

NBC TA 500 - DISPOSIÇÕES

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.217, de 03.12.2009

Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 500 – “Evidência de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 500.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º. de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 931

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TA 500 – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1 – 2
Data de vigência	3
OBJETIVO	4
DEFINIÇÕES	5
REQUISITOS	
Evidência de auditoria apropriada e suficiente	6
Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria	7 – 9
Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria	10
Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria	11
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Evidência de auditoria apropriada e suficiente	A1 – A25
Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria	A26 – A51
Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria A52 – A56	
Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria	A57

Esta Norma deve ser lida juntamente com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma define o que constitui evidência de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor.
2. Esta Norma é aplicável a toda evidência de auditoria obtida durante a auditoria. Outras normas de auditoria tratam de:
 - a) aspectos específicos da auditoria como na NBC TA 315;
 - b) evidência de auditoria a ser obtida em relação a um tópico específico (NBC TA 570);
 - c) procedimentos específicos para a obtenção de evidência de auditoria (NBC TA 520); e
 - d) a avaliação se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (NBC TA 200 e NBC TA 330).

Data de vigência

3. Esta Norma é aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Objetivo

4. O objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião.

Definições

5. Para os fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os significados atribuídos abaixo:

Registros contábeis compreendem os registros de lançamentos contábeis e sua documentação-suporte (cheques e registros de transferências eletrônicas de fundos, faturas, contratos); os livros diário, razões geral e auxiliares, as reclassificações nas demonstrações contábeis não refletidas no diário e as planilhas de trabalho, que suportem as alocações de custos, cálculos, conciliações e divulgações.

Adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor.

Evidência de auditoria compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações.

Especialista da administração é uma pessoa ou organização com especialização em uma área, que não contabilidade ou auditoria, cujo trabalho naquela área de especialização é utilizado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis.

Suficiência da evidência de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade da evidência de auditoria.

Requisitos

Evidência de auditoria apropriada e suficiente

6. O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver itens A1 a A25).

Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria

7. Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria (ver itens A26 a A33).
8. Se as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria forem elaboradas com a utilização de um especialista da administração, o auditor deve, na medida necessária, levando em conta a importância do trabalho desse especialista para os propósitos do auditor (ver itens A34 a A36):
 - (a) avaliar a competência, habilidades e objetividade do especialista (ver itens A37 a A43);
 - (b) obter entendimento do trabalho do especialista (ver itens A44 a A47); e
 - (c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista como evidência de auditoria para a afirmação relevante (ver item A48).
9. Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, como necessário nas circunstâncias:
 - (a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações (ver itens A49 e A50); e
 - (b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria (ver item A51).

Seleção dos itens para testes para obtenção da evidência de auditoria

10. Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (ver itens A52 a A56).

Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria

11. Se:

- (a) a evidência de auditoria obtida em uma fonte é inconsistente com a obtida em outra; ou
- (b) o auditor tem dúvidas quanto à confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria,

ele deve determinar quais modificações ou acréscimos aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto e deve considerar o efeito desse assunto, se houver, sobre outros aspectos da auditoria (ver item A57).

Aplicação e outros materiais explicativos

Evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 6)

- A1. A evidência de auditoria é necessária para fundamentar a opinião e o relatório do auditor. Ela tem natureza cumulativa e é obtida principalmente a partir dos procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho. Contudo, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar sua relevância para a atual auditoria – ver NBC TA 315, item 9) ou procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria para aceitação e continuidade de clientes. Além de outras fontes, dentro e fora da entidade, os seus registros contábeis são importantes fontes de evidência de auditoria. Além disso, informações que podem ser utilizadas como evidência de auditoria podem ter sido elaboradas com a utilização do trabalho de especialista da administração. A evidência de auditoria abrange informações que suportam e corroboram as afirmações da administração e qualquer informação que contradiga tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração em fornecer uma representação solicitada) é utilizada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria.
- A2. A maior parte do trabalho do auditor para formar sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação. Embora a indagação possa fornecer importante evidência de auditoria e possa produzir evidência de distorção, a indagação,

sozinha, geralmente não fornece evidência de auditoria suficiente da ausência de distorção relevante no nível da afirmação nem da eficácia operacional dos controles.

- A3. Como explicado na NBC TA 200, item 5, obtém-se segurança razoável quando o auditor obtiver evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião não apropriada quando as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante) a um nível aceitavelmente baixo.
- A4. A suficiência e adequação da evidência de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja exigida mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tal evidência de auditoria (quanto maior a qualidade, menos evidência pode ser exigida). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, não compensa a sua má qualidade.
- A5. Adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, sua relevância e sua confiabilidade para fornecer suporte às conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.
- A6. A NBC TA 330, item 28, exige que o auditor conclua se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião. A NBC TA 200 contém a discussão de assuntos, como a natureza dos procedimentos de auditoria, a tempestividade dos relatórios financeiros e a relação entre benefício e custo, que são fatores relevantes quando o auditor exerce o julgamento profissional e determina se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Fontes da evidência de auditoria

- A7. Alguma evidência de auditoria é obtida pela execução de procedimentos de auditoria para testar os registros contábeis, por exemplo, por meio de análise e revisão, re-execução dos procedimentos seguidos no processo de elaboração das demonstrações contábeis e conciliação de tipos e aplicações relacionadas das mesmas informações. Pela execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registros contábeis são internamente consistentes e estão de acordo com as demonstrações contábeis.
- A8. Geralmente obtém-se mais segurança com evidência de auditoria consistente obtida a partir de fontes diferentes ou de natureza diferente do que a partir de

itens de evidência de auditoria considerados individualmente. Por exemplo, informações corroborativas obtidas de uma fonte independente da entidade podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência de auditoria gerada internamente, tais como a evidência existente em registros contábeis, minutas de reuniões ou representação da administração.

- A9. Entre as informações de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como evidência de auditoria podem estar confirmações de terceiros, relatórios de analistas e dados comparáveis sobre concorrentes (dados referenciais para benchmarking).

Procedimentos de auditoria para obtenção de evidência de auditoria

- A10. Como exigido e explicado adicionalmente pela NBC TA 315 e pela NBC TA 330, a evidência de auditoria para a obtenção de conclusões para fundamentar a opinião do auditor é conseguida pela execução de:

- (a) procedimentos de avaliação de riscos; e
- (b) procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem:

- (i) testes de controles, quando exigidos pelas normas de auditoria ou quando o auditor assim escolheu; e
- (ii) procedimentos substantivos, inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

- A11. Os procedimentos de auditoria descritos nos itens A14 a A25 abaixo podem ser utilizados como procedimentos de avaliação de riscos, testes de controles ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Como explicado na NBC TA 330, item A35, a evidência de auditoria obtida de auditorias anteriores pode, em certas circunstâncias, fornecer evidência de auditoria apropriada quando o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer que a evidência de auditoria continue relevante.

- A12. A natureza e a época dos procedimentos de auditoria a serem utilizados podem ser afetadas pelo fato de que alguns dados contábeis e outras informações podem estar disponíveis apenas em forma eletrônica ou apenas em certos pontos ou períodos no tempo. Por exemplo, documentos de fonte, tais como ordens de compra e faturas, podem existir apenas em forma eletrônica quando a entidade utiliza comércio eletrônico ou podem ser descartados após a leitura ótica quando a entidade utiliza sistemas de processamento de imagem para facilitar o armazenamento e referência.

- A13. Certas informações eletrônicas podem não ser recuperáveis após um período de tempo especificado, por exemplo, se os arquivos forem modificados e se não houver cópias de segurança (backup). Portanto, o auditor pode julgar necessário, como resultado das políticas de retenção de informação da entidade, solicitar a

retenção de algumas informações para sua revisão ou executar procedimentos de auditoria em um tempo em que a informação esteja disponível.

Inspeção

- A14. A inspeção envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registros e documentos fornece evidência de auditoria com graus variáveis de confiabilidade, dependendo de sua natureza e fonte e, no caso de registros internos e documentos, da eficácia dos controles sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção utilizada como teste é a inspeção de registros em busca de evidência de autorização.
- A15. Alguns documentos representam evidência de auditoria direta da existência de um ativo, por exemplo, um documento que constitui um instrumento financeiro, como uma ação ou título. A inspeção de tais documentos pode não fornecer necessariamente evidência de auditoria sobre propriedade ou valor. Além disso, a inspeção de um contrato executado pode fornecer evidência de auditoria relevante para a aplicação de políticas contábeis da entidade, tais como reconhecimento de receita.
- A16. A inspeção de ativos tangíveis pode fornecer evidência de auditoria confiável quanto à sua existência, mas não necessariamente quanto aos direitos e obrigações da entidade ou à avaliação dos ativos. A inspeção de itens individuais do estoque pode acompanhar a observação da contagem do estoque.

Observação

- A17. A observação consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. A observação fornece evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, mas é limitada ao ponto no tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado. Ver NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados para orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque.

Confirmação externa

- A18. Uma confirmação externa representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. Os procedimentos de confirmação externa frequentemente são relevantes no tratamento de afirmações associadas a certos saldos contábeis e seus elementos. Contudo, as confirmações externas não precisam se restringir apenas a saldos contábeis. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmação de termos de contratos ou transações da entidade com terceiros; a solicitação de confirmação pode ser planejada para perguntar se

foram efetuadas quaisquer modificações no contrato e, em caso afirmativo, quais são os detalhes relevantes. Os procedimentos de confirmação externa também são utilizados para a obtenção de evidência de auditoria a respeito da ausência de certas condições, por exemplo, a ausência de acordo paralelo (*side agreement*) que possa influenciar o reconhecimento da receita. Ver NBC TA 505 para orientação adicional.

Recálculo

A19. O recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente.

Reexecução

A20. A reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.

Procedimentos analíticos

A21. Os procedimentos analíticos consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. Ver NBC TA 520 para orientação adicional.

Indagação

A22. A indagação consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. A indagação é utilizada extensamente em toda a auditoria, além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação.

A23. As respostas às indagações podem fornecer ao auditor informações não obtidas anteriormente ou evidência de auditoria comprobatória. Alternativamente, as respostas podem fornecer informações significativamente divergentes das informações que o auditor obteve, por exemplo, informações referentes à possibilidade da administração burlar os controles. Em alguns casos, as respostas às indagações fornecem uma base para que o auditor modifique ou realize procedimentos de auditoria adicionais.

A24. Embora a corroboração da evidência obtida por meio da indagação muitas vezes seja de particular importância, no caso de indagações sobre a intenção da administração, a informação disponível para suportar a intenção da administração pode ser limitada. Nesses casos, o entendimento do histórico da

administração na realização de intenções por ela formuladas, das razões por ela alegadas para escolher determinado curso de ação, e sua capacidade de seguir um curso de ação específico, podem fornecer informações relevantes para corroborar a evidência obtida por meio de indagação.

- A25. No que diz respeito a alguns assuntos, o auditor pode considerar necessário obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, para confirmar respostas a indagações verbais. Ver NBC TA 580 para orientação adicional.

Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria

Relevância e confiabilidade (ver item 7)

- A26. Como observado no item A1, embora a evidência de auditoria seja principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, por exemplo, auditorias anteriores, em certas circunstâncias, e procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria para aceitação e continuidade de clientes. A qualidade de toda evidência de auditoria é afetada pela relevância e confiabilidade das informações em que ela se baseia.

Relevância

- A27. A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração. A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste. Por exemplo, se a finalidade de um procedimento de auditoria é testar para verificar se há superavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, para testar se há subavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas não seria relevante, mas testar informações como desembolsos subsequentes, faturas não pagas, faturas de fornecedores e exceções apontadas nos relatórios de recebimento de mercadorias podem ser relevantes.
- A28. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode fornecer evidência relevante para certas afirmações, mas não para outras. Por exemplo, a inspeção de documentos relacionados com a cobrança de contas a receber após o fim do período pode fornecer evidência de auditoria referente à existência e valorização, mas não necessariamente ao corte. Similarmente, a obtenção de evidência de auditoria referente a uma afirmação específica, por exemplo, a existência de estoque, não substitui a obtenção de evidência de auditoria referente a outra afirmação, por exemplo, a valorização desse estoque. Por outro lado, evidência de auditoria de diferentes fontes ou de diferente natureza pode ser relevante para a mesma afirmação.

- A29. Os testes de controle são definidos para avaliar a eficácia operacional dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível da afirmação. A definição de testes de controles para obtenção de evidência de auditoria inclui a identificação de condições (características ou atributos) que indiquem a realização de controle, e condições de desvio que indiquem desvios da execução apropriada. A presença ou ausência dessas condições pode então ser testada pelo auditor.
- A30. Os procedimentos são definidos para detectar distorções relevantes no nível da afirmação. Eles compreendem testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos. A definição de procedimentos substantivos inclui a identificação de condições relevantes para o propósito do teste que constituem uma distorção na afirmação relevante.

Confiabilidade

A31. A confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria e, portanto, da própria auditoria, é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e as circunstâncias nas quais são obtidas, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando relevante. Portanto, generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidência de auditoria estão sujeitas a importantes exceções. Mesmo quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria são obtidas de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua confiabilidade. Por exemplo, informações obtidas de fonte externa independente podem não ser confiáveis se a fonte não tiver conhecimento ou se for possível que especialista da administração não tenha objetividade. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:

- a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;
- a confiabilidade da evidência de auditoria gerada internamente é maior quando os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos;
- a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);
- a evidência de auditoria em forma de documentos, em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, é mais confiável do que a evidência obtida verbalmente (por exemplo, uma ata de reunião elaborada tempestivamente é mais confiável do que uma representação verbal subsequente dos assuntos discutidos);
- a evidência de auditoria fornecida por documentos originais é mais confiável do que a evidência de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos

de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção.

A32. A NBC TA 520, item 5(a), fornece orientação adicional sobre a confiabilidade dos dados utilizados para fins de definição de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.

A33. A NBC TA 240, item 13, trata das circunstâncias em que o auditor tem razão para crer que um documento pode não ser autêntico ou pode ter sido modificado sem que essa modificação tenha sido divulgada ao auditor.

Confiabilidade das informações apresentadas por especialista da administração (ver item 8)

A34. A elaboração das demonstrações contábeis da entidade pode exigir conhecimento especializado em outro campo que não a contabilidade ou a auditoria, como cálculos atuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode empregar ou contratar especialistas desses campos para obter o conhecimento especializado necessário para a elaboração das demonstrações contábeis. Deixar de fazê-lo quando tal conhecimento especializado é necessário aumenta os riscos de distorção relevante.

A35. Quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria foram elaboradas com o uso do trabalho do especialista da administração, aplica-se a exigência do item 8 desta Norma. Por exemplo, um indivíduo ou organização pode possuir conhecimento especializado na aplicação de modelos para estimar o valor justo de títulos mobiliários para os quais não há mercado observável. Se o indivíduo ou organização aplica esse conhecimento especializado em uma estimativa que a entidade utiliza na elaboração das suas demonstrações contábeis, o indivíduo ou organização é um especialista da administração e aplica-se o item 8. Se, por outro lado, esse indivíduo ou organização meramente fornece dados de preço referentes a transações privadas não disponíveis de outra maneira para a entidade e que esta utiliza nos seus métodos de estimativa, tais informações, se utilizadas como evidência de auditoria, estão sujeitas ao item 7 desta Norma, mas não se trata de uso, pela entidade, de especialista da administração.

A36. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria em relação à exigência do item 8 desta Norma, podem ser afetados por assuntos como:

- a natureza e complexidade do assunto relacionado ao especialista da administração;
- os riscos de distorção relevante no assunto;
- a disponibilidade de fontes alternativas de evidência de auditoria;
- a natureza, alcance e objetivos do trabalho do especialista da administração;
- se o especialista da administração é empregado pela entidade ou é parte contratada por ela para fornecer serviços relevantes;

- a extensão em que a administração pode exercer controle ou influência sobre o trabalho do especialista da administração;
- se o especialista da administração está sujeito a padrões de desempenho técnico ou outras exigências profissionais ou da indústria;
- a natureza e extensão de quaisquer controles dentro da entidade sobre o trabalho do especialista da administração;
- o conhecimento e experiência do auditor sobre a área de atuação do especialista da administração;
- a experiência prévia do auditor com o trabalho desse especialista.

Competência, habilidade e objetividade de um especialista da administração (ver item 8(a))

A37. A competência relaciona-se com a natureza e nível de conhecimento na área de atuação do especialista da administração. As habilidades relacionam-se com a capacidade do especialista da administração para exercer essa competência nas circunstâncias. Fatores que influenciam as habilidades podem incluir, por exemplo, o local geográfico e a disponibilidade de tempo e recursos. A objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que tendenciosidades, conflitos de interesse ou influência que outros possam ter sobre o julgamento profissional ou de negócios do especialista da administração. A competência, habilidades e objetividade de especialista da administração e quaisquer controles da entidade sobre o trabalho desse especialista são fatores importantes em relação à confiabilidade de qualquer informação apresentada por um especialista da administração.

A38. Informações referentes à competência, habilidades e objetividade de um especialista da administração podem vir de uma variedade de fontes, como:

- experiência pessoal com trabalho anterior do especialista;
- discussões com esse especialista;
- discussões com outros que estejam familiarizados com o trabalho desse especialista;
- conhecimento das qualificações desse especialista, filiação a qual órgão profissional ou associação de classe, licença para a prática ou outras formas de reconhecimento externo;
- dissertações publicadas ou livros escritos por esse especialista;
- um especialista do auditor, se aplicável, que auxilie o auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações apresentadas pelo especialista da administração.

A39. Assuntos relevantes para a avaliação da competência, habilidades e objetividade de um especialista da administração incluem determinar se o trabalho desse especialista está sujeito a padrões de desempenho técnico, outros requisitos profissionais ou de indústria, por exemplo, padrões éticos e outros requisitos de filiação a órgão profissional ou associação de classe, padrões de credenciamento de órgão licenciador, assim como, exigências impostas por lei ou regulamento.

A40. Outros assuntos que podem ser relevantes incluem:

- a relevância da competência do especialista da administração para o assunto para o qual o trabalho desse especialista será utilizado, incluindo áreas de especialização no campo desse especialista. Por exemplo, um atuário específico pode se especializar em seguros de propriedade e acidentes, mas ter conhecimento especializado limitado no que se refere a cálculos de pensão;
- a competência do especialista da administração no que se refere a exigências contábeis relevantes, por exemplo, conhecimento de premissas e métodos, inclusive modelos, quando aplicável, que sejam compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- se eventos inesperados, mudanças nas condições ou a evidência de auditoria obtida dos resultados dos procedimentos de auditoria indicam que pode ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, habilidades e objetividade do especialista da administração à medida que a auditoria avança.

A41. Uma ampla gama de situações pode ameaçar a objetividade, por exemplo, ameaças de interesse próprio, de defesa dos interesses da entidade, de familiaridade, de auto-revisão e de intimidação. Salvaguardas podem reduzir tais ameaças e podem ser criadas por estruturas externas (por exemplo, a profissão do especialista da administração, legislação ou regulamentação) ou pelo ambiente de trabalho do especialista da administração (por exemplo, políticas e procedimentos de controle de qualidade).

A42. Embora salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objetividade do especialista da administração, ameaças como a de intimidação podem ter menos importância para um especialista contratado pela entidade do que para um especialista empregado pela entidade, e a eficácia de salvaguardas como políticas e procedimentos de controle pode ser maior. Como a ameaça à objetividade criada pelo fato de ser empregado da entidade sempre estará presente, normalmente não se pode considerar mais provável que um especialista empregado pela entidade seja mais objetivo do que outros empregados da entidade.

A43. Na avaliação da objetividade de especialista contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com a administração e o especialista, quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à objetividade do especialista e quaisquer salvaguardas aplicáveis, inclusive quaisquer exigências profissionais que se apliquem ao especialista e avaliar se as salvaguardas são apropriadas. Interesses e relacionamentos criadores de ameaças podem incluir:

- interesses financeiros;
- relacionamentos comerciais e pessoais;
- prestação de outros serviços.

Obtenção de entendimento do trabalho do especialista da administração (ver item 8(b))

A44. O entendimento do trabalho do especialista da administração inclui o entendimento da área de especialização relevante. O entendimento da área de especialização relevante pode ser obtido em conjunto com a determinação de se o auditor possui conhecimento especializado para avaliar o trabalho do especialista da administração ou se o auditor precisa de especialista para essa finalidade (ver NBC TA 620).

A45. Aspectos da área de atuação do especialista da administração relevantes para o entendimento do auditor podem incluir:

- se a área do especialista tem setores de especialização que sejam relevantes para a auditoria;
- se são aplicáveis padrões profissionais ou de outro tipo e exigências regulatórias ou jurídicas;
- quais premissas e métodos são utilizados pelo especialista da administração e se eles são geralmente aceitos na área do especialista e apropriados para fins de demonstrações contábeis;
- a natureza dos dados internos e externos ou das informações que o especialista do auditor utiliza.

A46. No caso de especialista da administração contratado pela entidade, geralmente há uma carta de contratação ou outra forma escrita de acordo entre a entidade e esse especialista. A avaliação desse acordo durante a obtenção do entendimento do trabalho do especialista da administração pode ajudar o auditor a determinar, para fins de auditoria, a adequação dos seguintes aspectos:

- a natureza, alcance e objetivos do trabalho desse especialista;
- as respectivas funções e responsabilidades da administração e desse especialista; e
- a natureza, época e extensão da comunicação entre a administração e esse especialista, inclusive a forma de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista.

A47. No caso de especialista da administração empregado pela entidade, é menos provável que exista um acordo escrito desse tipo. As indagações junto ao especialista e outros membros da administração podem ser a forma mais apropriada de obtenção do entendimento necessário ao auditor.

Avaliação da adequação do trabalho do especialista da administração (ver item 8(c))

A48. Considerações durante a avaliação do trabalho do especialista da administração como evidência de auditoria para a afirmação relevante podem incluir:

- a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, sua consistência com outras evidências de auditoria, e se elas foram apropriadamente refletidas nas demonstrações contábeis;
- se o trabalho desse especialista envolve a utilização de premissas e métodos significativos, a relevância e razoabilidade dessas premissas e métodos; e
- se o trabalho desse especialista envolve uso significativo de dados-fonte, a relevância, integridade e exatidão desses dados-fonte.

Informações apresentadas pela entidade e utilizadas para as finalidades do auditor (ver item 9(a) e (b))

A49. Para que o auditor obtenha evidência de auditoria confiável, as informações apresentadas pela entidade que sejam utilizadas para a execução dos procedimentos de auditoria precisam ser suficientemente completas e exatas. Por exemplo, a eficácia de auditar a receita pela aplicação de preços-padrão a registros de volume de vendas é afetada pela exatidão da informação de preços e a integridade e exatidão dos dados de volume de vendas. Similarmente, se o auditor pretende testar uma população (por exemplo, pagamentos) para verificar certa característica (por exemplo, autorização), os resultados do teste serão menos confiáveis se a população, na qual os itens selecionados para teste, não estiver completa.

A50. A obtenção de evidência de auditoria a respeito da exatidão e integridade de tais informações pode ser realizada conjuntamente com o procedimento efetivo de auditoria aplicado às informações, quando a obtenção de tal evidência for parte integrante do procedimento de auditoria em si. Em outras situações, o auditor pode ter obtido evidência de auditoria da exatidão e integridade de tais informações testando controles sobre a elaboração e manutenção de tais informações. Em algumas situações, porém, o auditor pode determinar que procedimentos adicionais de auditoria são necessários.

A51. Em alguns casos, o auditor pode pretender utilizar informações apresentadas pela entidade para outros fins de auditoria. Por exemplo, o auditor pode pretender utilizar medidas de desempenho da entidade para fins de procedimentos analíticos ou utilizar informações da entidade apresentadas para atividades de monitoramento, tais como relatório de auditoria interna. Em tais casos, a adequação da evidência de auditoria obtida é afetada pelo fato de as informações serem ou não suficientemente precisas ou detalhadas para as finalidades do auditor. Por exemplo, medidas de desempenho utilizadas pela administração podem não ser precisas o suficiente para a detecção de distorções relevantes.

Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria (ver item 10)

A52. Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será

suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens a serem testados, o item 7 exige que o auditor determine a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria; outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens a serem testados. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

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

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios.

Seleção de todos os itens

A53. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transações ou saldo contábil (ou um estrato dentro dessa população). É improvável um exame de 100% no caso de testes de controles; contudo, é mais comum para testes de detalhes. Um exame de 100% pode ser apropriado quando, por exemplo:

- a população constitui um número pequeno de itens de grande valor;
- há um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente; ou
- a natureza repetitiva de um cálculo ou outro processo executado automaticamente por sistema de informação torna um exame de 100% eficiente quanto aos custos.

Seleção de itens específicos

A54. O auditor pode decidir selecionar itens específicos de uma população. Ao tomar essa decisão, fatores que podem ser relevantes incluem o entendimento da entidade pelo auditor, os riscos avaliados de distorção relevante e as características da população que está sendo testada. A seleção com base em julgamento de itens específicos está sujeita ao risco de não amostragem. Itens específicos selecionados podem incluir:

- valor alto ou itens-chave. O auditor pode decidir selecionar itens específicos dentro de uma população porque eles têm valor elevado ou exibem alguma característica, por exemplo, itens suspeitos, não usuais, particularmente propensos a risco ou que tenham histórico de erro;
- todos os itens acima de certo valor. O auditor pode decidir examinar itens cujos valores registrados excedam certo valor, de modo a verificar uma grande proporção do valor total de uma classe de transações ou saldo contábil;

- itens para obtenção de informação. O auditor pode examinar itens para obter informações sobre assuntos como a natureza da entidade ou a natureza de transações.

A55. Embora o exame seletivo de itens específicos de uma classe de transações ou saldo contábil frequentemente seja um meio eficiente de obter evidência de auditoria, não constitui amostragem em auditoria. Os resultados de procedimentos de auditoria aplicados a itens selecionados dessa maneira não podem ser projetados para a população inteira; portanto, o exame seletivo de itens específicos não fornece evidência de auditoria referente ao restante da população.

Amostragem em auditoria

A56. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de uma população inteira com base no teste de amostragem extraída dela. A amostragem em auditoria é discutida na NBC TA 530.

Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria
(ver item 11)

A57. A obtenção de evidência de auditoria de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que um item individual da evidência de auditoria não é confiável, como quando a evidência de auditoria obtida em uma fonte é incompatível com a evidência obtida em outra. Pode ser esse o caso, por exemplo, quando respostas a indagações junto à administração, auditoria interna e outros são inconsistentes ou quando respostas a indagações feitas aos responsáveis pela governança para corroborar as respostas às indagações feitas à administração forem inconsistentes com a resposta da administração. A NBC TA 230, item 11, inclui uma exigência de documentação específica se o auditor identificou informação que seja incompatível com a conclusão final do auditor referente a um assunto significativo.