**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 500**

**PROVA DE AUDITORIA**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009)

**ÍNDICE**


| | Parágrafo |
|---|---|
| **Introdução** | |
| Âmbito desta ISA | 1–2 |
| Data de Eficácia | 3 |
| **Objetivo** | **4** |
| **Definições** | **5** |
| **Requisitos** | |
| Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada | 6 |
| Informação a Usar como Prova de Auditoria | 7–9 |
| Selecionar 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** | |
| Fonte de Informação Externa | A1-A4 |
| Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada | A5–A29 |
| Informação a Usar como Prova de Auditoria | A30–A62 |
| Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria | A63–A67 |
| Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade | A68 |


A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500, *Prova de Auditoria*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

# 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 aspetos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 315 (Revista *2019*)[1]), da prova de auditoria a obter em relação a um tópico em particular (por exemplo, a ISA 570 (Revista)[2]), de procedimentos específicos para obter prova de auditoria (por exemplo, a ISA 520[3]), e da avaliação sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada (ISA 200[4] e ISA 330[5]).

## Data de Eficácia

3. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009.

# Objetivo

4. O objetivo 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 na base das quais forma a sua opinião.

# Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:

   (a) Registos contabilísticos – Registos de lançamentos contabilísticos iniciais e registos de suporte, tais como cheques e registos de transferências eletrónicas de fundos; faturas; contratos; o razão geral e razões auxiliares, os lançamentos de diário e outros ajustamentos às demonstrações financeiras que não estejam refletidos em lançamentos de diário; e outros registos, como folhas de trabalho e de cálculo, que suportem imputações de custos, cálculos, reconciliações e divulgações.

   (b) 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.

   (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 informação de outras fontes.

   (d) Fonte de informação externa – Um indivíduo ou organização externa que fornece informação que foi usada pela entidade na preparação das demonstrações financeiras, ou que foi obtida pelo auditor como prova de auditoria, quando tal informação é adequada para utilização de um grande número de utilizadores. Quando a informação foi fornecida por um indivíduo ou organização que atua na qualidade de perito do órgão de gestão, organização de serviços,[6] ou perito do auditor,[7] o indivíduo ou organização não é considerado como fonte de informação externa em relação a essa informação específica. (Ref: Parágrafos A1 a A4).

   (e) Perito do órgão de gestão – 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 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*

2 ISA 570 (Revista), *Continuidade*

3 ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

4 ISA 200, *Objetivos 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

6 ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*, parágrafo 8.

7 ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*, parágrafo 6

(f) Suficiência (da prova de auditoria) – A medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do 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. (Rer: Parágrafos A5 a A29)

### 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, incluindo a informação obtida de uma fonte de informação externa. (Ref: Parágrafos A30 a A44)

8. Se a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão, o auditor, na medida do necessário e tendo em atenção a importância do trabalho desse perito para as finalidades do auditor, deve: (Ref: Parágrafos A45 a A47)

   (a) Avaliar a competência, capacidades e objetividade desse perito; (Ref: Parágrafos A48 a A54)

   (b) Inteirar-se do trabalho desse perito; (Ref: Parágrafos A55 a A58)

   (c) Avaliar a apropriação do trabalho desse perito como prova de auditoria para a asserção relevante. (Ref: Parágrafo A59)

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 correção e plenitude da informação; e (Ref: Parágrafos A60 a A61)

   (b) Avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor. (Ref: Parágrafo A62)

### Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria

10. Ao conceber testes aos controlos e testes de detalhe, o auditor deve determinar meios de selecionar itens para teste que permitam satisfazer a finalidade do procedimento de auditoria. (Ref: Parágrafos A63 a A67)

### 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 aspetos da auditoria. (Ref: Parágrafo A68)

***

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

**Fonte de Informação Externa** (Ref: Parágrafo 5 (d))

A1. As fontes de informação externa podem incluir serviços de apreçamento Organizações governamentais, bancos centrais ou bolsas de valores reconhecidas. Exemplos de informação que pode ser obtida de fontes de informação externa incluem:

- Preços e dados relacionados com preços;
- Dados macroeconómicos, tais como taxas de desemprego histórias e previsionais, e taxas de crescimento económico, ou dados de censos;
- Dados de crédito históricos;

- Dados específicos do setor, tal como um índice de custos de recuperação para determinadas indústrias extrativas, ou informações de audiência ou classificações usadas para determinar o rédito de publicidade na indústria de entretenimento; e
- Tábuas de mortalidade usadas para determinar passivos nos setores de seguros de vida e pensões.

A2. É mais provável que um conjunto de informações seja adequado para utilização de um amplo grupo de utilizadores e menos provável que seja sujeito a influência de um utilizador específico, se o indivíduo ou organização externa o fornecer gratuitamente ao público, ou o tornar disponível para um amplo grupo de utilizadores mediante o pagamento de uma taxa de serviço. Pode ser exigido julgamento para determinar se a informação é adequada para utilização por um amplo conjunto de utilizadores, tendo em conta a capacidade da entidade influenciar a fonte de informação externa.

A3. Um indivíduo ou organização externa não pode, em relação a um conjunto específico de informação, ser simultaneamente fonte de informação externa e perito do órgão de gestão, ou organização de serviços, ou perito do auditor.

A4. Contudo, um indivíduo ou organização externa pode, por exemplo, atuar como perito do órgão de gestão quando fornece um conjunto específico de informação, mas atuar como fonte de informação externa quando fornece um conjunto de informação diferente. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário julgamento profissional para determinar se o indivíduo ou organização externa está a atuar como fonte de informação externa ou como perito do órgão de gestão com respeito a um conjunto específico de informação. Noutras circunstâncias, a distinção pode ser clara. Por exemplo:

- Um indivíduo ou organização externa pode fornecer informação sobre preços imobiliários que são adequados para utilização por um amplo grupo de utilizadores, por exemplo, informação tornada pública relativamente a uma região geográfica, e ser determinado como uma fonte de informação externa relativamente a essa informação. A mesma organização externa pode também atuar como perito do órgão de gestão ou do auditor ao fornecer avaliações encomendadas, relativamente ao portfolio de bens imobiliários da entidade, especificamente adaptadas aos factos e circunstâncias da entidade.
- Algumas organizações atuariais publicam tábuas de mortalidade para utilização geral que, quando usadas pela entidade, seriam geralmente consideradas informação e uma fonte de informação externa. A mesma organização atuarial também pode ser um perito do órgão de gestão relativamente a informação diferente adaptada às circunstâncias concretas da entidade para ajudar o órgão de gestão a determinar o passivo para pensões para vários dos planos de pensões da entidade.
- Um indivíduo ou organização externa pode ter competência na aplicação de modelos para estimar o justo valor de títulos para os quais não existe um mercado observável. Se o indivíduo ou organização externa aplicar essa competência do desenvolvimento de uma estimativa especificamente para a entidade e esse trabalho for usado pelo órgão de gestão na preparação das suas demonstrações financeiras, o indivíduo ou organização externa será provavelmente um perito do órgão de gestão em relação a essa informação. Se, por outro lado, esse individuo ou organização externa apenas fornecer, ao público, preços ou dados relacionados com o preço, relativamente a transações particulares, e a entidade usar essa informação nos seus próprios métodos de estimação, o indivíduo ou organização externa será provavelmente uma fonte de informação externa em relação a essa informação.
- Um indivíduo ou organização externa podem publicar informação, adequada para um amplo grupo de utilizadores, sobre riscos ou condições de um setor. Se usada pela entidade na preparação de divulgações de risco (por exemplo, dando cumprimento à IFRS 7[8]), tal informação seria normalmente considerada como sendo informação de uma fonte de informação externa. Contudo, se o mesmo tipo de informação tiver sido especificamente encomendado pela entidade para usar o seu conhecimento técnico para desenvolver informação sobre esses riscos, adaptado às circunstâncias da entidade, o indivíduo ou organização externa estará provavelmente a atuar como perito do órgão de gestão.
- Um indivíduo ou organização externa pode aplicar o seu conhecimento no fornecimento de informação sobre tendências de mercado correntes e futuras, a qual torna acessível a, e é adequada a ser usada por, um amplo grupo de utilizadores. Se usada pela entidade para ajudar a tomar decisões sobre pressupostos a ser usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, tal informação será provavelmente considerada informação de fonte de informação externa. Se o mesmo tipo de informação tiver sido encomendado pela

[8] Norma Internacional de Relato Financeiro 7 (IFRS), *Instrumentos Financeiros: Divulgações*

entidade para abordar tendências correntes e futuras relevantes para os factos e circunstâncias específicos da entidade, o indivíduo e organização externa estará provavelmente a atuar como perito do órgão de gestão.

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

A5. 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 auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha avaliado se tal informação continua relevante e fiável como prova de auditoria para a auditoria corrente[9]) através da informação obtida pela firma na aceitação ou continuação do relacionamento com um cliente. Adicionalmente, os registos contabilísticos da entidade e outras fontes internas da entidade são importantes fontes de prova de auditoria. A informação pode ser usada como prova de auditoria pode ter sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão ou obtida de uma fonte de informação externa. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Além disso, em alguns casos, a falta de informação (por exemplo, a recusa do órgão de gestão em fornecer uma declaração pedida) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui prova de auditoria.

A6. 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 inspeção, 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.

A7. Conforme explicado na ISA 200,[10] a garantia razoável de fiabilidade é obtida quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (isto é, o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo.

A8. 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 afetada 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.

A9. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, da sua relevância e da sua fiabilidade como suporte 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.

A10. A ISA 330 exige que o auditor conclua se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.[11] 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 fatores relevantes quando o auditor exerce julgamento profissional sobre se foi ou não obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

*Fontes de Prova de Auditoria*

A11. 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.

A12. Geralmente, prova de auditoria consistente proveniente de fontes diferentes ou prova 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

[9] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 16

[10] ISA 200, parágrafo 5

[11] ISA 330, parágrafo 26

pode aumentar a garantia de fiabilidade que o auditor obtém da prova de auditoria gerada internamente, nomeadamente nos registos contabilísticos, nas atas de reuniões ou numa declaração do órgão de gestão.

A13. A informação de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como prova de auditoria pode incluir confirmações de terceiros e informação de uma fonte de informação externa, incluindo, relatórios de analistas e dados comparáveis de concorrentes (indicadores de referência).

*Procedimentos de Auditoria para Obter Prova de Auditoria*

A14. Conforme exigido e melhor explicado na ISA 315 (Revista 2019) 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.

A15. Os procedimentos de auditoria descritos nos parágrafos A18 a A29 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.[12]

A16. A natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria a utilizar podem ser afetadas pelo facto de alguns dos dados contabilísticos e outras informações poderem estar disponíveis apenas em formato eletrónico ou apenas em determinadas datas ou períodos. Por exemplo, os documentos de base, como notas de encomenda e faturas, podem existir apenas em formato eletrónico quando uma entidade desenvolve comércio eletrónico ou podem ser inutilizados após digitalização quando uma entidade usa sistemas de processamento de imagens para facilitar a armazenagem e referência.

A17. Alguma informação eletrónica 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

A18. A inspeção envolve o exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios, ou o exame físico de um ativo. 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 internos, da eficácia dos controlos sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção usada como teste aos controlos é a inspeção de registos para evidência de autorização.

A19. Alguns documentos representam prova de auditoria direta da existência de um ativo, como acontece por exemplo com documentos que representam um instrumento financeiro, tal como ações 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.

A20. A inspeção de ativos 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 ativos. A inspeção de itens individuais de inventário pode acompanhar a observação da contagem de inventários.

Observação

A21. 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 efetuada pelo pessoal da entidade ou da execução de controlos. 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 ação de ser observado poder afetar a forma como o

[12] ISA 330, parágrafo A36

processo ou procedimento é executado. Ver a ISA 501 para mais orientação sobre a observação da contagem de inventários.[13]

Confirmações Externas

A22. Uma confirmação externa representa prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro (a parte que confirma), em papel ou por meio eletrónico 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 transações 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.[14]

Recálculo

A23. O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo pode ser executado manual ou eletronicamente.

Reexecução

A24. 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

A25. 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 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

A26. 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.

A27. 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 pelo órgão de gestão. Em alguns casos, as respostas a indagações são fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais.

A28. Se bem que a corroboração de prova obtida por intermédio de indagação assuma muitas vezes particular importância, no caso de indagações acerca de intenções do órgão de gestão a informação disponível para suportar essas intenções pode ser limitada. Nestes casos, compreender o historial do órgão de gestão na execução das suas intenções declaradas, as razões declaradas pelo órgão de gestão para escolher um plano de ação em particular e a capacidade do órgão de gestão para prosseguir um plano de ação específico podem proporcionar informação relevante para corroborar a prova obtida através de indagação.

A29. Com respeito a algumas questões, o auditor pode considerar necessário obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação para confirmar respostas a indagações orais. Ver a ISA 580 para orientação adicional.[15]

---

[13] ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados*

[14] ISA 505, *Confirmações Externas*

[15] ISA 580, *Declarações Escritas*

**Informação a Usar como Prova de Auditoria**

*Relevância e Fiabilidade* (Ref: Parágrafo 7)

A30. Conforme referido no parágrafo A5, 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 auditorias anteriores, através de informação obtida pela firma na aceitação ou continuação do relacionamento com um cliente e cumprimento de determinadas responsabilidades adicionais de acordo com a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes (por exemplo relativos a incumprimento de leis e regulamentos de uma entidade). A qualidade de toda a prova de auditoria é afetada pela relevância e fiabilidade da informação sobre a qual se baseia.

Relevância

A31. 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 afetada 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, faturas por pagar, extratos de fornecedores e relatórios de receção não reconciliados.

A32. 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 inspeção 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.

A33. Os testes aos controlos são concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção ou na deteção e correção de distorções materiais ao nível de asserção. A conceção 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.

A34. Os procedimentos substantivos são concebidos para detetar 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

A35. 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 exceções. Mesmo quando a informação a usar como prova de auditoria é obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua fiabilidade. Por exemplo, a informação obtida de uma fonte externa independente da entidade pode não ser fiável se a fonte não for conhecedora ou se um perito do órgão de gestão não for objetivo. Embora reconhecendo que podem existir exceções, 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 diretamente pelo auditor (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
- A prova de auditoria em forma documental, em papel, meio eletrónico 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 eletrónico, cuja fiabilidade pode depender dos controlos sobre a respetiva preparação e conservação.

A36. A ISA 520 proporciona orientação adicional respeitante à fiabilidade dos dados usados para fins de conceção de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.[16]

A37. 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.[17]

A38. A ISA 250 (Revista)[18] proporciona orientações adicionais relativas ao cumprimento de quaisquer responsabilidades adicionais estabelecidas por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes relacionados com a identificação de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos por parte da entidade que possam proporcionar informação adicional que seja relevante para o trabalho do auditor de acordo com as ISA e para a apreciação das implicações de tais incumprimentos noutros aspetos da auditoria.

**Fontes de Informação Externas**

A39. O parágrafo 7 exige que o auditor considere a relevância e fiabilidade da informação obtida de uma fonte de informação externa que irá ser usada como prova de auditoria, independentemente dessa informação ter sido usada pela entidade na preparação das demonstrações financeiras ou obtida pelo auditor. Para informação obtida de uma fonte de informação externa, essa consideração pode, em determinados casos, incluir prova de auditoria sobre a fonte de informação externa ou a preparação da informação pela fonte de informação externa, obtida através da conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais de acordo com a ISA 330 ou, quando aplicável, a ISA 540 (Revista).[19]

A40. Conhecer a razão por que o órgão de gestão ou, quando aplicável, um perito do órgão de gestão usa uma fonte de informação externa, e de como a relevância e fiabilidade da informação foi considerada (incluindo a sua exatidão e plenitude), pode ajudar o auditor a considerar a relevância e fiabilidade dessa informação.

A41. Os seguintes fatores podem ser importantes quando se considera a relevância e fiabilidade da informação obtida de uma fonte de informação externa, incluindo a exatidão e plenitude, tendo em conta que alguns destes fatores podem apenas ser relevantes quando a informação tiver sido usada pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras ou tiver sido obtida pelo auditor:

- A natureza e autoridade da fonte de informação externa. Por exemplo, um banco central ou um departamento de estatísticas nacional com poder legal para fornecer informação setorial ao público é provavelmente uma autoridade para determinados tipos de informação;
- A capacidade de influenciar a informação obtida, através de relações entre a entidade e a fonte de informação;
- A competência e reputação da fonte de informação externa relativamente à informação, incluindo se, no julgamento profissional do auditor, a informação é fornecida de modo rotineiro por uma fonte com histórico de prestação de informação fiável;
- Experiência passada do auditor com a fiabilidade da informação prestada pela fonte de informação externa;
- Evidência de aceitação geral do mercado pelos utilizadores da relevância e/ou fiabilidade da informação de uma fonte de informação externa para uma finalidade similar àquela para que foi usada pelo órgão de gestão ou auditor;
- Se a entidade possui controlos que tratam a relevância e fiabilidade da informação obtida e usada;
- Se a fonte de informação externa acumula informação geral de mercado ou intervém diretamente no estabelecimento de transações de mercado;

[16] ISA 520, parágrafo 5(a)

[17] ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14

[18] ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 9

[19] ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

- Se a informação é adequada para utilizar da forma que está a ser usada e, se aplicável, se foi desenvolvida tendo em conta o referencial de relato financeiro;
- Informação alternativa que possa contradizer a informação usada;
- A natureza e quantidade de salvaguardas ou outras expressões restritivas relacionadas com a informação obtida;
- Informação sobre os métodos usados na preparação da informação, forma como os métodos foram aplicados incluindo, quando aplicável, como os modelos foram usados nessa aplicação, e os controlos sobre os métodos; e
- Quando disponível, informação relevante para considerar a adequação dos pressupostos e outros dados aplicados pelas fontes de informação externas no desenvolvimento da informação obtida.

A42. A natureza e extensão das considerações do auditor tomam em conta a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção para os quais o uso de informação externa é relevante, o nível de relevância do uso dessa informação dados os riscos de distorção material avaliados e a possibilidade da informação da fonte de informação externa poder não ser fiável (por exemplo, se é de uma fonte credível). Com base na consideração pelo auditor das matérias descritas no parágrafo A39, o auditor pode determinar que, de acordo com a ISA 315 (Revista 2019), é necessário mais conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, ou que são apropriados nas circunstâncias procedimentos de auditoria adicionais de acordo com a ISA 330[20] e ISA 540 (Revista),[21] quando aplicável, para responder aos riscos de distorção material avaliados relacionados com a utilização de informação de uma fonte de informação externa. Tais procedimentos podem incluir:

- Comparar a informação obtida da fonte de informação externa com a informação obtida de fontes de informação independentes alternativas.
- Quando relevante para considerar o uso de uma fonte de informação externa pelo órgão de gestão, obter o entendimento dos controlos do órgão de gestão para aferir a fiabilidade da informação de fontes de informação externas, e potencialmente testar a eficácia operacional de tais controlos.
- Executar procedimentos para obter informação da fonte de informação externa para compreender os seus processos, técnicas, e pressupostos, para efeitos de identificar, compreender e, quando relevante, testar a eficácia operacional dos seus controlos.

A43. Em algumas situações, pode existir apenas um fornecedor de determinada informação, por exemplo, informação de um banco central ou governo, tal como a taxa de inflação, ou um único órgão setorial reconhecido. Em tais casos, a determinação pelo auditor da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que podem ser apropriados nas circunstâncias é influenciada pela natureza e credibilidade da fonte de informação, os riscos de distorção material avaliados para os quais essa informação externa é relevante, e o grau em que a utilização dessa informação é relevante para as razões da avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, quando a informação provém de uma fonte com autoridade credível, a extensão dos procedimentos de auditoria adicionais pode ser menor, tal como corroborar a informação com o sítio da internet da fonte ou informação publicada. Noutros casos, se a fonte não for avaliada como credível, o auditor pode determinar que são apropriados procedimentos mais extensos e, na ausência de qualquer outra fonte de informação independente alternativa, com a qual comparar, pode considerar se a execução de procedimentos para obter informação da fonte de informação externa, quando praticável, é apropriada para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

A44. Quando o auditor não tiver uma base suficiente para avaliar a relevância e fiabilidade da informação da fonte de informação externa, o auditor pode ter uma limitação de âmbito se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada através de procedimentos alternativos. Qualquer limitação de âmbito imposta é avaliada de acordo com os requisitos da ISA 705 (Revista).[22]

*Fiabilidade de Informação Produzida por um Perito do Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 8)

A45. A preparação das demonstrações financeiras de uma entidade pode exigir competências especializadas em áreas distintas da contabilidade ou da auditoria, como cálculos atuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode

[20] ISA 330, parágrafo 6

[21] ISA 540 (Revista), parágrafo 30

[22] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente,* parágrafo 13

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.

A46. Quando a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão, 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 do órgão de gestão e aplica-se o parágrafo 8. Se, por outro lado, esse indivíduo ou essa organização se limitarem a facultar dados sobre preços respeitantes a transações 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, sendo informação de uma fonte de informação externa e não a utilização de um perito do órgão de gestão pela entidade.

A47. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em relação ao requisito do parágrafo 8 desta ISA podem ser afetadas por matérias como:

- A natureza e a complexidade da matéria que envolve o perito do órgão de gestão.
- Os riscos de distorção material na matéria.
- A disponibilidade de fontes alternativas de prova de auditoria.
- A natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito do órgão de gestão.
- Se o perito do órgão de gestão é empregado da entidade, ou é uma parte contratada por esta para prestar serviços relevantes.
- Até que ponto o órgão de gestão pode exercer controlo ou ter influência sobre o trabalho do perito do órgão de gestão.
- Se o perito do órgão de gestão está sujeito a normas de desempenho técnico ou a outros requisitos profissionais ou do setor de atividade.
- A natureza e extensão de quaisquer controlos da entidade sobre o trabalho do perito do órgão de gestão.
- O conhecimento e experiência do auditor na área de conhecimento do perito do órgão de gestão.
- A anterior experiência do auditor quanto ao trabalho desse perito.

Competência, Capacidades e Objetividade de um Perito do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(a))

A48. A competência relaciona-se com a natureza e o nível de conhecimentos do perito do órgão de gestão. A capacidade relaciona-se com a possibilidade de o perito do órgão de gestão exercer essa competência nas circunstâncias. Os fatores que influenciam a capacidade podem incluir, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e de recursos. A objetividade 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 do órgão de gestão. A competência, as capacidades e a objetividade de um perito do órgão de gestão e quaisquer controlos da entidade sobre o seu trabalho são fatores importantes em relação à fiabilidade de qualquer informação por ele produzida.

A49. A informação respeitante à competência, capacidades e objetividade de um perito do órgão de gestão 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 setorial, 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 do órgão de gestão.

A50. As matérias relevantes para a avaliação da competência, capacidades e objetividade de um perito do órgão de gestão incluem nomeadamente se o trabalho desse perito está ou não sujeito a normas de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou setoriais, por exemplo normas éticas e outros requisitos de inscrição como membro de uma organização profissional ou associação setorial, normas de acreditação de uma organização licenciadora ou requisitos impostos por lei ou regulamento.

A51. Outras matérias que podem ser relevantes incluem:

- A relevância da competência do perito do órgão de gestão na matéria para que será usado o seu trabalho, incluindo quaisquer áreas de especialidade na área desse perito. Por exemplo, um determinado atuário 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 do órgão de gestão 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 objetividade do perito do órgão de gestão à medida que a auditoria progride.

A52. Um conjunto alargado de circunstâncias pode ameaçar a objetividade, 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 do órgão de gestão, legislação ou regulação), quer pelo ambiente em que o perito do órgão de gestão trabalha (por exemplo, políticas e procedimentos de controlo de qualidade).

A53. Se bem que as salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objetividade de um perito do órgão de gestão, 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 objetividade criada pelo facto de ser um empregado da entidade estará sempre presente, um perito empregado da entidade não pode geralmente ser considerado mais objetivo que os outros empregados da entidade.

A54. Quando se avalia a objetividade de um perito contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com o órgão d egestão e com esse perito quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à objetividade 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 objetividade podem incluir:

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

Inteirar-se do Trabalho do Perito do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(b))

A55. O conhecimento do trabalho do perito do órgão de gestão 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 do órgão de gestão ou se necessita de um perito seu para esta finalidade.[23]

A56. Os aspetos da área do perito do órgão de gestão 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 do órgão de gestão 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.

[23] ISA 620, parágrafo 7

A57. No caso de um perito do órgão de gestão 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 do órgão de gestão, a avaliação desse acordo pode ajudar a determinar a apropriação para as finalidades do auditor dos seguintes elementos:

- Natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito;
- Funções e responsabilidades respetivas do órgão de gestão e desse perito; e
- Natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre o órgão de gestão e esse perito, incluindo a forma de quaisquer relatórios a preparar pelo mesmo.

A58. No caso de um perito do órgão de gestão empregado pela entidade, é menos provável que haja um acordo escrito deste tipo. A forma mais apropriada de o auditor obter o conhecimento necessário pode ser através de indagações ao perito e a outros membros do órgão de gestão.

Avaliar a Apropriação do Trabalho do Perito do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(c))

A59. Ao avaliar a apropriação do trabalho do perito do órgão de gestão 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 outra prova de auditoria e se foram apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras;
- Se o trabalho desse perito envolve o uso de pressupostos e métodos significativos, a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos;
- Se o trabalho desse perito envolve o uso significativo de dados de base, a relevância, plenitude e rigor desses dados; e
- Se o trabalho do perito envolver a utilização de informação de uma fonte de informação externa, a relevância e fiabilidade dessa informação.

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

A60. 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 afetada 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 caraterística (por exemplo, autorização), os resultados do teste serão menos fiáveis se a população de que foram selecionados itens para teste não estiver completa.

A61. 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 de auditoria adicionais.

A62. 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 atividades 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 pelo órgão de gestão podem não ser suficientemente precisas para detetar distorções materiais.

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

A63. 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 selecionar 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 aspeto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens para teste. Os meios disponíveis para o auditor selecionar itens para testes são:

(a) Selecionar todos os itens (exame a 100%);

(b) Selecionar 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.

*Selecionar Todos os Itens*

A64. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transações ou um saldo de conta (ou um extrato 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.

*Selecionar Itens Específicos*

A65. O auditor pode decidir selecionar itens específicos a partir de uma população. Ao tomar esta decisão, os fatores que podem ser relevantes incluem o conhecimento da entidade pelo auditor, os riscos de distorção material avaliados e as características da população a testar. A seleção por julgamento de itens específicos está sujeita a um risco não relacionado com a amostragem. Os itens específicos selecionados podem incluir:

- *Itens de valor elevado ou itens principais*. O auditor pode decidir selecionar itens específicos dentro de uma população porque apresentam elevado valor ou exibem outras características, como por exemplo itens suspeitos, não usuais, particularmente suscetíveis 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 transações 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 transações.

A66. Embora o exame seletivo de itens específicos a partir de uma classe de transações 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 selecionados desta forma não podem ser projetados para toda a população. Consequentemente, o exame seletivo de itens específicos não proporciona prova de auditoria respeitante ao resto da população.

*Amostragem de Auditoria*

A67. A amostragem de auditoria é concebida para possibilitar a extração 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.[24]

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

A68. 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 ao órgão de gestão, 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 ao órgão de gestão são inconsistentes com as respostas do órgão de gestão. 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.[25]

[24] ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

[25] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 11