

AUDITORIA

Licenciaturas do ISEG

Ano Lectivo de 2016/2017

5. Obtenção da prova em auditoria

- 5.1. A importância da prova em auditoria
- 5.2. Tipos de prova
- 5.3. Procedimentos de auditoria
- 5.4. Testes de controlo e procedimentos substantivos
- 5.5. Extensão dos procedimentos substantivos: amostragem

Obtenção da prova em auditoria

A importância da prova em auditoria

Simplificadamente, pode dizer-se que o trabalho do auditor consiste em obter provas que fundamentem a sua opinião profissional sobre as demonstrações financeiras preparadas por uma empresa, através do exame à respectiva documentação de suporte

A prova a obter pelo auditor não visa apenas documentar as distorções detectadas, mas também que as restantes operações realizadas pela empresa estão registadas nas demonstrações financeiras de forma verdadeira e apropriada.

É isso que decorre das seguintes disposições das **Normas Internacionais de Auditoria**:

“17. Para obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor deve obter **prova de auditoria suficiente e apropriada** para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião” (*ISA 200 - Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*)

“6. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter **prova de auditoria suficiente e apropriada.**” (*ISA 500 – Prova de Auditoria*)

Prova apropriada

É uma prova **relevante** e **fiável** (de confiança) para fundamentar a opinião do auditor sobre uma determinada situação/distorção.

- Relevância da prova

A prova é relevante desde que esteja **relacionada** com a situação/distorção em análise e contribua para a sua **compreensão** total, incluindo a do circunstancialismo que a rodeia.

- Grau de fiabilidade ou de confiança da prova

O grau de confiança da prova, ou seja a sua maior ou menor força probatória, depende de diversos factores:

- **Proveniência**, sendo a prova externa de maior confiança do que a interna;
- **Modo de recolha**, isto é, a prova obtida directamente pelo auditor tem maior validade do que a que este recolheu indirectamente, através de entrevista ou questionário;
- **Forma**, em que a prova documental é de maior confiança do que a informação oral;
- **Recurso a documentação original** ou fotocopiada, sendo que a primeira apresenta maior validade;
- **Consistência de fontes diferenciadas**, o que confere confiança acrescida a provas que isoladamente poderiam não ser consideradas apropriadas

Prova suficiente

Este conceito está relacionado com a **quantidade** de provas que é necessário recolher para fundamentar a opinião. De uma maneira geral pode dizer-se que a quantidade da prova depende de:

- risco inerente e de controlo da empresa auditada
- relevância e grau de confiança das provas recolhidas

quanto maior for o risco inerente e de controlo tanto maior deverá ser a profundidade e extensão do exame e a quantidade de prova a recolher;

noutra perspectiva, quanto maior for a relevância e o grau de confiança das provas obtidas sobre uma determinada situação/distorção, tanto menor será a quantidade de provas necessária à fundamentação da opinião sobre essa situação/distorção.

Se existir **inconsistência entre provas** obtidas pelo auditor sobre uma determinada situação/distorção, deverá, sempre que possível, ser **aprofundado o exame à situação/distorção** em causa a fim de clarificar os respectivos contornos e estar em condições de emitir a competente opinião.

Reserva por limitação do âmbito do trabalho ou escusa de opinião

Sempre que o auditor concluir que a prova recolhida não é apropriada nem suficiente para emitir opinião sobre

determinada situação/distorção, o seu parecer deverá ser modificado por forma a conter

- Menção clara sobre a existência de uma limitação do âmbito do seu trabalho (reserva), ou
- escusa de opinião, nos casos de maior gravidade.

Tipos de prova

Sistema contabilístico: os registos e livros de escrita

Os livros de escrita e os registos contabilísticos constituem prova de auditoria fundamental, não só para fundamentar a opinião sobre as demonstrações financeiras, mas também sobre a qualidade e grau de confiança do controlo interno.

Desde o ponto de partida, isto é, os saldos iniciais do exercício, até às demonstrações financeiras finais foi necessário proceder a múltiplos registos contabilísticos que devem estar apropriadamente transcritos no **Diário**, **Razão** e **balancetes**. Para além da documentação justificativa que serviu de suporte aos lançamentos contabilísticos, os correspondentes registos nestes livros servem de elemento de prova para o auditor.

Provas documentais obtidas na empresa auditada

- Documentos externos arquivados na empresa auditada

São as facturas de fornecedores, os extractos bancários, as notas de encomenda dos clientes e outros documentos cujos

originais estão arquivados na empresa auditada. Não devem ser utilizados em auditoria fotocópias ou fax dos originais.

- Cópias de Documentos internos remetidos para o exterior

De certos documentos emitidos pela empresa, os originais são remetidos ao destinatário, ficando as cópias arquivadas na empresa auditada. É o caso dos cheques bancários, das facturas enviadas aos clientes, notas de encomenda remetidas aos fornecedores. O grau de confiança que o auditor nelas pode depositar está muito relacionado com a qualidade do sistema de controlo interno implantado e mais especificamente com a segregação de funções existente.

- Documentos internos

Os documentos internos, que são elaborados e conservados na empresa auditada e dela não saíram, tais como requisições de compras, guias de entrada em armazém, notas de aprovação de crédito a clientes, estão sujeitos a maior manipulação do que o outro tipo de documentação, podendo ser mais facilmente falsificados do que o outro tipo de provas documentais. O controlo interno é também essencial para prevenir este tipo de fraudes e conferir maior grau de confiança nestas provas.

Evidência física

A prova física obtida pelo auditor através da observação de alguns activos é importante para fundamentar a **existência**

destes, embora seja insuficiente para determinar a sua real propriedade, qualidade ou valor.

O auditor obtém evidência física quando:

- procede à contagem dos valores em caixa
- assiste à contagem dos inventários que a empresa auditada deve periodicamente realizar
- inspecciona edifícios e equipamentos

Provas fornecidas por terceiros

- Respostas a circularizações realizadas pelo auditor

Respostas a pedidos de informação solicitados a terceiros que tiveram relacionamento com a empresa auditada (bancos, cliente, fornecedores, advogados, etc.), por estes preparadas e dirigidas ao escritório do auditor.

Também se solicita aos advogados que tratam do contencioso da empresa auditada informações sobre os processos em curso, incluindo perspectivas de recuperação de valores a receber e previsão de responsabilidades contingentes.

- Pareceres de especialistas

Em certos casos (existências ou outros activos com exigências de mensuração específicas) o auditor recorre ao concurso de especialistas para fundamentar apropriadamente a sua opinião. Os relatórios/pareceres que estes especialistas produzem constituem nessas circunstâncias prova essencial de auditoria.

Cálculos e reprocessamentos realizados pelo auditor

Os resultados de cálculos realizados pelo auditor para verificação matemática de informações contidas nas demonstrações financeiras, bem como de operações de reexecução por este efectuadas, podem servir de prova de fraudes ou erros cometidos pela empresa auditada e fundamentar a opinião do auditor

Conclusões do relacionamento de dados realizado pelo auditor

O relacionamento entre dados financeiros ou entre estes e elementos não financeiros são frequentemente utilizados pelo auditor para orientar o seu exame às demonstrações financeiras de uma empresa. Por exemplo, se existe uma relação entre as vendas das lojas e o espaço em m² ocupado pelas lojas, um desvio neste indicador numa determinada loja pode ser um elemento de prova, a corroborar com outros, para a existência de fraudes ou erros.

Informação oral e escrita prestada pela empresa auditada

Durante uma auditoria os empregados, aos mais diferentes níveis, são inquiridos pelos auditores com diversos objectivos, desde a recolha de informações para documentar o sistema de controlo interno, até à obtenção de

esclarecimentos sobre operações mais complexas ou insuficientemente justificadas.

As questões colocadas e as respectivas respostas podem revestir forma oral ou escrita, sendo que as primeiras são sobretudo úteis para orientar o trabalho do auditor, devendo ser corroboradas com outro tipo de prova mais fiável.

Anotações sobre observações realizadas pelo auditor

São porventura as provas com menor validade para o exterior que o auditor pode recolher, embora sirvam para orientar o seu exame e aprofundá-lo para obtenção de prova mais apropriada. Na fase de levantamento do sistema de controlo interno, as anotações realizadas pelo auditor serão úteis para documentar os pontos fracos e em relação aos mesmos obter provas que confirmem ou infirmem a ocorrência de erros ou fraudes.

Carta de representação

A **Carta de representação** é uma declaração subscrita pela Administração da empresa auditada a pedido dos auditores e que contém o compromisso da parte dos primeiros que:

- Toda a documentação relevante foi facultada aos auditores
- As demonstrações financeiras incluem todas as operações referentes ao exercício em causa e que foram

elaboradas de acordo com o referencial contabilístico aplicável

- É do seu conhecimento que a implantação de um sistema de controlo interno é da responsabilidade da Administração e que foi dado conhecimento aos auditores de qualquer suspeita de fraude.

Este documento é exigido nos termos da ISA 580 “Declarações Escritas” e destina-se a suportar a opinião do auditor.

Procedimentos de auditoria

A recolha de provas que sustentem apropriadamente e de forma suficiente a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras de uma empresa é realizada aplicando os procedimentos de auditoria adequados aos objectivos a atingir e às circunstâncias próprias da situação a examinar. Os procedimentos mais comuns em auditoria são:

Observações

olhar com atenção certas actividades, tendo em vista a sua compreensão ou a verificação de procedimentos de controlo interno.

Exemplos: observar a fabricação dos produtos tendo em vista o conhecimento do processo de produção, as matérias e equipamentos utilizados e a participação do pessoal; observar a expedição dos produtos vendidos para verificar quem são os intervenientes na operação, observar o funcionamento do acesso condicionado ao departamento informático, etc.;

Indagações (entrevistas)

inquirição ao pessoal da empresa auditada, aos mais diferentes níveis, com diversas finalidades, como por exemplo, fazer o levantamento dos procedimentos de controlo adoptados, testar a sua efectiva aplicação prática, obter informação da Administração ou do Director Financeiro sobre o grau de cobrabilidade das dívidas dos clientes, etc.

inspecções documentais (análises documentais)

exame atento da documentação, tendo em vista a comprovação da sua validade e adequado processamento (exemplos: estudo de um contrato e da documentação contabilística emitida para lhe dar cumprimento, análise aos requisitos de validade das facturas de fornecedores, verificação dos lançamentos contabilísticos referentes ao documento analisado);

comprovações de cálculos

verificação do resultado das operações matemáticas constantes na documentação justificativa das transacções, nos mapas contabilísticos e fiscais e nas próprias demonstrações financeiras;

inspecções físicas

verificação pessoal e *in loco* de activos, normalmente dos fixos tangíveis, para comprovar a sua existência, como, por exemplo, a máquinas ou edifícios;

contagens

apuramento da quantidade existente de certos activos, tais como “stocks” ou disponibilidades em caixa;

confirmações externas

obtenção, da parte de um terceiro com o qual a empresa auditada se relaciona, de comprovação do saldo da c/c deste ou situações em que interveio e que afectem as demonstrações financeiras.

(exemplo: “circularizações” a clientes ou fornecedores, isto é, cartas dirigidas a estes terceiros solicitando a confirmação do saldo existente na contabilidade da sociedade auditada – pags. seguintes);

reconciliações

justificar a diferença existente entre resultados obtidos a partir de fontes independentes, como por exemplo, entre os saldos das contas de depósitos à ordem existentes na contabilidade e os constantes dos extractos bancários;

Exemplo de circularização a clientes

(Papel timbrado da sociedade auditada)

Exm^o.s Senhores
(nome do cliente seleccionado)
(morada)

Lisboa, xx. Novembro 201x

Exm^o.s Senhores:

Estando a ***Cunha, Dias & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas***, a proceder à revisão legal das contas da nossa sociedade, agradecemos que lhe confirmem os saldos com esta Empresa que, conforme os nossos registos, eram em **31 de Outubro de 201x** os seguintes:

1) Conta corrente	Euros	32.245,23 (n/favor)
2) Títulos em circulação	Euros	0,00 (n/favor)

Esta carta, não é um pedido de pagamento nem modifica as condições estabelecidas, tendo apenas por finalidade a referida revisão legal das contas.

Muito apreciaríamos, portanto, que preenchessem (assinalando com um X conforme o caso), datassem, assinassem e **devolvessem a carta anexa** directamente para ***Cunha, Dias & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas*** com indicação da V/ concordância ou, caso contrário, mencionando discriminadamente a diferença existente relativamente aos V/ registos.

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

De V. Ex^a.s
Atentamente

(assinatura de Administrador da empresa auditada)

À
Cunha, Dias & Associados
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
Av. xxxxxxxxxxx xxxxxxxxxxx, n.º. xxxxxx
xxxx LISBOA

Lisboa,

Exm.º.s Senhores

Confirmamos que à data de 31/10/201x os nossos saldos com a (**Sociedade auditada**) eram os seguintes:

a) Conta corrente	Euros	32.245,23 (n/favor)
b) Nossos aceites	Euros	0,00 (n/favor)

Segundo os nossos registos, à data de 31/10/201x, os nossos saldos com a (**Sociedade auditada**), eram os seguintes:

a) Conta corrente	Euros:
b) Nossos aceites	Euros:

Conforme solicitado, anexamos extracto de conta corrente. Na nossa opinião a diferença verificada é devida a

.....

.....

.....

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

De V. Ex.ª.s
Atentamente

reexecuções (reprocessamentos)

repetição, sob a orientação do auditor, do processamento a que foi anteriormente submetida um conjunto de documentos contabilísticos tendo em vista a confirmação do resultado obtido pela empresa;

Procedimentos analíticos (relacionamentos de dados)

consistem na apreciação conjunta de informações independentes entre si, de natureza financeira ou não, que são susceptíveis de melhorar o conhecimento do auditor sobre a empresa auditada e as suas demonstrações financeiras, orientando o seu exame em direcção a áreas denotadoras de evoluções ou tendências anómalas

(exemplos: análise comparativa entre as rubricas do balanço do exercício auditado e o do ano anterior, análise de rácios, comparação entre as retenções para impostos e Segurança Social e os gastos com o pessoal, etc);

Walkthrough (rastreamento)

verificação da sequência dos procedimentos observados e dos registos efectuados num determinado fluxo operacional,

- quer a partir de documentação seleccionada e dos registos contabilísticos que lhes estão associados (*tracing*),
- quer no sentido inverso, isto é, com base em saldos seleccionados e localizando os documentos que os justificam (*vouching*)

(por exemplo, com base em notas de encomenda a fornecedores seleccionadas no arquivo do Departamento de Compras, obter e analisar as facturas e notas de entrada em armazém que lhes estão associadas e os correspondentes pagamentos, incluindo os circuitos de autorizações instituídos pelo sistema de controlo interno)

Procedimentos de auditoria e tipos de provas obtidas

Procedimentos de auditoria	Tipo de prova obtida
Observação	Anotações sobre observações realizadas pelo auditor
Indagação	Informação oral prestada pela empresa auditada
Inspeção documental	Prova documental
Comprovação de cálculos	Cálculos realizados pelo auditor
Inspeção física	Evidência física
Contagens	Evidência física
Confirmações externas	Provas fornecidas por terceiros
Reconciliação	Prova documental realizada pelo auditor ou fornecida por terceiros
Reexecuções (reprocessamentos)	Prova documental realizada pelo auditor
Procedimentos analíticos (Relacionamento de dados)	Prova documental realizada pelo auditor
<i>Walkthrough</i>	Prova documental realizada pelo auditor

Testes de controlo e procedimentos substantivos

Os procedimentos de auditoria são aplicados, tendo em conta os objectivos a atingir pelo auditor. Nessa perspectiva costumam designar-se por

- Testes de controlo
- Procedimentos substantivos

Testes de controlo

Tal como foi referido no capítulo anterior (“Controlo Interno), os testes de controlo são procedimentos de auditoria realizados com o objectivo de **apreciar e obter prova sobre a eficiência dos controlos** implantados pela empresa.

De entre os procedimentos anteriormente referidos que são mais utilizados como testes de controlo salientam-se a **observação**, a **entrevista**, o **relacionamento de dados** e o **walkthrough**

Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos visam a obtenção de prova quanto à observância do referencial contabilístico aplicável na preparação das demonstrações financeiras. Nesse sentido, através dos procedimentos substantivos mais adequados às diferentes situações reflectidas nas DF, o auditor procura

confirmar (ou não) se os valores nestas constantes têm correspondência com os registos contabilísticos que os suportam

As inspecções documentais, as inspecções físicas, as contagens, as confirmações externas, as comprovações de cálculos, as reconciliações, os reprocessamentos e o relacionamento de dados (procedimentos analíticos) são os procedimentos substantivos mais comuns.

Procedimentos substantivos típicos numa auditoria

Circularizações a:

- bancos
- clientes
- fornecedores
- advogados
- companhias de seguros

Contagem de caixa

Contagem de inventários

Inspecção a bens do activo fixo tangível de maior valor

Obtenção de certidões da

- Conservatória do Registo Comercial
- Conservatória do Registo Predial
- Conservatória do Registo Automóvel

Teste às reconciliações das contas bancárias

- c/c dos clientes

- c/c dos fornecedores

Obtenção da carta de representação

Aplicação Prática

Dê um exemplo de uma prova de auditoria relevante para cada uma das seguintes situações e dê a sua opinião sobre o grau de confiança e a suficiência da mesma:

- a) saldo de cliente constante do balanço;
- b) um lote de trabalhos em curso existente na fábrica no final do ano;
- c) uma responsabilidade contingente divulgada no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- d) o montante das vendas apresentado na Demonstração de Resultados.

Extensão dos procedimentos substantivos: amostragem

O exame à totalidade da documentação e registos contabilísticos que suportam as demonstrações financeiras de um exercício não é normalmente fisicamente viável para o auditor nem economicamente aceitável para a empresa auditada devido a factores de diversa natureza, tais como:

- o volume e complexidade das operações
- a dimensão dos recursos humanos necessários
- o tempo exigível para a realização do exame
- o custo incomportável que acarretaria

Amostragem

Pelas razões expostas, o auditor para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras incide o seu exame sobre **amostras criteriosamente seleccionadas**, como aliás está previsto na ISA 500 – Prova de Auditoria:

“A amostragem de auditoria é concebida para possibilitar a extracção de conclusões acerca de toda a população com base no teste de uma amostra dela extraída. A amostragem de auditoria é tratada na ISA 530”.

Amostragem estatística em auditoria

Consiste na aplicação da teoria estatística para seleccionar de um amplo conjunto de itens (população) um grupo de itens mais limitado (amostra) que possibilite a extracção de

conclusões idênticas às que se obteriam da análise a cada componente da população.

Actualmente encontram-se disponíveis no mercado **programas informáticos** preparados para a determinação de amostras estatísticas representativas das várias classes de dados das demonstrações financeiras.

Não obstante, e a título informativo, refira-se que as técnicas estatísticas mais utilizadas na definição das amostras a sujeitar aos testes de controlo ou às verificações substantivas são as seguintes:

- Amostragem a atributos (*attributes sampling*)
 - Amostragem de variáveis (*variables sampling*)
 - PPS (*probability-proportional-to-size sampling*)
-
- Amostragem a atributos

Utilizada para estimar a taxa de ocorrência de certos atributos do universo, pelo que é particularmente útil nos **testes de controlo**.

- Amostragem de variáveis

Sob esta designação são conhecidos diversos métodos que servem para estimar valores (importâncias financeiras) a testar, o que os torna muito utilizados para as **verificações substantivas**. De entre os métodos a que os auditores mais recorrem salientam-se:

- Média por unidade (*MPU Mean-per-unit*)
 - Diferença de estimação (*Difference estimation*)
 - Diferença por rácio (*Ratio estimation*)
- PPS (probability-proportional-to-size sampling)

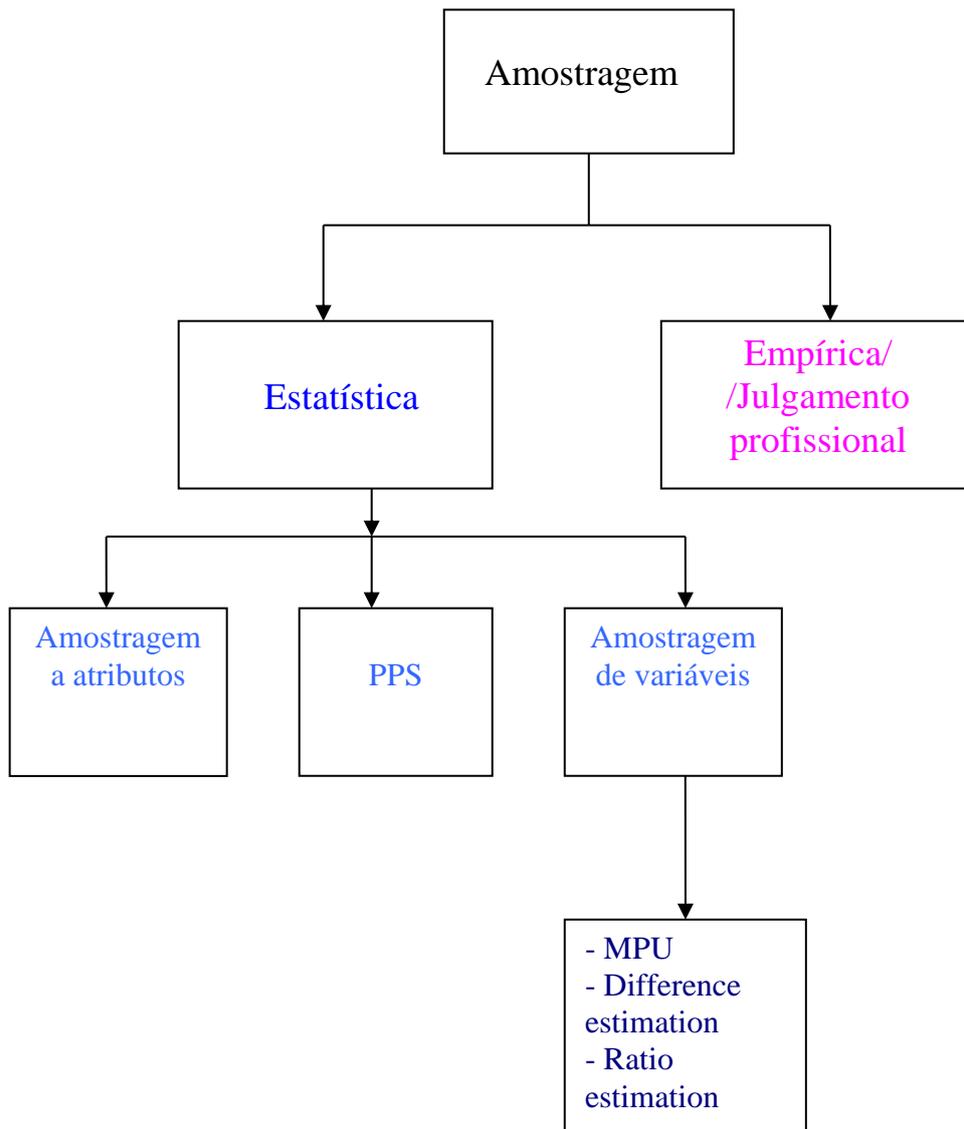
Técnica estatística, também conhecida por amostragem por unidade monetária, igualmente utilizada nas **verificações substantivas** segundo a qual fazem parte da amostra as transacções em que alguma das unidades monetárias que a compõem tiver sido seleccionada.

Amostragem não-estatística ou empírica em auditoria

O julgamento profissional na selecção das amostras é ainda muito utilizado em auditoria, o que conduz muitas vezes a que o auditor defina amostras com dimensão superior à necessária.

(A estratificação do universo e a definição de amostras por estrato é uma técnica empírica muito utilizada para seleccionar os saldos de terceiros a circularizar)

Refira-se, ainda, que quando a população a analisar é muito pequena, a amostragem estatística não deve ser utilizada, pelo que o auditor recorrerá ao julgamento profissional para seleccionar os itens a analisar ou terá de examinar a totalidade da população.



Normas de auditoria aplicáveis

- ISA 500 - Prova de Auditoria
- ISA 501 - Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados
- ISA 505 - Confirmações Externas
- ISA 530 - Amostragem de Auditoria
- ISA 580 – Declarações escritas