NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 501

PROVA DE AUDITORIA – CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS PARA ITENS SELECIONADOS

(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

Data de Eficácia 2

Objetivo 3

Requisitos

Inventários 4–8

Litígios e Reclamações 9–12

Informação por Segmentos 13

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Inventários A1–A16

Litígios e Reclamações A17–A25

Informação por Segmentos A26–A27

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 501, *Prova de Auditoria – Considerações Especificas para Itens Selecionados* 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) trata de considerações específicas do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de acordo com a ISA 330,[1] a ISA 500[2] e outras ISA relevantes, no que respeita a determinados aspetos dos inventários, litígios e reclamações que envolvam a entidade e à informação por segmentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

Data de Eficácia

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

Objetivo

3. O objetivo do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante:
   (a) À existência e condição dos inventários;
   (b) À plenitude dos litígios e reclamações que envolvam a entidade; e
   (c) À apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Requisitos

Inventários

4. Se os inventários forem materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários através de:
   (a) Assistência à contagem física dos inventários, salvo se impraticável, para: (Ref: Parágrafos A1 a A3)
      (i) Avaliar as instruções e procedimentos do órgão de gestão para o registo e controlo dos resultados da contagem física dos inventários; (Ref: Parágrafo A4)
      (ii) Observar a execução dos procedimentos de contagem do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A5)
      (iii) Inspecionar os inventários; e (Ref: Parágrafo A6)
      (iv) Executar contagens de teste; e (Ref: Parágrafos A7 e A8)
   (b) Execução de procedimentos de auditoria sobre os registos finais de inventários da entidade para determinar se refletem rigorosamente os resultados reais da contagem de inventários.

5. Se a contagem física dos inventários for conduzida numa data que não seja a data das demonstrações financeiras, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos pelo parágrafo 4, executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria sobre se as alterações nos inventários entre a data da contagem e a data das demonstrações financeiras estão devidamente registadas. (Ref: Parágrafos A9 a A11)

6. Se o auditor não puder assistir à contagem física dos inventários devido a circunstâncias imprevistas, deve efetuar ou observar algumas contagens físicas numa data alternativa e executar procedimentos de auditoria sobre as transações no período intercalar.

7. Se a assistência à contagem física dos inventários for impraticável, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários. Se tal não for possível, o auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor de acordo com a ISA 705 (Revista).[3] (Ref: Parágrafos A12–A14)

8. Se os inventários sob custódia e controlo de um terceiro forem materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição desses inventários executando um ou ambos os seguintes procedimentos:

---

[1] ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

[2] ISA 500, *Prova de Auditoria*

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

(a) Pedir confirmação do terceiro quanto às quantidades e condição dos inventários detidos em nome da entidade; (Ref: Parágrafo A15)

(b) Realizar uma inspeção ou outros procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, (Ref: Parágrafo A16)

Litígios e Reclamações

9. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria a fim de identificar litígios e reclamações que envolvam a entidade que possam dar origem a riscos de distorção material, incluindo: (Ref: Parágrafos A17 a A19)

(a) Indagar do órgão de gestão e, quando aplicável, de outros dentro da entidade, incluindo o consultor jurídico interno;

(b) Rever as atas de reuniões dos encarregados da governação e a correspondência entre a entidade e o seu consultor jurídico externo; e

(c) Rever as contas de gastos com advogados. (Ref: Parágrafo A20)

10. Quando o auditor avaliar um risco de distorção material respeitante a litígios ou reclamações que tenham sido identificados ou quando os procedimentos de auditoria executados indicarem que podem existir outros litígios e reclamações materiais, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos por outras ISA, procurar uma comunicação direta com o consultor jurídico externo da entidade, por meio de uma carta de indagações preparada pelo órgão de gestão e enviada pelo auditor pedindo ao consultor jurídico externo da entidade que comunique diretamente com o auditor. Se a lei, regulamento ou a respetiva organização profissional legal proibir o consultor jurídico externo da entidade de comunicar diretamente com o auditor, este deve executar procedimentos de auditoria alternativos. (Ref: Parágrafos A21 a A25)

11. Se:

(a) o órgão de gestão recusar dar permissão ao auditor para comunicar ou para se encontrar com o consultor jurídico externo da entidade, ou se o consultor jurídico externo da entidade recusar responder apropriadamente à carta de indagações ou for proibido de responder; e

(b) o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada executando procedimentos alternativos,

o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).

Declarações Escritas

12. O auditor deve pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação que forneçam declarações escritas no sentido de que todos os litígios e reclamações conhecidos, reais ou potenciais cujos efeitos devam ser considerados na preparação das demonstrações financeiras lhe foram divulgados e foram contabilizados e divulgados de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Informação por Segmentos

13. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável: (Ref: Parágrafo A26)

(a) Tomando conhecimento dos métodos usados pelo órgão de gestão na determinação da informação por segmentos: (Ref: Parágrafo A27)

(i) Avaliando se tais métodos irão resultar em divulgações de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e

(ii) Quando apropriado, testando a aplicação de tais métodos;

(b) E executando procedimentos analíticos ou outros procedimentos apropriados nas circunstâncias.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Inventários

Assistência à Contagem Física dos Inventários (Ref: Parágrafo 4(a))

A1. O órgão de gestão estabelece geralmente procedimentos para que os inventários sejam contados fisicamente

pelo menos uma vez por ano para servir de base à preparação das demonstrações financeiras e, se aplicável, para certificar a credibilidade do sistema de inventário permanente da entidade.

A2. A assistência à contagem física dos inventários envolve:

- Inspecionar os inventários para certificar a sua existência e avaliar a sua condição e executar contagens de teste;
- Observar o cumprimento das instruções do órgão de gestão e a execução dos procedimentos para o registo e controlo dos resultados da contagem física dos inventários; e
- Obter prova de auditoria quanto à fiabilidade dos procedimentos de contagem do órgão de gestão.

Estes procedimentos podem servir como teste de controlos ou procedimentos substantivos dependendo da avaliação do risco pelo auditor, da abordagem planeada e dos procedimentos específicos executados.

A3. As matérias relevantes no planeamento da assistência à contagem física dos inventários (ou na conceção e execução de procedimentos de auditoria em conformidade com os parágrafos 4 a 8 desta ISA) incluem, por exemplo:

- Os riscos de distorção material relacionados com os inventários.
- A natureza do controlo interno relacionado com os inventários.
- Se se espera que sejam estabelecidos procedimentos adequados e emitidas instruções apropriadas para a contagem física dos inventários.
- A calendarização da contagem física dos inventários.
- Se a entidade mantém um sistema de inventário permanente.
- As localizações onde são guardados os inventários, incluindo a materialidade dos inventários e os riscos de distorção material nas diferentes localizações, ao decidir em que localizações será apropriado estar presente.
- Se é necessária a assistência de um perito do auditor. A ISA 620[4] aborda o uso de um perito do auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Observar a Execução dos Procedimentos de Contagem do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 4(a)(i))

A4. As matérias relevantes na avaliação das instruções e procedimentos do órgão de gestão para o registo e controlo da contagem física dos inventários incluem, por exemplo, o facto de abordarem ou não:

- A aplicação de controlos apropriados, por exemplo a conservação de registos usados de contagem física de inventários, o controlo de registos de contagem física de inventários não usados e procedimentos de contagem e recontagem.
- A identificação rigorosa da fase em que se encontram obras e trabalhos em curso, de itens de reduzida rotação, obsoletos ou danificados e de inventários pertencentes a terceiros que se encontrem, por exemplo, à consignação.
- Os procedimentos usados para estimar as quantidades físicas, quando aplicável, por exemplo para estimar a quantidade física de uma pilha de carvão.
- O controlo sobre o movimento de inventários entre áreas e sobre a expedição e receção de inventários antes e depois da data do corte de operações.

Observar a Execução dos Procedimentos de Contagem do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 4(a)(ii))

A5. Observar a execução dos procedimentos de contagem do órgão de gestão, como por exemplo os relativos ao controlo sobre o movimento dos inventários antes, durante e após a contagem, ajuda o auditor a obter prova de auditoria de que as instruções e procedimentos de contagem do órgão de gestão estão adequadamente concebidos e implementados. Além disso, o auditor pode obter cópias de informação sobre o corte de operações, como detalhes do movimento dos inventários, para o ajudar a executar procedimentos de auditoria sobre a contabilização de tais movimentos numa data posterior.

[4] ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*

Inspecionar os inventários (Ref: Parágrafo 4(a)(iii))

A6. Inspecionar os inventários ao assistir à sua contagem física ajuda o auditor a certificar a existência dos inventários (embora não necessariamente a sua propriedade) e a identificar, por exemplo, inventários obsoletos, danificados ou envelhecidos.

Executar Testes a Contagens (Ref: Parágrafo 4(a)(iv))

A7. Executar testes a contagens, por exemplo seguindo o rastreio de itens selecionados dos registos de contagem do órgão de gestão até ao inventário físico e seguindo o rastreio de itens selecionados dos inventários físicos até aos registos de contagem do órgão de gestão, proporciona prova de auditoria acerca da plenitude e do rigor desses registos.

A8. Além de registar os seus testes a contagens, obter cópias de registos elaborados pelo órgão de gestão nas contagens físicas dos inventários ajuda o auditor a executar procedimentos de auditoria subsequentes para determinar se os registos dos inventários finais da entidade refletem rigorosamente os resultados reais da contagem dos inventários.

Contagem Física dos Inventários Conduzida numa Data Diferente da das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 5)

A9. Por razões práticas, a contagem física dos inventários pode ser conduzida numa data ou datas diferentes da data das demonstrações financeiras, independentemente de o órgão de gestão determinar as quantidades de inventários através de uma contagem física anual ou da manutenção de um sistema de inventário permanente. Em qualquer dos casos, a eficácia da conceção, implementação e manutenção de controlos sobre as alterações nos inventários é determinante para decidir se a contagem física dos inventários numa data ou datas que não sejam a data das demonstrações financeiras é apropriada para efeitos de auditoria. A ISA 330 estabelece requisitos e dá orientação sobre procedimentos substantivos executados numa data intercalar.[5]

A10. Quando for mantido um sistema de inventário permanente, o órgão de gestão pode efetuar contagens físicas ou outros testes para certificar a fiabilidade da informação sobre a quantidade de inventários incluída nos registos de inventário permanente da entidade. Em alguns casos, o órgão de gestão ou o auditor podem identificar diferenças entre os registos de inventário permanente e as quantidades físicas reais existentes, o que pode indicar que os controlos sobre as alterações em inventários não estão a operar com eficácia.

A11. As matérias relevantes a considerar ao conceber procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria sobre se as alterações nas quantias de inventário entre a data ou datas da contagem e os registos dos inventários finais foram devidamente registados incluem:

- Se os registos de inventário permanente são devidamente ajustados.
- A fiabilidade dos registos de inventário permanente da entidade.
- As razões para diferenças significativas entre a informação obtida durante a contagem física e os registos de inventário permanente.

A Assistência à Contagem Física dos Inventários é Impraticável (Ref: Parágrafo 7)

A12. Em alguns casos, a assistência à contagem física dos inventários pode ser impraticável devido a fatores como a natureza e a localização dos inventários, como por exemplo quando os inventários são mantidos numa localização que pode ameaçar a segurança do auditor. O aspeto da inconveniência geral para o auditor não é, contudo, suficiente para suportar uma decisão deste no sentido de que a assistência é impraticável. Além disso, conforme explicado na ISA 200,[6] a dificuldade, o tempo, ou o custo envolvido não são em si bases válidas para o auditor omitir um procedimento de auditoria relativamente ao qual não existe alternativa ou para se dar por satisfeito com prova de auditoria que não seja persuasiva.

A13. Em certos casos em que a assistência é impraticável, procedimentos de auditoria alternativos como, por exemplo, a inspeção da documentação da venda subsequente de itens de inventário específicos adquiridos ou comprados antes da contagem física dos inventários, podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da existência e condição dos inventários.

A14. Noutros casos, contudo, pode não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à

[5] ISA 330, parágrafos 22 e 23

[6] ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A53

existência e condição dos inventários executando procedimentos de auditoria alternativos. Em tais casos, a ISA 705 (Revista) exige que o auditor modifique a opinião no seu relatório em consequência da limitação de âmbito.[7]

Inventários sob a Custódia e Controlo de um Terceiro

Confirmação (Ref: Parágrafo 8(a))

A15. A ISA 505[8] estabelece requisitos e dá orientação para a execução de procedimentos de confirmação externa.

Outros Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 8(b))

A16. Dependendo das circunstâncias, por exemplo, quando é obtida informação que levanta dúvidas acerca da integridade e objetividade do terceiro, o auditor pode considerar apropriado executar outros procedimentos de auditoria em vez ou para além da confirmação com o terceiro. Incluem-se nos exemplos de outros procedimentos de auditoria:

- Assistir ou fazer o necessário para que um outro auditor assista à contagem física dos inventários, se praticável.
- Obter o relatório de um outro auditor ou do auditor do serviço sobre a adequação do controlo interno do terceiro para assegurar que os inventários estão devidamente contados e adequadamente salvaguardados.
- Inspecionar documentação relativa a inventários detidos por terceiros, como por exemplo guias de entrada em armazém.
- Pedir confirmação de outras partes quando os inventários tenham sido dados como garantia.

Litígios e Reclamações

Plenitude de Litígios e Reclamações (Ref: Parágrafo 9)

A17. Os litígios e as reclamações que envolvam a entidade podem ter um efeito material sobre as demonstrações financeiras, pelo que poderá ser necessário contabilizá-los ou divulgá-los nas demonstrações financeiras.

A18. Além dos procedimentos identificados no parágrafo 9, outros procedimentos relevantes incluem, por exemplo, o auditor usar informação obtida através de procedimentos de avaliação do risco executados como parte da obtenção de um conhecimento da entidade e do seu ambiente para se inteirar de litígios e reclamações que envolvam a entidade.

A19. A prova de auditoria obtida com o objetivo de identificar litígios e reclamações que possam dar origem a um risco de distorção material pode também servir como prova de auditoria para outras considerações relevantes, como a valorização ou mensuração respeitantes a litígios e reclamações. A ISA 540 (Revista)[9] estabelece requisitos e dá orientações relevantes para a consideração pelo auditor de litígios e reclamações que requeiram a contabilização de estimativas ou respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.

Rever as Contas de Gastos com Advogados (Ref: Parágrafo 9(c))

A20. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode julgar apropriado, como parte da sua revisão das contas de gastos com advogados, examinar os documentos relacionados com tais gastos, nomeadamente as respetivas faturas.

Comunicação com o Consultor Jurídico Externo da Entidade (Ref: Parágrafo 10 e 11)

A21. A comunicação direta com o consultor jurídico externo da entidade ajuda o auditor a obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se são conhecidos litígios e reclamações potencialmente materiais e se as estimativas do órgão de gestão quanto às suas implicações financeiras, nomeadamente em termos de custo, são razoáveis.

A22. Nalguns casos, o auditor pode procurar comunicar diretamente com o consultor jurídico externo da entidade por meio de uma carta de indagações gerais. Para este efeito, uma carta de indagações gerais solicita ao consultor jurídico externo da entidade que informe o auditor de quaisquer litígios e reclamações de que o consultor tenha conhecimento, juntamente com uma avaliação do desfecho dos litígios e reclamações e uma estimativa das implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos.

A23. Se for considerado improvável que o consultor jurídico externo da entidade responda apropriadamente a uma

---

7 ISA 705 (Revista), parágrafos 13

8 ISA 505, *Confirmações Externas*

9 ISA 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

carta de indagações gerais, por exemplo se a organização profissional a que pertence o consultor proibir uma resposta a tal carta, o auditor pode procurar comunicar diretamente por meio de uma carta de indagações específicas. Para este efeito, uma carta de indagações específicas inclui:

(a) Uma lista dos litígios e reclamações;

(b) Quando esteja disponível, a avaliação do órgão de gestão quanto ao desfecho de cada um dos litígios ou reclamações identificadas e a sua estimativa das respetivas implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos; e

(c) Um pedido para que o consultor jurídico externo da entidade confirme a razoabilidade das avaliações do órgão de gestão e faculte ao auditor informações adicionais caso considere a lista incompleta ou incorreta.

A24. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode também julgar necessário reunir com o consultor jurídico externo da entidade para discutir o provável desfecho dos litígios ou reclamações. Este pode ser o caso, por exemplo, quando:

- O auditor determina que a matéria constitui um risco significativo.
- A matéria é complexa.
- Existe desacordo entre o órgão de gestão e o consultor jurídico externo da entidade.

Geralmente, tais reuniões requerem permissão do órgão de gestão e são realizadas na presença de um seu representante.

A25. De acordo com a ISA 700 (Revista),[10] o auditor deve datar o seu relatório com data não anterior àquela em que obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseia a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. A prova de auditoria acerca da situação dos litígios e reclamações até à data do relatório do auditor pode ser obtida através de indagação ao órgão de gestão, incluindo o consultor jurídico interno, responsável pelas matérias relevantes. Nalguns casos, o auditor pode precisar de obter informação atualizada do consultor jurídico externo da entidade.

Informação por Segmentos (Ref: Parágrafo 13)

A26. Dependendo do referencial de relato financeiro aplicável, pode ser exigido ou permitido que a entidade divulgue informação por segmentos nas demonstrações financeiras. A responsabilidade do auditor no que respeita à apresentação e divulgação de informação por segmentos relaciona-se com as demonstrações financeiras no seu todo. Consequentemente, não se exige que o auditor execute procedimentos de auditoria que seriam necessários para expressar uma opinião sobre a informação por segmentos apresentada numa base isolada.

Conhecimento dos Métodos Usados pelo Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 13(a))

A27. Dependendo das circunstâncias, as matérias que podem ser relevantes para tomar conhecimento dos métodos usados pelo órgão de gestão na determinação da informação por segmentos e sobre se tais métodos resultam provavelmente em divulgações de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluem:

- Vendas, transferências e encargos entre segmentos e eliminação de quantias inter-segmentos.
- Comparações com orçamentos e outros resultados esperados, como por exemplo lucros operacionais em percentagem das vendas.
- A imputação de ativos e custos entre segmentos.
- Consistência com períodos anteriores e adequação das divulgações com respeito a inconsistências.

[10] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 49