

AUDITORIA

Licenciaturas do ISEG

Ano Letivo de 2019/2020

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 aos controlos e procedimentos substantivos
- 5.5. Extensão dos procedimentos substantivos: amostragem

5. Obtenção da prova em auditoria

5.1. 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 respetiva documentação de suporte.

A prova a obter pelo auditor não visa apenas documentar as distorções detetadas, 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 200 e 500**:

“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*)

5.1.1. Prova apropriada

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

a) Relevância da prova

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

b) Fiabilidade ou grau de confiança da prova

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

- **Proveniência**, sendo a prova externa de maior confiança do que a interna;
- **Modo de recolha**, isto é, a prova obtida diretamente pelo auditor tem maior validade do que a que este recolheu indiretamente, 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

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

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

5.1.3. 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 às contas), ou
- escusa de opinião, nos casos de maior gravidade.

Se a empresa auditada não consegue identificar os clientes cujos saldos, somados, justificam o saldo evidenciado no balanço, o auditor poderá considerar que não foi possível obter prova apropriada e suficiente para validar este saldo e, em consequência, incluir uma reserva às contas sobre esta matéria.

5.2. Tipos de prova

As provas apropriadas e suficientes que o auditor deve obter podem revestir as mais diversas formas e apresentar variadas características, como iremos ver em seguida.

5.2.1. Sistema contabilístico: os registos e livros de escrita

Os livros de escrita e os registos contabilísticos constituem prova de auditoria fundamental, por através destes e naqueles estarem consubstanciadas, sob o ponto de vista legal, as demonstrações financeiras das empresas.

Desde o ponto de partida, isto é, os saldos iniciais que transitam do período anterior até às demonstrações financeiras finais do exercício, 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.

5.2.2. Provas documentais obtidas na empresa auditada

a) Documentos externos arquivados na empresa auditada

São as faturas de fornecedores, os extratos bancários, as notas de encomenda dos clientes e outros documentos cujos originais foram emitidos por terceiros e estão arquivados na empresa auditada. Não devem ser utilizados em auditoria fotocópias ou fax dos originais.

b) Cópias de documentos internos remetidos para o exterior

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

c) Documentos internos

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

5.2.3. Outras provas recolhidas na empresa pelo auditor

a) Anotações sobre observações realizadas pelo auditor

São, porventura, as provas com menor validade que o auditor pode recolher, embora sirvam para orientar o seu exame, aprofundando-o num determinado aspeto, 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 vir a obter provas que confirmem ou infirmem a ocorrência de erros ou fraudes.

b) Informações orais e escritas prestada pelos empregados ou administradores da empresa auditada

Durante uma auditoria os empregados, aos mais diferentes níveis, são inquiridos pelo auditor com diversos objetivos, desde a recolha de informações para documentar o sistema de

controle interno, até à obtenção de esclarecimentos sobre operações mais complexas ou insuficientemente justificadas.

As questões colocadas e as respetivas 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.

c) Evidência física

A prova física obtida pelo auditor através da observação de alguns ativos é importante para fundamentar a **existência** destes, embora seja insuficiente para determinar a sua real propriedade, estado, 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
- inspeciona edifícios e equipamentos

5.2.3. Provas fornecidas por terceiros

a) 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 diretamente ao escritório do auditor.

Também se solicitam 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.

b) Pareceres de especialistas

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

5.2.4. Provas preparadas pelo auditor

a) Comprovativos dos cálculos e dos reprocessamentos realizados pelo auditor

Os resultados de cálculos realizados pelo auditor para verificação matemática das informações contidas nos documentos (faturas, etc.) e demonstrações financeiras, bem como os resultados de operações de reexecução efetuadas pelo auditor (reexecução do cálculo das depreciações, do processamento de remunerações, etc.), são igualmente utilizados como prova de auditoria.

b) 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 a margem nas vendas praticada é de 30% e a demonstração de resultados evidencia um quantitativo diferente, o auditor aprofundará o seu exame sobre as vendas e o seu custo tendo em vista obter uma explicação para a divergência; se existe uma relação entre as vendas das lojas e o espaço em m² ocupado por estas, um desvio neste indicador numa determinada loja pode ser um elemento de prova, a corroborar com outros, para a existência de fraudes ou erros.

c) Declaração do Orgão de Gestão (Carta de representação)

A Declaração do Orgão de Gestão ou Carta de Representação é uma declaração subscrita pela Administração da empresa auditada a pedido dos auditores e que contém o compromisso da parte da primeira 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 (SNC ou NIC)
- Tem conhecimento que a implantação de um sistema de controlo interno é da sua responsabilidade 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.

5.3. Procedimentos de auditoria

A recolha das provas anteriormente identificadas, e que irão sustentar de forma apropriada e suficiente a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, é realizada aplicando os procedimentos de auditoria adequados aos objetivos a atingir e às circunstâncias próprias da situação a examinar.

5.3.1. Procedimentos mais comuns

Os procedimentos mais comuns para obtenção de prova em auditoria são:

a) Observações

Olhar com atenção certas atividades, 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.;

b) 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 adotados, testar a sua efetiva aplicação prática, obter informação da Administração ou do Diretor Financeiro sobre o grau de cobrabilidade das dívidas dos clientes, etc.

c) Verificações documentais

exame 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 faturas de fornecedores, verificação dos lançamentos contabilísticos referentes ao documento analisado);

d) comprovações de cálculos

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

e) inspeções físicas

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

f) contagens

apuramento da quantidade existente de certos ativos não fixos, tais como inventários ou numerário existente em caixa;

g) confirmações externas (circularizações)

obtenção, da parte de um terceiro com o qual a empresa auditada se relaciona, de comprovação do saldo da c/c deste ou de situações em que interveio e que afetem 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);

h) reconciliações

justificação da 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 extratos bancários;

i) reprocessamentos

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

Exemplo de circularização a clientes

(Papel timbrado da sociedade auditada)

Exm^o.s Senhores
(nome do cliente selecionado)
(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** diretamente 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)

(carta anexa a remeter
diretamente ao auditor)

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 extrato 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

j) Procedimentos analíticos (relacionamentos de dados)

consistem na apreciação conjunta de informações independentes entre si, mas relacionáveis, de natureza financeira ou não, que são suscetíveis de melhorar o conhecimento do auditor sobre a empresa auditada e as suas demonstrações financeiras, orientando o seu exame em direção 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 as contribuições para a Segurança Social e os gastos com o pessoal, etc);

k) *Walkthrough* (rastreamento)

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

- quer a partir de documentação selecionada (*tracing*),
(por exemplo, selecionando notas de encomenda a fornecedores arquivadas no Departamento de Compras, e obtendo e analisando as requisições, processo de autorização da compra, faturas e notas de entrada em armazém que lhes estão associadas, bem como os correspondentes pagamentos)
- quer no sentido inverso, isto é, com base em saldos contabilísticos selecionados (*vouching*)
(por exemplo, com base em saldos de clientes selecionados, obtenção e análise de faturas em débito, das correspondentes, ordens de encomendas dos clientes, das guias de expedição, que lhes estão associadas, bem como verificação da existência de eventual recebimento ocorrido em data posterior a das demonstrações financeiras)

5.3.2. Procedimentos de auditoria e tipos de provas obtidas

No quadro abaixo estão relacionados os diferentes procedimentos realizados pelo auditor com as provas que resultam dos mesmos:

Procedimentos de auditoria	Tipo de prova obtida
Observação	Anotações sobre observações realizadas pelo auditor
Indagação	Informação oral prestada pela empresa auditada
Verificação documental	Prova documental
Comprovação de cálculos	Comprovativo dos 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
Reprocessamentos	Prova documental realizada pelo auditor
Procedimentos analíticos (Relacionamento de dados)	Prova documental realizada pelo auditor
<i>Walkthrough</i>	Prova documental realizada pelo auditor

5.4. Testes aos controlos e procedimentos substantivos

Os procedimentos de auditoria são aplicados tendo em conta a prova que se procura obter, a qual está ligada aos objetivos a atingir pelo auditor. Nesta perspetiva, os procedimentos de auditoria costumam decompor-se em

- Testes aos controlos
- Procedimentos substantivos

5.4.1. Testes aos controlos

Tal como foi referido no capítulo anterior (“Controlo Interno), os testes aos controlos são procedimentos de auditoria realizados com o objetivo 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 aos controlos salientam-se a **observação**, a **entrevista**, o **relacionamento de dados (procedimentos analíticos)** e o **walkthrough**. Através destes procedimentos o auditor obtém prova sobre a qualidade do SCI, o que é essencial como já vimos para avaliar o risco de distorção material e definir o risco de deteção a correr, isto é, a profundidade e a extensão que será aplicada pelo auditor na execução da auditoria.

5.4.2. Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos visam a **obtenção de prova quanto à observância do referencial contabilístico aplicável na preparação das demonstrações financeiras**. Nesse sentido, ao selecionar os procedimentos substantivos mais adequados à obtenção de prova sobre as diferentes situações refletidas nas DF, o auditor procura confirmar (ou não) se os valores nestas constantes têm correspondência com os registos contabilísticos que os suportam.

As **inspeções documentais**, as **inspeções físicas**, as **contagens**, as **confirmações externas**, as **comprovações de cálculos**, as **reconciliações**, os **reprocessamentos** e os **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

Inspeção a bens do ativo 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.

5.5. 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 fatores 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

Pelas razões expostas, o auditor para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras incide o seu exame sobre **amostras criteriosamente selecionadas**, 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”.

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

Atualmente 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 aos controlos ou aos procedimentos substantivos são as seguintes:

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

a) Amostragem a atributos

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

b) 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 os **procedimentos substantivos**. 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*)

c) PPS (probability-proportional-to-size sampling)

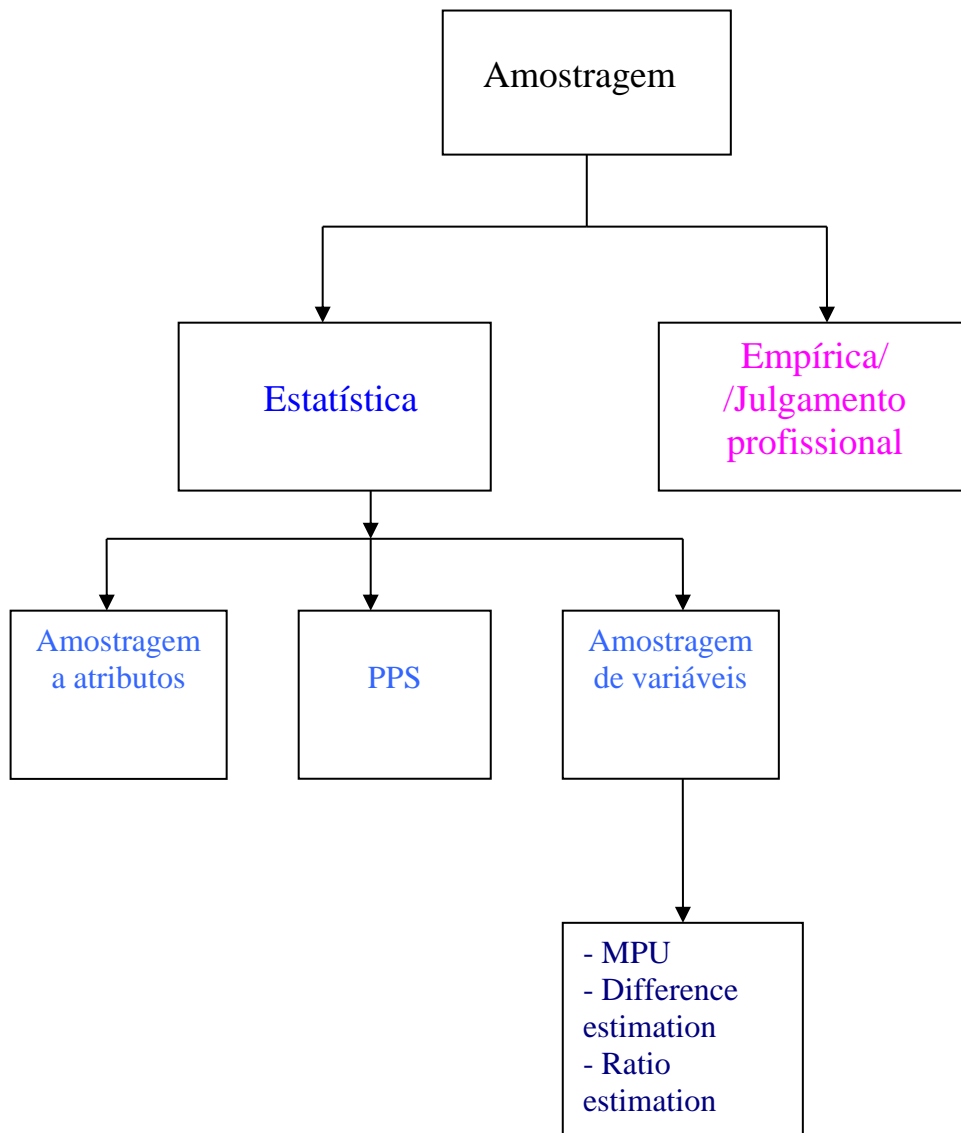
Técnica estatística, também conhecida por amostragem por unidade monetária, igualmente utilizada nos **procedimentos substantivos** segundo a qual fazem parte da amostra as transações em que alguma das unidades monetárias que a compõem tiver sido selecionada.

5.5.2. Amostragem não-estatística ou empírica em auditoria

O julgamento profissional na seleção 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 selecionar 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 selecionar 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 Seleccionados
- ISA 505 - Confirmações Externas
- ISA 530 - Amostragem de Auditoria
- ISA 580 – Declarações escritas