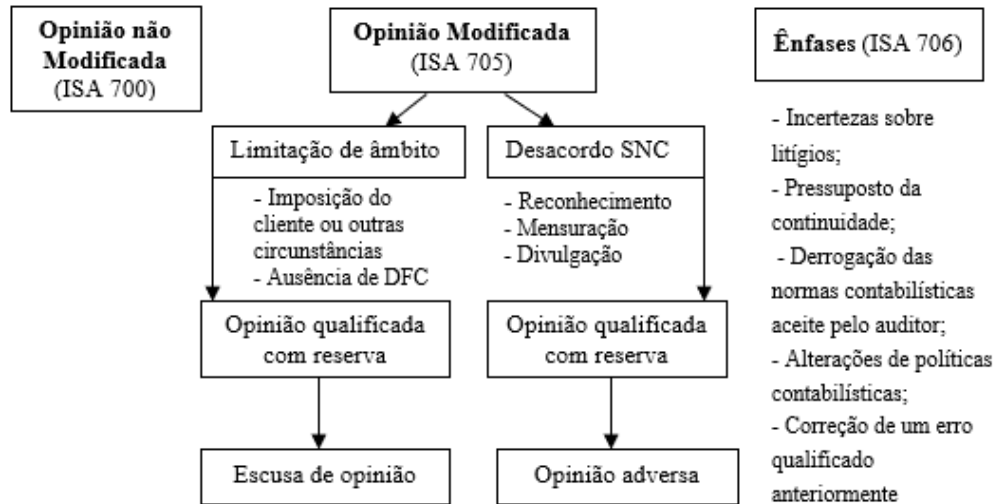


Figura 6 – Tipo de Opinião a Emitir pelo Auditor (Fonte: Elaboração Própria)

## 2.8. O Procedimento de Confirmação Externa e a Prova de Auditoria

A ISA 500 §A5, refere que a fiabilidade da prova é influenciada pela: fonte, natureza e pelas circunstâncias em que é obtida. Atendendo às circunstâncias, a informação obtida de fontes independentes externas à entidade e comunicada diretamente ao auditor é mais fiável do que a obtida de dentro da empresa (Sylph e Roussey, 2000; Caster *et al.*, 2008; Elder *et al.*, 2009; Janvrin *et al.*, 2010). O PCE é um PA amplamente utilizado e assume uma grande importância no processo de auditoria, pois é considerado uma das formas de obtenção de prova de auditoria mais persuasivas e bastante válida, dado o seu elevado grau de fiabilidade necessária à emissão do relatório do auditor. É amplamente utilizado para responder aos RDM avaliados (Sylph e Roussey, 2000; Kirkham e GAA, 2002; Caster *et al.*, 2008; Janvrin *et al.*, 2010).

As *Confirmações Externas* (CE) são abordadas na ISA 505 (ISA 505) como sendo o processo de obtenção e avaliação de prova de auditoria, através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro (parte que confirma), em papel, eletronicamente ou por outro meio, sobre um pedido de informação acerca de um determinado item que afeta as asserções das DF's, incluindo as constantes nas respetivas divulgações (Sylph e Roussey, 2000; Janvrin *et al.*, 2010; Florea e Florea, 2011). As CE podem aumentar a segurança do auditor sobre os registos contabilísticos da empresa e as declarações do

OG (ISA 500 §A8). Os pedidos de CE podem ser positivos ou negativos. Nos primeiros, pede-se a entidade terceira que confirme um dado saldo ou que indique o valor e a composição do seu saldo em relação à entidade auditada. Caso o auditor opte pelos pedidos negativos, este só receberá uma resposta se a entidade terceira não concordar. No entanto, o auditor não tem prova de que quem não respondeu tenha recebido o pedido e/ou tenha verificado que a informação é correta (Alves, 2015). Por esse motivo, os pedidos negativos oferecem prova menos fiável (Sylph e Roussey, 2000) e os positivos proporcionam muito mais garantias ao auditor (Costa, 2018). A ISA 505 §15 refere que os pedidos negativos podem ser usados quando: (i) a avaliação do RDM é baixa e existe prova respeitante à eficácia operacional dos controlos relevantes para a asserção; (ii) estão envolvidos um grande número de saldos, transações ou condições, pequenos e homogéneos; (iii) espera-se uma taxa muito baixa de exceções e (iv) o auditor tem garantias em como os respondentes não irão ignorar tais pedidos (Sylph e Roussey, 2000; Caster *et al.*, 2008; Elder *et al.*, 2009; Janvrin *et al.*, 2010).

De acordo com Costa (2018), as confirmações podem assumir a forma de certidões (obtidas em Conservatórias e outros organismos públicos) ou de circularizações (pedidos de confirmação de saldos e outras informações das DF's feitos por escrito e enviados a terceiros). A tabela 4, seguinte, mostra a informação que pode ser obtida através destas formas de confirmação e as respetivas fontes de obtenção:

<b>Informação a Obter</b>	<b>Fonte</b>	<b>Informação Externa</b>	<b>Fonte</b>
<b>Certidões</b>			
Capital e seus detentores em sociedades por quotas	Conservatórias do Registo Comercial	Meios Financeiros Líquidos Empréstimos Obtidos	Instituições Financeiras e Banco de Portugal
Propriedade de Bens Imóveis	Conservatórias do Registo Predial	Contas a Receber Adiantamentos de Clientes	Clientes e Outros Devedores
Confirmação de dívidas à Segurança Social	Respetivos Centros Regionais	Inventários à Consignação	Consignatário
Confirmação de dívidas ao Estado	Repartições de Finanças	Investimentos Financeiros	Bancos e Intermediários
		Contas a Pagar	Fornecedores e Outros Credores
		Contingências/Litígios/ Processos Judiciais	Advogados
		Cobertura de Seguros	Seguradoras
		Termos de Acordos	Clientes/Fornecedores

**Tabela 4** – Informações a Obter e a sua Fonte (Adaptado de Alves, 2015; Almeida, 2017; Costa, 2018)

Para que este PA seja eficiente, é importante considerar as asserções a testar que forneçam prova de auditoria relevantes. Os pedidos de CE devem ser autorizados pela gerência da entidade auditada, emitidos em papel timbrado da mesma e assinados, devendo ser, contudo, remetidos pelo auditor. As respostas devem ser-lhe diretamente enviadas (Alves, 2015; Almeida, 2017).

Estudos realizados sobre os PCE encontraram limitações sobre o seu uso que restringem a sua eficácia e põe em causa a persuasão da prova sobre as asserções do OG (Caster, 1990; Kirkham e GAA, 2002; Caster *et al.*, 2008; Janvrin *et al.*, 2010).

É importante que o auditor mantenha o controlo sobre o processo de seleção das entidades a quem vai ser enviado o pedido, desde a conceção e envio, até à receção das respostas aos pedidos (ISA 505 §7), pois todas as respostas possuem algum risco de interceção, alteração ou fraude (Elder *et al.*, 2009). Estas dúvidas podem surgir nas situações em que a CE é recebida indiretamente pelo auditor ou a resposta parece não provir da parte que se pretendia que confirmasse (ISA 505 §A11).

Para dissipar essas dúvidas, o auditor deve questionar a autenticidade das respostas e executar PA adicionais ou alternativos. Se mesmo assim o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, exige-se que considere as implicações no seu relatório de acordo com a ISA 705 (R).

Ao longo do processo de CE, o auditor deve exercer julgamento profissional e manter o ceticismo profissional exigido pela (ISA 200 §15-§16) e estar alerta para: (i) circunstâncias em que o processo de CE é conduzido; (ii) as características do respondente (independência, objetividade e autoridade para responder) e (iii) a natureza da informação recebida (IAASB, 2009).

### 3. Apresentação da Empresa e do Estágio

#### 3.1. Apresentação da Empresa Acolhedora

**Victor José & Associados SROC**

A Victor José & Associados, SROC, Lda, é uma sociedade por quotas, com sede em Lisboa. Opera no mercado de serviços profissionais de Auditoria, Fiscalidade e Consultoria, há cerca de 24 anos. Oferece soluções que vão de encontro às necessidades dos diferentes clientes maioritariamente PME, nos setores público e privado, nomeadamente nas áreas de: produtos de consumo e serviços; produtos alimentares, bebidas e agricultura; tecnologias; imobiliária e construção; social e associativo, através de instrumentos que são indispensáveis a valorização dos seus ativos e a criação de valor. A SROC encontra-se registada na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), sob o número 135, e 20161449 na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

A SROC marca a diferença no mercado pelo envolvimento direto nos trabalhos dos principais responsáveis, aliados aos princípios de eficácia, independência e transparência, ao cumprimento das normas vigentes em auditoria e contabilidade e aos valores deontológicos.

As operações da sociedade assentam num quadro de profissionais com as competências, flexibilidade, transparência, integridade e qualidade necessárias para o sucesso do trabalho. A SROC é, atualmente, constituída por quatro sócios, um dos sócios encontra-se com a atividade suspensa por iniciativa própria e emprega três auditores supervisores, dois auditores com experiência, três auditores *juniores* e uma administrativa.

#### 3.2. Apresentação do Estágio

O estágio teve início no dia 18 de março de 2019, após o processo de formalização, que deu lugar a um protocolo de colaboração entre o ISEG, a SROC e a aluna, assente no plano de estágio do (*Anexo I*), elaborado pelo orientador da SROC e

aprovado pela comissão científica e pedagógica do mestrado. O estágio decorreu no escritório da SROC e nas instalações dos clientes. Findou no dia 17 de julho de 2019.

### **3.2.1. Descrição das Atividades Desenvolvidas**

Ao longo do estágio, procurámos ir sempre ao encontro das atividades do plano para atingir os objetivos inicialmente propostos. Nos trabalhos desenvolvidos, foi dado especial enfoque às áreas de terceiros e meios financeiros líquidos (MFL), para melhor entendimento do tema a desenvolver no TFM “PCE” na execução e acompanhamento de outros PS de saldos e transações e revisão analítica, em trabalhos finais de auditoria.

A SROC utiliza o *software* “ACDAuditor” na realização do trabalho de auditoria. Este programa é um dos atualmente existentes no mercado, permitindo a realização de toda a auditoria de forma uniforme, entre diferentes clientes dos diferentes ROC responsáveis, conferindo assim, uma maior eficácia no arquivo e provas obtidas. Com base na informação contabilística preparada para o efeito (extratos, SAFT) e importada, podem obter-se: DF’s da empresa, revisão analítica, decomposição de cada rúbrica devidamente referenciada (*Leads*), cálculo da materialidade, definição dos RDM, amostragem estatística entre outras funcionalidades de suporte à emissão do relatório de auditoria.

Fui acolhida e apresentada aos colegas da SROC para uma rápida integração junto da equipa de trabalho e conhecimento das tarefas desempenhadas por cada membro. Nesta fase inicial, foi-me proporcionada uma sessão de formação que consistiu numa abordagem ao funcionamento da sociedade, compreensão do seu processo de arquivo e uma breve síntese de todo o processo de auditoria.

Esta primeira abordagem permitiu-me compreender o processo de arquivo dos PT da SROC e a sua respetiva referenciação, o tipo de documentos e a carteira de clientes. A SROC emprega a *ISA 230 – Documentação de Auditoria* (ISA 230). Os PT são o elo de ligação entre as DF’s e o relatório e têm como finalidade principal

demonstrar que a auditoria foi realizada de acordo com as normas, e devem documentar: o planeamento, a execução, a supervisão e a revisão do trabalho. A abordagem da SROC passa pela definição de três etapas: (i) o objetivo a atingir na área; (ii) os testes executados, e por fim, (iii) a informação obtida e as respetivas conclusões. A SROC usa PT *standard*. A documentação é arquivada no *dossier* permanente (contém toda a documentação relevante que o auditor necessita de um exercício para o outro) ou no *dossier* corrente (contém os documentos do exercício auditado). A SROC tem vindo a automatizar este processo e dispõe de pastas em formatos eletrónico e físico.

A metodologia de trabalho (*Anexo II*) usada na SROC resume-se a três fases do processo de auditoria: (i) planeamento; (ii) execução e (iii) conclusão.

A ISA 300 aborda o *Planeamento de uma Auditoria de DF's* (ISA 300). É crucial para garantir uma auditoria de elevada qualidade, de forma económica, eficaz e tempestiva. Isto torna-se possível através do conhecimento do negócio do cliente, da avaliação do risco global e definição da materialidade, da compreensão e revisão do CI do cliente, do sistema contabilístico, da determinação de uma abordagem de auditoria adequada e da elaboração de um plano de auditoria. Esta etapa é da competência do sócio responsável do trabalho e outros elementos-chave da equipa, pois a sua experiência e entendimento contribuem para a eficácia do planeamento. A minha intervenção nesta fase foi de acompanhamento, observação do manuseamento do *software* de auditoria e realização de PS de revisão analítica preliminar, para apurar as variações mais significativas, comportamentos anómalos e inesperados, ao nível dos números, rácios e informação das DF's do cliente, de um exercício para o outro. Concluído o planeamento, acedia à informação relevante, que era disponibilizada em rede no *dossier* corrente do cliente, nomeadamente, ao plano de auditoria, onde podia consultar os tipos de teste a realizar por área e a respetiva afetação de horas.

Na fase da execução, as áreas que me foram alocadas eram de baixo risco. Antes do trabalho de campo, foi-me disponibilizada sempre toda a informação necessária do cliente, que incluía: PT extraídos do *ACDAuditor* (*leads*, revisão analítica preliminar), as amostras significativas/representativas de determinada área, calculadas a partir deste *software* por base de amostragem, considerando a avaliação do RDM e a ME por área.

Para realizar o meu trabalho com eficácia, usava três PT: o programa de trabalho por área (guia dos objetivos a atingir, PA a realizar e as asserções testadas), o PT e memorando da área (resumo das conclusões, revisão analítica às variações mais significativas, incidências ao nível das asserções, normas aplicadas, contingências e ajustamentos/reclassificações propostos). Os PT padronizados da SROC têm formato Excel, de 7 ou 14 colunas, com evidência do cliente, exercício auditado, área, iniciais do colaborador que os realiza e de quem faz a revisão, as respetivas datas e correta referenciação. Passo a descrever resumidamente os PS realizados, nas áreas que me foram alocadas ao longo do estágio, com exceção do PS de CE, que será objeto de estudo no próximo capítulo.

### **3.2.1.1. Estado e Outros Entes Públicos (EOEP) Ativo (A2E) e Passivo (P3C)**

O principal objetivo nesta área é a certificação de que os saldos dizem respeito a responsabilidades ou valores a recuperar perante o EOEP e garantir o cálculo de acordo com a legislação em vigor. No pedido de elementos ao cliente, solicitávamos a consulta aos movimentos financeiros respeitantes a todos os impostos da empresa: sobre o valor acrescentado (IVA), rendimento de pessoas coletivas (IRC), rendimento de pessoas singulares (IRS), entre outros impostos e também certidões da inexistência de dívida perante a segurança social (SS) e a autoridade tributária (AT), declarações de IVA, declaração mensal de remunerações (DMR) e estimativa do IRC. Com base nos extratos de conta, elaborava um mapa com a decomposição dos saldos por conta e a devida distinção entre os saldos devedores e credores. Após a obtenção das respetivas

declarações para os saldos credores: (i) verificava a concordância entre valores processados contabilisticamente e os que tinham sido declarados; (ii) confirmava a entrega e pagamento das declarações dentro dos prazos legais e (iii) analisava a antiguidade dos saldos. Cruzava todos os valores com os devidos registos contabilísticos, efetuava o recálculo e verificava a liquidação atempada do pagamento por conta (PC) e do pagamento especial por conta (PEC), de acordo com o código do IRC (CIRC) e a Lei n.º 42/2016. Por fim, anotava as principais conclusões, e as devidas justificações e recolhia toda a documentação relevante para arquivo no *dossier* corrente da entidade auditada.

### **3.2.1.2. Meios Financeiros Líquidos (MFL - A2L)**

Os MFL estão expostos a um RI alto, devido ao elevado volume de transações, de caixa, depósitos à ordem (DO), outros depósitos e instrumentos financeiros, sendo que estes assumem uma grande importância na liquidez da empresa. No pedido de elementos sobre os MFL, solicitávamos o envio da decomposição do saldo de caixa, mapa de base de dados do Banco de Portugal (BdP), os extratos de todos os bancos com que a empresa auditada trabalha e as respetivas conciliações. Começava por elaborar um quadro resumo com os saldos das contas analisadas nesta área e apurava as principais variações ocorridas relativamente ao exercício anterior e respetivo entendimento. Em caixa, verificava a concordância entre a folha de caixa, registos contabilísticos e despesas pagas por esta via. Constatava se a mesma funcionava em regime de fundo fixo e com que periodicidade eram efetuadas reposições, de modo a fazer face às despesas apresentadas. Nos DO, procedia ao resumo das conciliações bancárias disponibilizadas pelo cliente, verificando a concordância entre o saldo contabilístico *versus* bancário. Caso existissem itens de conciliação, efetuava a respetiva investigação dos principais itens em aberto. O mesmo se aplicava à rubrica de outros depósitos com as respetivas adaptações. As conciliações devem conter evidência de quem as elaborou.



Um dos PS mais relevantes para obter prova apropriada nesta área é a CE dos principais bancos com que a empresa trabalha, para confirmar os saldos dos DO e a prazo e, posteriormente, confrontar com os valores das DF's. Complementarmente, consultava o mapa do BdP. No fim, anotava as principais conclusões obtidas e as devidas justificações e recolhia toda a documentação relevante para arquivo no *dossier* corrente da entidade auditada.

### **3.2.1.3. Fornecimentos e Serviços Externos (FSE - RG)**

Esta área tem subjacentes algumas particularidades, dada a natureza dos gastos. É importante obter evidência de que os gastos registados: (i) não são fictícios; (ii) realmente ocorreram; (iii) dizem respeito a entidade e enquadram-se na sua atividade; (iv) encontram-se registados pelo valor correto (Justo Valor); (v) no período contabilístico a que respeitam; (vi) estão de acordo com os princípios geralmente aceites e (vii) devidamente documentados.

Para tal, realizava uma revisão analítica mensal em comparação com o período homólogo e apurava as contas com maior variação em relação ao exercício precedente. Com base na amostragem estatística, realizava o teste de verificação documental de faturas, no qual evidenciava as circunstâncias acima descritas, assim como o seu correto tratamento fiscal (IVA, IRS).

Os gastos que eram sujeitos ao teste global representavam geralmente uma prestação/renda de valor constante, subjacente a um contrato. Neste teste, devem ter-se em atenção as asserções respeitantes ao corte, plenitude e valorização. Normalmente, diziam respeito a gastos com rendas e alugueres, vigilância e segurança e seguros. Os seguros são relevantes, pois podem pôr em causa a continuidade de determinadas empresas. O teste é realizado através de um mapa de seguros que fornece prova, igualmente para a área de diferimentos. As CE complementam a prova obtida nesta área. Devem ter-se em consideração os gastos de conservação e reparação, pois podem

dizer respeito a ativos mal classificados. No PT de cada rubrica de gastos anotava a natureza do gasto; erros ou situações anómalas registadas e as reclassificações ou ajustamentos propostos, caso existissem. Evidenciava as principais conclusões obtidas e respetivas justificações, assim como os critérios de seleção da amostra feita por base de amostragem estatística no *ACDAuditor*. Esta área interliga-se com as demais, pelo que é importante verificar a adequação dos valores. Por fim, recolhia cópias de faturas, contratos e informação relevante, para arquivar no *dossier* corrente da empresa auditada.

#### **3.2.1.4. Clientes (A2C)**

A área de clientes é materialmente relevante para a auditoria. Requer atenção para situações de sobrevalorização (dívidas a receber e imparidades não registadas) e de subvalorização (pagamentos de clientes e reversão das Perdas por Imparidade (PI)). O principal PS nesta área são as CE, sendo que o teste à imparidade de clientes é considerado igualmente relevante. No pedido de elementos, solicitávamos balancetes de terceiros da gestão comercial, os extratos e a respetiva conciliação com os registos contabilísticos e o balancete de antiguidade de saldos de cliente. A minha intervenção foi predominantemente de suporte aos colegas na realização de testes nesta área.

Elabora-se um quadro-resumo com a decomposição dos saldos circularizados, onde são desde logo apuradas as principais variações face ao exercício anterior e diferenças face às respostas obtidas, decorrentes das CE. Analisam-se igualmente os valores *contra-natura* que devem ser apropriadamente justificados. *A posteriori*, para as respostas discordantes, procedíamos à respetiva conciliação e averiguação da necessidade de ajustamentos nas contas da auditada. Para todos os saldos circularizados, independentemente da obtenção de resposta, efetuávamos como PA alternativo a decomposição dos saldos, verificação documental de faturas numa base de amostragem e resumo de recebimentos subsequentes à data de reporte da auditoria. No que respeita às PI de dívidas a receber, realizava-se um estudo e discutiam-se com o cliente as contas

que são de cobrança duvidosa, para determinar a suficiência da estimativa das PI. Esta área interliga-se com a de vendas/prestação de serviços, relativamente à confirmação da correta periodização, no teste ao corte de operações (análise de devoluções subsequentes, vendas registadas na última semana do exercício) e consequente efeito no reconhecimento do direito a receber de clientes e o cruzamento do *SAFT* de vendas com a gestão comercial do cliente, com o intuito de testar a integralidade e a base do IVA. Nesta área, deve ter-se, ainda, em conta a correta mensuração de valores em moeda estrangeira, o adequado suporte documental e o cumprimento das normas contabilísticas relevantes. As respostas dos advogados aos pedidos de CE podem ser relevantes nesta área para mitigar eventuais PI não relevadas contabilisticamente ou outros litígios existentes. Por fim, recolhia-se informação relevante para arquivo no *dossier* corrente do cliente.

#### **3.2.1.5. Fornecedores (P3A)**

Esta área, é em vários aspetos, semelhante à de clientes, com as devidas adaptações, como é o caso da inexistência de testes às PI, o PCE é igualmente importante para tirar ilações sobre esta rubrica e a possibilidade de subvalorização (gastos, dívidas a fornecedores ou outros credores). O teste à asserção de integralidade é bastante crucial nesta área, dada a possibilidade de existirem passivos não registados.

#### **3.2.1.6. Certificação de Despesa no Âmbito de Financiamentos Comunitários**

Um dos serviços prestados pela SROC é a certificação de despesa. Este trabalho tem subjacente acordos de financiamento estabelecidos entre Portugal e a Comissão Europeia, para impulsionar o crescimento e a criação de emprego em pequenas e médias empresas (PME). A SROC segue o disposto na *ISAE 3000 – Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*. Através deste procedimento formal, se declara que as despesas apresentadas para reembolso por uma determinada empresa são elegíveis e que se

encontram suportadas por faturas e os respectivos recibos ou outra documentação contabilística, realizadas em operações aprovadas no âmbito do projeto.

De acordo com a metodologia da SROC, chegamos à fase da conclusão do processo de auditoria. Procede-se à sua finalização e emissão do respetivo relatório. Devem rever-se eventuais obrigações não confirmadas e eventos subsequentes, rever e finalizar as evidências e elaborar a informação sobre o sistema de CI.

## **4. Componente Prática**

### **4.1. Metodologia**

A metodologia utilizada neste relatório foi o modelo do processo de confirmação de auditoria de (Janvrin *et al.*, 2010), a qual consiste numa descrição detalhada das etapas do PCE. Este estudo foi desenvolvido com o principal objetivo de aprofundar e melhorar a compreensão do processo de CE de auditoria, que foi uma das principais tarefas desenvolvidas no estágio. O PCE é um dos mais importantes PA amplamente utilizado, pois se se verificarem todos os aspetos relevantes inerentes ao seu uso, este fornece prova de auditoria persuasiva necessária a emissão do relatório do Auditor. O estudo foi desencadeado no contexto real de uma auditoria final realizada às contas de uma empresa cliente da SROC, com recurso ao modelo teórico apresentado no *Anexo I* e os aspetos a considerar em cada etapa desse mesmo processo.

Num estudo, Popova e Wright (2019) examinaram como o tipo de tarefas atribuídas e a ordem da sua realização em auditoria afetam os conhecimentos adquiridos por parte dos auditores em fase de aprendizagem. Tradicionalmente, os membros menos experientes de uma equipa de auditoria realizam tarefas de nível inferior (CE de contas a receber), porque proporcionam a aprendizagem necessária para os trabalhos subsequentes e auxiliam o principiante na construção de um esquema de auditoria (citando Abdolmohammadi e Wright, 1987; Prawitt, 1995). É importante garantir que estes auditores obtêm experiência apropriada, não apenas para garantir a qualidade e

eficiência de uma auditoria, mas também para poderem progredir ao nível do conhecimento e experiência e, mais tarde, assumir a posição de liderança. Os resultados comprovam que os auditores iniciantes que realizaram o PCE apresentavam melhor desempenho. O estudo fornece orientação às firmas de auditoria que se encontram num ambiente de constante mudança e de maior exigência, no sentido de proporcionarem uma melhor formação e aprendizagem aos novos auditores.

#### 4.1.1. Aspetos a Considerar no Processo de Confirmação em Auditoria

Base Teórica	Aspetos a Considerar
<b>1ª - Determinar se as Confirmações são Apropriadas</b>	
(ISA 330 §19; §A48-§A51); (AICPA, 2008, citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	Fatores que devem ser ponderados na realização do PCE: o conhecimento específico da parte que confirma; a sua capacidade/disponibilidade para responder e a objetividade. O PCE é considerado apropriado se reduzir o RA e é relevante quando trata de asserções de saldos de contas e os seus elementos, podendo ser úteis para outras situações.
<b>2ª - Documentar a Decisão de Renúncia as Confirmações e Realizar Procedimentos de Auditoria Alternativos</b>	
(ISA 240 §24); (ISA 260 §16); (ISA 315 §31); (ISA 505 §8-§9; §A8-§A10; §A18-§19); (ISA 705); (AICPA, 2007 <sub>a</sub> , 2008; IFAC, 2008, citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	É permitido renunciar a realização de PCE sempre que: as contas apresentem saldos irrelevantes, o uso de CE não seja eficaz, o RDM for baixo e os outros PS realizados forem suficientes para reduzir o RA. A decisão de renúncia deve ser documentada e justificada no PT do auditor. Se o OG não permitir que auditor envie pedidos de CE relativamente à amostra selecionada, o auditor deve indagar o OG, (i) procurar prova da razoabilidade e validade de tal pedido; (ii) avaliar as implicações ao nível do RDM incluindo de fraude e na natureza, oportunidade e extensão de outros PA, (iii) atuar PA alternativos para obter prova suficiente e apropriada ( <i>Anexo III</i> ). A recusa pode ter como intuito omitir situações de fraude ou de erro. Nestes casos, é necessário rever a avaliação do RDM ao nível da asserção e modificar os PA planeados. Se o auditor concluir que o pedido da gerência não é razoável, ou não obtiver prova através dos PA alternativos, deve comunicar com os encarregados de governação e <i>determinar os efeitos sobre a sua opinião</i> .
<b>3ª - Selecionar a Informação a Confirmar</b>	
(ISA 505 §7(a); §A1); (Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	Podem obter-se conclusões incorretas, se as amostras selecionadas não forem apropriadas na obtenção de prova. Para além dos saldos de contas e seus elementos, o auditor pode proceder a confirmação: de termos de acordos, de contratos ou transações entre uma entidade e outras partes e da ausência de determinadas condições de acordos bilaterais.
<b>4ª - Conceber o Pedido de Confirmação e Identificação do Terceiro Apropriado</b>	
(ISA 505 §7(b)-(c); §15; §A2-§A5; §A21-§A23); (AICPA, 2008, citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	A conceção dos pedidos de CE é crucial, pois está diretamente associada a taxa de respostas recebida, a fiabilidade e a natureza da prova obtida a partir dessas respostas. Os fatores a considerar na conceção são: as asserções em questão, os RDM identificados incluindo os riscos de fraude, a forma e a apresentação, experiência anterior na auditoria, a forma de comunicação (papel, eletrónica), a autorização/incentivo da gerência às partes que confirmam e a capacidade do terceiro para confirmar ou prestar informação pedida (valor individual da fatura ou saldo total em dívida). Os auditores podem optar por conceber pedidos na forma positiva ou negativa. No entanto, nas áreas em que o RDM for elevado, como é o caso do reconhecimento do rédito, é improvável o uso da forma negativa.
<b>5ª - Envio do Pedido ao Terceiro Conhecedor e Acompanhamento do Pedido</b>	
(ISA 505 §7(d); §A6); (AICPA, 2008; Aldhizer <i>et al.</i> , 2006; citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	Tradicionalmente, os pedidos são enviados por correio e deve haver um controlo sobre todo o processo. Atualmente, com os avanços tecnológicos, a preocupação em melhorar as taxas de resposta e a escassez de tempo, os auditores são levados a empregar outros meios (eletrónicos através de <i>e-mail/fax</i> e por telefone) na conceção dos pedidos de confirmação.
<b>6ª - Foi Obtida Resposta por parte do Terceiro?</b>	
(Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	Seguem-se três passos para as respostas recebidas: (1) determinar se o controlo foi mantido, ou seja, não houve interceção (por outra pessoa) ou alteração (não foi recebida diretamente pelo auditor) no processo de comunicação; (2) comparar as respostas recebidas e a informação das DF's da auditada e, se existirem diferenças, o auditor pode analisar essas exceções e/ou executar PA alternativos. (3) Se não se verificarem diferenças, é avaliada a fiabilidade e suficiência da resposta.
<b>7ª - Acompanhamento através de um Segundo Pedido e/ou Realizar Procedimento de Auditoria Alternativo</b>	

(ISA 240 §24); (ISA 315 §31); (ISA 505 §7(d); §8(c); §A7-§A10; §A18; §19); (PCAOB, 2007; AICPA, 2008, citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	No caso de uma não-resposta relativamente a um pedido de confirmação positivo, num prazo considerado razoável, o auditor pode proceder ao envio de um segundo pedido. E se não obtiver resposta a mesma, o auditor pode atuar PA alternativos para obter prova. Uma não-resposta pode indiciar um RDM que não foi identificado anteriormente. Se o auditor não obtiver prova através dos PA alternativos, pode ter que rever a avaliação do RDM ao nível da asserção e modificar os PA planeados. Pode ter que <i>determinar os efeitos sobre a sua opinião</i>
<b>8ª - Determinar se o Controlo sobre a Resposta foi Mantido?</b>	
(ISA 240 §24); (ISA 330 §A31); (ISA 500 §11); (ISA 505 §10-§11; §A11-§17); (AICPA, 2008, citado em Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	(1) As respostas aos pedidos de CE independentemente do formato que assumam (papel, eletrónico), estão sujeitas aos riscos de intercepção, alteração ou fraude. O auditor deve adotar mecanismos para se precaver quanto a estes riscos. - No caso de respostas recebidas por <i>correio (carta)</i> , o auditor pode analisar e autenticar a identidade (fonte e autoridade) do terceiro, por forma a determinar se o pedido original foi ou não alterado. - Nas respostas recebidas em formato <i>eletrónico</i> , o auditor pode criar um ambiente seguro e aumentar a fiabilidade da resposta através do controlo. Exemplos de técnicas que servem para validar a identidade da parte que confirma: encriptação e assinatura digital eletrónica. - No caso de dúvida sobre a fiabilidade da prova, o auditor deve modificar ou reforçar os PA a realizar. O auditor pode contactar a parte que confirma para se certificar da fonte e conteúdo da prova, e caso as respostas não sejam recebidas diretamente pelo auditor, este pode solicitar o reenvio das mesmas para o seu escritório. Se as respostas obtidas na forma <i>verbal</i> forem relevantes, o auditor deve obter evidência escrita. - Se o auditor considerar uma resposta como não fiável, poderá ter de rever à avaliação do RDM ao nível da asserção, incluindo o risco de fraude, modificar os PA planeados e <i>determinar os efeitos sobre a sua opinião</i> .
<b>9ª - Determinar se a Resposta está de Acordo com às DF's da Auditada?</b>	
(ISA 240 §35); (ISA 330 §A31); (ISA 505 §14; §A21-§A22); (Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	(2) Considerando que as respostas foram enviadas pelo terceiro apropriado, sem serem alteradas, verifica-se o seu conteúdo, se estão de acordo com as DF's da empresa auditada e a documentação de apoio. -> Nos casos em que as respostas representem exceção, o auditor deve analisar essas diferenças, para apurar se está perante uma situação de distorção e realizar PA alternativos, para reduzir o RDM. As distorções podem ser indicativas de situações de fraude e, nesses casos, devem ser avaliadas pelo auditor e este deve <i>determinar os efeitos sobre a sua opinião</i> . No entanto, noutros casos, pode-se estar na presença de erros administrativos nos PCE e não de distorções.
<b>10ª - Avaliar a Fiabilidade da Prova</b>	
(ISA 330 §25-§27); (ISA 505 §A25); (ISA 705) (Janvrin <i>et al.</i> , 2010)	(3) Se o auditor determinar que não obteve prova que seja fiável e suficiente, sobre uma asserção material das DF's, deve recorrer aos PA adicionais para obter prova ( <i>Anexo III</i> ). Se mesmo assim for impossível obter prova, deve <i>expressar uma opinião com reservas ou escusa de opinião sobre as DF's</i> .

**Tabela 5** – Aspectos Relevantes do Processo de Confirmação de Auditoria (**Fonte:** Elaboração Própria)

## 4.2. Aplicação do Processo de Confirmação de Auditoria

Por forma a alcançar o objetivo a que me propus na parte prática do presente relatório, foi selecionada aleatoriamente uma empresa que compõe o universo de clientes da SROC. Esta seleção ocorreu na fase do planeamento da auditoria, pois acreditamos que o recurso ao modelo de circularização poder-se-ia revelar apropriado.

### 4.2.1. Fase I – Planeamento

A “Air Industry PT, S.A.”(Air PT) foi a empresa escolhida no âmbito da realização da auditoria as contas do final do exercício de 2018. Esta empresa é auditada pela SROC há cerca de três anos. No entanto, antes da escolha, recorri ao *dossier* corrente do cliente, com o intuito de conhecer a empresa e todos os aspetos relevantes do seu negócio, assim como da auditoria e, principalmente, aferir da assertividade da escolha.

Abaixo apresento toda a informação relevante recolhida no decurso do planeamento e que assume importância para atuar o PCE.

### **1. Conhecimento do Negócio:**

A Air PT é uma sociedade anónima do ramo industrial, constituída em 1965 com capital social de 250.000,00 euros (€). O seu objeto social consiste na fabricação de outros componentes e acessórios para veículos automóveis sob o CAE de atividade: 29320-R3, empregando atualmente mais de 130 trabalhadores e tendo um volume de negócios (VN) a rondar os 19.460.000,00 €, aproximadamente. A sociedade, é detida a 100% pela multinacional alemã, “Air Industry DE, A.G.” (Air DE) e esta por sua vez detém também a “Air Industry ES, S.A.” (Air ES) que se encontra sediada em Espanha.

A sociedade aposta no fabrico de *airbags* procedendo, igualmente ao seu corte e costura. No mercado nacional, vende *airbags* por si produzidos, procedendo ao seu corte e costura. No mercado intracomunitário, tem como principal cliente a Air ES (parte relacionada), estabelecendo-se o seguinte circuito de vendas: o fornecedor da Air PT envia diretamente os tecidos à Air ES e esta utiliza-os na produção de *airbags*, enviando-os depois, diretamente, para os clientes da Air PT. Esta também realiza vendas de linhas à Air ES, adquiridas à empresa-mãe, levando a existência de relações comerciais recorrentes entre elas, cujas margens estão definidas de acordo com a transação dentro do grupo. A empresa adota o Sistema de Normalização Contabilística.

### **2. Avaliação do Controlo Interno:**

O controlo da empresa (decisões, controlo operacional) está essencialmente a cargo da Administração. A empresa não dispõe de um manual de procedimentos de CI devidamente instituído, a informação só é transmitida aos funcionários em função da necessidade da Administração. Como resultado dos procedimentos de avaliação do CI da sociedade, foi identificado um RDM Alto nas rubricas de inventários e contas a receber/vendas. O *Anexo 2*, descreve os problemas identificados e a sua justificação.

### **3. Definição da Materialidade:**

Como principais utentes das DF's da sociedade, foram identificados os Administradores, a Banca e os Colaboradores e os itens suscetíveis de chamar maior atenção são os seguintes: as vendas e prestação de serviços, inventários e as transações com empresas relacionadas. Desta forma, o indicador eleito para o cálculo da materialidade foi o total da rubrica de vendas e prestação de serviços, do exercício de 2018, dado que é o principal indicador de operacionalidade da empresa. A percentagem

considerada foi de 1%, tendo sofrido um aumento face ao exercício anterior devido à passagem à reforma de um contabilista experiente. Assim, foram obtidos os seguintes valores: materialidade do planeamento (194.603 €), distorção material (136.222 €) e erro tolerável de (62.001 €).

#### **4. Planeamento e Definição do Procedimento de Auditoria a efetuar com base no Risco da Área:**

Vou apenas destacar a natureza, extensão dos recursos e testes: (1) a equipa de trabalho é composta por um *sénior* e um auditor experiente; (2) a extensão dos testes a realizar por área, relaciona-se diretamente com a avaliação feita do RDM por área; (3) pude igualmente verificar a alocação do colaborador por área e a afetação por horas. Não foram verificados resultados de auditorias anteriores, que sugeriram a necessidade de alterações significativas na abordagem da auditoria.

Não fui incluída na equipa de trabalho, uma vez que a minha intervenção consistiu especialmente na atuação do PS de CE e todas as tarefas relacionadas.

Tendo por base o planeamento, revela-se importante realizar o PCE, à área de clientes/contas a receber da Air PT, devido ao RDM avaliado como alto. Os PA a realizar devem ser extensivos para responder aos riscos e possibilitar a obtenção de prova suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor. Como já referido anteriormente, a CE é o PS mais importante nesta área, pois fornece prova persuasiva, que nenhum outro teste pode fornecer, com relação à asserção da existência. A equipa de trabalho esteve sempre disponível para ajudar e acompanhar em todas as dúvidas e limitações decorrentes do processo.

#### **4.2.2. Fase II – Execução do Processo de Confirmação**

Nesta fase, apliquei o modelo do processo de confirmação num contexto prático de trabalho de auditoria às contas finais da Air PT, na área de clientes com referência a 31/12/2018.

Efetuei a descrição por etapas tendo em conta os aspetos relevantes que se devem verificar quando se está na presença deste procedimento e que podem afetar a persuasão da prova obtida.

Considerarei igualmente toda a informação que foi obtida na fase do planeamento.

#### **1ª – Determinar se as Confirmações são Apropriadas**

O programa de trabalho menciona que é indispensável a obtenção de confirmações sobre os saldos das DF's na área de clientes. Estes são frequentemente usados nesta



área. Esta decisão é matéria do julgamento do auditor. Tendo por base a informação do planeamento realizado, concluímos que o uso do PCE seria apropriado, pois acreditamos que a prova fornecida irá reduzir o RDM a um nível aceitavelmente baixo ao nível da área.

## **2ª – Documentar a Decisão de Renúncia as Confirmações e Realizar Procedimentos de Auditoria Alternativos**

Dado que procedemos com a realização do processo de circularização de clientes empresa, a presente etapa não se aplicou.

## **3ª – Selecionar a Informação a Confirmar**

A informação que pretendemos obter diz respeito aos saldos das contas a receber dos clientes da empresa no final do exercício de 2018. Uma vez que não trabalhei diretamente com o *software* de auditoria, os colegas do grupo de trabalho prestaram-me apoio na seleção dos clientes a circularizar.

Esta foi realizada mediante amostra aleatória segundo o *ACDAuditor* com base no erro tolerável e critérios definidos nomeadamente: (i) de clientes com saldos mais elevados; (ii) maior volume de transações; (iii) com saldos nulos ou de valor reduzido e com saldos *contra-natura*. As empresas relacionadas são selecionadas a 100%.

Assim sendo, para validar a rubrica de clientes da Air PT com referência a 31/12/2018, foram selecionados 7 clientes, todos com saldo devedor. (ver *Anexo 3*).

## **4ª – Conceber o Pedido de Confirmação e Identificação do Terceiro Apropriado**

Os pedidos de CE são concebidos na forma positiva, ou seja, solicitamos que o terceiro responda ao pedido. Preparei um *e-mail* com (i) a minuta de circularização que segue um modelo *standard* para este efeito e (ii) a amostra selecionada dos 7 clientes. Enviei-o aos colegas que, por sua vez, o enviaram-no para a auditada. A empresa elaborou as cartas em papel timbrado da empresa. O conteúdo da carta (ver *Anexo 4*) é composto pelo pedido de informação a confirmar, menção clara do envio da resposta diretamente para a SROC e a assinatura do responsável da empresa. Também deve ser remetido um extrato de conta e a respetiva decomposição do saldo. De acordo com o cliente, esta é a forma mais eficaz de conceber o pedido.

## **5ª – Envio do Pedido ao Terceiro Conhecedor e Acompanhamento do Pedido**

O envio do pedido de confirmação ao cliente foi realizado diretamente pela Air PT. Foram enviados por e-mail ou correio consoante o cliente e com o intuito de desencadear um maior número de respostas.

Na circularização de clientes, a SROC anexa juntamente com a carta, um envelope RSF que consiste na transferência dos custos de envio do remetente para o destinatário.

Para o sucesso do PCE, é fundamental que haja um controlo constante sobre o processo da minha parte. Por isso, procedi tal como previsto no programa de trabalho à elaboração de um mapa que se destina a apoiar o controlo, pois resume toda a informação pertinente (*ver Anexo 5*): (1) as datas do envio do pedido; (2) menção do terceiro que confirma o devido saldo circularizado e o *status* do pedido; (3) conclusões sobre os procedimentos desenvolvidos; (4) menção dos PA alternativos realizados.

#### **6ª – Foi Obtida Resposta por parte do Terceiro?**

As respostas aos pedidos de confirmação podem assumir três formatos distintos: (i) uma resposta concordante; (ii) uma resposta discordante, conciliada ou não conciliada e (iii) uma não-resposta.

#### **7ª – Acompanhamento através de um Segundo Pedido e/ou Realizar Procedimento de Auditoria Alternativo**

(iii) Uma não-resposta resulta da não obtenção de resultado satisfatório (resposta) no primeiro pedido.

Do processo de circularização não obtivemos respostas respeitantes a 4 clientes, representativos de 55% do total do saldo circularizado com referência a 31/12/2018. Apesar da representatividade destes clientes, dadas as circunstâncias satisfatórias, não procedemos ao envio de segundos pedidos de confirmação e foram realizados PA alternativos e adicionais como forma de obter prova através:

(1ª) da decomposição dos saldos através dos respetivos extratos de conta corrente, uma vez que não nos foram facultadas pelo cliente, as listagens das faturas em aberto (pendentes) com referência a 31/12/2018, porque a empresa não dispõe atualmente do módulo completo do (*SAGE*) de gestão comercial e (2ª) do teste aos recebimentos subsequentes dos clientes. Nesta etapa, atualizei o mapa controlo de circularização.

#### **8ª – Determinar se o Controlo sobre a Resposta foi Mantido?**

Nos casos em que o resultado é satisfatório no primeiro pedido, ou seja, nos casos em que é obtida resposta (i) concordante ou (ii) discordante, tive sempre o cuidado de verificar a origem/ fonte e autoridade do terceiro que responde à assinatura na carta, assim como o carimbo da empresa cliente. Não identificamos nenhuma situação de riscos de interceção, alteração ou fraude.

Nesta etapa, atualizei o mapa controlo de circularização.

### **9ª – Determinar se a Resposta está de Acordo com às DF's da Auditada?**

No seguimento da anterior etapa verifiquei o conteúdo das cartas recebidas e os respetivos extratos remetidos, para determinar se se encontravam de acordo com o saldo das DF's da auditada. Do processo de circularização, foram obtidas respostas relativamente a 3 clientes representativos de 45% do total da rubrica de clientes a 31/12/2018.

Destas 3 respostas, duas eram discordantes dos registos contabilísticos da Air PT.

Para as respostas discordantes obtidas referentes aos clientes com referências: 5. *Cliente F* e 7. *Air Industry ES*, procedemos à respetiva conciliação com apoio do mapa modelo de conciliação clientes para reforçar a segurança obtida (ver *Anexo 6*).

No caso do *Cliente F*, a diferença respeita a uma fatura e uma nota de crédito não registadas pelo cliente. No caso da *Air Industry ES* a diferença respeita a uma fatura e uma nota de crédito apenas registadas pela Air PT assim como uma fatura não registada pela *Air Industry ES*. Verificámos documentalmente as faturas.

Para obtermos uma maior segurança na prova, realizámos os PA alternativos e adicionais (1) e (2), tal como foram realizados na etapa número 7 para as não-respostas.

Nesta etapa, atualizei o mapa controlo de circularização.

### **10ª – Avaliar a Fiabilidade da Prova**

Com base na avaliação do processo realizado, concluí que foi possível obter prova fiável e, conseqüentemente, suficiente e apropriada que possibilitou a validação de 99% do saldo total de clientes da Air PT, através do processo de circularização conjugado com a realização de PA alternativos e adicionais, tal como se detalha abaixo:

- Para as respostas discordantes através: (1) da conciliação dos saldos discordantes; (2) da decomposição dos saldos em aberto e cruzamento dos saldos contabilísticos e extratos de conta corrente e (3) a verificação dos recebimentos subsequentes.

- Para as não-respostas através: (1) da decomposição dos saldos em aberto e cruzamento dos saldos contabilísticos e extratos de conta corrente e (2) a verificação dos recebimentos subsequentes.

#### **4.2.3. Fase III – Conclusão do Processo de Confirmação**

A realização do PCE e PA alternativos e adicionais permitiu obter prova de auditoria suficiente e apropriada e, como tal, alcançar o objetivo do uso deste procedimento para reduzir o RDM para um nível aceitavelmente baixo, e permitir expressar uma opinião sobre a auditoria.

## **5. Principais Conclusões**

### **5.1. Sobre o Estágio, Valor Acrescentado e Limitações**

Esta experiência real em contexto de trabalho permitiu-me aplicar e consolidar os vários conhecimentos adquiridos ao longo do mestrado; facultou-me a participação e realização de trabalhos de campo em auditorias finais às contas das entidades clientes da SROC desde o início até ao fim, pude desenvolver uma ligação entre as áreas de Auditoria, Contabilidade Financeira e de Gestão, Fiscalidade e entre outras áreas.

O plano de estágio foi cumprido, com exceção da avaliação dos procedimentos de controlo interno existentes nas empresas.

O estágio realizado na *Victor José & Associados, SROC, Lda.* permitiu-me adquirir várias competências tais como: (i) o trabalho em equipa; (ii) a gestão do tempo, prazos e do *stress*; (iii) desenvolver os requisitos necessários para executar uma auditoria tal como o ceticismo profissional; (iv) o domínio das várias ferramentas informáticas e *softwares* utilizados; (v) aperfeiçoar a comunicação e autonomia.

As limitações sentidas estão relacionadas com a atividade de auditoria que, no entanto, serviram para estimular a aquisição das competências anteriormente referidas.

### **5.2. Sobre o Estudo e Investigação Futura**

O estudo teve como objetivo aprofundar o entendimento sobre o procedimento de confirmação externa e do seu uso em Auditoria Financeira, através da descrição detalhada de todas as etapas que compõem o modelo de confirmação e de todos os aspetos que devem ser considerados, para que este possa fornecer prova persuasiva.

Como resultado do estudo, verificou-se o cumprimento de todas as etapas do processo de confirmação na auditoria final às contas da “Air Industry PT, S.A.”, assim como dos aspetos que devem ser considerados na sua realização. Por forma a validar a rúbrica de clientes com referência a 31/12/2018, foram circularizados 7 clientes representativos de 99% do total da rúbrica. Para as respostas discordantes, procedeu-se à

respetiva conciliação e não se verificaram itens justificativos de regularização nas contas. Para as não-respostas, assim como para todos os saldos circularizados: (i) foi efetuada a decomposição dos saldos através do respetivo extrato de conta corrente, as diferenças obtidas entre o saldo contabilístico e a decomposição de saldos foram consideradas imateriais; (ii) como procedimento alternativo adicional, verificaram-se todos os recebimentos subsequentes, e constatou-se que à data de realização do trabalho, 59% do total do saldo circularizado se encontrava liquidado. Por isso, conclui-se que a realização do procedimento conjugada com os procedimentos substantivos alternativos e adicionais permite obter prova suficiente e apropriada para reduzir o risco de distorção material da rúbrica de contas a receber/vendas.

Foi possível constatar que: na decisão do uso de confirmações são considerados o risco, a materialidade e, se os procedimentos planeados reduzem o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, esta é uma decisão de julgamento profissional do auditor; para obter prova persuasiva, é fundamental manter o controlo e o ceticismo profissionais durante todo o processo de confirmação; as confirmações apenas fornecem prova relevante em relação a determinadas asserções, como é o caso da existência das contas a receber; a SROC circulariza todos os Advogados e os principais Bancos dos clientes devido a relevância da prova obtida; a maior parte do trabalho do auditor consiste em obter e avaliar prova de auditoria para formar a sua opinião sobre a mesma.

Se for impossível obter prova suficiente e apropriada o auditor deve expressar uma opinião com reservas por limitação de âmbito ou uma escusa de opinião (ISA 705).

Como pista de investigação futura, poder-se-á aprimorar o presente estudo e alargá-lo as outras áreas em que as confirmações externas possam igualmente fornecer prova relevante.

## Referências Bibliográficas

Almeida, B. J. M. (2017) Manual de Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco. 2ª Ed. Lisboa: Escolar Editora.

Alves, J. J. S. (2015) Princípios e prática de auditoria e revisão de contas. 1ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo.

Caster, P. (1990) 'An Empirical Study of Accounts Receivable Confirmations as Audit Evidence', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(3), pp. 75–91.

Caster, P., Elder, R. J. and Janvrin, D. J. (2008) 'A summary of research and enforcement release evidence on confirmation use and effectiveness', *Auditing*, 27(2), pp. 253–279.

Costa, C. B. (2018) Auditoria Financeira - Teoria Prática. 12ª Ed. Lisboa: Rei dos Livros.

Elder, R. J., Bierstaker, J. L., Caster, P., Kozloski, T. M., *et al.* (2009) 'Auditing standards committee comment letter PCAOB rulemaking docket matter no. 028: Concept release on possible revisions to the PCAOB's standard on audit confirmations', *Current Issues in Auditing*, 3(2), pp. 4–11.

Elder, R. J., Bierstaker, J. L., Caster, P., Janvrin, D., *et al.* (2009) 'Auditing standards committee comment letter proposed statement on auditing standards- external confirmations', *Current Issues in Auditing*, 3(2), pp. 16–19.

Florea, Radu and Florea, Ramona (2011) 'Audit techniques and audit evidence', *Economy Transdisciplinary Cognition*, 14(1), pp. 2–9.

Georgiades, G. (2018) 'Volume 18, Issue 24 December 30, 2018', *GAAS Update Service*, 18(24), pp. 1–8.

International Standard on Auditing 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 230 - Documentação de Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 260 (R) – Comunicação com os Encarregados da Governação (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 315 (R) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade,*

*Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 500 – Prova de Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 505 – Confirmações Externas (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 520 – Procedimentos Analíticos (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 530 – Amostragem de Auditoria (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 700 (R) – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 705 (R) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1.* (New York: IAASB).



Janvrin, D., Caster, P. and Elder, R. (2010) 'Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters', *Research in Accounting Regulation*. Elsevier Ltd, 22(1), pp. 1–17.

K.McConnell Jr., D. and Schweiger, C. H. (2008) 'Better Evidence Gathering', *Journal of Accountancy*, 8(4), pp. 32–35.

Kirkham, E. J. and Gaa, C. J. (2002) 'Is there a theory basis for audit procedure?', *Accounting Review*, 2 pp. 139–146.

Popova, V. K. and Wright, N. S. (2019) 'Taking on Too Much, Too Soon? An Exploration of Experiential Learning of Novice Auditors in an Offshoring Setting', *Current Issues in Auditing*, 13(1), pp. A1–A14.

Sauls, E. H. (1972) 'Nonsampling errors in accounts receivable confirmation', *The Accounting Review*, 47(1), pp. 109–115.

Sylph, J. and Roussey, R. (2000) 'IFAC Provides Guidance on External Confirmations', *Journal of Accountancy*, 0(11) pp. 18–20.

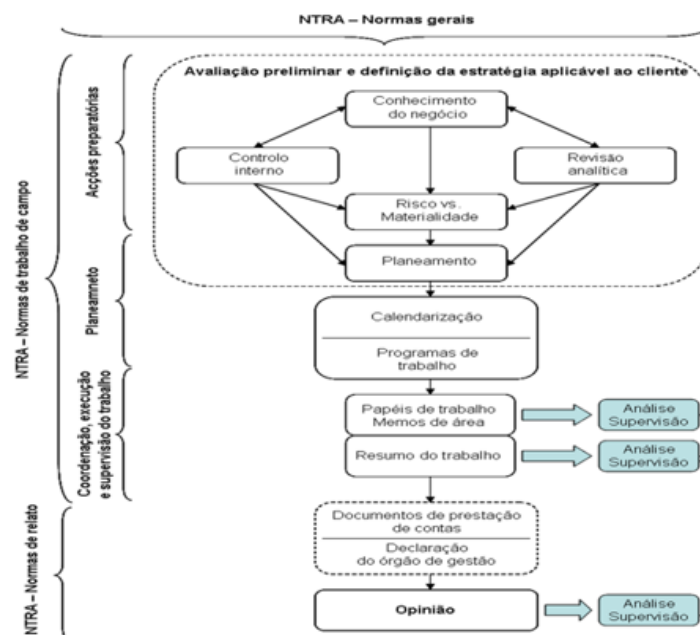
Zuca, S. (2015) 'Audit Evidence – Necessity to Qualify a Pertinent Opinion', *Procedia Economics and Finance*. Elsevier B.V., 20(15), pp. 700–704.

## Anexos

### Anexo I: Plano de Estágio

Objetivos	Descrição das Atividades a Desenvolver
1. Conhecimento da organização interna da SROC	<ul style="list-style-type: none"> <li>Compreensão da estrutura interna existente, assim como das tarefas afetas a cada um dos colaboradores da organização.</li> </ul>
2. Conhecimento da carteira de clientes da SROC e das várias áreas de negócio em que atuam	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consulta de documentos em arquivos permanentes disponíveis e indagações junto dos colaboradores com mais experiência por forma a obter um maior entendimento dos processos.</li> <li>Participação em reuniões preparatórias com o cliente, bem como nas reuniões de planeamento com a equipa de trabalho.</li> </ul>
3. Integração nos diferentes âmbitos do trabalho	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estar a par dos termos e prazos contratados com os clientes.</li> </ul>
4. Participação na realização do planeamento das atividades a desenvolver em função da identificação dos riscos chave do negócio, aspetos regulamentadores e estatutários e âmbito do trabalho	<ul style="list-style-type: none"> <li>Recolha de informações respeitantes ao sistema de gestão, processos e instalações junto do cliente.</li> <li>Averiguação da documentação já existente (auditorias continuadas) ou de trabalhos de âmbito semelhante.</li> </ul>
5. Avaliação dos procedimentos de controlo interno existentes na empresa com vista a definir a extensão dos testes de auditoria a realizar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplicação de questionários direcionados às diferentes áreas e a realização de testes para validação das respostas obtidas por parte dos responsáveis do cliente.</li> </ul>
6. Conhecimento da organização do arquivo corrente e análise crítica da documentação	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consulta dos arquivos já existentes e participação na elaboração de novos.</li> <li>Conhecimento dos programas de trabalho existentes, bem como a forma de utilização.</li> <li>Participação na elaboração de programas de trabalho específicos para determinadas áreas de acordo com as necessidades de cada cliente.</li> <li>Compreensão da informação com o objetivo de aprender a arquivar e referenciar os papéis de trabalho.</li> </ul>
7. Conhecimento das ferramentas informáticas utilizadas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ter a capacidade de obter os diversos mapas de trabalho disponíveis nas ferramentas informáticas e efetuar a sua interpretação de forma correta.</li> </ul>
8. Realização de testes de conformidade e substantivos nos termos definidos no planeamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>Efetuar os referidos testes de acordo com os programas e os mapas de trabalho previamente definidos.</li> <li>Participação na realização dos mapas de trabalho de acordo com os objetivos a alcançar nas diferentes áreas.</li> </ul>
9. Conclusão sobre o trabalho efetuado nas áreas definidas no planeamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>Análise e interpretação dos resultados obtidos a partir dos testes de conformidade e substantivos desenvolvidos, os quais poderão variar consoante os níveis de risco definidos para cada tipo de cliente.</li> </ul>
10. Execução do trabalho com qualidade e eficiência	<ul style="list-style-type: none"> <li>Capacidade para a realização do trabalho com exatidão, correção e objetividade reduzindo a escrito, o conhecimento técnico adquirido e adequando os conteúdos aos objetivos e prazos definidos para os trabalhos executados.</li> </ul>
11. Desenvolvimento do trabalho	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aptidão para seguir orientações, interesse no cumprimento das tarefas, trabalho em equipa, interesse pelo trabalho e aprimoramento enquanto profissional.</li> </ul>

### Anexo II: Metodologia de Trabalho (Fonte: SROC)

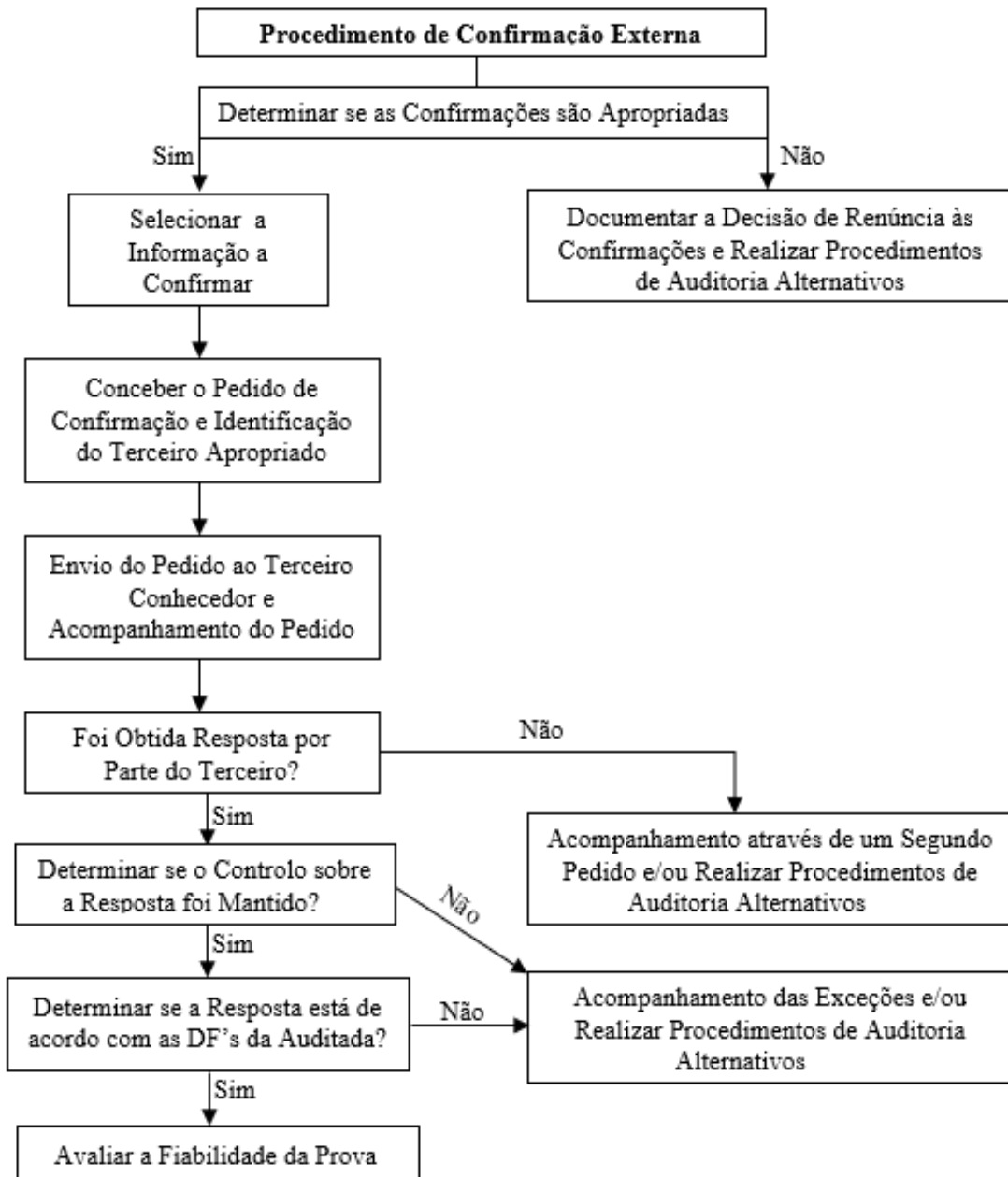


**Anexo III: Lista de Procedimentos Alternativos e Adicionais**

<b>Procedimentos de Auditoria Alternativos (ISA 505 § A18)</b>	<b>Procedimentos de Auditoria Adicionais (ISA 500 § 10)</b>
Para saldos de contas a receber: verificar recebimentos de caixa subsequentes específicos, os documentos da expedição e as vendas perto do final do período.	Testes aos controlos
Para saldos de contas a pagar: verificar os desembolsos de caixa subsequentes ou correspondência de terceiros e outros registos, como guias de entrada de bens.	Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos

**Anexo IV: Parte Prática**

**Anexo I: Processo de Confirmação de Auditoria (Fonte: Adaptado de Janvrin et al., 2010)**



**Anexo 2: Problemas Identificados e a Respetiva Justificação (Fonte: SROC)**

Problema Identificado	Justificação
A ISA 240 presume a existência do risco de fraude no reconhecimento do rédito. É importante analisar as transações que tenham um grande peso sobre o volume de negócios e o julgamento feito pelo OG.	A inexistência de procedimentos de CI, poderá levar a erros de mensuração, integralidade e corte de operações.
Dificuldades na análise do corte de operações devido à falta de evidência quanto ao momento de disponibilização de mercadorias exportadas.	A empresa não dispõe de dossier de preços de transferência não cumprindo assim o disposto no artigo 63º do CIRC.
As principais transações ocorrem com as partes relacionadas.	
As faturas são registadas manualmente não há lugar ao cruzamento do programa de faturação e a contabilidade.	Deficiência do <i>software</i> de gestão e contabilístico .
Não é possível obter informação dos saldos pendentes e/ou antiguidade de saldos, dificultando o acesso à informação detalhada de forma tempestiva.	

**Anexo 3: Amostra Seleccionada (Fonte: SROC)**

**Terceiros a Circularizar**

Ref.º	Conta	Título	Saldo s./Livros contab.
1.	2111113	Cliente A	1 238 212
2.	2111115	Cliente C	1 224 675
3.	2111210	Cliente D	31 687
4.	2111215	Cliente E	191 735
5.	2111217	Cliente F	260 141
6.	2116001	Air Industry DE, A.G.	68 551
7.	2116002	Air Industry ES, S.A.	2 501 492

**Anexo 4: Conteúdo da Carta de Circularizações - Páginas 1/2 – 2/2 (Fonte: SROC)**

<p>Nome Morada Local</p> <p>Assunto: Confirmação externa de saldos e outras informações</p> <p>Exmos. Senhores,</p> <p>Serve a presente para pedir a V. Exas. o favor confirmarem diretamente aos nossos revisores oficiais de contas,</p> <p style="text-align: center;">Victor José &amp; Associados – SROC, Lda. Av. António Augusto de Aguiar, 19-1º Esq. 1050-012 Lisboa Tel 213 333 434 Fax 213 333 435 Email: <a href="mailto:X@victorjoseassociados.pt">X@victorjoseassociados.pt</a></p> <p>o(s) seguinte(s) saldo(s) que a(s) vossa(s) conta(s) apresentava(m) nos nossos livros em dia/mês/ano:</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td>Cientes c/c</td> <td>€:</td> <td>_____</td> </tr> <tr> <td>Cientes títulos a receber</td> <td>€:</td> <td>_____</td> </tr> <tr> <td>Outros Devedores</td> <td>€:</td> <td>_____</td> </tr> <tr> <td>Outros Credores</td> <td>€:</td> <td>_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td>€:</td> <td>_____</td> </tr> </table> <p>Conforme extrato(s) que junto enviamos.</p> <p>Para o efeito remetemos um formulário resposta que depois de preenchido, carimbado e assinado, deverá ser remetido à referida SROC.</p> <p>Agradecendo desde já toda a atenção dispensada,</p> <p>De V. exas. Atentamente, Lisboa, dia de mês de ano</p>	Cientes c/c	€:	_____	Cientes títulos a receber	€:	_____	Outros Devedores	€:	_____	Outros Credores	€:	_____		€:	_____	<p style="text-align: right;">Victor José &amp; Associados – SROC, Lda. Av. António Augusto de Aguiar, 19 - 1º Esq. 1050 – 012 Lisboa</p> <p>Exmos. Senhores,</p> <p>De conformidade com o pedido de dia/mês/ano da Sociedade Air Industry PT, S.A.</p> <p>1) Confirmamos que o (s) saldo (s) da (s) nossa (s) conta (s) com a referida firma era (m), em 31/12/2018 o (s) seguinte (s):</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">Clientes c/c</td> <td style="text-align: right;">€:</td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">€:</td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">€:</td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> </table> <p>2) Não concordamos com o (s) saldo (s) apresentado (s) pelas seguintes razões:</p> <p>3) Desejamos comunicar que o saldo(s) acima foi(ram) liquidados nas seguintes datas:</p> <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;"><u>Data</u></td> <td style="text-align: center;"><u>Fatura</u></td> <td style="text-align: center;"><u>Importância</u></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </table> <p>N.B. Riscar os parágrafos não utilizados e carimbar o formulário</p>	Clientes c/c	€:	_____		€:	_____		€:	_____	<u>Data</u>	<u>Fatura</u>	<u>Importância</u>			
Cientes c/c	€:	_____																													
Cientes títulos a receber	€:	_____																													
Outros Devedores	€:	_____																													
Outros Credores	€:	_____																													
	€:	_____																													
Clientes c/c	€:	_____																													
	€:	_____																													
	€:	_____																													
<u>Data</u>	<u>Fatura</u>	<u>Importância</u>																													

Yara Camal - Mestrado em CFFE  
A Prova em Auditoria: O Caso do Procedimento de Confirmação Externa

**Anexo 5: Mapa Resumo de Circularizações (Fonte: SROC)**

MAPA RESUMO DE CIRCULARIZAÇÕES													
CLIENTE:	Air Industry PT, S.A.				DATA ENVIO 1º PEDIDO:	X							
ÁREA:	CLIENTES C/C				DATA ENVIO 2º PEDIDO:	-							
		DATA REFERÊNCIA DA CIRCULARIZAÇÃO:	31/12/2018										
REF.º	DESCRIÇÃO	SALDO 31/12/2018	STATUS	SITUAÇÃO				PROCEDIMENTOS ALTERNATIVOS					
				CONCORDANTE	CONCILIADAS	S/RESPOSTA	NÃO CONCILIADAS	REALIZADOS	SATISFATÓRIOS	NÃO SATISFATÓRIOS			
1	Cliente A	1 238 212	S/R				1 238 212	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
2	Cliente C	1 224 675	S/R				1 224 675	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
3	Cliente D	31 687	S/R				31 687	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
4	Cliente E	191 735	S/R				191 735	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
5	Cliente F	260 141	R		260 141			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
6	Air Industry DE, A.G.	68 551	R	68 551				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
7	Air Industry ES, S.A.	2 501 492	R		2 501 492			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
TOTAL CIRCULARIZADO		5 516 492		68 551	2 761 633	2 686 309	0						
CLIENTES C/C		5 571 657											
% DE CIRCULARIZAÇÃO		99%		1%	50%	49%	0%						
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 80%;"></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">ENVIADO POR: X</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">ENVIADO POR:</td> </tr> </table>											ENVIADO POR: X		ENVIADO POR:
	ENVIADO POR: X												
	ENVIADO POR:												
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 80%;"></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">OBSERVAÇÕES</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf.</td> </tr> </table>											OBSERVAÇÕES		PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf.
	OBSERVAÇÕES												
	PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf. PA Satisf.												
COMENTÁRIOS DO AUDITOR:													

*Anexo 6: Modelo de Conciliação de Clientes (Fonte: SROC)*

<b>CLIENTE:</b> Air Industry PT, S.A.	<b>Ano</b>	2018		
<b>SECÇÃO:</b> Conciliações Clientes				
<b>Cliente:</b> Cliente F	<b>Reportada a:</b> 31/12/2018			
<b>Conta nº:</b> 2111217				
<b>Saldo por Cliente</b>		0,00		
<i>Valores creditados nos livros e não debitados pelo cliente ( retirar)</i>				
Data	N.º Doc. Interno	Descrição	Observações	Valor
<b>Sub - Total</b>				<b>0,00</b>
<i>Valores debitados nos livros e não creditados pelo cliente ( adicionar)</i>				
Data	N.º Doc. Interno	Descrição	Observações	Valor
<b>Sub - Total</b>				<b>- €</b>
<i>Valores creditados pelo cliente e não debitados nos livros ( retirar)</i>				
Data	N.º Doc. Interno	Descrição	Observações	Valor
<b>Sub - Total</b>				<b>0,00</b>
<i>Valores debitados pelo cliente e não creditados nos livros ( adicionar)</i>				
Data	N.º Doc. Interno	Descrição	Observações	Valor
<b>Sub - Total</b>				<b>0,00</b>
<b>Saldo pelos livros</b>				0,00
<b>Desvio</b>				0,00
Feito por: _____		Revisto por: _____		
Data: _____		Data: _____		