

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 500

PROVA DE AUDITORIA

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009)*

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–2
Data de Entrada em Vigor	3
Objectivo	4
Definições	5
Requisitos	
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada	6
Informação a Usar como Prova de Auditoria	7–9
Seleccionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria	10
Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade .	11
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada	A1–A25
Informação a Usar como Prova de Auditoria	A26–A51
Seleccionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria	A52–A56
Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade .	A57

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500, *Prova de Auditoria*, deve ser lida em conjugação com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

* As emendas a esta ISA como consequência da revisão da ISA 610 (Revista), Usar o Trabalho de Auditores Internos, serão aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após 15 de Dezembro de 2013.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) explica o que constitui prova de auditoria numa auditoria de demonstrações financeiras e aborda a responsabilidade do auditor no sentido de conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que o habilite a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião.
2. Esta ISA é aplicável a toda a prova de auditoria obtida no decurso de uma auditoria. Outras ISA tratam de aspectos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 315¹), da prova de auditoria a obter em relação a um tópico em particular (por exemplo, a ISA 570²), de procedimentos específicos para obter prova de auditoria (por exemplo, a ISA 520³), e da avaliação sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada (ISA 200⁴ e ISA 330⁵).

Data de Entrada em Vigor

3. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009.

Objectivo

4. O objectivo do auditor é conceber e executar procedimentos de auditoria de tal forma que possa obter prova de auditoria suficiente e apropriada para o habilitar a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião.

Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Apropriação (da prova de auditoria) – A medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade ao proporcionar suporte para as conclusões sobre as quais se baseia a opinião do auditor.
 - (b) Perito da gerência – Um indivíduo ou organização que possui competências especializadas numa área distinta da contabilidade ou da auditoria e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade como auxiliar na preparação das demonstrações financeiras.

¹ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

² ISA 570, *Continuidade*

³ ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

⁴ ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

⁵ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

- (c) Prova de auditoria – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras mas também outras informações.
- (d) Registos contabilísticos – Registos de lançamentos contabilísticos iniciais e registos de suporte, tais como cheques e registos de transferências electrónicas de fundos; facturas; contratos; o razão geral e razões auxiliares, os lançamentos de diário e outros ajustamentos às demonstrações financeiras que não estejam reflectidos em lançamentos de diário; e outros registos, como folhas de trabalho e de cálculo, que suportem imputações de custos, cálculos, reconciliações e divulgações.
- (e) Suficiência (da prova de auditoria) – A medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afectada pela avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.

Requisitos

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

- 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. (Ref: Parágrafos A1–A25)

Informação a Usar como Prova de Auditoria

- 7. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria. (Ref: Parágrafos A26–A33)
- 8. Se a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito da gerência, o auditor, na medida do necessário e tendo em atenção a importância do trabalho desse perito para as finalidades do auditor, deve: (Ref: Parágrafos A34–A36)
 - (a) Avaliar a competência, capacidades e objectividade desse perito; (Ref: Parágrafos A37-A43)
 - (b) Inteirar-se do trabalho desse perito; (Ref: Parágrafos A44-A47)
 - (c) Avaliar a apropriação do trabalho desse perito como prova de auditoria para a asserção relevante. (Ref: Parágrafo A48)

9. Quando usar informação produzida pela entidade, o auditor deve avaliar se essa informação é suficientemente fiável para os fins do auditor, incluindo, conforme necessário nas circunstâncias:
- (a) Obter prova de auditoria acerca da correcção e plenitude da informação; e (Ref: Parágrafos A49-A50)
 - (b) Avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor. (Ref: Parágrafo A51)

Seleccionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria

10. Ao conceber testes aos controlos e testes de detalhe, o auditor deve determinar meios de seleccionar itens para teste que permitam satisfazer a finalidade do procedimento de auditoria. (Ref: Parágrafos A52–A56)

Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade

11. Se:
- (a) a prova de auditoria obtida de uma fonte for inconsistente com a obtida de uma outra; ou
 - (b) o auditor tiver dúvidas sobre a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria,

o auditor deve determinar que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessárias para resolver a questão e considerar, se existir, o efeito dessas matérias sobre outros aspectos da auditoria. (Ref: Parágrafo A57)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 6)

- A1. A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor. É por natureza cumulativa e é principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso. Pode, contudo, incluir também informação obtida de outras fontes tais como anteriores auditorias (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram alterações desde a anterior auditoria que possam afectar a sua relevância no período corrente⁶) ou procedimentos de controlo de qualidade de uma firma para a aceitação e continuação do relacionamento com um cliente. Além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registos contabilísticos da entidade são uma fonte importante de prova de auditoria. Da mesma forma, a informação que pode ser

⁶ ISA 315, parágrafo 9

usada como prova de auditoria pode ter sido preparada usando o trabalho de um perito da gerência. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções da gerência, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Além disso, em alguns casos, a falta de informação (por exemplo, a recusa da gerência em fornecer uma declaração pedida) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui prova de auditoria.

- A2. A maior parte do trabalho do auditor na formação da sua opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria podem incluir, além da indagação, a inspecção, a observação, a confirmação, o recálculo, a reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes nalguma combinação. Se bem que a indagação possa proporcionar importante prova de auditoria e possa mesmo produzir prova de uma distorção, em geral não proporciona por si só suficiente prova de auditoria sobre a ausência de uma distorção material ao nível de asserção nem sobre a eficácia operacional dos controlos.
- A3. Conforme explicado na ISA 200,⁷ a garantia razoável de fiabilidade é obtida quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo.
- A4. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de prova de auditoria. A quantidade de prova de auditoria necessária é afectada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais altos os riscos avaliados, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova será necessária). Obter mais prova de auditoria, porém, pode não compensar a sua falta de qualidade.
- A5. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, da sua relevância e da sua fiabilidade em apoio das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias individuais em que é obtida.
- A6. A ISA 330 exige que o auditor conclua se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.⁸ Se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e consequentemente habilitar o auditor a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião é matéria de julgamento profissional. A ISA 200 discute matérias como a natureza dos procedimentos de auditoria, a oportunidade do relato financeiro e o equilíbrio entre benefício e custo, que são

⁷ ISA 200, parágrafo 5

⁸ ISA 330, parágrafo 26

factores relevantes quando o auditor exerce julgamento profissional sobre se foi ou não obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

Fontes de Prova de Auditoria

- A7. Alguma prova de auditoria é obtida executando procedimentos de auditoria para testar os registos contabilísticos, por exemplo por meio de análise e revisão, de reexecução dos procedimentos seguidos no processo de relato financeiro e da reconciliação de tipos e aplicações relacionados da mesma informação. Através da execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registos contabilísticos são internamente consistentes e concordam com as demonstrações financeiras.
- A8. Geralmente, provas de auditoria consistentes provenientes de fontes diferentes ou provas de auditoria de natureza diferente entre si proporcionam uma maior garantia de fiabilidade do que itens de prova de auditoria considerados individualmente. Por exemplo, uma informação corroborante proveniente de uma fonte independente da entidade pode aumentar a garantia de fiabilidade que o auditor obtém da prova de auditoria gerada internamente, nomeadamente nos registos contabilísticos, nas actas de reuniões ou numa declaração da gerência.
- A9. A informação de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como prova de auditoria pode incluir confirmações de terceiros, relatórios de analistas e dados comparáveis de concorrentes (indicadores de referência).

Procedimentos de Auditoria para Obter Prova de Auditoria

- A10. Conforme exigido e melhor explicado na ISA 315 e na ISA 330, a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:
 - (a) Procedimentos de avaliação do risco; e
 - (b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
 - (i) Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los; e
 - (ii) Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.
- A11. Os procedimentos de auditoria descritos nos parágrafos A14-A25 infra podem ser usados como procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor. Conforme explicado na ISA 330, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode, em determinadas circunstâncias, proporcionar prova

de auditoria apropriada quando o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada.⁹

- A12. A natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria a utilizar podem ser afectadas pelo facto de alguns dos dados contabilísticos e outras informações poderem estar disponíveis apenas em formato electrónico ou apenas em determinadas datas ou períodos. Por exemplo, os documentos de base, como notas de encomenda e facturas, podem existir apenas em formato electrónico quando uma entidade está envolvida em comércio electrónico ou podem ser inutilizados após digitalização quando uma entidade usa sistemas de processamento de imagens para facilitar a armazenagem e referência.
- A13. Alguma informação electrónica pode não estar acessível após um determinado período, por exemplo se os ficheiros forem alterados e não existirem cópias de segurança. Consequentemente, o auditor pode achar necessário, tendo em conta as políticas de conservação de dados de uma entidade, pedir que alguma informação seja conservada para a sua análise ou para executar procedimentos de auditoria numa altura em que essa informação esteja disponível.

Inspeção

- A14. A inspeção envolve o exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato electrónico ou outros meios, ou o exame físico de um activo. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria com variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos interno, da eficácia dos controlos sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção usada como teste dos controlos é a inspeção de registos para evidência de autorização.
- A15. Alguns documentos representam prova de auditoria directa da existência de um activo, como acontece por exemplo com documentos que representam um instrumento financeiro, tal como acções ou obrigações. A inspeção de tais documentos pode não proporcionar necessariamente prova de auditoria acerca de propriedade ou de valor. Além disso, inspecionar um contrato executado pode proporcionar prova de auditoria relevante quanto à aplicação das políticas contabilísticas da entidade, como o reconhecimento do rédito.
- A16. A inspeção de activos tangíveis pode proporcionar prova de auditoria fiável com respeito à sua existência, mas não necessariamente acerca dos direitos e obrigações da entidade ou da valorização de activos. A inspeção de itens individuais de inventário pode acompanhar a observação da contagem de inventários.

⁹ ISA 330, parágrafo A35

Observação

- A17. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser executado por outros, como por exemplo a observação pelo auditor da contagem de inventários efectuada pelo pessoal da entidade ou da execução de actividades de controlo. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada à data em que se realiza a observação e pelo facto de que a acção de ser observado poder afectar a forma como o processo ou procedimento é executado. Ver a ISA 501 para mais orientação sobre a observação da contagem de inventários.¹⁰

Confirmações Externas

- A18. Uma confirmação externa representa prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta directa que lhe é dada por um terceiro (a parte que confirma), em papel ou por meio electrónico ou outro. Os procedimentos de confirmação externa são frequentemente relevantes quando tratam de asserções associadas a determinados saldos de contas e seus elementos. Porém, as confirmações externas não têm de se limitar apenas a saldos de contas. Por exemplo, o auditor pode pedir confirmação dos termos de acordos ou de transacções que uma entidade realizou com terceiros; o pedido de confirmação pode ser redigido de modo a perguntar se foram feitas quaisquer modificações ao acordo e, em caso afirmativo, quais são os pormenores relevantes. Os procedimentos de confirmação externa também são usados para obter prova de auditoria acerca da ausência de determinadas condições, por exemplo, a falta de um “acordo lateral” que possa influenciar o reconhecimento do rédito. Ver a ISA 505 para orientação adicional.¹¹

Recálculo

- A19. O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo pode ser executado manual ou electronicamente.

Reexecução

- A20. A reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade.

Procedimentos Analíticos

- A21. Os procedimentos analíticos consistem em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto de informação financeira como não financeira. Os procedimentos analíticos

¹⁰ ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados*

¹¹ ISA 505, *Confirmações Externas*

abrangem também a investigação necessária de flutuações ou relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou se desviem de forma significativa dos valores previstos. Ver a ISA 520 para orientação adicional.

Indagação

- A22. A indagação consiste em procurar informação, financeira ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade. A indagação é usada extensivamente em toda a auditoria, para além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem ir de indagações formais por escrito até indagações orais informais. Avaliar as respostas a indagações constitui parte integrante do processo de indagação.
- A23. As respostas a indagações podem proporcionar ao auditor informação que não possuía previamente ou prova de auditoria corroborativa. Alternativamente, as respostas podem proporcionar informação que difira significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido, como por exemplo informação respeitante à possibilidade de derrogação de controlos pela gerência. Em alguns casos, as respostas a indagações são fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais.
- A24. Se bem que a corroboração de prova obtida por intermédio de indagação assumam muitas vezes particular importância, no caso de indagações acerca de intenções da gerência a informação disponível para suportar essas intenções pode ser limitada. Nestes casos, compreender o historial da gerência na execução das suas intenções declaradas, as razões declaradas pela gerência para escolher um plano de acção em particular e a capacidade da gerência para prosseguir um plano de acção específico podem proporcionar informação relevante para corroborar a prova obtida através de indagação.
- A25. Com respeito a algumas questões, o auditor pode considerar necessário obter declarações escritas da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação para confirmar respostas a indagações orais. Ver a ISA 580 para orientação adicional.¹²

Informação a Usar como Prova de Auditoria

Relevância e Fiabilidade (Ref: Parágrafo 7)

- A26. Conforme referido no parágrafo A1, embora a prova de auditoria seja principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso, pode também incluir informações obtidas de outras fontes, como por exemplo anteriores auditorias, em determinadas circunstâncias, e procedimentos de controlo de qualidade de uma firma para a aceitação e

¹² ISA 580, *Declarações Escritas*

continuação do relacionamento com um cliente. A qualidade de toda a prova de auditoria é afectada pela relevância e fiabilidade da informação sobre a qual se baseia.

Relevância

- A27. A relevância trata da ligação lógica, ou da relação, com a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, com a asserção em causa. A relevância da informação a usar como prova de auditoria pode ser afectada pela orientação dos testes. Por exemplo, se a finalidade de um procedimento de auditoria é testar a sobreavaliação na existência ou na valorização de contas a pagar, testar as contas a pagar registadas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, quando se testa a subavaliação na existência ou na valorização de contas a pagar, testar as contas a pagar registadas não será relevante, mas poderá ser relevante testar outra informação, como os dispêndios subsequentes, facturas por pagar, extractos de fornecedores e relatórios de recepção não reconciliados.
- A28. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode proporcionar prova de auditoria que é relevante para determinadas asserções, mas não para outras. Por exemplo, a inspecção de documentos relativos à cobrança de contas a receber após o final do período pode proporcionar prova de auditoria respeitante à existência e valorização, mas não necessariamente ao corte de operações. De forma análoga, obter prova de auditoria respeitante a uma dada asserção, por exemplo a existência de inventários, não substitui a obtenção de prova de auditoria respeitante a uma outra asserção, por exemplo a valorização desses inventários. Por outro lado, prova de auditoria proveniente de diferentes fontes ou que assuma diferente natureza pode ser muitas vezes relevante para uma mesma asserção.
- A29. Os testes aos controlos são concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção ou na detecção e correcção de distorções materiais ao nível de asserção. A concepção de testes aos controlos para obter prova de auditoria relevante inclui a identificação das condições (características ou atributos) que indicam a execução de um controlo e as condições de desvio que indicam um afastamento da execução adequada. A presença ou ausência dessas condições pode então ser testada pelo auditor.
- A30. Os procedimentos substantivos são concebidos para detectar distorções materiais ao nível de asserção. Compreendem testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos. Conceber procedimentos substantivos inclui a identificação de condições relevantes para a finalidade do teste que constituem uma distorção na asserção relevante.

Fiabilidade

A31. A fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria e, portanto, da própria prova de auditoria, é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e pelas circunstâncias em que é obtida, incluindo os controlos sobre a sua apresentação e manutenção, quando relevantes. Por isso, as generalizações acerca da fiabilidade de vários tipos de prova de auditoria estão sujeitas a importantes excepções. Mesmo quando a informação a usar como prova de auditoria é obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afectar a sua fiabilidade. Por exemplo, a informação obtida de uma fonte externa independente pode não ser fiável se a fonte não for conhecedora ou se um perito da gerência não for objectivo. Embora reconhecendo que podem existir excepções, as generalizações que se seguem acerca da fiabilidade da prova de auditoria podem ser úteis:

- A fiabilidade da prova de auditoria aumenta quando é obtida de fontes independentes fora da entidade.
- A fiabilidade da prova de auditoria que é gerada internamente aumenta quando os controlos relacionados impostos pela entidade, nomeadamente sobre a sua preparação e manutenção, são eficazes.
- A prova de auditoria obtida directamente pelo auditor (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indirectamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
- A prova de auditoria em forma documental, em papel, meio electrónico ou outro, é mais fiável do que a prova de auditoria obtida oralmente (por exemplo, um registo de uma reunião escrito na altura é mais fiável do que uma declaração oral subsequente sobre as matérias discutidas).
- A prova de auditoria proporcionada por documentos originais é mais fiável do que a prova de auditoria proporcionada por fotocópias, telecópias ou documentos que tenham sido filmados, digitalizados ou de outra forma transformados para formato electrónico, cuja fiabilidade pode depender dos controlos sobre a respectiva preparação e conservação.

A32. A ISA 520 proporciona orientação adicional respeitante à fiabilidade dos dados usados para fins de concepção de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.¹³

¹³ ISA 520, parágrafo 5(a)

- A33. A ISA 240 aborda as circunstâncias em que o auditor tem razões para acreditar que um documento pode não ser autêntico ou pode ter sido modificado sem que essa modificação lhe tenha sido divulgada.¹⁴

Fiabilidade de Informação Produzida por um Perito da Gerência (Ref: Parágrafo 8)

- A34. A preparação das demonstrações financeiras de uma entidade pode exigir competências especializadas em áreas distintas da contabilidade ou da auditoria, como cálculos actuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode empregar ou contratar peritos nestas áreas para obter as competências necessárias para preparar as demonstrações financeiras. Não o fazer quando tais competências sejam necessárias aumenta os riscos de distorção material.
- A35. Quando a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito da gerência, aplica-se o requisito do parágrafo 8 desta ISA. Por exemplo, um indivíduo ou uma organização pode ser perito na aplicação de modelos para estimar o justo valor de títulos relativamente aos quais não há mercado observável. Se o indivíduo ou a organização aplicar essa competência para fazer uma estimativa que a entidade usa na preparação das suas demonstrações financeiras, o indivíduo ou a organização é um perito da gerência e aplica-se o parágrafo 8. Se, por outro lado, esse indivíduo ou essa organização se limitarem a facultar dados sobre preços respeitantes a transacções privadas que não estariam de outra forma disponíveis para a entidade e que esta usa nos seus próprios métodos de estimação, tal informação, se usada como prova de auditoria, fica sujeita ao parágrafo 7 desta ISA, mas não corresponde ao uso de um perito da gerência pela entidade.
- A36. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em relação ao requisito do parágrafo 8 desta ISA podem ser afectadas por matérias como:
- A natureza e a complexidade da matéria que envolve o perito da gerência.
 - Os riscos de distorção material na matéria.
 - A disponibilidade de fontes alternativas de prova de auditoria.
 - A natureza, âmbito e objectivos do trabalho do perito da gerência.
 - Se o perito da gerência é empregado da entidade, ou é uma parte contratada por esta para prestar serviços relevantes.

¹⁴ ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 13

- Até que ponto a gerência pode exercer controlo ou ter influência sobre o trabalho do perito da gerência.
- Se o perito da gerência está sujeito a normas de desempenho técnico ou a outros requisitos profissionais ou do sector de actividade.
- A natureza e extensão de quaisquer controlos da entidade sobre o trabalho do perito da gerência.
- O conhecimento e experiência do auditor na área de conhecimento do perito da gerência.
- A anterior experiência do auditor quanto ao trabalho desse perito.

Competência, Capacidades e Objectividade de um Perito da Gerência (Ref: Parágrafo 8(a))

- A37. A competência relaciona-se com a natureza e o nível de conhecimentos do perito da gerência. A capacidade relaciona-se com a possibilidade de o perito da gerência exercer essa competência nas circunstâncias. Os factores que influenciam a capacidade podem incluir, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e de recursos. A objectividade relaciona-se com os possíveis efeitos que as faltas de isenção, os conflitos de interesses ou a influência de outros possam ter no julgamento profissional ou comercial do perito da gerência. A competência, as capacidades e a objectividade de um perito da gerência e quaisquer controlos da entidade sobre o seu trabalho são factores importantes em relação à fiabilidade de qualquer informação por ele produzida.
- A38. A informação respeitante à competência, capacidades e objectividade de um perito da gerência pode proceder de uma variedade de fontes, como:
- Experiência pessoal com trabalho anterior desse perito.
 - Discussões com esse perito.
 - Discussões com outros que estejam familiarizados com o trabalho desse perito.
 - Conhecimento das qualificações desse perito, inscrição como membro de uma organização profissional ou associação sectorial, licença para exercer ou outras formas de reconhecimento externo.
 - Documentos publicados ou livros escritos por esse perito.
 - Um perito do auditor, se existir, que assista o auditor na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito à informação produzida pelo perito da gerência.
- A39. As matérias relevantes para a avaliação da competência, capacidades e objectividade de um perito da gerência incluem nomeadamente se o trabalho

desse perito está ou não sujeito a normas de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou sectoriais, por exemplo normas éticas e outros requisitos de inscrição como membro de uma organização profissional ou associação sectorial, normas de acreditação de uma organização licenciadora ou requisitos impostos por lei ou regulamento.

A40. Outras matérias que podem ser relevantes incluem:

- A relevância da competência do perito da gerência na matéria para que será usado o seu trabalho, incluindo quaisquer áreas de especialidade na área desse perito. Por exemplo, um determinado actuário pode especializar-se em seguros contra acidentes e seguros de propriedade mas ter conhecimentos limitados no que respeita ao cálculo de pensões.
- A competência do perito da gerência com respeito a requisitos contabilísticos relevantes, por exemplo conhecimento de pressupostos e métodos, incluindo modelos, quando aplicável, que sejam consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável.
- Se acontecimentos inesperados, alterações nas condições ou a prova de auditoria obtida a partir dos resultados de procedimentos de auditoria indicam que poderá ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, capacidades e objectividade do perito da gerência à medida que a auditoria progride.

A41. Um conjunto alargado de circunstâncias pode ameaçar a objectividade, como por exemplo ameaças de interesse próprio, ameaças de advocacia, ameaças de familiaridade, ameaças de auto-revisão e ameaças de intimidação. Estas ameaças podem ser reduzidas através de salvaguardas que podem ser criadas quer por estruturas externas (por exemplo, a organização profissional do perito da gerência, legislação ou regulação), quer pelo ambiente em que o perito da gerência trabalha (por exemplo, políticas e procedimentos de controlo de qualidade).

A42. Se bem que as salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objectividade de um perito da gerência, ameaças como a intimidação podem ser menos importantes para um perito contratado pela entidade do que para um perito empregado da entidade, podendo a eficácia das salvaguardas como políticas e procedimentos de controlo de qualidade ser maiores. Na medida em que a ameaça à objectividade criada pelo facto de ser um empregado da entidade estará sempre presente, um perito empregado da entidade não pode geralmente ser considerado mais objectivo que os outros empregados da entidade.

A43. Quando se avalia a objectividade de um perito contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com a gerência e com esse perito quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à objectividade do perito e quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo quaisquer requisitos profissionais

que lhe sejam aplicáveis, e avaliar se essas salvaguardas são adequadas. Os interesses e relacionamentos que criam ameaças à objectividade podem incluir:

- Interesses financeiros.
- Relacionamentos de negócios e relacionamentos pessoais.
- Prestação de outros serviços.

Inteirar-se do Trabalho do Perito da Gerência (Ref: Parágrafo 8(b))

A44. O conhecimento do trabalho do perito da gerência inclui conhecer a área técnica relevante. O auditor pode inteirar-se da área técnica relevante ao mesmo tempo que avalia se ele próprio dispõe de conhecimentos que lhe permitam avaliar o trabalho do perito da gerência ou se necessita de um perito seu para esta finalidade.¹⁵

A45. Os aspectos da área do perito da gerência relevantes para o conhecimento do auditor podem incluir:

- Se a área desse perito tem especialidades que sejam relevantes para a auditoria.
- Se se aplicam quaisquer normas profissionais ou outras e requisitos regulamentares ou legais.
- Que pressupostos e métodos são usados pelo perito da gerência e se os mesmos são geralmente aceites na sua área de competência e são apropriados para fins de relato financeiro.
- A natureza dos dados ou das informações, internos e externos, que o perito do auditor usa.

A46. No caso de um perito da gerência contratado pela entidade, existirá geralmente uma carta de compromisso ou outra forma escrita de acordo entre a entidade e esse perito. Ao inteirar-se do trabalho do perito da gerência, a avaliação desse acordo pode ajudar a determinar a apropriação para as finalidades do auditor dos seguintes elementos:

- Natureza, âmbito e objectivos do trabalho do perito;
- Funções e responsabilidades respectivas da gerência e desse perito; e
- Natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre a gerência e esse perito, incluindo a forma de quaisquer relatórios a preparar pelo mesmo.

A47. No caso de um perito da gerência empregado pela entidade, é menos provável que haja um acordo escrito deste tipo. A forma mais apropriada de o auditor

¹⁵ ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*, parágrafo 7

obter o conhecimento necessário pode ser através de indagações ao perito e a outros membros da gerência.

Avaliar a Apropriação do Trabalho do Perito da Gerência (Ref: Parágrafo 8(c))

- A48. Ao avaliar a apropriação do trabalho do perito da gerência como prova de auditoria para a asserção relevante, podem ser considerados:
- A relevância e razoabilidade dos resultados ou das conclusões desse perito, a sua consistência com outras provas de auditoria e se foram apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras;
 - Se o trabalho desse perito envolve o uso de pressupostos e métodos significativos, a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos; e
 - Se o trabalho desse perito envolve o uso significativo de dados de base, a relevância, plenitude e rigor desses dados.

Informação Produzida pela Entidade e Usada para as Finalidades do Auditor (Ref: Parágrafo 9(a)–(b))

- A49. Para que o auditor possa obter prova de auditoria fiável, a informação produzida pela entidade que seja usada em procedimentos de auditoria terá de ser suficientemente completa e rigorosa. Por exemplo, ao auditar o rédito pela aplicação de preços padrão a registos do volume de vendas, a eficácia é afectada pelo rigor da informação sobre os preços e pela plenitude e rigor dos dados sobre o volume de vendas. De forma análoga, se o auditor pretende testar uma população (por exemplo, pagamentos) quanto a uma determinada característica (por exemplo, autorização), os resultados do teste serão menos fiáveis se a população de que foram seleccionados itens para teste não estiver completa.
- A50. A obtenção de prova de auditoria acerca do rigor e plenitude dessa informação pode ter lugar em simultâneo com o procedimento de auditoria corrente aplicado à informação quando a obtenção de tal prova de auditoria constituir parte integrante do próprio procedimento de auditoria. Noutras situações, o auditor pode ter obtido prova de auditoria quanto ao rigor e plenitude dessa informação testando os controlos sobre a sua preparação e manutenção. Nalgumas situações, porém, o auditor pode determinar que são necessários procedimentos adicionais de auditoria.
- A51. Nalguns casos, o auditor pode pretender usar informação produzida pela entidade para outras finalidades de auditoria. Por exemplo, o auditor pode ter a intenção de utilizar as medidas de desempenho da entidade para efeito de procedimentos analíticos ou outra informação produzida pela entidade, como relatórios dos auditores internos, para actividades de monitorização. Em tais casos, a apropriação da prova de auditoria obtida depende de a informação ser ou não suficientemente precisa ou pormenorizada para as finalidades do

auditor. Por exemplo, as medidas de desempenho usadas pela gerência podem não ser suficientemente precisas para detectar distorções materiais.

Seleccionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria (Ref: Parágrafo 10)

A52. Um teste eficaz proporciona prova de auditoria apropriada na medida em que, tomada em conjunto com outra prova de auditoria obtida ou a obter, seja suficiente para as finalidades do auditor. Ao seleccionar itens para teste, o parágrafo 7 exige que o auditor determine a relevância e fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria; o outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na selecção de itens para teste. Os meios disponíveis para o auditor seleccionar itens para testes são:

- (a) Seleccionar todos os itens (exame a 100%);
- (b) Seleccionar itens específicos; e
- (c) Amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um ou de uma combinação destes meios pode ser apropriada dependendo de circunstâncias particulares como, por exemplo, os riscos de distorção material relativos à asserção que está a ser testada e a praticabilidade e eficiência dos diferentes meios.

Seleccionar Todos os Itens

A53. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transacções ou um saldo de conta (ou um extracto dentro dessa população). Um exame a 100% é improvável no caso de testes a controlos, mas é mais comum para testes de detalhe. Um exame a 100% pode ser apropriado quando, por exemplo:

- A população consiste num pequeno número de itens de grande valor;
- Existe um risco significativo e os outros meios não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada; ou
- A natureza repetitiva de um cálculo ou de outro processo executado automaticamente por um sistema informático torna um exame a 100% económico.

Seleccionar Itens Específicos

A54. O auditor pode decidir seleccionar itens específicos a partir de uma população. Ao tomar esta decisão, os factores que podem ser relevantes incluem o conhecimento da entidade pelo auditor, os riscos avaliados de distorção material e as características da população a testar. A selecção por julgamento de itens específicos está sujeita a um risco não relacionado com a amostragem. Os itens específicos seleccionados podem incluir:

- *Itens de valor elevado ou itens principais.* O auditor pode decidir seleccionar itens específicos dentro de uma população porque apresentam elevado valor ou exibem outras características, como por exemplo itens suspeitos, não usuais, particularmente susceptíveis de risco ou que tenham um historial de erros.
- *Todos os itens acima de uma determinada quantia.* O auditor pode decidir examinar itens cujos valores registados excedam uma determinada quantia, de forma a verificar uma parte significativa da quantia total de uma classe de transacções ou de um saldo de conta.
- *Itens para obter informação.* O auditor pode examinar itens para obter informação acerca de matérias como a natureza da entidade ou a natureza das transacções.

A55. Embora o exame selectivo de itens específicos a partir de uma classe de transacções ou de um saldo de conta seja uma forma eficiente de obter prova de auditoria, isso não constitui amostragem de auditoria. Os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados a itens seleccionados desta forma não podem ser projectados para toda a população. Consequentemente, o exame selectivo de itens específicos não proporciona prova de auditoria respeitante ao resto da população.

Amostragem de Auditoria

A56. 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 530.¹⁶

Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade (Ref: Parágrafo 11)

A57. A obtenção de prova de auditoria a partir de diferentes fontes ou de prova de auditoria de diferentes naturezas pode indicar que um item individual de prova de auditoria não é fiável, nomeadamente quando a prova de auditoria obtida a partir de uma fonte é inconsistente com a obtida a partir de outra. Tal pode ser o caso quando, por exemplo, as respostas a indagações à gerência, à auditoria interna e a outros são inconsistentes ou quando as respostas a indagações aos encarregados da governação feitas para corroborar as respostas a indagações à gerência são inconsistentes com as respostas da gerência. A ISA 230 inclui um requisito específico de documentação quando o auditor identifica informação que é inconsistente com a sua conclusão final respeitante a uma matéria significativa.¹⁷

¹⁶ ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

¹⁷ ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 11