

Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes

Volume 1 — Conceitos Básicos

Segunda Edição



International Federation
of Accountants

International Federation of Accountants

Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes

Volume 1 — Conceitos Básicos

Segunda Edição

Outubro de 2010

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Este Guia de Implementação foi elaborado pelo Comitê de Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC (*International Federation of Accountants* – Federação Internacional de Contadores). O Comitê representa os interesses dos auditores independentes que trabalham em firmas de auditoria de pequeno e médio portes e de outros auditores independentes que fornecem serviços a entidades de pequeno e médio portes.

A missão da IFAC é servir ao interesse público, fortalecer a classe contábil no mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes mediante o estabelecimento e a promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, a promoção da convergência internacional dessas normas e a defesa do interesse público em questões em que a especialização da classe é mais relevante.

Cópias deste documento em português adaptado às Normas Brasileiras de Auditoria podem ser baixadas gratuitamente do *site* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (www.cfc.org.br). O original em inglês também pode ser baixado gratuitamente do *site* da IFAC (www.ifac.org).

Copyright © Outubro 2010 - *International Federation of Accountants* (IFAC). Todos os direitos reservados. Permissão para fazer cópias desta obra, desde que sejam para uso acadêmico ou pessoal e não vendido ou distribuído, desde que cada cópia contenha a seguinte indicação: "Copyright © Outubro 2010 pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Todos os direitos reservados. Usado com permissão". Caso contrário, você deve obter permissão por escrito da IFAC para reproduzir, armazenar ou transmitir este documento, exceto aqueles permitidos por lei. Endereço permissions@ifac.org.

Índice

Volume 1	Referência às NBC TAs Principais	Página
Prefácio		7
Solicitação de Comentários		8
1. Como Usar este Guia		10
2. Normas de Auditoria Esclarecidas		16
Conceitos Básicos		23
3. Auditoria Baseada em Riscos – Visão Geral	Múltiplas	24
4. Ética, NBC TAs e Controle de Qualidade	NBC PA 01, 200, 220	45
5. Controle Interno – Objetivo e Componentes	315	61
6. Afirmações nas Demonstrações Contábeis	315	90
7. Materialidade e Risco de Auditoria	320	97
8. Procedimentos de Avaliação de Risco	240, 315	109
9. Resposta aos Riscos Avaliados	240, 300, 330, 500	120
10. Procedimentos Adicionais de Auditoria	330, 505, 520	133
11. Estimativas Contábeis	540	157
12. Partes Relacionadas	550	167
13. Eventos Subsequentes	560	179
14. Continuidade Operacional	570	187
15. Resumo dos Requisitos de Outras Normas de Auditoria	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	197
16. Documentação de Auditoria	NBC PA 01, 220, 230, 240, 300, 315, 330	239
17. Formação da Opinião sobre as Demonstrações Contábeis	700	254

Índice

Volume 2	Referência às NBC TAs Principais	Página
Prefácio		7
Solicitação de Comentários		8
1. Como Usar este Guia		10
2. Introdução aos Estudos de Casos		16
FASE I: Avaliação de Riscos		28
3. Avaliação de Riscos – Visão Geral		28
Atividades Preliminares		31
4. Aceitação e Continuação de Trabalho	NBC PA 01, 210, 220, 300	31
Planejamento da Auditoria		50
5. Estratégia Global de Auditoria	300	50
6. Determinação e Utilização de Materialidade	320, 450	62
7. Discussões da Equipe de Auditoria	240, 300, 315	82
Realização de Procedimentos de Avaliação de Riscos		92
8. Riscos Inerentes – Identificação	240, 315	92
9. Riscos Inerentes – Avaliação	240, 315	121
10. Riscos Significativos	240, 315, 300	132
11. Entendimento dos Controles Internos	240, 315	144
12. Avaliação de Controles Internos	315	159
13. Comunicação de Deficiências do Controle Interno	265	192
14. Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos	315	205
FASE II: Resposta aos Riscos		218
15. Resposta aos Riscos – Visão Geral	–	218
16. Plano de Auditoria	260, 300, 330, 500	221
17. Determinação da Extensão dos Testes	330, 500, 530	247
18. Documentação do Trabalho Executado	230, 500	282
19. Representações Formais	580	287
FASE III: Relatório		301
20. Relatório – Visão Geral	–	301
21. Avaliação da Evidência de Auditoria	220, 330, 450, 520, 540	304
22. Comunicação com os Responsáveis pela Governança	260, 450	324
23. Modificações no Relatório de Auditoria	705	336
24. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos	706	350
25. Informações Comparativas	710	356

Prefácio

Este documento está baseado no Guia que foi encomendado pelo Comitê de Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC para auxiliar auditores independentes na auditoria de Entidades de Pequeno e Médio Portes (EPM) e promover a aplicação consistente das Normas Brasileiras de Auditoria – NBC TAs (Normas Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica - equivalentes às *International Standards on Auditing* - ISAs).

Apesar de o Guia original da IFAC ter sido desenvolvido pela Associação de Contadores Certificados do Canadá (CICA - Canadá), ele é de total responsabilidade do Comitê de Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC. A equipe do Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (*International Auditing and Assurance Standards Board* - IAASB) e um painel de assessoria global, com integrantes de grande número de órgãos-membro da IFAC, auxiliaram na revisão da versão deste Guia emitida pela IFAC.

O Guia fornece orientação não oficial sobre a aplicação das NBC TAs. Ele não deve substituir a leitura das NBC TAs, mas deve ser usado como complemento para auxiliar os auditores independentes a entenderem e implementarem de maneira consistente essas normas em auditorias de EPMs. O Guia não trata de todos os aspectos das normas de auditoria e não deve ser usado com a finalidade de determinar ou demonstrar o cumprimento das NBC TAs.

O Guia tem a finalidade de explicar e ilustrar de forma a desenvolver um entendimento mais profundo de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria. Ele oferece uma abordagem prática que os auditores independentes podem usar ao assumirem uma auditoria baseada em riscos de uma EPM. Enfim, ele deve ajudar os auditores independentes a conduzirem auditorias de EPMs eficazes em termos de custo e, dessa forma, permitir que sirvam melhor ao interesse público. A previsão é que o Guia será usado por organismos associados à IFAC, por firmas de auditoria e por outras entidades como base para a educação e o treinamento de auditores profissionais e estudantes.

O Comitê de Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC convida os leitores a visitarem seu Centro Internacional para Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (*International Center for Small and Medium Practices*) (www.ifac.org/smp), que dispõe de uma coleção de outras publicações e recursos gratuitos.

Sylvie Voghel

Presidente do Comitê de Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC

Outubro de 2010

Solicitação de Comentários

Esta é a segunda versão do Guia. Embora consideremos que o Guia seja de alta qualidade e útil, ele pode ser aperfeiçoado. Portanto, a IFAC (e, por consequência, o CFC em conjunto com IBRACON) tem o compromisso de atualizar o Guia regularmente para assegurar que ele reflita normas vigentes e seja o mais útil possível.

Aceitamos comentários de normatizadores nacionais, corpo de membros da IFAC, auditores e outros. Esses comentários serão utilizados para avaliar a utilidade do Guia e melhorá-lo para a publicação da terceira edição. Em particular, esperamos comentários sobre as seguintes questões:

1. Como você utiliza o Guia? Por exemplo, você o utiliza como material para treinamento e/ou como guia de referência na prática, ou de alguma outra forma?
2. Você considera o Guia suficientemente adaptado às necessidades de auditoria de EPMs?
3. Você acha o Guia de fácil manuseio? Se não, você pode sugerir como o manuseio pode ser melhorado?
4. De que outra maneira você acredita que o Guia pode tornar-se mais útil?
5. Você tem conhecimento sobre produtos relacionados - tais como material de treinamento, formulários, *checklists* e programas – que têm sido desenvolvidos em consonância com o Guia? Se sim, por favor, forneça os detalhes.

Por favor, envie seus comentários para o Comitê Técnico do Conselho Federal de Contabilidade no e-mail tecnica@cfc.org.br.

Nota de isenção de responsabilidade

Este Guia foi elaborado para auxiliar auditores independentes na implementação das Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TAs no Brasil) na auditoria de entidades de pequeno e médio portes, e não tem a finalidade de substituir as próprias NBC TAs. Além disso, o auditor deve utilizar o Guia levando em consideração seu julgamento profissional e os fatos e as circunstâncias envolvidas em cada auditoria específica. A IFAC (e, por conseguinte, o CFC e o IBRACON) abstém-se de qualquer responsabilidade ou obrigação que possa ocorrer, direta ou indiretamente, em consequência do uso e da aplicação do Guia.

1. Como Usar este Guia

O objetivo do Guia é fornecer orientação prática aos auditores independentes para a condução de trabalhos de auditoria em entidades de pequeno e médio portes (EPMs). Entretanto, nenhum material do Guia deve ser usado como substituto de:

- **Leitura e entendimento das NBC TAs**

Presume-se que os auditores independentes já leram o texto das normas de auditoria (NBC TAs). A NBC TA 200, item 19, estabelece que o auditor deve ter um entendimento de todo o texto de uma NBC TA, incluindo sua aplicação e quaisquer outros materiais explicativos, para entender seus objetivos e aplicar seus requisitos adequadamente.

- **Uso de julgamento profissional**

O julgamento profissional é requerido com base nos fatos e nas circunstâncias específicas envolvidas na firma e em cada trabalho específico e onde for necessária a interpretação de norma específica.

Embora seja esperado que as Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (FAPMPs) sejam o principal grupo usuário, o Guia pode ajudar outros auditores independentes a implementarem as normas de auditoria em auditorias de EPMs.

O Guia pode ser usado para:

- desenvolver um entendimento mais profundo de uma auditoria conduzida de acordo com as NBC TAs;
- desenvolver um manual para os profissionais (complementado conforme necessário por requisitos locais e pelos procedimentos da firma) para ser usado como referência diária e como base para sessões de treinamento e estudo individual e discussões; e
- assegurar que os profissionais adotem uma abordagem consistente no planejamento e na execução da auditoria.

O Guia refere-se frequentemente à equipe de trabalho, o que implica que há mais de um auditor envolvido na condução do trabalho de auditoria. Contudo, os mesmos princípios gerais também se aplicam a trabalhos de auditoria executados exclusivamente por uma pessoa (auditor independente).

1.1 Reprodução, Tradução e Adaptação do Guia

A IFAC encoraja e facilita a reprodução, tradução e adaptação de suas publicações. Os interessados que desejem reproduzir, traduzir ou adaptar este guia devem entrar em contato com permissions@ifac.org.

1.2 Conteúdo e Organização

Em vez de simplesmente resumir cada norma de auditoria, o Guia foi organizado em dois volumes, como segue:

- Volume 1 – Conceitos Básicos
- Volume 2 – Orientações Práticas

Este é o Volume 1 do Guia, que fornece uma visão geral de toda a auditoria e uma discussão dos principais conceitos de auditoria, como materialidade, afirmações, controle interno, procedimentos de avaliação de risco e o uso de procedimentos adicionais de auditoria em resposta a riscos avaliados. Ele inclui, também, um resumo dos requisitos das normas de auditoria em relação a:

- áreas específicas, tais como estimativas contábeis, partes relacionadas, eventos subsequentes, continuidade operacional e outros;
- requisitos de documentação; e
- formação de opinião sobre as demonstrações contábeis.

O Volume 2 do Guia concentra-se na aplicação dos conceitos descritos no Volume 1. Ele segue as etapas normais de uma auditoria, que começa com a aceitação do cliente, o planejamento e a avaliação de riscos, e continua com a resposta aos riscos, a avaliação da evidência de auditoria obtida e a formação de uma opinião de auditoria apropriada.

Para evitar repetição, o Volume 2 não repetiu os requisitos das normas de auditoria que tratam de assuntos de auditoria específicos, tais como estimativas, partes relacionadas, eventos subsequentes, continuidade operacional e várias outras normas de auditoria. O Volume 1 resume esses requisitos em capítulos separados ou como parte do Capítulo 15, intitulado “Resumo dos Requisitos de Outras Normas de Auditoria”.

Resumo da Organização

Cada capítulo nos dois volumes deste Guia foi organizado no seguinte formato:

- **Título do Capítulo**
- **Diagrama do Processo de Auditoria – Trecho**
A maioria dos capítulos contém um trecho do diagrama do processo de auditoria (quando aplicável) para destacar as atividades específicas tratadas no referido capítulo.
- **Conteúdo do Capítulo**
Descreve o conteúdo e o objetivo do capítulo.
- **Normas de Auditoria Relevantes**

A maioria dos capítulos deste Guia começa com alguns trechos das normas de auditoria relevantes para o conteúdo do capítulo. Esses trechos incluem os requisitos relevantes e, em alguns casos, os objetivos (às vezes destacados separadamente se ou quando o capítulo enfoca

basicamente uma norma de auditoria específica), as definições selecionadas e o material de aplicação. A inclusão desses trechos não significa que algum outro material na norma de auditoria não mencionado especificamente, ou outra norma de auditoria que se refere ao objeto, não precisa ser considerado. Os trechos no Guia baseiam-se unicamente no julgamento dos autores no que diz respeito ao que é relevante para o conteúdo de cada capítulo específico. Por exemplo, os requisitos das NBC TAs 200, 220 e 300 aplicam-se durante todo o processo de auditoria, mas foram tratados especificamente somente em um ou dois capítulos.

- **Visão Geral e Material do Capítulo**

A visão geral em cada capítulo fornece:

- trechos das normas de auditoria aplicáveis; e
- uma visão geral do que é tratado no capítulo.

A visão geral é seguida por uma discussão mais detalhada do objeto e uma orientação prática e metodológica passo a passo sobre como implementar as normas de auditoria relevantes. Isso pode incluir referências cruzadas para as normas de auditoria aplicáveis. Embora o Guia enfoque exclusivamente as NBC TAs (que não as da série 800) que se aplicam a auditorias de informações contábeis históricas, também é feita referência ao Código de Ética Profissional do Contabilista do CFC e à NBC PA 01 – Norma de Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

- **Pontos a Considerar**

Diversos pontos a considerar estão incluídos ao longo deste Guia. Esses pontos a considerar fornecem orientações práticas sobre assuntos de auditoria que podem ser facilmente despercebidos ou em relação a certos conceitos os quais os auditores independentes têm muitas vezes dificuldade de entender e implementar.

- **Estudos de Casos Ilustrativos**

Para demonstrar como as normas de auditoria podem ser aplicadas na prática, o Volume 2 do Guia inclui dois estudos de caso. No final de muitos capítulos do Volume 2, são discutidas duas abordagens para a documentação da aplicação dos requisitos das normas de auditoria. Consulte o Capítulo 2 do Volume 2 deste Guia para detalhes sobre esses estudos de caso.

Os estudos de caso e a documentação apresentada são meramente ilustrativos. A documentação fornecida é um pequeno trecho de um arquivo de auditoria típico e descreve somente uma maneira possível de cumprir os requisitos das normas de auditoria. Os dados, a análise e os comentários fornecidos representam somente algumas das circunstâncias e considerações que o auditor precisará tratar em uma auditoria específica. Como sempre, o auditor deve exercer julgamento profissional.

O primeiro caso é baseado em uma entidade fictícia chamada Móveis Defta. Ela é uma empresa familiar local fabricante de móveis com 10 empregados de período integral. A entidade possui uma estrutura de governança simples, poucos níveis de gerência e processamento simplificado de transações. A contabilidade utiliza um pacote-padrão de software.

O segundo estudo de caso é baseado em outra entidade fictícia chamada Kumar & Co. É uma microempresa com dois empregados em regime integral, além do proprietário e um contabilista em regime parcial.

Outras Publicações da IFAC

Este Guia também pode ser lido em conjunto com o Guia de Controle de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes, que pode ser baixado gratuitamente do site da IFAC (<http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>).

1.3 Glossário de Termos

As definições a seguir fornecidas são as que, na sua essência, foram usadas nas normas emitidas pelo CFC. Os sócios e os empregados devem conhecer essas definições.

O Guia também usa os seguintes termos:

Controles Antifraude

Controles desenhados pela administração para prevenção ou detecção e correção de fraudes. Com relação à transgressão da administração, esses controles podem não evitar a ocorrência de uma fraude, mas funcionam como inibidores e dificultam a prática de fraude. Exemplos típicos são:

- políticas e procedimentos que preveem responsabilidade adicional, como aprovação assinada para lançamentos no livro diário;
- controles de acesso melhorados para dados e transações sensíveis;
- alarmes silenciosos;
- relatórios de discrepâncias e de exceções;
- trilhas de auditoria;
- planos de contingência para fraude;
- procedimentos de recursos humanos, tais como identificação/monitoramento de pessoas com potencial para a prática de fraude acima da média (por exemplo, estilo de vida excessivamente esbanjador); e
- mecanismos para comunicação anônima de eventuais fraudes.

Controles em Nível de Entidade

Os controles em nível de entidade tratam de riscos generalizados. Eles especificam o “tom no topo” da organização e estabelecem expectativas para o ambiente de controle. Eles são frequentemente menos tangíveis que os controles que operam em nível de transação, mas exercem um impacto generalizado e significativo sobre todos os outros controles internos. Como tal, eles formam os pilares sobre os quais são desenvolvidos outros controles internos (se houver). Exemplos de controles em nível de entidade incluem o compromisso da administração com a conduta ética, atitudes em relação a controle interno, contratação e competência dos profissionais empregados e comunicação antifraude e apresentação de relatórios financeiros de final de período. Esses controles terão um impacto sobre todos os outros processos de negócios da entidade.

Administração

Corresponde à(s) pessoa(s) com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades em algumas jurisdições, a administração inclui os responsáveis pela governança; por exemplo, membros executivos de conselho de entidade ou um gerente-proprietário.

Responsáveis pela Governança

São as pessoas ou organizações (por exemplo, agente fiduciário) com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade final da entidade. Isso inclui a supervisão do processo de elaboração dos relatórios financeiros. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração, como, por exemplo, membros executivos de conselho de entidade do setor público ou privado ou gerente-proprietário.

Gerente-proprietário

Refere-se aos proprietários de uma entidade que estão envolvidos no dia a dia da administração da entidade. Na maioria das vezes, o gerente-proprietário também é o responsável pela governança da entidade.

Firmas de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (FAPMPs)

São as firmas de auditoria que apresentam as seguintes características: a maioria de seus clientes é de entidades de pequeno e médio portes (EPMs), são utilizadas fontes externas para complementar os recursos técnicos limitados da firma, e elas empregam um número limitado de profissionais. O que compõe uma FAPMP varia dependendo da jurisdição.

1.4 Siglas e Abreviaturas Usadas no Guia

	Código do CFC – Código de Ética Profissional do Contabilista emitido pelo CFC
	Pronunciamentos sobre Práticas de Auditoria (equivalentes aos IAPSS)
Afirmações (combinadas)	I = Integridade E = Existência P = Precisão e corte A = Avaliação
CI	Controle interno. Os cinco principais componentes dos controles internos são os seguintes: AR = Avaliação de risco CA = Atividades de controle CE = Ambiente de controle MO = Monitoramento SI = Sistemas de informação
CR	Contas a receber
DC	Demonstrações contábeis
EPM	Entidades de pequeno e médio portes
FAPMP	Firmas de auditoria de pequeno e médio portes
IAASB	Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IFRS	Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (consubstanciadas no Brasil pelos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e aprovados pelo CFC)
NBC PA 01	Norma de Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (norma profissional emitida pelo CFC, equivalente ao ISQC 1)
NBC TAs	Normas Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (equivalentes às ISAs)
NBC TOs	Normas Técnicas de Asseguração de Informação Não Histórica (equivalentes às ISAEs)
NBC TR	Normas Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (equivalentes às ISREs)
NBC TSC	Normas Técnicas de Serviços Correlatos (equivalentes às ISRSs)
P&D	Pesquisa e desenvolvimento
PAR	Procedimentos de avaliação de riscos
PC	Computador pessoal
PT	Papéis de trabalho
RDR	Riscos de distorção relevante
RG	Responsáveis pela governança
RH	Recursos humanos
TAACs	Técnicas de auditoria assistidas por computador
TC	Testes de controles
TI	Tecnologia da informação
UM	Unidades monetárias (a unidade monetária padrão é denominada “€”)

2. Normas de Auditoria Esclarecidas

Em março de 2009, o IAASB anunciou a conclusão do seu programa para aumentar a clareza de suas normas de auditoria (Projeto Clareza). Esse programa envolveu a aplicação de novas convenções de redação para todas as normas de auditoria, seja como parte de uma revisão substantiva ou por meio da reelaboração limitada do texto, para refletir as novas convenções e assuntos gerais quanto à clareza. Os auditores agora têm acesso a 36 normas de auditoria (NBC TAs) e a uma norma de controle de qualidade (NBC PA) recém-atualizadas e esclarecidas.

Estrutura de Normas Esclarecidas

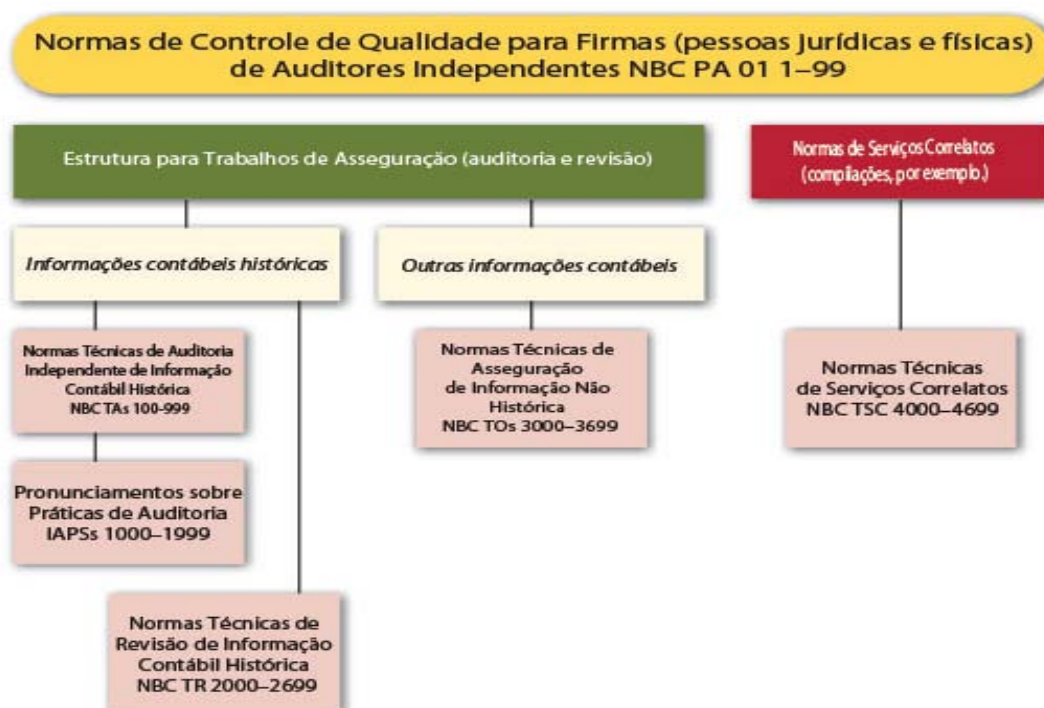
As normas de auditoria esclarecidas têm uma estrutura comum, conforme descrito abaixo.

Elemento da NBC TA	Comentários
Introdução	Uma explicação do objetivo e alcance da norma de auditoria, incluindo como a norma está relacionada com outras normas de auditoria, o objeto da norma, as expectativas específicas do auditor e de outros e o contexto em que a norma é estabelecida.
Objetivos	O objetivo a ser alcançado pelo auditor como resultado do cumprimento dos requisitos da norma de auditoria. Para atingir seus objetivos gerais, o auditor deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TAs relevantes ao planejar e executar a auditoria, considerando as inter-relações entre as NBC TAs. A NBC TA 200, item 21 (a), requer que o auditor: (a) determine se são necessários quaisquer procedimentos de auditoria, além dos exigidos pelas NBC TAs, na busca dos objetivos formulados nas NBC TAs; e (b) avalie se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente.
Definições	Uma descrição dos significados atribuídos a certos termos para fins das normas de auditoria. Elas são fornecidas para ajudar na aplicação e interpretação consistente das normas de auditoria. Elas não têm a finalidade de suprimir definições que podem estar estabelecidas para outros fins, tais como aquelas contidas em leis ou regulamentos. A menos que de outra forma indicado, esses termos possuem os mesmos significados em todas as NBC TAs.

Elemento da NBC TA	Comentários
Requisitos	Esta seção descreve os requisitos específicos do auditor. Cada requisito contém a palavra “deve”. Por exemplo, a NBC TA 200, item 15, contém o seguinte requisito: “O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causem distorção relevante nas demonstrações contábeis.”
Aplicação e Outros Materiais Explicativos	A aplicação e outros materiais explicativos fornecem esclarecimentos adicionais dos requisitos de uma norma de auditoria e orientações para o seu cumprimento. Em particular, eles podem: • explicar mais precisamente o que uma exigência significa ou se destina a cobrir; • quando aplicável, incluir considerações específicas para entidades de pequeno porte; e • incluir exemplos de procedimentos que podem ser apropriados nas circunstâncias. Entretanto, os procedimentos efetivamente selecionados pelo auditor requerem a aplicação de julgamento profissional baseado nas circunstâncias específicas da entidade e nos riscos de distorção relevante avaliados. Embora tal orientação em si não imponha uma exigência, ela é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos de uma NBC TA. A aplicação e outros materiais explicativos também podem fornecer informações de suporte sobre assuntos tratados em uma NBC TA.
Apêndices	Os apêndices fazem parte da aplicação e de outros materiais explicativos. O objetivo e a utilização pretendida de um apêndice são explicados no corpo da norma de auditoria relacionada ou no título e na introdução do próprio apêndice.

2.1 Índice e Referências Cruzadas das Normas de Auditoria

A estrutura das normas de auditoria está apresentada a seguir.



A tabela a seguir apresenta referências cruzadas das NBC TAs (relevantes para auditoria de EPMS) e da NBC PA 01 com os capítulos correspondentes do Guia. Vale notar que muitas normas de auditoria (como as que se referem ao uso de procedimentos analíticos) aplicam-se em diversos estágios da auditoria. Essa tabela inclui apenas referências cruzadas para os principais capítulos do Guia nos quais são tratados os requisitos. Parte do conteúdo das normas de auditoria também é tratada em outros capítulos, reconhecendo-se o fato de que muitos dos requisitos das NBC TAs têm aplicação (mas não principal) em muitos capítulos (como o uso de julgamento profissional, por exemplo).

Referência das NBC TAs/ NBC PA 01		Volume e Capítulos V1 = Volume 1 V2 = Volume 2
NBC PA 01	Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes	V1-4, 16, V2-4
200	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria	V1-3, 4
210	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	V2-4
220	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	V1-16, V2-4, 21
230	Documentação de Auditoria	V1-4, 16, V2-18
240	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	V1-8, 9, 16 V2-7, 8, 9, 10
250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	V1-15
260	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	V2-16, 22
265	Comunicação de Deficiências de Controle Interno	V2-13
300	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis	V1-9, 16 V2-4, 5, 7, 10, 16
315	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente	V1-3, 5, 6, 8, 16 V2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	V1-7, V2-6
330	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados	V1-3, 9, 10, 16 V2-16, 17, 21
402	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	V1-15
450	Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria	V2-6, 21, 22
500	Evidência de Auditoria	V1-9, V2-16, 17, 18
501	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	V1-15
505	Confirmações Externas	V1-10
510	Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	V1-15
520	Procedimentos Analíticos	V1-10, V2-21
530	Amostragem em Auditoria	V2-17
540	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	V1-11, V2-21
550	Partes Relacionadas	V1-12
560	Eventos Subsequentes	V1-13
570	Continuidade Operacional	V1-14
580	Representações Formais	V2-19

Referência das NBC TAs/ NBC PA 01		Volume e Capítulos V1 = Volume 1 V2 = Volume 2
600	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	V1-15
610	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	V1-15
620	Utilização do Trabalho de Especialistas	V1-15
700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	V1-3, 17
705	Modificações na Opinião do Auditor Independente	V2-23
706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	V2-24
710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	V2-25
720	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas	V1-15
800	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais	Não tratada
805	Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis	Não tratada
810	Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas	Não tratada

As NBC TAs 800, 805 e 810 foram consideradas como tendo aplicação limitada atualmente nas auditorias de EPMs, de modo que não são tratadas especificamente nesta edição do Guia.

A tabela a seguir apresenta as referências cruzadas dos capítulos do Guia com os principais capítulos das normas de auditoria tratadas.

Nota: Essa tabela fornece apenas uma referência cruzada geral. Muitos capítulos deste Guia abordam aspectos tratados por mais de uma norma de auditoria específica.

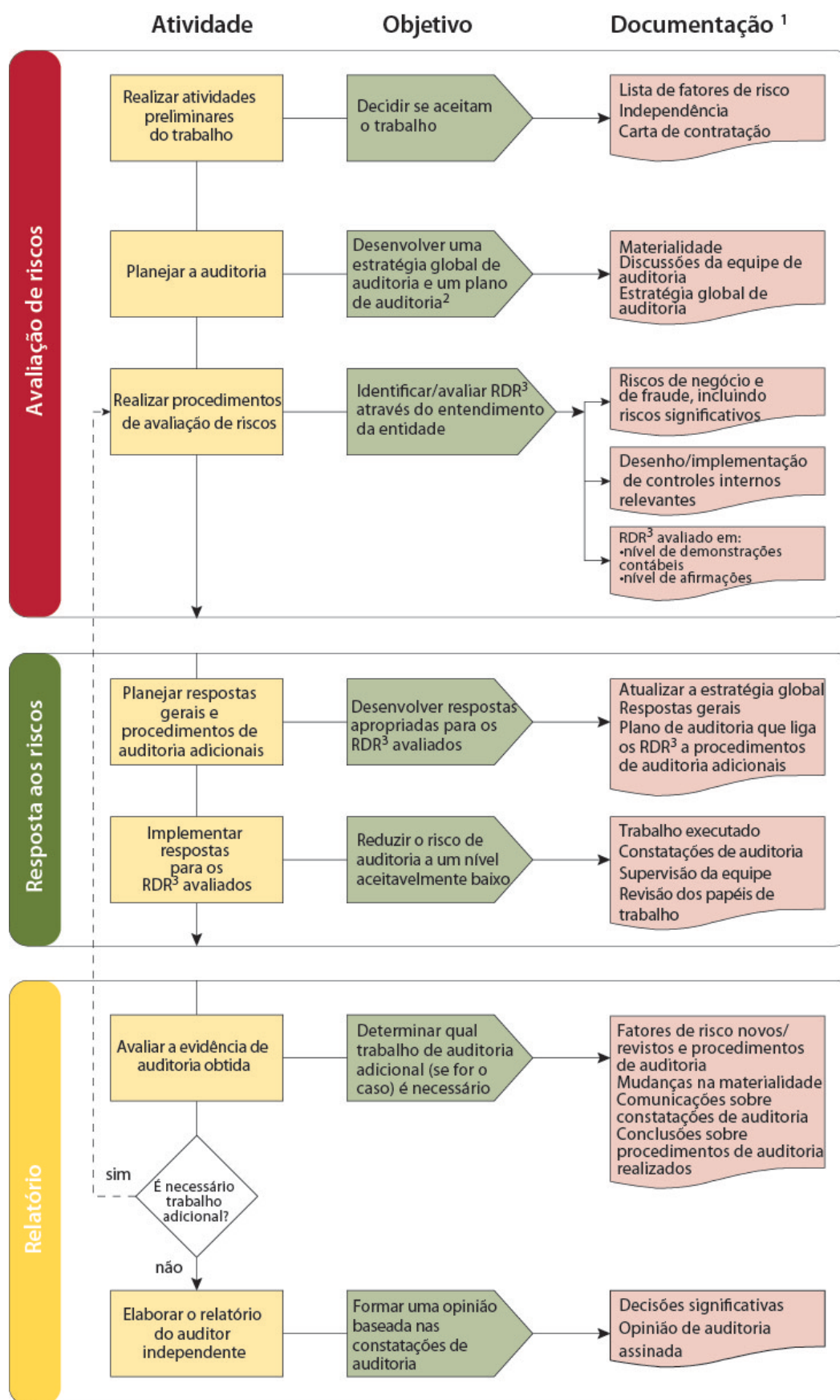
Capítulo	Título	Referência das NBC TAs/ NBC PA 01
V1 – 3	Auditoria Baseada em Riscos – Visão Geral	Múltiplas
V1 – 4	Ética, NBC TAs e Controle de Qualidade	NBC PA 01, 200, 220
V1 – 5	Controle Interno – Objetivo e Componentes	315
V1 – 6	Afirmações nas Demonstrações Contábeis	315
V1 – 7	Materialidade e Risco de Auditoria	320
V1 – 8	Procedimentos de Avaliação de Risco	240, 315

Capítulo	Título	Referência das NBC TAs/ NBC PA 01
V1 – 9	Resposta aos Riscos Avaliados	240, 300, 330, 500
V1 – 10	Procedimentos Adicionais de Auditoria	330, 505, 520
V1 – 11	Estimativas Contábeis	540
V1 – 12	Partes Relacionadas	550
V1 – 13	Eventos Subsequentes	560
V1 – 14	Continuidade Operacional	570
V1 – 15	Resumo dos Requisitos de Outras Normas de Auditoria	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720
V1 – 16	Documentação de Auditoria	NBC PA 01, 220, 230, 240, 300, 315, 330
V1 – 17	Formação da Opinião sobre as Demonstrações Contábeis	700
V2 – 4	Aceitação e Continuação de Clientes	NBC PA 01, 210, 220, 300
V2 – 5	Estratégia Global de Auditoria	300
V2 – 6	Determinação e Utilização de Materialidade	320, 450
V2 – 7	Discussões da Equipe de Auditoria	240, 300, 315
V2 – 8	Riscos Inerentes – Identificação	240, 315
V2 – 9	Risco Inerente – Avaliação	240, 315
V2 – 10	Riscos Significativos	240, 315, 300
V2 – 11	Entendimento dos Controles Internos	315
V2 – 12	Avaliação de Controles Internos	315
V2 – 13	Comunicação de Deficiências do Controle Interno	265
V2 – 14	Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos	315
V2 – 16	Plano de Auditoria	260, 300, 330, 500
V2 – 17	Determinação da Extensão dos Testes	330, 500, 530
V2 – 18	Documentação do Trabalho Executado	230, 500
V2 – 19	Representações Formais	580
V2 – 21	Avaliação da Evidência de Auditoria	220, 330, 450, 520, 540
V2 – 22	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	260, 450
V2 – 23	Modificações no Relatório de Auditoria	705
V2 – 24	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos	706
V2 – 25	Informações Comparativas	710

2.2 O Processo de Auditoria

A abordagem de auditoria descrita neste Guia foi dividida em três fases – avaliação de riscos, resposta aos riscos e relatório. O quadro a seguir ilustra a natureza de cada fase e as inter-relações entre as atividades e as fases.

Quadro 2.2-1



Notas:

1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.
2. O planejamento (NBC TA 300) é um processo contínuo e iterativo ao longo da auditoria.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Volume 1

Conceitos Básicos

3. Auditoria Baseada em Riscos – Visão Geral

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Objetivos do auditor, elementos básicos e abordagem para a execução de uma auditoria baseada em riscos.

Múltiplas

Quadro 3.0-1



Item

Objetivos da NBC TA

200.11

Ao conduzir uma auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:

- (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando, assim, que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
200.3	O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1).
200.5	Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).
200.A34	Os riscos de distorção relevante podem existir em dois níveis: • no nível geral da demonstração contábil; e • no nível da afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.
200.A40	As NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente nem ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção relevante pode ser expressa em termos quantitativos, como porcentagens, ou em termos não quantitativos. De qualquer forma, a necessidade de que o auditor faça avaliações apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais elas são feitas.
200.A45	O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião é persuasiva em vez de conclusiva. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da: • natureza das informações contábeis; • natureza dos procedimentos de auditoria; e • necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

3.1 Visão Geral

Os objetivos gerais do auditor em uma auditoria baseada em riscos são:

- obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando, assim, que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Asseguração Razoável

As NBC TAs exigem que o auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). O auditor não pode fornecer segurança absoluta devido às limitações inerentes do trabalho executado, que resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião é persuasiva e não conclusiva.

Limitações Inerentes da Auditoria

O quadro a seguir descreve algumas das limitações inerentes do trabalho de auditoria executado.

Quadro 3.1-1

Limitações	Razões
Natureza das Informações Contábeis	A elaboração das demonstrações contábeis envolve: • julgamento da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável; e • decisões ou avaliações subjetivas (tais como estimativas) da administração envolvendo uma gama de interpretações ou julgamentos aceitáveis.

Limitações	Razões
Natureza das Evidências de Auditoria Disponíveis	A maior parte do trabalho de formação da opinião do auditor consiste na obtenção e avaliação de evidências de auditoria. Essas evidências tendem a ter caráter persuasivo e não conclusivo. As evidências de auditoria são obtidas principalmente de procedimentos de auditoria realizados durante a auditoria. Elas também podem incluir informações obtidas de outras fontes, tais como: • auditorias anteriores; • procedimentos de controle de qualidade da firma para aceitação e continuação de clientes; • registros contábeis da entidade; e • evidências de auditoria preparadas por especialista empregado ou contratado pela entidade.
Natureza dos Procedimentos de Auditoria	Os procedimentos de auditoria, embora bem planejados, não detectarão todas as distorções. Considerar o seguinte: • qualquer amostra com menos de 100% da população apresenta algum risco de uma distorção não ser detectada; • a administração ou outros podem não fornecer, intencionalmente ou não, todas as informações necessárias. Fraude pode envolver esquemas sofisticados e minuciosamente organizados, planejados para encobri-la; e • procedimentos de auditoria usados para coletar evidências de auditoria podem não detectar a falta de algumas informações.
Tempestividade dos Relatórios Financeiros	A relevância ou o valor das informações contábeis tende a diminuir com o tempo, de forma que é necessário encontrar o equilíbrio entre a confiabilidade e o custo das informações. Os usuários das demonstrações contábeis esperam que o auditor forme sua opinião em um período de tempo razoável e a um custo razoável. Consequentemente, é impraticável abordar todas as informações eventualmente existentes, ou investigar todos os assuntos exaustivamente partindo do pressuposto de que as informações são erradas ou fraudulentas até prova em contrário.

Alcance da Auditoria

O alcance do trabalho do auditor e a opinião fornecida restringem-se a se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Dessa forma, um relatório do auditor não modificado não fornece nenhuma segurança sobre a viabilidade futura da entidade, nem sobre a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade.

Qualquer extensão dessa responsabilidade de auditoria básica, como a exigida por leis locais ou regulamentos do mercado de capitais, exigiria que o auditor executasse trabalho adicional, consequentemente modificando ou expandindo o seu relatório.

Distorções Relevantes

Distorções relevantes (o conjunto de todas as distorções não corrigidas e divulgações faltantes/enganosas nas demonstrações contábeis, incluindo omissões) são aquelas que se poderia razoavelmente esperar que possam, individualmente ou em conjunto, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Afirmações

Afirmações são representações da administração, explícitas ou não, que fazem parte das demonstrações contábeis. Referem-se ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação e à divulgação de diversos elementos (valores e divulgações) nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a afirmação quanto à integridade refere-se à declaração de que todas as transações e eventos que deveriam ser registrados de fato foram. Elas são usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de possíveis distorções que possam ocorrer.

3.2 Risco de Auditoria

Risco de auditoria é o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações contábeis que apresentam distorções relevantes. O objetivo da auditoria é reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

O risco de auditoria possui dois elementos-chave, conforme apresentado a seguir.

Quadro 3.2-1

Risco	Natureza	Fonte
Riscos Inerentes e de Controle	As demonstrações contábeis podem conter uma distorção relevante.	Os objetivos/as operações da entidade e o planejamento/a implementação dos controles internos pela administração.
Risco de Detecção	O auditor pode não conseguir detectar uma distorção relevante nas demonstrações contábeis.	Natureza e extensão dos procedimentos realizados pelo auditor.

Para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor deve:

- avaliar os riscos de distorção relevante; e
- limitar o risco de detecção. Isso pode ser conseguido realizando procedimentos que respondam aos riscos avaliados de distorção relevante, em nível de demonstrações contábeis e de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

Componentes do Risco de Auditoria

Os principais componentes do risco de auditoria estão descritos do quadro a seguir.

Quadro 3.2-2

Natureza	Descrição	Comentário
Risco Inerente	A suscetibilidade de uma afirmação sobre uma classe de transação, um saldo contábil ou uma divulgação a uma distorção que poderia ser relevante, individualmente ou com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.	Isso inclui eventos ou condições (internos ou externos) que poderiam resultar em distorção (erro ou fraude) nas demonstrações contábeis. As fontes de risco (frequentemente classificados como riscos de negócio ou de fraude) podem ser decorrentes dos objetivos da entidade, da natureza de suas operações/segmentos de indústria, do ambiente regulatório em que ela opera e de seu porte e sua complexidade.
Risco de Controle	O risco de que uma distorção que poderia ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, um saldo contábil ou uma divulgação e que poderia ser relevante, individualmente ou com outras distorções, não será evitada, ou detectada e corrigida, tempestivamente pelo controle interno da entidade.	A administração desenha controles para reduzir um fator de risco inerente específico (risco de negócio ou de fraude). A entidade avalia seus riscos (avaliação de riscos) e depois desenha e implementa controles adequados para reduzir sua exposição ao risco a um nível tolerável (aceitável). Os controles podem ser: • de natureza abrangente, tais como atitude da administração em relação a controle, compromisso de contratar pessoas competentes e prevenção de fraude. Estes são geralmente denominados controles em nível de entidade; e • específicos para o início, processamento ou registro de uma transação específica. Estes são frequentemente denominados controles de processos de negócio, controles em nível de atividade ou controles de transações.

Natureza	Descrição	Comentário
Risco de Detecção	O risco de que os procedimentos realizados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectarão uma distorção existente e que poderia ser relevante, individualmente ou com outras distorções.	O auditor avalia os riscos de distorção relevante (risco inerente e de controle) nos níveis da demonstração contábil e da afirmação. São desenvolvidos procedimentos de auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Isso inclui considerar o possível risco de: • selecionar um procedimento de auditoria inadequado; • aplicar um procedimento de auditoria adequado incorretamente; ou • interpretar mal os resultados do procedimento de auditoria.

Nota: Segundo as normas de auditoria, o risco de distorção relevante em nível de afirmações consiste em dois componentes: risco inerente e risco de controle. Consequentemente, as NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente nem ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas.

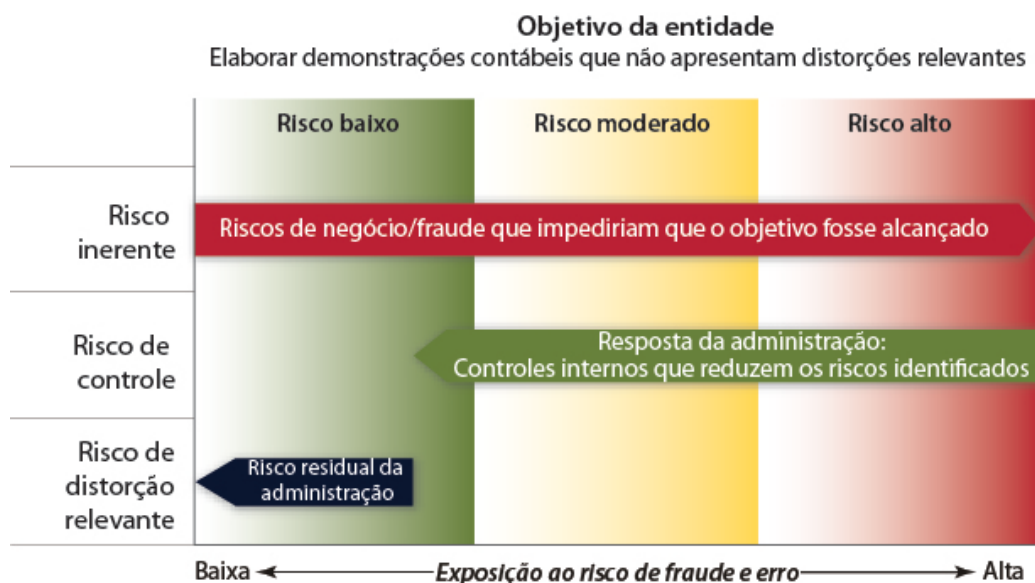
PONTO A CONSIDERAR

Muitos riscos inerentes podem resultar em riscos de negócio ou de fraude. Quando isso ocorre, listar e avaliar os fatores de risco de fraude separadamente dos fatores de risco de negócio. Senão, é possível que a resposta de auditoria trate somente do elemento de risco de negócio e não do elemento risco de fraude.

A separação do elemento de risco de fraude do elemento de risco de negócio possibilita a avaliação da fraude em relação a todos os outros riscos de fraude identificados. Isso pode ajudar a revelar um padrão não usual de eventos/transações para investigação, ou uma pessoa que apresenta motivos, a oportunidade e a racionalização para cometer fraude. Por exemplo, um novo sistema contábil pode gerar potencial para erros (risco de negócio), mas também pode proporcionar a oportunidade para a manipulação dos resultados financeiros ou apropriação indébita de recursos (risco de fraude).

Resumo dos Componentes do Risco de Auditoria

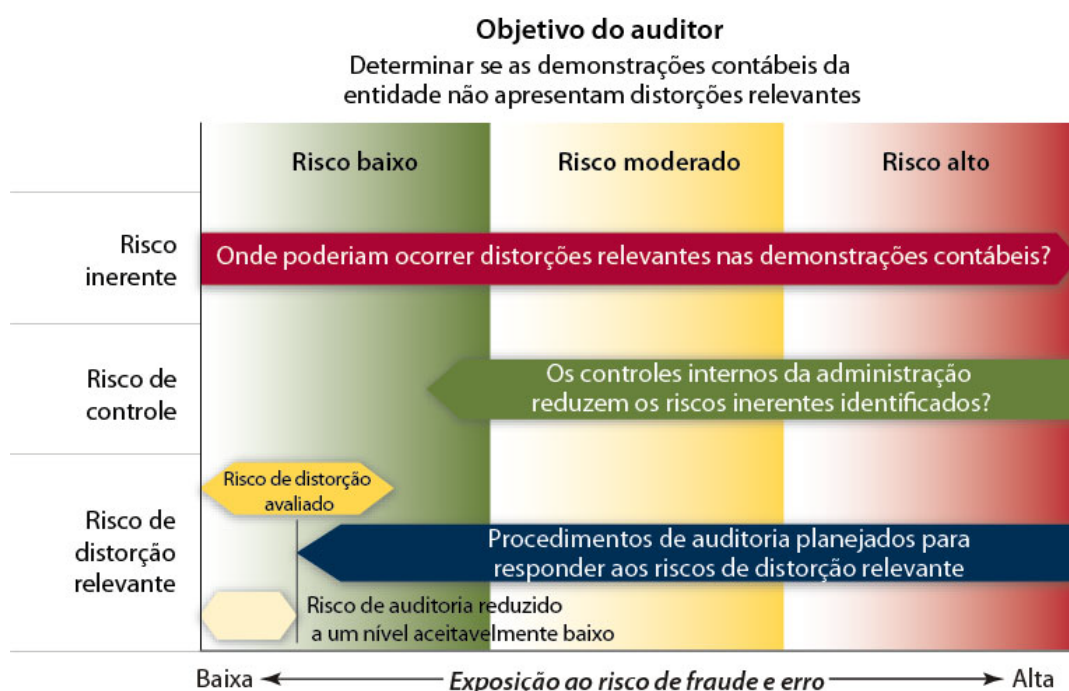
Quadro 3.2-3



Nota:

O comprimento das barras no quadro varia com base nas circunstâncias específicas e no perfil de risco da entidade.

Quadro 3.2-4



Nota:

O comprimento das barras no quadro varia com base nas circunstâncias específicas e no perfil de risco da entidade e na natureza da resposta do auditor.

3.3 Como Executar uma Auditoria Baseada em Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
200.15	O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).
200.16	O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27).
200.17	Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião (ver itens A28 a A52).
200.21	Para atingir os objetivos gerais do auditor, ele deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TAs relevantes ao planejar e executar a auditoria, considerando as inter-relações entre as NBC TAs, para (ver itens A67 a A69): (a) determinar se são necessários quaisquer procedimentos de auditoria, além dos exigidos pelas NBC TAs, na busca dos objetivos formulados nas NBC TAs (ver item A70); e (b) avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A71).

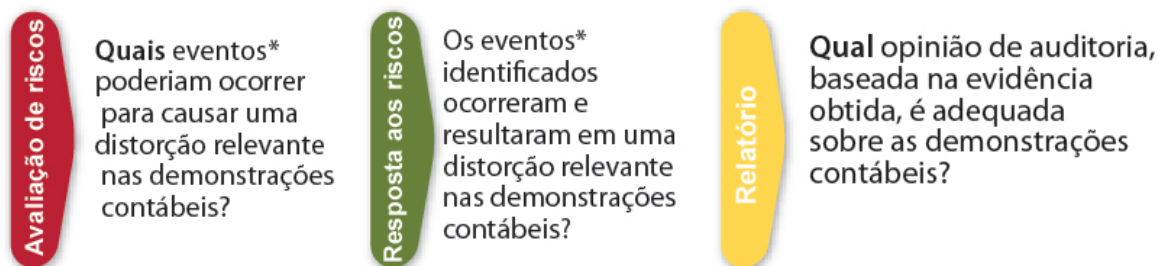
Uma auditoria baseada em riscos possui três etapas, conforme apresentado a seguir.

Quadro 3.3-1

Etapas (Fases)	Descrição
Avaliação de Riscos	Realização de procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.
Resposta aos Riscos	Planejamento e aplicação de procedimentos de auditoria adicionais que respondam aos riscos de distorção relevante identificados e avaliados, nos níveis da demonstração contábil e da afirmação aplicável.
Relatório	Esta atividade envolve: • formar uma opinião baseada na evidência de auditoria obtida; e • preparar e emitir um relatório apropriado para as conclusões obtidas.

A seguir está apresentada uma maneira simples de descrever os três elementos.

Quadro 3.3-2



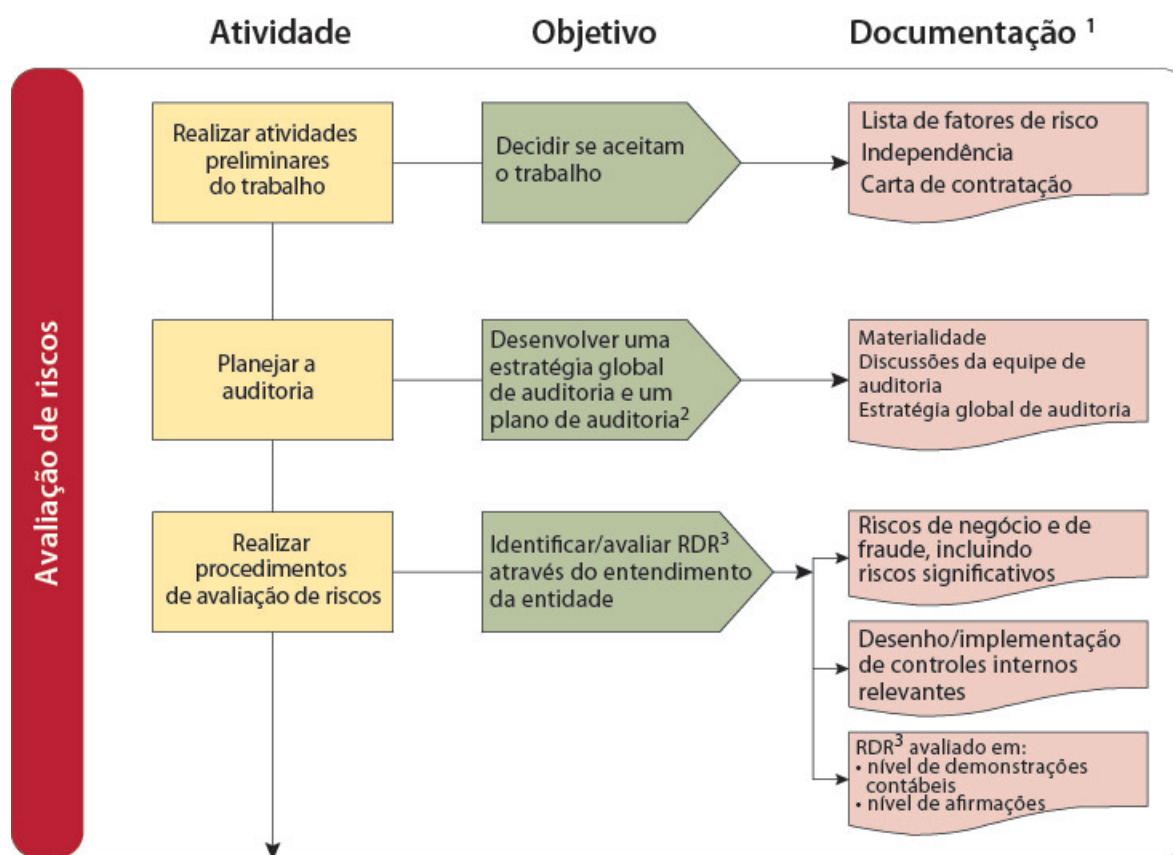
* Um "evento" é simplesmente um fator de risco de negócio ou de fraude (ver descrições no Quadro 3.2-2) que, se realmente ocorrido, afetaria de maneira adversa a capacidade da entidade de alcançar seu objetivo de elaborar demonstrações contábeis que não contenham distorções relevantes decorrentes de erro ou fraude. Isso também incluiria riscos resultantes da ausência de controle interno para reduzir o potencial de distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

As diversas tarefas envolvidas em cada uma dessas três fases estão descritas a seguir. Cada fase está tratada mais detalhadamente nos capítulos subsequentes deste Guia.

Avaliação de Riscos

Item	Objetivos da NBC TA
315.3	O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando, assim, uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante.

Quadro 3.3-3


Notas:

1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.
2. O planejamento (NBC TA 300) é um processo contínuo e iterativo ao longo da auditoria.
3. RDR = Riscos de distorção relevante

Uma fase de avaliação de riscos eficaz incluiria o seguinte:

Quadro 3.3-4

Requisitos	Descrição
Envolvimento, desde o Início, dos Membros de Nível mais Alto da Equipe	O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe de auditoria precisam estar ativamente envolvidos no planejamento da auditoria e no planejamento e na participação da discussão entre os membros da equipe do trabalho. Isso assegurará que o plano de auditoria aproveite suas experiências e ideias. Observar que as normas de auditoria geralmente se referem ao termo “auditor” como a(s) pessoa(s) que executa(m) o trabalho. Quando o objetivo da norma de auditoria é que o requisito ou a responsabilidade seja cumprido pelo sócio do trabalho, é usado o termo “sócio do trabalho” em vez de “auditor”.

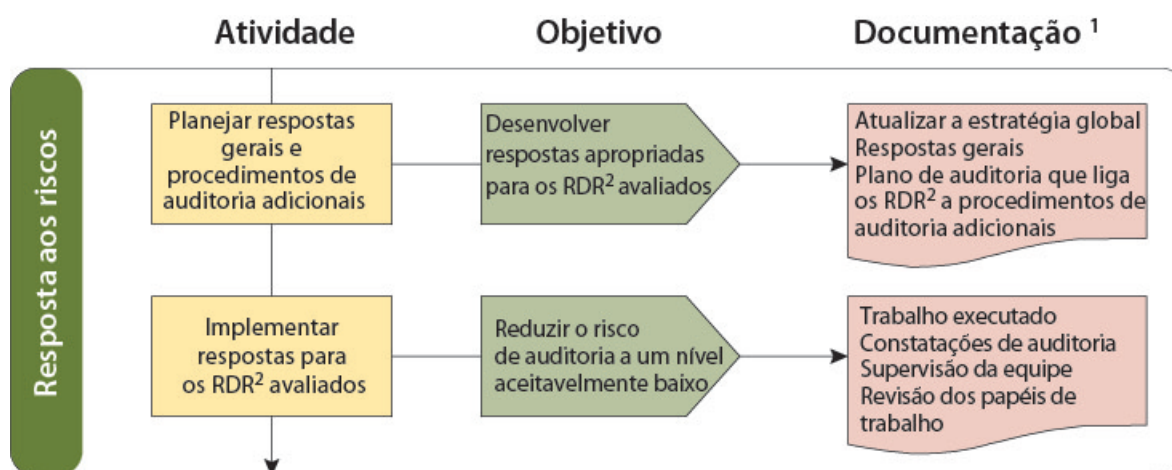
Requisitos	Descrição
Ênfase em “Ceticismo Profissional”	Não se pode esperar que o auditor não leve em consideração a experiência anterior quanto à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade. Entretanto, acreditar que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros não exime o auditor da necessidade de manter o ceticismo profissional, ou permite que o auditor fique satisfeito com uma evidência de auditoria que não seja totalmente convincente.
Planejamento	O tempo despendido no planejamento de auditoria (desenvolvimento da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria) assegurará que os objetivos da auditoria sejam adequadamente alcançados e que o trabalho da equipe de auditoria seja sempre focado na coleta de evidências sobre as áreas mais críticas de possíveis distorções.
Discussões de Equipe e Comunicação Contínua	Uma discussão/reunião de planejamento da equipe com a presença do sócio do trabalho proporciona um excelente fórum para: • informar a equipe sobre o cliente em geral e discutir áreas de risco potencial; • discutir a eficácia da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria, e fazer mudanças conforme necessário; • fazer um “brainstorm” sobre como uma fraude poderia ocorrer e depois planejar uma resposta apropriada; e • distribuir responsabilidades de auditoria e especificar prazos. A contínua comunicação entre a equipe de auditoria durante o trabalho também é importante, sendo melhor discutir e tratar os assuntos de auditoria à medida que surjam, como, por exemplo, quaisquer atividades não usuais observadas ou possíveis indicadores de fraude. Isso possibilitará comunicações tempestivas para a administração e, quando necessário, mudanças da estratégia de auditoria e dos procedimentos de auditoria.
Foco na Identificação de Risco	A etapa mais importante no processo de avaliação de riscos é a identificação de todos os riscos relevantes. Se os fatores de risco de negócio e de fraude não forem identificados pelo auditor, eles não serão avaliados ou documentados, e não será planejada uma resposta de auditoria apropriada (se necessário). É por isso que procedimentos de avaliação de riscos bem planejados são tão importantes para a eficácia da auditoria. Esses procedimentos de avaliação de riscos também precisam ser realizados por pessoal de nível adequado.
Capacidade de Avaliar Respostas da Administração aos Riscos	Uma etapa-chave no processo de avaliação de riscos é avaliar a eficácia das respostas da administração (ou seja, planejamento/implementação de controles pela administração), se houver, para reduzir os riscos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis. Em entidades de pequeno porte, é provável que se confie mais no ambiente de controle e monitoramento de controles e menos nas atividades de controle tradicionais.

Requisitos	Descrição
Uso de Julgamento Profissional	Os requisitos de auditoria das NBC TAs determinam o uso e a documentação de julgamentos significativos feitos pelo auditor durante a auditoria. Exemplos típicos de tarefas durante o processo de avaliação de riscos incluem: • decidir aceitar ou continuar com o cliente; • desenvolver a estratégia global de auditoria; • estabelecer a materialidade; • avaliar riscos de distorção relevante, incluindo a identificação de riscos significativos e outras áreas onde podem ser necessárias considerações de auditoria especiais; e • desenvolver expectativas para uso na realização de procedimentos analíticos.

Resposta aos Riscos

Item	Objetivos da NBC TA
330.3	O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

Quadro 3.3-5



Notas:

1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.
2. RDR = Riscos de distorção relevante.

Nessa fase, o auditor considera as razões (riscos inerentes e de controle) para as avaliações de risco em nível de demonstrações contábeis e de afirmações (para cada classe de transações contábeis, saldo contábil e divulgação) e desenvolve procedimentos de auditoria que respondam a tais riscos.

A resposta do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante é documentada em um plano de auditoria que:

- contém uma resposta geral aos riscos identificados ao nível de demonstrações contábeis;
- trata das áreas relevantes das demonstrações contábeis; e
- contém a natureza, época e extensão de procedimentos de auditoria específicos adaptados para responder aos riscos de distorção relevante avaliados no nível de afirmações.

As respostas gerais tratam dos riscos de distorção relevante avaliados ao nível de demonstrações contábeis. Essas respostas incluiriam a designação e supervisão do pessoal apropriado, a necessidade de ceticismo profissional, a extensão de corroboração requerida para as explicações/representações da administração, a consideração dos procedimentos de auditoria a serem realizados e qual documentação seria examinada para suportar transações relevantes.

Os procedimentos de auditoria adicionais geralmente consistem de procedimentos substantivos, tais como testes de detalhes, procedimentos analíticos e testes de controles (onde há uma expectativa de que esses controles tenham operado de maneira efetiva durante o período).

Alguns dos assuntos que o auditor deve considerar ao planejar a combinação apropriada de procedimentos de auditoria para responder aos riscos identificados incluem o seguinte:

- **Uso de testes de controles**
 - Identificar controles internos relevantes que, se testados, reduziram a necessidade/o alcance de outros procedimentos substantivos. Como regra geral, o tamanho da amostra para testar controles é muitas vezes significativamente menor do que para um teste substantivo do conjunto de uma classe de transações. Assumindo que os controles relevantes operam de maneira consistente e desvios de controle não são prováveis, o uso de testes de controles pode frequentemente resultar em menos trabalho realizado. Entretanto, não há exigência para que a efetividade operacional dos controles internos (diretos ou indiretos) seja testada.
 - Identificar quaisquer afirmações que não podem ser tratadas somente por procedimentos substantivos. Por exemplo, isso pode ser aplicado muitas vezes à integridade de vendas em uma entidade de pequeno porte e a situações em que o processamento das transações é altamente automatizado (como vendas pela Internet) com pouca ou nenhuma intervenção manual.
- **Procedimentos analíticos substantivos**

Existem procedimentos para os quais o valor total do conjunto de uma classe de transações pode ser previsto de maneira confiável com base em evidências disponíveis. Essa expectativa é comparada com o valor real dos registros contábeis e a extensão de qualquer distorção prontamente identificada (ver Volume 1, Capítulo 10). Em alguns casos, se o risco avaliado para uma afirmação específica é baixo (sem considerar os controles relativos), o auditor pode determinar que os procedimentos analíticos substantivos isoladamente forneceriam evidência de auditoria suficiente e apropriada.
- **Imprevisibilidade**

A necessidade de incorporar um elemento de imprevisibilidade em procedimentos realizados. Um exemplo típico seria procedimentos para tratar possível fraude.

- **Transgressão da administração**

A necessidade de procedimentos de auditoria específicos para tratar a possível transgressão da administração.

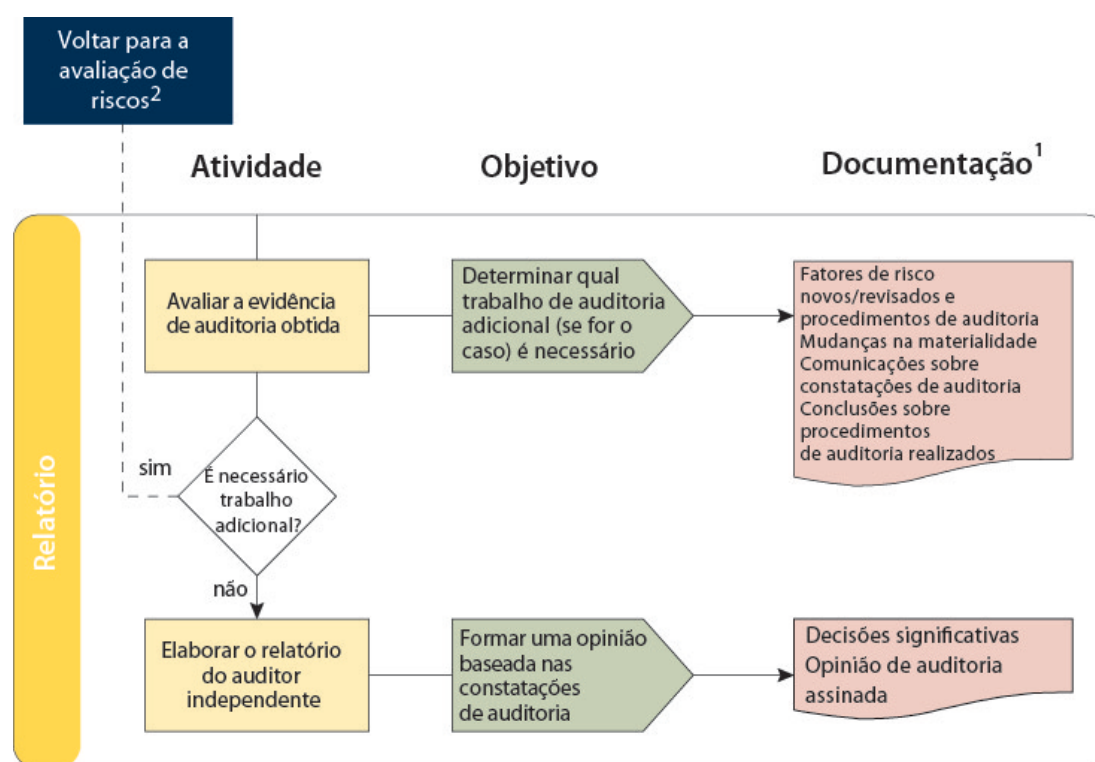
- **Riscos significativos**

A resposta de auditoria aos “riscos significativos” que foram identificados. (Ver Volume 2, Capítulo 10.)

Relatório

Item	Objetivos da NBC TA
700.6	Os objetivos do auditor são: (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Quadro 3.3-6



Notas:

1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.

2. O planejamento (NBC TA 300) é um processo contínuo e iterativo ao longo da auditoria.

A fase final da auditoria é avaliar a evidência de auditoria obtida e determinar se ela é suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Durante essa fase da auditoria, é importante determinar:

- qualquer mudança no nível de risco avaliado;
- se as conclusões obtidas durante o trabalho executado são apropriadas;
- se foram encontradas quaisquer circunstâncias suspeitas; e
- que foram adequadamente avaliados os riscos adicionais (não identificados previamente) e realizados procedimentos de auditoria adicionais, conforme necessário.

Uma reunião de atualização da equipe (antes ou ao final do trabalho de campo) não é um requisito específico das normas de auditoria, mas pode ser útil para a equipe discutir as constatações da auditoria, identificar indicações de fraude e determinar a necessidade (se houver) de realizar quaisquer procedimentos de auditoria adicionais.

Quando todos os procedimentos foram realizados e as conclusões obtidas:

- as constatações da auditoria devem ser informadas à administração e aos responsáveis pela governança; e
- deve ser formada uma opinião de auditoria e tomada uma decisão sobre o texto apropriado para o relatório do auditor independente.

3.4 Documentação

É necessária documentação de auditoria suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhuma relação anterior com a auditoria, entenda:

- a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria realizados;
- os resultados dos procedimentos realizados e a evidência de auditoria obtida; e
- os assuntos significativos que surgiram durante o trabalho e as respectivas conclusões obtidas, e os julgamentos profissionais significativos feitos para chegar a essas conclusões.

A documentação para a auditoria de uma entidade de pequeno porte é geralmente menos extensa que para a auditoria de uma entidade de grande porte. Por exemplo, diversos aspectos da auditoria podem ser registrados juntos em um único documento, com referências cruzadas para suportar papéis de trabalho conforme adequado.

Não é necessário que o auditor documente:

- todos os assuntos de menor importância considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria; e
- a conformidade em assuntos já demonstrada por documentos incluídos no arquivo de auditoria. Por exemplo, um plano de auditoria no arquivo demonstra que a auditoria foi planejada, e uma carta de contratação assinada demonstra que o auditor concordou com os termos do trabalho de auditoria.

3.5 Benefícios da Auditoria Baseada em Riscos

Alguns dos benefícios da abordagem baseada em riscos estão resumidos no quadro a seguir.

Quadro 3.5-1

Benefícios	Descrição
Flexibilidade de Tempo Quando o Trabalho de Auditoria Precisa Ser Executado	Procedimentos de avaliação de riscos podem frequentemente ser realizados em uma época do período fiscal da entidade anterior à que era possível antes da introdução da auditoria baseada em riscos. Pelo fato de os procedimentos de avaliação de riscos não envolverem os testes detalhados de transações e saldos, eles podem ser realizados bem antes do final do período, assumindo que não haja previsão de mudanças operacionais importantes. Isso pode ajudar a equilibrar a carga de trabalho da equipe de auditoria, deixando-a mais uniforme durante o período. O cliente pode ter tempo para responder a deficiências identificadas (e comunicadas) em controles internos e a outras solicitações de ajuda antes do início do trabalho de campo da auditoria do final do período. Entretanto, quando as informações financeiras intermediárias não estão prontamente disponíveis, os procedimentos analíticos de avaliação de riscos podem ter de ser realizados em uma data posterior.
Esforço da Equipe de Auditoria Focado em Áreas-chave	Por meio do entendimento de onde os riscos de distorção relevante podem ocorrer nas demonstrações contábeis, o auditor pode direcionar o esforço da equipe de auditoria para áreas de maior risco e, talvez, reduzir o trabalho em áreas de menor risco. Isso também ajudará a assegurar que os recursos da equipe de auditoria sejam usados de maneira eficaz.
Procedimentos de Auditoria Focados em Riscos Específicos	Procedimentos de auditoria adicionais são planejados para responder aos riscos avaliados. Consequentemente, testes de detalhes que tratam de riscos em termos gerais podem ser significativamente reduzidos ou mesmo eliminados.
Entendimento dos Controles Internos	O entendimento necessário dos controles internos possibilita ao auditor tomar decisões informadas sobre testar ou não a efetividade operacional dos controles internos. Testes de controles (para os quais alguns controles necessitam ser testados apenas a cada três anos) frequentemente resultarão na necessidade de muito menos trabalho do que extensos testes de detalhes. (Ver Volume 2, Capítulo 17.)
Comunicação Tempestiva de Assuntos de Interesse da Administração	O melhor entendimento dos controles internos pode possibilitar ao auditor identificar deficiências nos controles internos (tais como no ambiente de controle e em controles gerais de TI) que não foram identificadas anteriormente. A comunicação tempestiva dessas deficiências à administração permitirá que ela tome as medidas apropriadas, para seu benefício. Além disso, isso economiza tempo de execução da auditoria.

3.6 NBC TAs para Auditorias de Entidades de Pequeno Porte

Item	Trechos Relevantes do Material de Aplicação nas NBC TAs
200.A63	Quando apropriado, considerações adicionais específicas para auditorias de entidades de pequeno porte e auditorias de entidades do setor público são incluídas na aplicação e outros materiais explicativos de uma NBC TA. Essas considerações adicionais ajudam na aplicação dos requisitos da NBC TA na auditoria de tais entidades. Contudo, elas não limitam nem reduzem a responsabilidade do auditor de aplicar e cumprir com as exigências das NBC TAs.
200.A64	Para fins de especificação das considerações adicionais para auditorias de entidades de pequeno porte, uma “entidade de pequeno porte” refere-se à entidade que geralmente possui características qualitativas como: (a) concentração de propriedade e administração em pequeno número de indivíduos (frequentemente um único indivíduo, uma pessoa natural ou outra empresa que controle a entidade, contanto que o proprietário exiba as características qualitativas relevantes); e (b) uma ou mais das seguintes situações: (i) transações diretas ou não complicadas; (ii) manutenção de registros simples; (iii) poucas linhas de negócios e poucos produtos dentro das linhas de negócios; (iv) poucos controles internos; (v) poucos níveis de administração com responsabilidade por ampla série de controles; ou (vi) poucos empregados, muitos deles com ampla série de funções. Essas características qualitativas não são exaustivas, nem exclusivas de entidades de pequeno porte, e essas entidades não exibem necessariamente todas elas.
200.A65	As considerações específicas para entidades de pequeno porte incluídas nas NBC TAs foram desenvolvidas tendo em mente primariamente entidades não listadas em bolsa. Algumas das considerações, porém, podem ser úteis em auditorias de entidades abertas de pequeno porte.
200.A66	As NBC TAs referem-se ao proprietário de uma entidade de pequeno porte que está envolvido no dia a dia da administração da entidade como “sócio-diretor” ou “sócio-gerente”.

As normas de auditoria não distinguem a abordagem de auditoria necessária para uma entidade constituída por uma pessoa daquela necessária para uma entidade que emprega centenas de pessoas. Uma auditoria é uma auditoria. Consequentemente, a abordagem básica para uma auditoria não muda simplesmente porque a entidade é pequena.

A finalidade da palavra “auditoria” é transmitir uma mensagem clara aos usuários de demonstrações contábeis. Essa mensagem é que o auditor obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes, independentemente do porte ou do tipo da entidade que foi auditada.

Essa questão de proporcionalidade foi tratada pela equipe do IAASB em um documento de Perguntas e Respostas, intitulado *Aplicação das Normas de Auditoria Proporcionalmente ao Porte e à Complexidade da Entidade*¹, emitido em agosto de 2009, cujo objetivo é ajudar os auditores a aplicarem NBC TAs esclarecidas de forma eficaz em termos de custo. A resposta à pergunta “Como as NBC TAs tratam das diferentes características de uma entidade de pequeno porte e de uma entidade de grande porte mais complexa” foi a seguinte:

“Os objetivos do auditor são os mesmos para auditorias de entidades de diferentes portes e complexidades. Contudo, isso não significa que toda auditoria será planejada e executada exatamente da mesma maneira. As normas de auditoria reconhecem que os procedimentos de auditoria específicos que devem ser realizados para que sejam atingidos os objetivos do auditor e cumpridos os requisitos das NBC TAs podem variar consideravelmente dependendo de se a entidade auditada é de grande ou pequeno porte e se é complexa ou relativamente simples. Portanto, os requisitos das NBC TAs enfocam assuntos que o auditor precisa tratar em uma auditoria e normalmente não detalham os procedimentos específicos que o auditor deve realizar.

As NBC TAs também explicam que a abordagem de auditoria para o planejamento e a realização de procedimentos de auditoria depende da avaliação de riscos do auditor. Por exemplo, com base no entendimento necessário da entidade e seu ambiente, incluindo seus controles internos e os riscos avaliados de distorção relevante, o auditor pode determinar que uma abordagem combinada usando testes de controles e procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz nas circunstâncias para responder aos riscos avaliados. Em outros casos, por exemplo, no contexto de uma auditoria de EPM em que não existem muitas atividades de controle que possam ser identificadas pelo auditor, o auditor pode decidir que é eficiente realizar procedimentos adicionais de auditoria que sejam basicamente procedimentos substantivos.

Além disso, é importante observar que as NBC TAs reconhecem que o adequado exercício do julgamento profissional é fundamental para a correta condução de uma auditoria. O julgamento profissional é necessário especificamente em relação a decisões sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria usados para cumprir os requisitos das NBC TAs e coletar evidência de auditoria. Entretanto, embora o auditor de uma EPM precise exercer o julgamento profissional, isso não significa que o auditor pode decidir não aplicar um requisito de uma NBC TA, exceto em circunstâncias excepcionais e desde que o auditor realize procedimentos de auditoria alternativos para atingir o objetivo do requisito.”

Os pontos-chave no trecho anterior podem ser resumidos como segue:

- os objetivos da auditoria são os mesmos para auditorias de qualquer magnitude;
- os procedimentos de auditoria específicos necessários podem variar consideravelmente dependendo do porte da entidade e dos riscos avaliados;
- as NBC TAs enfocam assuntos que o auditor precisa tratar e não os detalhes de procedimentos específicos;
- o desenho de procedimentos de auditoria adicionais depende da avaliação de riscos do auditor;

¹ Este documento em inglês pode ser encontrado no site: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/practice-alerts-and-q-as#applying-isas-proportionate>.

- o adequado exercício do julgamento profissional é fundamental para a adequação dos procedimentos para responder apropriadamente aos riscos avaliados; e
- o julgamento profissional não pode ser usado para deixar de cumprir qualquer requisito das NBC TAs, exceto em circunstâncias excepcionais.

Além disso, as normas de auditoria contêm diversos parágrafos especiais que tratam de considerações específicas para auditorias de EPMs. Esse material fornece orientações úteis na aplicação de requisitos específicos de NBC TAs no contexto de uma auditoria de EPM.

Algumas sugestões para a implementação bem-sucedida das normas de auditoria em trabalhos de auditoria de entidades de pequeno porte estão incluídas no quadro a seguir.

Quadro 3.6-1

1. Invista tempo para ler as NBC TAs esclarecidas e treinar a equipe.
Não entender os requisitos pode: • tornar toda a fase de avaliação de riscos da auditoria um “acessório” de outro trabalho de auditoria substantivo executado. A avaliação de riscos é que deve direcionar a seleção dos procedimentos de auditoria a serem realizados, não uma lista de procedimentos-padrão que podem ser aplicados a qualquer entidade. O objetivo da avaliação de riscos é focar o esforço da auditoria nas áreas de maior risco de distorção relevante nas demonstrações contábeis e não nas áreas de menor risco; • transformar o que deveria ser uma simples auditoria em um projeto complexo e demorado. Isso pode acontecer no caso de os esforços estarem focados em formas de auditoria e listas de verificação-padrão em vez de julgamento profissional para dimensionar o trabalho de acordo com o porte e a complexidade da entidade que está sendo auditada e com os riscos envolvidos; e • falhar no cumprimento do requisito de uma norma de auditoria (“o auditor deve”).
2. Invista tempo para fazer um bom planejamento, não importa qual a magnitude do trabalho.
Diz-se que uma hora gasta em planejamento pode economizar muito mais horas em execução. O planejamento de auditoria eficaz é frequentemente a diferença entre uma auditoria de alta qualidade que fica dentro do orçamento e uma auditoria de baixa qualidade que ultrapassa o orçamento. Isso não significa necessariamente realizar reuniões de equipe dedicada no escritório. Em trabalhos muito pequenos, pode-se fazer o planejamento através de breves discussões no início do trabalho e à medida que a auditoria avança. Áreas-chave a serem tratadas no planejamento: • Incentivar a equipe a identificar áreas em que os procedimentos de auditoria usuais parecem excessivos em relação ao risco de distorção que está sendo tratado. • Investir tempo para assegurar que todos os membros da equipe entendam a necessidade e o objetivo da documentação que devem preparar. Pode-se perder muito tempo fazendo com que a equipe tente preencher formulários que não entende. • Discutir o potencial de fraude. Incentivar a equipe a ser cética e inquisitiva e dar poder para que ela levante questões, observações ou assuntos inexplicáveis.

2. Invista tempo para fazer um bom planejamento, não importa qual a magnitude do trabalho. (continuação)

- Discutir partes relacionadas conhecidas e a natureza/magnitude das transações.
- Considerar se a documentação de auditoria preparada em períodos anteriores pode simplesmente ser atualizada em decorrência das mudanças ocorridas em vez de preparada novamente. A documentação e a avaliação dos fatores de risco e controles internos relevantes devem ser suficientes para possibilitar aos auditores alavancarem, em períodos subsequentes, seu entendimento da entidade e focar a atenção em novas tendências do setor, mudanças operacionais-chave, novos riscos inerentes e controles internos revisados.

3. Avalie o ambiente de controle.

Invista tempo para entender os controles internos abrangentes que fazem parte do ambiente de controle. Controles abrangentes são bastante diferentes dos controles de transações; eles tratam de assuntos como integridade e ética, governança corporativa, competência profissional de empregados, atitudes da administração em relação a controle, prevenção de fraude, gestão de riscos e monitoramento de controles. Se o “tom no topo” é insatisfatório, a transgressão da administração pode ocorrer facilmente, e mesmo os melhores controles de transações sobre processos como compras e vendas podem ser prejudicados.

4. Busque o aperfeiçoamento contínuo.

Existe uma tendência de alguns auditores seguirem cegamente o exemplo do auditor anterior, o que resulta em um arquivo que reflete o do ano anterior. Uma abordagem muito melhor é revisar/questionar continuamente o trabalho executado em anos anteriores, e identificar mudanças que tornarão a auditoria mais eficiente e eficaz.

4. Ética, NBC TAs e Controle de Qualidade

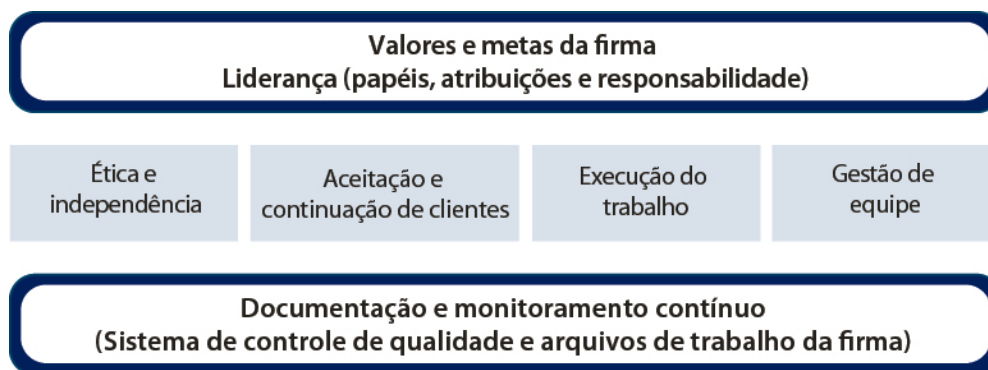
Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Assuntos a serem tratados no sistema de controle de qualidade da firma para assegurar o cumprimento das exigências éticas (incluindo independência) e as NBC TAs.

NBC PA 01, 200, 220

Quadro 4.0-1



Item	Objetivos da NBC PA/NBC TA
NBC PA 01.11	O objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade para obter segurança razoável que: (a) a firma e seu pessoal cumprem as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis; e (b) os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados do trabalho são apropriados nas circunstâncias.
220.6	O objetivo do auditor é implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam ao auditor segurança razoável de que: (a) a auditoria está de acordo com as normas profissionais e técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis; e (b) os relatórios emitidos pelo auditor são apropriados nas circunstâncias.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs/NBC PA 01
NBC PA 01.13	O pessoal da firma responsável por estabelecer e manter o sistema de controle de qualidade da firma deve entender o texto completo desta norma, incluindo sua aplicação e outros materiais explicativos, para aplicar seus requisitos adequadamente.
NBC PA 01.18	A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos. Essas políticas e procedimentos devem requerer que o presidente da firma (sócio-gerente ou equivalente) ou, se apropriado, a diretoria executiva da firma (ou equivalente) assuma a responsabilidade final pelo sistema de controle de qualidade da firma (ver itens A4 e A5).
NBC PA 01.19	A firma deve estabelecer políticas e procedimentos de modo que qualquer pessoa a quem o presidente ou a diretoria executiva atribui a responsabilidade operacional pelo sistema de controle de qualidade tenha experiência e capacidade suficiente e apropriada, e autoridade necessária, para assumir essa responsabilidade (ver item A6).
NBC PA 01.29	A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que ela possui pessoal suficiente com competência, habilidade e compromisso com os princípios éticos necessários para: (a) executar trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e (b) permitir à firma ou aos sócios encarregados do trabalho emitir relatório de auditoria ou outros tipos de relatórios apropriados nas circunstâncias (ver itens A24 a A29).
NBC PA 01.32	A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que os trabalhos são executados de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis, e que a firma, ou o sócio encarregado do trabalho, emite relatórios de auditoria ou outros relatórios apropriados nas circunstâncias. Essas políticas e procedimentos devem incluir: (a) assuntos relevantes para promover consistência na qualidade da execução dos trabalhos (ver itens A32 e A33); (b) responsabilidades pela supervisão (ver item A34); e (c) responsabilidades pela revisão (ver item A35).
NBC PA 01.48	A firma deve estabelecer um processo de monitoramento para fornecer segurança razoável de que as políticas e os procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva. Esse processo deve: (a) incluir a contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma, incluindo, de modo cíclico, a inspeção de, pelo menos, um trabalho concluído para cada sócio encarregado de trabalho; (b) requerer que a responsabilidade pelo processo de monitoramento seja atribuída a um ou mais sócios, ou a outras pessoas com experiência e autoridade suficientes e apropriadas na firma para assumir essa responsabilidade; e (c) requerer que as pessoas que executam o trabalho ou a revisão do controle de qualidade do trabalho não estejam envolvidas na inspeção desses trabalhos (ver itens A64 a A68).
NBC PA 01.57	A firma deve estabelecer políticas e procedimentos requerendo documentação apropriada para fornecer evidência da operação de cada elemento de seu sistema de controle de qualidade (ver itens A73 a A75).
200.14	O auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs/NBC PA 01
200.15	O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).
200.16	O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27).
220.17	Na data, ou antes da data, do relatório, o sócio encarregado do trabalho deve, por meio de uma revisão da documentação da auditoria e de discussão com a equipe de trabalho, estar satisfeito de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas e o relatório a ser emitido (ver itens A18 a A20).
220.18	O sócio encarregado do trabalho deve: (a) assumir a responsabilidade pela realização, por parte da equipe de trabalho, de consultas apropriadas sobre assuntos complexos ou controversos; (b) estar satisfeito de que os membros da equipe de trabalho fizeram as consultas apropriadas durante o curso do trabalho, entre a equipe de trabalho, e entre a equipe de trabalho e outras pessoas no nível apropriado dentro ou fora da firma; (c) estar satisfeito de que a natureza e o alcance dessas consultas e suas conclusões foram acordados com a parte consultada; e (d) determinar que as conclusões resultantes dessas consultas foram implementadas (ver itens A21 e A22).
220.19	Para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas, e para os outros trabalhos de auditoria, se houver, para os quais a firma determinou a necessidade de revisão do controle de qualidade do trabalho, o sócio encarregado do trabalho deve: (a) determinar que foi designado um revisor do controle de qualidade do trabalho; (b) discutir assuntos significativos que surjam durante o trabalho de auditoria, incluindo aqueles identificados durante a revisão do controle de qualidade do trabalho, com o revisor de controle de qualidade do trabalho; e (c) não datar o relatório até a conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho (ver itens A23 a A25).

4.1 Visão Geral

A execução de um trabalho de qualidade começa com uma liderança forte na firma e sócios encarregados do trabalho comprometidos com os mais altos padrões éticos.

Este capítulo enfoca o desenvolvimento do sistema de controle de qualidade na firma. Ele fornece orientações práticas sobre assuntos que precisam ser considerados sempre que uma firma decide executar trabalhos de auditoria.

A prestação de serviços de auditoria e serviços correlatos de qualidade é vital para:

- salvaguardar o interesse público;
- manter a satisfação dos clientes;

- garantir um retorno justo pelos honorários recebidos do cliente;
- assegurar o cumprimento das normas técnicas; e
- estabelecer e manter uma reputação profissional.

O Guia de Controle de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (disponível no www.cfc.org.br) fornece uma descrição detalhada das normas de controle de qualidade e orientações sobre como implementar um sistema de controle de qualidade para Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (FAPMPs).

O Código de Ética Profissional do Contabilista e os requisitos de independência profissional do auditor (NBC PA 290), emitidos pelo CFC, podem ser baixados do *site* do CFC (www.cfc.org.br). O Código de Ética, emitido pelo IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), também, pode ser baixado gratuitamente do *site* da IFAC (www.ifac.org). Em 2009, esse Código foi revisado para esclarecer e reforçar alguns requisitos de independência, como os descritos a seguir:

- Extensão dos requisitos de independência para auditorias de companhias abertas a todas as entidades de interesse público.
- Exigência de um período de carência antes de certos membros da firma poderem assumir determinadas posições especificadas em clientes de auditoria de interesse público.
- Extensão dos requisitos de rotação de sócios para todos os sócios-chave da auditoria.
- Reforço de algumas das disposições relacionadas com a prestação de serviços que não de asseguarção para clientes de auditoria, tais como planejamento tributário e outros serviços de consultoria. Algumas proibições podem ser aplicadas em casos de auditorias de entidades que não são de interesse público em relação a planejamento tributário e outros serviços de consultoria, bem como em assessoria de serviços fiscais.
- Exigência de uma revisão antes ou depois da emissão do relatório de auditoria no caso de os honorários totais pagos por um cliente de auditoria de interesse público ultrapassarem 15% dos honorários totais da firma por dois anos consecutivos.
- Proibição de os sócios-chave da auditoria serem avaliados ou remunerados com base em venda de serviços que não de asseguarção a seus clientes de auditoria.

O Código revisado entrou em vigor em 1º de janeiro de 2011.

4.2 *Sistemas de Controle de Qualidade*

O sistema de controle de qualidade de uma firma de auditoria pode ser mapeado em cinco elementos do controle interno que os auditores devem avaliar como parte do entendimento de qualquer entidade que está sendo auditada. Em uma firma, esses cinco elementos do controle interno também seriam aplicáveis a sistemas de controle (que não controle de qualidade), como horas e faturamento, fluxo de trabalho do escritório, controle de despesas e atividades de marketing.

O diagrama a seguir mapeia os elementos do controle de qualidade descritos na NBC PA 01 e na NBC TA 220 para os cinco componentes do controle interno contidos na NBC TA 315, que são aplicáveis a entidades que estão sendo auditadas. Cada um dos cinco elementos do controle é tratado mais detalhadamente no Capítulo 5 do Volume 1 deste Guia.

Quadro 4.2-1

Elementos do Controle Interno (NBC TA 315)	Elementos do Controle de Qualidade em Nível de Firma (NBC PA 01)	Elementos do Controle de Qualidade em Nível de Trabalho (NBC TA 220)
Ambiente de Controle (<i>"Tom no Topo"</i>)	Responsabilidades da liderança pela qualidade na firma Exigências éticas relevantes Recursos humanos	Responsabilidades da liderança pela qualidade das auditorias Exigências éticas relevantes Designação de equipes de trabalho
Avaliação de Riscos (<i>O que pode dar errado?</i>)	Aceitação e continuação de relações com clientes e trabalhos específicos	Aceitação e continuação de relações com clientes e trabalhos de auditoria Riscos de que o relatório não seja apropriado nas circunstâncias
Sistemas de Informação (<i>Acompanhamento de desempenho</i>)	Documentação do sistema de controle de qualidade	Documentação de auditoria
Atividades de Controle (<i>Controles para prevenção e detecção/correção</i>)	Execução do trabalho	Execução do trabalho
Monitoramento (<i>Os objetivos da firma/do trabalho estão sendo alcançados?</i>)	Monitoramento contínuo das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade da firma	Aplicação de resultados do monitoramento contínuo em trabalhos de auditoria específicos

4.3 Ambiente de Controle

A prestação de serviços de alta qualidade e eficazes em termos de custo é o principal determinante do sucesso das firmas de auditoria. Serviços de qualidade também são vitais em relação às responsabilidades de interesse público de auditores independentes.

A prestação de serviços de qualidade deve ser sempre um objetivo-chave na estratégia de negócio da firma, objetivo este que deve ser comunicado regularmente a todo o pessoal e cujos resultados devem ser monitorados. Isso requer liderança e responsabilidade pelas ações prometidas. Controles de baixa qualidade podem levar a opiniões inadequadas, serviço insatisfatório ao cliente, litígios e perda de reputação.

Em firmas de auditoria de pequeno porte, alguns dos obstáculos para um tom firme no topo podem incluir os assuntos especificados a seguir.

Quadro 4.3-1

Obstáculo	Descrição
Atitudes Fracas	Uma atitude ineficiente é a base da maioria dos obstáculos à qualidade. Ela inclui atitudes como as apresentadas a seguir (mas não necessariamente nesse extremo): • a firma opera continuamente em estado de crise; • trabalhos e atividades mal planejadas são a regra; • pouco compromisso com qualidade ou com o cumprimento de altos padrões éticos; • não se importar com a qualidade esperada pelo público e por outras partes interessadas; • considerar que as mudanças das normas de auditoria são aplicáveis somente a entidades de grande porte. Algumas práticas e a terminologia podem ser alteradas para demonstrar cumprimento superficial, mas, na essência, as antigas práticas de auditoria continuam como antes; • acreditar que não existe nenhum risco à firma em auditorias pequenas e que, portanto, o trabalho deve ser mínimo; • trabalho de auditoria adaptado aos honorários recebidos e não ao risco envolvido; • clientes considerados totalmente confiáveis pelo sócio responsável pelo controle; • minimizar ou evitar a necessidade de “revisões de controle de qualidade do trabalho”; • acreditar que, pelo fato de os clientes estarem pagando, eles devem receber o que quiserem; • sócios que mantêm (ou aceitam) um cliente de auditoria (pelos honorários gerados) mesmo que seja (que fosse) altamente arriscado para a firma; • relutância em adotar políticas-padrão sobre controle de qualidade da firma. Um sócio quer que os arquivos e papéis de trabalho sejam preparados da sua maneira sem se importar com o que os outros fazem; e • pedir à equipe que siga as políticas da firma, mas não cumpri-las (ou seja, “faça o que digo, mas não faça o que eu faço”).
Relutância em Investir em Treinamento ou Desenvolvimento	A condução de uma auditoria de qualidade depende da retenção de pessoal qualificado e competente para executar o trabalho. Isso requer o contínuo desenvolvimento profissional e avaliações de desempenho para todos os sócios e toda a equipe profissional (todos os períodos). A falta de investimento em pessoal também leva à rotatividade de pessoal.

Obstáculo	Descrição
Falta de Disciplina	A falha em disciplinar sócios ou integrantes da equipe quando há violação das políticas da firma transmite uma mensagem muito clara ao pessoal de que as políticas por escrito realmente não são tão importantes. Isso prejudica o cumprimento de todas as políticas da firma e aumenta o risco para a firma.

A administração da firma e os sócios encarregados dos trabalhos podem determinar um tom saudável no topo através das atividades descritas a seguir.

Quadro 4.3-2

Determinação do Tom	Descrição
Estabelecer os Objetivos, as Prioridades e os Valores da Firma	Isso poderia incluir: • um compromisso inabalável com qualidade e altos padrões éticos; • investimento em aprendizado, treinamento e desenvolvimento de habilidades do pessoal; • investimento nos recursos tecnológicos, humanos e financeiros necessários; • políticas para assegurar uma sólida gestão dos trabalhos e fiscal; e • nível de tolerância a risco em tomadas de decisões.
Comunicar Regularmente	Reforçar os valores e compromissos da firma comunicando-os (verbalmente ou por escrito) regularmente à equipe. As comunicações devem tratar da necessidade de integridade, objetividade, independência, ceticismo profissional, desenvolvimento de pessoal e responsabilidade com o público. As comunicações devem ser feitas pelo sistema de avaliação de desempenho, atualizações técnicas para sócios, e-mails, reuniões de escritório e boletins informativos internos.
Atualizar o Guia de Controle de Qualidade	A cada período, atualizar as políticas e os procedimentos de controle de qualidade da firma para tratar deficiências e quaisquer novos requisitos.
Atribuir Responsabilidades às Pessoas	Atribuir responsabilidades claras por funções de controle de qualidade (tais como assuntos de independência, consultas, revisão de papéis de trabalho, etc.).
Desenvolver a Competência da Equipe e Recompensar Trabalho de Qualidade	Desenvolver a equipe por meio de: • descrições de cargo claras e avaliações de desempenho anuais documentadas que priorizam a qualidade do trabalho; • incentivos/recompensas pela execução de trabalho de qualidade; e • medidas disciplinares no caso de violação das políticas da firma.

Determinação do Tom	Descrição
Aperfeiçoar Continuamente	Tomar medidas imediatas para corrigir deficiências quando identificadas, como através do monitoramento de arquivos de trabalho da firma, incluindo a inspeção cíclica de arquivos de trabalhos concluídos.
Fornecer Exemplo	Fornecer exemplo positivo dado pelos sócios em seu comportamento no dia a dia. Por exemplo, se uma política enfatiza a necessidade de trabalho de qualidade, um membro da equipe não deve ser criticado por ultrapassar justificadamente o tempo orçado.

4.4 Avaliação de Riscos da Firma

A gestão de riscos é um processo contínuo que ajuda a firma a prever eventos negativos, desenvolver uma estrutura para tomadas de decisões eficazes e aplicar os recursos da firma de forma lucrativa.

Na maioria das firmas ocorre alguma forma de gestão de riscos, que é frequentemente informal e não documentada. Os sócios normalmente identificam riscos e respondem a eles com base em seu envolvimento direto com a firma e seus clientes. A formalização e documentação do processo para a firma como um todo é uma abordagem proativa e mais eficaz para a gestão de riscos. Sua implementação não precisa ser demorada ou difícil. Notadamente, gerenciar a avaliação de riscos da firma de maneira eficaz pode resultar em menos estresse para sócios e equipe, economia de tempo e custos, e melhores chances de alcançar as metas da firma.

Um processo de avaliação de riscos simples pode ser usado em firmas de qualquer porte, mesmo em uma firma individual. Ele consiste nas atividades especificadas a seguir.

Quadro 4.4-1

Atividade	Descrição
Estabelecer as Tolerâncias a Risco para a Firma	Essas tolerâncias podem ser valores quantitativos, como baixas permitidas de trabalho em andamento, ou fatores qualitativos, como características de clientes que não seriam aceitáveis para a firma. Uma vez estabelecidas, essas tolerâncias fornecem aos sócios e à equipe um ponto de referência útil para tomada de decisão (por exemplo, baixas e aceitação de clientes, etc.).
Identificar o que Pode Sair Errado	Identificar os eventos (ou seja, os fatores de risco ou as exposições) que poderiam impedir a firma de alcançar as metas especificadas. Essa etapa implica que a firma já estabeleceu objetivos claros e um compromisso com a execução de um trabalho de qualidade.
Priorizar Riscos	Usando as tolerâncias a risco estabelecidas anteriormente, priorizar os eventos identificados com base em uma avaliação de probabilidade e impacto.

Atividade	Descrição
Qual é a Resposta Necessária?	Desenvolver uma resposta apropriada aos riscos avaliados para reduzir o possível impacto às tolerâncias aceitáveis da firma. Eventos (riscos) em potencial com a máxima prioridade seriam tratados primeiro.
Atribuir Responsabilidades	Para todos os riscos que requerem medidas ou monitoramento, designar alguém com a responsabilidade de tomar as medidas apropriadas e gerenciar os riscos no dia a dia.
Monitorar o Progresso	Requerer relatórios periódicos (simples) de cada pessoa designada a gerenciar riscos em nome da firma (eles podem tratar de assuntos como cumprimento dos procedimentos de controle de qualidade da firma, requisitos de treinamento, avaliações de equipe e assuntos de independência tratados).

O quadro a seguir apresenta uma amostra de uma planilha de avaliação de riscos de uma firma.

Quadro 4.4-2

Firma _____
Data _____

Preparada por _____

Nº	Evento – Fator de risco O que poderia impedir o alcance das metas da firma?	Provável consequência	Avaliação de riscos inerentes			Resposta da firma para reduzir/gerenciar riscos	Quem é responsável?	Risco residual (A, M, B)	Medida adicional necessária	
			Probabilidade de ocorrer	Impacto	Pontuação combinada				Qual?	Quem?
1	Um cliente de alto risco é aceito pela firma	Tempo não faturável e/ou litígio.	4	4	16	O guia de controle de qualidade especifica critérios e o sócio diretor deve aprovar todos os novos clientes.	Sócio-diretor	Baixo	Nenhuma	
2	Assunto de independência pode não ser identificado em cliente novo/existente	Inadequado expressar uma opinião, cujo resultado pode ser a perda da reputação na comunidade.	2	4	8	O guia de controle de qualidade especifica as regras. A equipe assina declaração anual e Jack Billing trata de quaisquer assuntos levantados.	Jack Billing	Baixo	Nenhuma	
3	Trabalhos de auditoria não são adequadamente planejados	Tempo perdido pela equipe. Fatores de risco não identificados (ou seja, fraude) e resposta de auditoria inadequada.	4	5	20	É necessária uma reunião de planejamento para todas as auditorias. Cindy mantém uma lista de clientes e registra as datas de planejamento. Joe Gisp faz o acompanhamento com os sócios.	Joe Gisp	Baixo	Nenhuma	
4	A equipe desconhece as novas normas de auditoria que estão entrando em vigor	Trabalho de baixa qualidade que não cumpre com as normas.	4	5	20	Joe Gisp inscreve a equipe em cursos de treinamento apropriados para suas necessidades.	Joe Gisp	Moderado	Joe deve desenvolver processo para controlar se a equipe está realmente participando dos cursos.	Joe Gisp até 1/1/XX

Notas:

Avaliar a probabilidade em uma escala de 1 – 5 (Remota = 1 Improvável = 2 Possível = 3 Provável = 4 Quase certa = 5).

Avaliar o impacto em uma escala de 1 – 5 (Irrelevante = 1 Pequeno = 2 Moderado = 3 Grande = 4 Relevante = 5).

Avaliar o risco residual como baixo, moderado ou alto. Esse é o risco remanescente depois da aplicação da resposta da firma.

4.5 Sistemas de Informação

A maioria das firmas possui sistemas de informação bem desenvolvidos para acompanhar clientes, horas e faturamento, despesas, equipe e gerenciamento de arquivos de trabalho. Entretanto, frequentemente os sistemas de informação que acompanham a qualidade do trabalho produzido e o cumprimento do guia de controle de qualidade da firma não são tão bem desenvolvidos.

Os sistemas de informação também devem ser planejados para tratar os riscos identificados e avaliados como parte do processo de avaliação de riscos da firma.

Os aspectos do controle de qualidade que merecem documentação e revisão contínua incluem o acompanhamento dos assuntos especificados no quadro a seguir.

Quadro 4.5-1

Acompanhamento de:	Descrição
Exposição a Risco da Firma e Compromisso da Equipe com Qualidade	• Avaliações de aceitação/continuação de clientes. • Relatórios de todas as pessoas responsáveis por algum aspecto da qualidade. Isso poderia incluir atas de reuniões de comitê (ou seja, controle de qualidade), assuntos tratados ou simplesmente que não há nada a relatar. • Comunicações para toda a firma sobre a questão de qualidade. • Relatório de monitoramento mais recente e as medidas específicas necessárias para cada deficiência encontrada ou recomendação feita (quem, o que, quando, etc.). Além disso, acompanhar as datas em que as medidas são concluídas e enviar lembretes quando necessário. • Detalhes de reclamações de clientes ou terceiros sobre o trabalho da firma ou comportamento do pessoal da firma. Acompanhar também como essas reclamações foram investigadas, os resultados e as comunicações com os reclamantes e quaisquer medidas tomadas.
Ética e Independência	• Lista de investimentos proibidos. • Detalhes sobre que ameaças à ética (incluindo independência) foram identificadas e as salvaguardas relevantes que foram aplicadas para eliminar ou pelo menos reduzir essas ameaças.
Pessoal	• Oferta de emprego. • Evidência de verificações de referências de novos empregados. • Medidas para preparar, orientar e treinar novos recrutas. • Cópia datada das confirmações anuais de independência e declaração de conhecimento do guia de controle de qualidade da firma pela equipe. • Evidência de avaliações de equipe, incluindo a data, e quaisquer medidas resultantes, como participação de treinamento, etc. • Programação do pessoal, com comparações entre programação planejada e real. • Datas de sessões de treinamento interno e externo, os tópicos abordados e os nomes dos participantes. • Detalhes de quaisquer medidas disciplinares tomadas.

Acompanhamento de:	Descrição
Administração do Trabalho	• Datas para a qual a reunião de planejamento da equipe foi programada e na qual ela realmente ocorreu para todos os trabalhos de auditoria. • Quais arquivos requerem revisões de controle de qualidade do trabalho, quem está designado e a data planejada. Adaptar o plano para quem realmente realizou a revisão, quando ela ocorreu, e quaisquer assuntos levantados e sua solução. • Razões para desvios de qualquer requisito de NBC TA aplicável, e os procedimentos de auditoria alternativos realizados para atingir o objetivo do referido requisito. • Detalhes de consultas com outros, e solução de assuntos de auditoria/contábeis levantados, se houver. • Razões para atrasos do trabalho e como esses atrasos são tratados e resolvidos. Elas poderiam incluir mudanças dos integrantes da equipe, atrasos na obtenção de informações, indisponibilidade de pessoal do cliente, restrições de alcance e quaisquer desacordos com a administração do cliente. • Data do relatório do auditor independente e cumprimento da recomendação de 60 dias para arquivamento final dos papéis de trabalho. • Como foram tratados os comentários do revisor/monitor, se houver, sobre o arquivo de papéis de trabalho.

4.6 Atividades de Controle

As atividades de controle são planejadas para assegurar o cumprimento das políticas e dos procedimentos da firma.

Uma maneira possível de desenhar, implementar e monitorar o controle de qualidade é seguir o processo PIVA (planejar-implementar-verificar-agir). Cada um dos elementos está descrito a seguir.

Quadro 4.6-1

Etapas	Descrição
PLANEJAR	Estabelecer os objetivos e os processos de controle de qualidade necessários para obter os resultados requeridos.
IMPLEMENTAR	Implementar os novos processos, frequentemente em pequena escala, se possível.
VERIFICAR	Mensurar os efeitos dos novos processos, e comparar os resultados com os resultados esperados para apurar quaisquer diferenças.
AGIR	Analisar as diferenças para determinar sua causa. Cada uma será parte de uma ou mais etapas do PIVA. Determinar onde aplicar mudanças que incluem melhoria.

Por exemplo, um objetivo da firma pode ser não liberar o relatório de auditoria até que todas as indagações e todos os itens pendentes tenham sido esclarecidos. A política requerida é que o relatório do trabalho final não pode ser liberado, arquivado ou de outra forma distribuído até que certas aprovações especificadas tenham sido obtidas. A implementação da política pode ser controlada por meio de um processo de liberação final em que uma pessoa verifica que todas as aprovações foram realmente obtidas e documentadas. A eficácia da política pode ser verificada por inspeções periódicas das ratificações das aprovações. No caso de serem identificados desvios, seriam investigadas as razões e consideradas as medidas apropriadas, como medida disciplinar, treinamento ou mudanças na política.

Atividades de controle para tratar todas as políticas e todos os procedimentos não seriam possíveis ou eficazes em termos de custo. As firmas devem usar julgamento profissional e sua avaliação de riscos para determinar que controles precisam ser implementados. Atividades de controle podem ser consideradas para:

- todas as políticas e todos os procedimentos documentados no guia de controle de qualidade da firma;
- políticas de fluxo de trabalho do escritório;
- políticas e procedimentos operacionais; e
- outras políticas e procedimentos relacionados com pessoal.

O alcance do planejamento de atividades de controle abordaria todos os requisitos de controle de qualidade, éticos e de independência e o cumprimento das NBC TAs de auditoria relevantes para a auditoria.

Quadro 4.6-2

Alcance de possíveis atividades de controle:



4.7 Monitoramento

Um elemento importante do sistema de controle é o monitoramento de sua adequação e efetividade operacional. Isso pode ser feito por meio de uma revisão independente da efetividade operacional das políticas/dos procedimentos em nível de firma e em nível de trabalho e da inspeção de arquivos de trabalho concluídos.

Um processo de monitoramento eficaz ajuda a desenvolver uma cultura de aperfeiçoamento contínuo, em que sócios e equipe estão comprometidos com trabalho de qualidade e são recompensados por melhorar o desempenho.

O processo de monitoramento de uma firma pode ser dividido em duas partes, como segue:

- **Monitoramento contínuo** (que não as inspeções de arquivo cíclicas)
A contínua (sugerir anual) consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma ajuda a assegurar que as políticas e os procedimentos existentes sejam relevantes, adequados e operem de maneira eficaz. Quando realizado e documentado anualmente, esse monitoramento suportará o requisito de comunicação com a equipe a cada ano sobre os planos da firma para melhorar a qualidade do trabalho. Esse alcance de monitoramento contínuo trata cada um dos elementos do controle de qualidade, e inclui uma avaliação de se:
 - o guia de controle de qualidade da firma foi atualizado em decorrência de novos requisitos e acontecimentos;
 - aqueles aos quais foram atribuídas responsabilidades de controle de qualidade na firma (se houver) realmente desempenharam seus papéis;
 - foram obtidas confirmações por escrito (por sócios e pela equipe) para assegurar o cumprimento de cada pessoa das políticas e dos procedimentos da firma relacionados com independência e ética;

- existe desenvolvimento profissional contínuo para sócios e equipe;
 - as decisões relacionadas com aceitação e continuação de clientes e trabalhos específicos estão em conformidade com as políticas e os procedimentos da firma;
 - o código de ética foi seguido;
 - pessoas adequadamente qualificadas foram designadas como revisores do controle de qualidade dos trabalhos e essas revisões foram concluídas antes de o relatório de auditoria ser datado;
 - as deficiências identificadas foram comunicadas ao pessoal adequado; e
 - foi feito acompanhamento apropriado para assegurar que as deficiências de qualidade identificadas foram tratadas tempestivamente.
- **Inspeções cíclicas de arquivos concluídos**
A contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma inclui uma inspeção cíclica de, pelo menos, um arquivo de trabalho concluído para cada sócio. Isso é necessário para assegurar o cumprimento dos requisitos profissionais/legais e que os relatórios de asseguarção que estão sendo emitidos são apropriados nas circunstâncias. Inspeções cíclicas ajudam a identificar deficiências e necessidades de treinamento e permitem à firma fazer as mudanças necessárias tempestivamente.

Depois de concluir a revisão, o monitor prepararia um relatório que, após discussão com os sócios, seria comunicado a todos os gerentes e integrantes da equipe em conjunto com as medidas a serem tomadas.

Quem pode ser nomeado monitor?

- **Monitoramento de políticas em nível da firma**
A revisão do cumprimento das políticas da firma seria realizada por uma pessoa adequadamente qualificada que, de preferência, não seja responsável também por gerenciar ou desenvolver o controle de qualidade na firma. Entretanto, a NBC PA 01 reconhece que isso nem sempre pode ser possível em firmas de pequeno porte, de modo que o automonitoramento é aceitável. Alternativamente, uma pessoa que não pertença à firma e tenha a capacidade e competência para atuar como sócio encarregado do trabalho pode ser nomeada. Isso aumentaria a independência e objetividade da firma.
- **Inspeções de arquivos concluídos**
A pessoa nomeada para inspecionar arquivos de trabalho concluídos deve ser adequadamente qualificada e não pode ter estado envolvida na execução do trabalho ou na revisão do controle de qualidade do trabalho.

4.8 Cumprimento das NBC TAs Relevantes

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
200.18	O auditor deve observar todas as NBC TAs relevantes para a auditoria. Uma NBC TA é relevante para a auditoria quando ela está em vigor e as circunstâncias tratadas nela existem na situação específica (ver itens A53 a A57).
200.22	Observado o disposto no item 23, o auditor deve cumprir com cada exigência de uma NBC TA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria: (a) a NBC TA inteira não seja relevante; ou (b) a exigência não seja relevante por ser condicional e a condição não existir (ver itens A72 e A73).
200.23	Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não considerar uma exigência relevante em uma NBC TA. Em tais circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para cumprir o objetivo dessa exigência. Espera-se que a necessidade do auditor não considerar uma exigência relevante surja apenas quando a exigência for a execução de um procedimento específico, e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz no cumprimento do objetivo da exigência (ver item A74).
230.12	Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário não atender a um requisito relevante de uma norma, ele deve documentar como os procedimentos alternativos de auditoria executados cumprem com a finalidade desse requisito e as razões para o não atendimento (ver itens A18 e A19).

As NBC TAs especificam as responsabilidades e os requisitos dos auditores na condução de uma auditoria. Conforme especificado na NBC TA 200, itens 18, 22 e 23, cada exigência relevante (especificada na seção de exigências das NBC TAs) deve ser cumprida pelo auditor, exceto em circunstâncias excepcionais, quando devem ser executados procedimentos de auditoria alternativos para cumprir o objetivo da exigência específica. Observar o seguinte:

Quadro 4.8-1

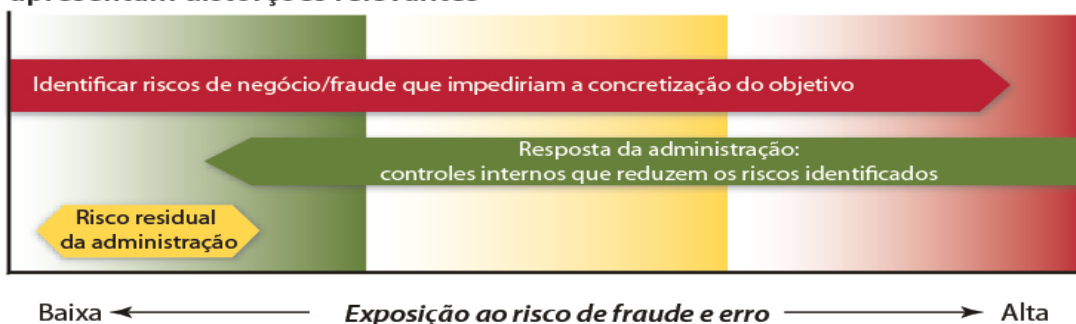
NBC TAs	Descrição
Situação	As NBC TAs, tomadas em conjunto, fornecem as normas para o trabalho do auditor para alcançar os objetivos gerais do auditor. As NBC TAs tratam das responsabilidades gerais do auditor, bem como das considerações adicionais do auditor relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos.
Relevância	Algumas NBC TAs (e, portanto, todos os seus requisitos) podem não ser relevantes nas circunstâncias (por exemplo, auditoria interna ou demonstrações contábeis consolidadas). Algumas NBC TAs contêm requisitos condicionais. Esses requisitos são relevantes quando as circunstâncias previstas se aplicam e a condição existe. O não atendimento de requisitos relevantes de NBC TAs precisa ser documentado em conjunto com os procedimentos de auditoria alternativos realizados e as razões do não atendimento.
Leis Locais	Pode ser que os auditores devam cumprir (além das NBC TAs) certas exigências legais ou regulatórias ou outras normas de auditoria de uma jurisdição ou um país específico.
Outros	O alcance, a data de vigência e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma NBC TA específica são esclarecidos na NBC TA. Entretanto, a data de vigência da NBC TA também pode ser afetada por exigências legais de uma jurisdição específica. A menos que de outra forma especificado na NBC TA, é permitido ao auditor aplicar uma NBC TA antes da data de vigência especificada na norma.

5. Controle Interno — Objetivo e Componentes

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Descrever o objetivo, o alcance e a natureza do controle interno sobre relatórios financeiros, incluindo os cinco componentes que devem ser avaliados pelo auditor.	315

Quadro 5.0-1

Objetivo da entidade = Elaborar demonstrações contábeis que não apresentam distorções relevantes



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.4(c)	<i>Controle interno</i> é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.
315.12	O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria (ver itens A42 a A65).
315.13	Na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações aos empregados da entidade (ver itens A66 a A68).

5.1 Visão Geral

O controle interno é planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros empregados para tratar os riscos identificados de negócio e de fraude que ameaçam a concretização de objetivos especificados, como a confiabilidade dos relatórios financeiros.

Nota: Um controle sempre é planejado para responder a (reduzir) um risco possível. Um controle que não trata um risco é obviamente redundante.

O primeiro passo na avaliação do desenho do controle é identificar os riscos que devem ser reduzidos por meio do controle. O segundo passo é identificar quais controles estão sendo utilizados para tratar esses riscos.

5.2 Objetivos do Controle Interno

O controle interno é uma resposta da administração que tem a finalidade de reduzir um fator de risco identificado ou atingir um objetivo do controle. Existe uma relação direta entre os objetivos de uma entidade e o controle interno que ela implementa para assegurar sua concretização. Uma vez estabelecidos os objetivos, é possível identificar e avaliar os eventos (riscos) em potencial que impediriam a concretização dos objetivos. Com base nessas informações, a administração pode desenvolver respostas apropriadas, que incluirão o desenho do controle interno.

Os objetivos do controle interno podem ser agrupados em quatro categorias amplas:

- Metas estratégicas de alto nível que sustentam a missão da entidade.
- Relatórios financeiros (controle interno sobre relatórios financeiros).
- Operações (controles operacionais).
- Conformidade com leis e regulamentos.

O controle interno relevante para uma auditoria refere-se basicamente a relatórios financeiros. Ele trata do objetivo da entidade de elaborar demonstrações contábeis para fins externos.

Controles operacionais, como programação de produção e de pessoal, controle de qualidade e cumprimento pelos empregados de requisitos de saúde e segurança, normalmente não seriam relevantes para a auditoria, exceto quando:

- as informações produzidas são usadas para desenvolver um procedimento analítico; ou
- as informações são requeridas para divulgação nas demonstrações contábeis.

Por exemplo, se fossem usadas estatísticas de produção como base para um procedimento analítico, os controles para assegurar a precisão desses dados seriam relevantes. Se a não conformidade com certas leis e regulamentos tem efeito direto e relevante sobre as demonstrações contábeis, os controles para detectar e comunicar essa não conformidade seriam relevantes.

Componentes do Controle Interno

O termo “controle interno”, conforme usado na NBC TA 315, abrange mais do que atividades de controle, como segregação de funções, autorizações e conciliações contábeis, etc.

O controle interno compreende cinco componentes-chave:

- O ambiente de controle.
- O processo de avaliação de riscos da entidade.
- O sistema de informações, incluindo as relativas aos processos de negócio, relevantes para relatórios financeiros e comunicação.
- Atividades de controle relevantes para a auditoria.
- Monitoramento do controle interno.

Esses componentes, na extensão que se refiram aos objetivos da entidade com relação a relatório financeiro, estão apresentados a seguir.

Os Cinco Componentes do Controle Interno

Quadro 5.2-1



A divisão do controle interno nesses cinco componentes fornece uma estrutura útil para os auditores entenderem os diferentes aspectos do sistema de controle interno de uma entidade. Entretanto, cabe ressaltar que:

- o desenho e a implementação do sistema de controle interno variarão com base no porte e na complexidade da entidade. As entidades de pequeno porte frequentemente usam meios menos formais e processos mais simples para atingirem seus objetivos. Os cinco componentes do controle interno podem não ser tão claramente distintos; entretanto, seus objetivos subjacentes são igualmente válidos. Por exemplo, um gerente-proprietário pode (e, na ausência de pessoal adicional, deve) desempenhar funções que pertencem a vários dos componentes do controle interno;

- a terminologia ou as estruturas diferentes das usadas na NBC TA 315 podem ser usadas para descrever os diversos aspectos do controle interno e seu efeito sobre a auditoria, mas todos os cinco componentes devem ser considerados na auditoria;
- a consideração básica do auditor é se, e como, um controle específico evita, ou detecta e corrige, distorções relevantes em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e suas afirmações relacionadas.

A seguir, um resumo dos cinco componentes do controle interno.

5.3 Ambiente de Controle

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.14	O auditor deve obter entendimento do ambiente de controle. Como parte da obtenção desse entendimento, o auditor deve avaliar se: (a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis da governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e (b) os pontos fortes no ambiente de controle fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle (ver itens A69 a A78).



O ambiente de controle é o fundamento para o controle interno eficaz, que proporciona disciplina e estrutura para a entidade. Ele determina o tom da organização, influenciando a consciência e o conhecimento do seu pessoal sobre controle.

O ambiente de controle aborda as funções de governança e administração. Além disso, ele aborda as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pela governança e da administração em relação ao controle interno da entidade e sua importância na entidade.

Nota: Os controles do ambiente de controle são geralmente de natureza abrangente. Eles não evitam, nem detectam e corrigem, diretamente uma distorção relevante. Em vez disso, eles formam um pilar importante sobre o qual todos os outros controles serão desenvolvidos.

Quadro 5.3-1



Os controles do ambiente de controle influenciarão a avaliação pelo auditor da eficácia de outras atividades de controle específicas que podem abordar áreas específicas, como transações de compra e venda. Por exemplo, se a administração tem uma atitude negativa em relação a controle em geral, isso prejudicará a eficácia de outros controles (como vendas, por exemplo) independentemente de terem sido bem desenhados.

A avaliação pelo auditor do ambiente de controle da entidade inclui os elementos especificados a seguir.

Quadro 5.3-2

Elementos-chave a Considerar	Descrição
Comunicação e Aplicação do Valor de Integridade e de Outros Valores Éticos	Valores de integridade e ética são elementos essenciais (fundamentais), que influenciam a eficácia do desenho, da administração e do monitoramento de outros controles.
Compromisso com a Competência	A consideração por parte da administração dos níveis de competência para trabalhos específicos, e como esses níveis se traduzem nas habilidades e conhecimento necessários.

Elementos-chave a Considerar	Descrição
Participação dos Responsáveis pela Governança	Atributos dos responsáveis pela governança, como: • sua independência em relação à administração; • sua experiência e reputação; • a extensão de seu envolvimento e as informações que recebem, e o escrutínio das atividades; e • a adequação de suas ações, inclusive o grau em que assuntos complexos são levantados e tratados com administração, e sua interação com os auditores internos e externos.
Filosofia e Estilo Operacional da Administração	Abordagem da administração na aceitação e administração dos riscos de negócio, e atitudes e ações da administração em relação a relatórios financeiros, processamento de informações, funções contábeis e pessoal.
Estrutura Organizacional	A estrutura em que as atividades da entidade são planejadas, executadas, controladas e revisadas para alcançar seus objetivos.
Atribuição de Autoridade e Responsabilidade	Como a autoridade e a responsabilidade por atividades operacionais são atribuídas, e como as relações hierárquicas e as hierarquias de autorização são estabelecidas.
Políticas e Práticas de Recursos Humanos	Recrutamento, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, remuneração e ações corretivas.

Os controles anteriormente descritos são disseminados por toda a entidade e sua avaliação é frequentemente mais subjetiva do que das atividades de controle tradicionais (como segregação de funções). Portanto, o auditor exercerá julgamento profissional nessa avaliação.

Os pontos fortes do ambiente de controle podem compensar ou até mesmo substituir controles de transações fracos em algumas situações. Entretanto, as deficiências do ambiente de controle podem prejudicar e até anular o bom desenho de outros componentes do controle interno. Por exemplo, se não existe uma cultura de honestidade e conduta ética, o auditor teria de considerar cuidadosamente que tipos de procedimentos de auditoria (adicionais) seriam eficazes para descobrir distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em alguns casos, o auditor pode concluir que o controle interno está tão enfraquecido que a única opção é renunciar ao trabalho.

Ambiente de Controle em Entidades de Pequeno Porte

O ambiente de controle em entidades de pequeno porte é diferente do existente em entidades de grande porte, mas nem por isso menos importante. Este é especialmente o caso quando a entidade não tem o pessoal nem os recursos para implementar atividades de controle tradicionais, como segregação de funções, por exemplo.

Em entidades de pequeno porte, o envolvimento ativo de um gerente-proprietário competente (um ponto forte do ambiente de controle) pode reduzir a necessidade de outras atividades de controle, como a segregação de funções. Consequentemente, os pontos fortes do ambiente de controle podem servir para indiretamente evitar, ou detectar e corrigir, certos tipos de distorção. Por exemplo, a revisão e aprovação pelo gerente-proprietário de transações individuais antes de serem concluídas pode evitar, ou detectar e corrigir, certos erros específicos ou fraude. Entretanto, esse ponto forte do ambiente de controle não reduziria outros riscos, como, por exemplo, a transgressão de controles pela administração.

Em entidades de pequeno porte, normalmente haverá menos documentação disponível para suportar os controles do ambiente de controle. Consequentemente, as atitudes, a consciência e as ações da administração (como gerentes-proprietários) formarão frequentemente a base para avaliar o desenho e a implementação do controle. Por exemplo, é provável que entidades de grande porte forneçam à equipe um código de conduta que descreva os comportamentos aceitáveis e as consequências da violação dos códigos ou das regras. Entidades de pequeno porte podem transmitir valores similares e comportamentos aceitáveis por meio de comunicações verbais e exemplo da administração.

Quando não existe documentação-suporte para um controle específico, o auditor prepara um memorando para o arquivo. Por exemplo, ao tratar se há comunicação e aplicação dos valores de integridade e ética, o auditor pode:

- Identificar os valores, os comportamentos aceitáveis e as medidas de aplicação da entidade por meio de discussões com a administração. O auditor avalia se eles são suficientes para cuidar do desenho do controle.
- Perguntar a um ou dois empregados quais são, na opinião deles, os valores, os comportamentos aceitáveis e as medidas para aplicação da entidade. Essas entrevistas tratam se esses valores e comportamentos aceitáveis da administração foram comunicados e aplicados. Isso trataria da implementação do controle.

PONTO A CONSIDERAR

Entidades de pequeno porte frequentemente relutam em documentar controles internos que operam informalmente. Entretanto, investir tempo para documentar algumas das políticas e dos procedimentos mais importantes muitas vezes pode trazer benefícios à administração. Essas políticas e procedimentos podem ser fornecidos ao pessoal que é admitido na entidade, o que possibilita economizar tempo de auditoria em vez de precisar fazer indagações a cada período. No exemplo citado, mesmo uma entidade muito pequena poderia preparar uma declaração simples de valores e comportamentos aceitáveis que pode ser fornecida aos empregados e depois consultada quando surgir um assunto.

Em entidades de pequeno porte, algumas das áreas-chave a serem tratadas ao avaliar o ambiente de controle estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 5.3-3

Elemento do Controle	Assunto-chave	Possíveis controles
Aplicação de Valores de Integridade e Éticos	Que ações da administração conseguem eliminar ou reduzir incentivos ou tentações que podem levar o pessoal a envolver-se em atos desonestos, ilegais ou antiéticos?	• A administração continuamente demonstra, por meio de palavras e ações, um compromisso com altos padrões éticos. • A administração remove ou reduz incentivos ou tentações que podem levar o pessoal a envolver-se em atos desonestos ou antiéticos. • Existe um código de conduta ou equivalente que determina os padrões de comportamento ético e moral esperados. • Os empregados entendem claramente qual comportamento é aceitável e qual é inaceitável e sabem o que fazer ao se deparar com comportamento impróprio. • Medidas punitivas são tomadas quando necessário.
Compromisso com a Competência	O pessoal possui conhecimento e habilidades necessários para realizar suas tarefas?	• A administração toma as providências necessárias para assegurar que o pessoal tenha conhecimento e habilidades necessários para seus cargos. • Existem descrições de cargo e são usadas de maneira eficaz. • A administração fornece ao pessoal acesso a programas de treinamento em tópicos relevantes. • Observância inicial e contínua das habilidades dos integrantes da equipe com as descrições de seus cargos.

Elemento do Controle	Assunto-chave	Possíveis controles
Participação dos Responsáveis pela Governança (Quando a administração não o é)	Qual a eficácia da governança (se houver) sobre as operações da entidade?	• A maioria dos responsáveis pela governança é independente em relação à administração. • Os responsáveis pela governança possuem a experiência, reputação e especialização financeira apropriadas. • Assuntos significativos e resultados financeiros são comunicados para os responsáveis pela governança tempestivamente. • Os responsáveis pela governança proporcionam supervisão eficaz das atividades da administração. Isso inclui levantar questões difíceis e buscar respostas. • Os responsáveis pela governança reúnem-se regularmente e as atas das reuniões são circuladas tempestivamente.
Filosofia e Estilo Operacional da Administração	Quais são as atitudes e ações da administração em relação a relatórios financeiros?	• A administração demonstra atitudes e ações positivas em relação: – ao controle interno sólido sobre relatórios financeiros (incluindo transgressão da administração e outras fraudes); – à seleção/aplicação apropriada de políticas contábeis; – aos controles do processamento de informações; e – ao tratamento do pessoal da contabilidade. • A administração estabelece procedimentos para evitar o acesso não autorizado ou a destruição de ativos, documentos e registros. • A administração analisa riscos de negócio e toma as medidas apropriadas.

Elemento do Controle	Assunto-chave	Possíveis controles
Estrutura Organizacional	Foi estabelecida uma estrutura organizacional relevante?	- A estrutura organizacional é adequada para facilitar a concretização dos objetivos, das funções operacionais e das exigências regulatórias da entidade. - A administração entende claramente sua responsabilidade e autoridade em relação às atividades de negócio e possui a experiência e os níveis de conhecimento necessários para exercer adequadamente seus cargos. - A estrutura da entidade facilita o fluxo de informações confiáveis e tempestivas para as pessoas adequadas para atividades de planejamento e controle. - Funções incompatíveis são segregadas na medida do possível.
Atribuição de Autoridade e Responsabilidade	As áreas-chave de autoridade e responsabilidade foram adequadamente atribuídas?	- Existem políticas e procedimentos para autorização e aprovação de transações. - Existem linhas hierárquicas e de responsabilidade apropriadas (apropriadas ao porte da entidade e à natureza de suas atividades). - As descrições de cargo incluem responsabilidades relacionadas com controle.
Políticas e Práticas de Recursos Humanos	Que normas são aplicadas para assegurar: O recrutamento das pessoas mais competentes e confiáveis? Que é fornecido treinamento para assegurar que as pessoas possam executar seus trabalhos? Que as promoções sejam baseadas em avaliações de desempenho?	- A administração estabelece/aplica normas para contratar as pessoas mais qualificadas. - As práticas de recrutamento incluem entrevistas de emprego, verificação do histórico e comunicação de valores, comportamentos esperados e estilo operacional da administração. - O desempenho no trabalho é avaliado periodicamente, os resultados são analisados com cada empregado e são tomadas as medidas apropriadas. - As políticas de treinamento tratam de papéis e responsabilidades prováveis, níveis de desempenho esperados e necessidades que surgem.

5.4 Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.15	O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para: (a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis; (b) estimar a significância dos riscos; (c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e (d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79).
315.16	Se a entidade estabeleceu tal processo (daqui em diante, “processo de avaliação de risco da entidade”), o auditor deve obter entendimento desse processo e de seus resultados. Se o auditor identificar riscos de erro relevantes que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar se havia risco subjacente, do tipo que o auditor esperava que fosse identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Se houver tal risco, o auditor deve obter entendimento de por que o processo deixou de identificá-lo e deve avaliar se o processo é apropriado a suas circunstâncias ou deve determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade.
315.17	Se a entidade não estabeleceu tal processo ou se possui processo informal, o auditor deve discutir com a administração se os riscos de negócio relevantes para os objetivos de demonstrações contábeis foram identificados e como foram tratados. O auditor deve avaliar se a ausência de um processo de avaliação de risco documentado é apropriada nas circunstâncias ou determinar se representa uma deficiência significativa no controle interno (ver item A80).



O processo de avaliação de riscos fornece à administração as informações necessárias para determinar que riscos de negócio/fraude devem ser gerenciados e as medidas (se houver) a serem tomadas. A administração pode iniciar planos, programas ou ações para tratar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco devido ao custo ou a outras considerações.

Se o processo de avaliação de riscos da entidade for apropriado nas circunstâncias, ele ajudará o auditor a identificar riscos de distorção relevante. O processo de avaliação de riscos normalmente trata de assuntos como:

- mudanças no ambiente operacional;
- novo pessoal sênior;

- sistemas de informações novos ou atualizados;
- crescimento rápido;
- tecnologia nova;
- novos modelos de negócio, produtos ou atividades;
- reestruturações societárias (incluindo vendas e aquisições);
- expansão de operações no exterior; e
- novas normas contábeis.

Em entidades de pequeno porte em que é improvável que exista um processo formal de avaliação de riscos, o auditor deve discutir com a administração como os riscos de negócio são identificados e tratados.

O auditor deve considerar como a administração:

- identifica riscos relevantes para relatórios financeiros;
- estima a significância dos riscos;
- avalia a probabilidade de sua ocorrência; e
- decide sobre as medidas para gerenciá-los.

Se o auditor identificar riscos de distorção relevante que a administração não conseguiu identificar, ele deve considerar:

- por que os processos da administração falham?
- os processos são apropriados às circunstâncias?

No caso de existir uma deficiência significativa no processo de avaliação de risco da entidade (ou de não haver nenhum processo), ela seria comunicada à administração e aos responsáveis pela governança.

Condições e Eventos Que Podem Indicar Riscos de Distorção Relevante

O Apêndice 2 da NBC TA 315 contém uma lista útil de possíveis condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante.

5.5 Sistema de Informação

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.18	O auditor deve obter entendimento do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas: (a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações contábeis; (b) os procedimentos, tanto de tecnologia da informação (TI) quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis; (c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações contábeis utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica. (d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações; (e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e (f) controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos de diário não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85).
315.19	O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre demonstrações contábeis e assuntos significativos relacionados com esses relatórios, incluindo (ver itens A86 e A87): (a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e (b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores.



A administração (e os responsáveis pela governança) precisa de informações confiáveis para:

- administrar a entidade (como planejamento, orçamentos, monitoramento de desempenho, alocação de recursos, precificação e elaboração de demonstrações contábeis para fins de apresentação de relatórios financeiros);
- alcançar objetivos; e
- identificar, avaliar e responder a fatores de risco.

Isso requer que informações pertinentes sejam identificadas, capturadas e comunicadas/distribuídas tempestivamente ao pessoal (em todos os níveis da entidade) que precisam delas para tomar decisões.

Um sistema de informações consiste de infraestrutura (componentes físicos e hardware), software, pessoal, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informações usam intensamente a tecnologia da informação (TI). Eles identificam, capturam, processam e distribuem informações que suportam a concretização dos objetivos de apresentação de relatórios financeiros e de controles internos.

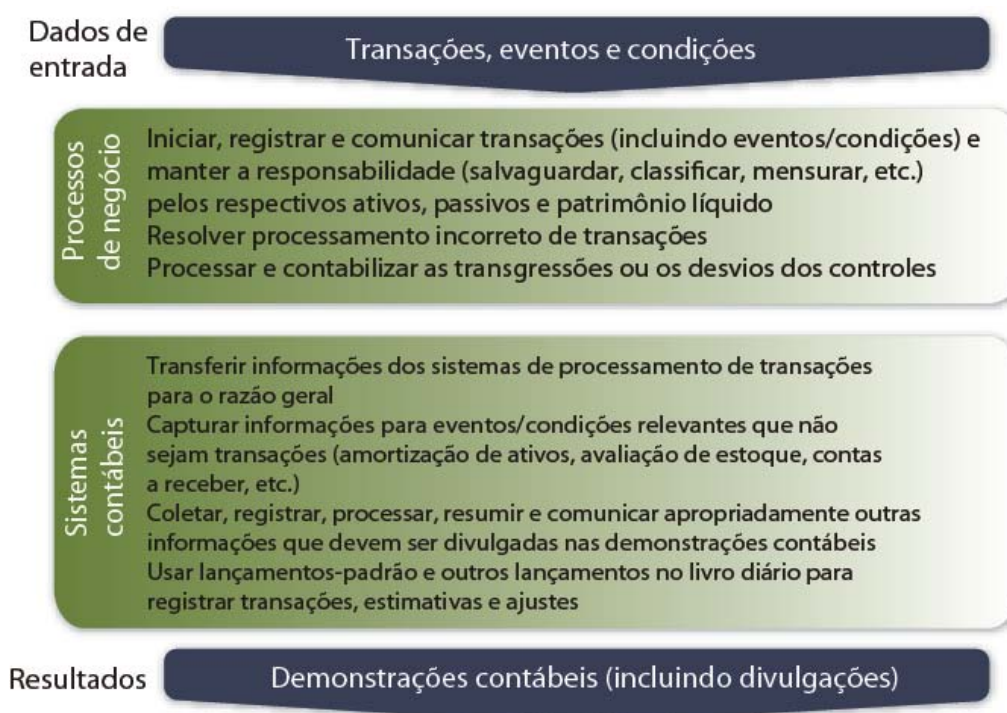
Um sistema de informações relevante para os objetivos de apresentação de relatórios financeiros inclui os processos de negócio e o sistema contábil da entidade, conforme apresentado a seguir.

Quadro 5.5-1

Processos de Negócio (Vendas, Compras, Folha de Pagamento, etc.)	Processos de negócio são conjuntos estruturados de atividades planejadas para produzir um resultado especificado. Resultam no registro, no processamento e na comunicação de transações pelo sistema de informação.
Sistema Contábil	Inclui software contábil, planilhas eletrônicas e políticas e procedimentos usados para elaborar relatórios financeiros periódicos e as demonstrações contábeis e divulgações do final do período.

Um sistema de informações possui procedimentos, políticas e registros (manuais e automatizados) planejados para tratar os assuntos descritos a seguir.

Quadro 5.5-2



Em empresas de grande porte, os sistemas de informações podem ser complexos, automatizados e altamente integrados. Empresas de pequeno porte geralmente basear-se-ão em aplicações manuais ou autônomas de tecnologia da informação.

PONTO A CONSIDERAR

Muitos pacotes de software contábil (mesmo os menores) trazem diversos controles de aplicações embutidos que podem ser usados para aperfeiçoar o controle sobre relatórios financeiros. Esses controles incluem conciliações automatizadas, comunicação de exceções para revisão da administração e assecuração da consistência geral dos relatórios financeiros.

Ao obter um entendimento do sistema de informação (incluindo processos de negócio), o auditor trata (além do quadro anterior) dos assuntos descritos a seguir.

Quadro 5.5-3

Identificar	Tratar
Fontes de Informação Usadas	Que classes de transações são significativas para as demonstrações contábeis? Como são originadas as transações nos processos de negócio da entidade? Que registros contábeis (eletrônicos ou manuais) existem? Como o sistema de informação captura eventos e condições (que não sejam transações) que são significativos para as demonstrações contábeis?
Como as Informações São Capturadas e Processadas?	Quais são os processos de apresentação de relatórios financeiros usados para: • iniciar, registrar, processar e comunicar transações-padrão e transações fora do padrão (tais como transações com partes relacionadas, por exemplo); e • elaborar as demonstrações contábeis, incluindo estimativas contábeis e divulgações significativas? Quais procedimentos tratam: • de riscos de distorção relevante associados com transgressão inadequada de controles, incluindo o uso de lançamentos-padrão e fora de padrão no livro diário; • de transgressão ou suspensão de controles automatizados; e • de identificação de exceções e comunicação das medidas tomadas para a respectiva remediação?
Como as Informações Produzidas São Usadas	Como a entidade comunica os papéis, as responsabilidades e os assuntos significativos relacionados com relatórios financeiros? Que relatórios são regularmente produzidos pelo sistema de informações e como são usados para administrar a entidade? Que informações são fornecidas pela administração aos responsáveis pela governança (se estes não forem a administração) e a partes externas, tais como autoridades reguladoras?

Comunicação

A comunicação é um componente fundamental para sistemas de informação bem-sucedidos. Consequentemente, se as informações forem usadas para tomar decisões e facilitar o funcionamento de controles internos, elas precisam ser comunicadas tempestivamente (tanto interna quando externamente) às pessoas apropriadas.

A **comunicação interna** eficaz ajuda o pessoal da entidade a entender claramente os objetivos dos controles internos, os processos de negócio em uso e seus papéis e suas responsabilidades individuais. Além disso, ajuda a entender até que ponto suas atividades relacionam-se com o trabalho de outros e a forma de comunicar as exceções ao nível mais alto apropriado na entidade.

A forma de comunicação pode ser informal (verbal) ou formal (ou seja, documentada em manuais de políticas e de relatórios financeiros).

A comunicação interna entre a alta administração e os empregados é frequentemente mais fácil e menos formal em empresas de pequeno porte pelo fato de haver menos níveis hierárquicos e pessoal em menor número e maior disponibilidade e presença dos membros da alta administração.

A **comunicação externa** eficaz assegura que os assuntos que afetam a concretização dos objetivos referentes a relatórios financeiros sejam comunicados às partes externas relevantes, tais como principais partes interessadas, instituições financeiras, órgãos reguladores e agências governamentais.

Falta de Documentação de Sistemas de TI

Entidades de pequeno porte podem ter sistemas de informação e comunicação menos sofisticados e documentados em menor detalhe. Se a administração não possui descrições detalhadas dos procedimentos contábeis, registros contábeis sofisticados ou políticas por escrito, o entendimento exigido pelo auditor será obtido mais por indagações e observações do que por revisão de documentação.

5.6 Atividades de Controle

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.20	O auditor deve obter entendimento das atividades de controle relevantes para a auditoria, que são aquelas que o auditor julga necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não requer entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações contábeis e a toda afirmação relevante nessas demonstrações (ver itens A88 a A94).
315.21	No entendimento das atividades de controle da entidade, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos decorrentes de TI (ver itens A95 a A97).

Atividades de
controle

Atividades de controle são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Os exemplos incluem controles para assegurar que as mercadorias não sejam embarcadas a clientes com alto risco de crédito ou que sejam efetuadas somente compras autorizadas. Esses controles tratam de riscos que, se não reduzidos, ameaçariam a concretização dos objetivos da entidade.

As atividades de controle (sistemas informatizados ou manuais) são desenhadas para reduzir os riscos envolvidos em atividades, tais como processamento de transações (processos de negócio, como vendas, compras e folha de pagamento) e salvaguarda de ativos.

Processos de negócio são conjuntos estruturados de atividades desenhadas para produzir um resultado especificado. Os controles de processos de negócio podem ser geralmente classificados como preventivos, de detecção ou corretivos, ou compensatórios ou diretivos, conforme descrito no quadro a seguir.

Quadro 5.6-1

Classificação de Controles	Descrição
Controles Preventivos	Evitam erros ou irregularidades.
Controles de Detecção	Identificam erros ou irregularidades depois de ocorridos de modo que medidas corretivas possam ser tomadas.
Controles Compensatórios	Fornecem alguma segurança quando limitações de recursos podem impedir outros controles mais diretos.
Controles Diretivos (por exemplo, Políticas)	Orientam ações em direção aos objetivos desejados.

A natureza dos controles de processos de negócio varia com base nos riscos envolvidos e na aplicação específica.

Os controles normais no nível de processos de negócio incluem os assuntos apresentados a seguir.

Quadro 5.6-2

Controles	Descrição	Exemplos
Segregação de Funções	Esses controles podem reduzir as oportunidades de uma pessoa estar em posição de perpetrar e encobrir erros ou fraude.	O empregado responsável pelo processamento de contas a receber não tem acesso a recebimentos de caixa.

Controles	Descrição	Exemplos
Controles de Autorizações	Esses controles definem quem tem autoridade para aprovar diversas transações e diversos eventos rotineiros e não rotineiros.	Atribuição de responsabilidade para autorizar: • contratação de novos empregados; • investimentos; • pedidos de bens e serviços; e • concessão de crédito a cliente.
Conciliações Contábeis	Inclui a preparação e revisão tempestiva de conciliações contábeis e a tomada de medidas corretivas necessárias.	Conciliações de contas bancárias, transações de vendas, saldos intercompanhias, contas transitórias, etc.
Controles de Aplicações de TI	Esses controles estão programados nas aplicações de TI, tais como vendas ou compras. Incluem controles totalmente automatizados e parcialmente automatizados.	Verificação da precisão matemática de registros, determinação de preço em faturas, verificações programadas de lançamentos, verificações de sequências numéricas e elaboração de relatórios de exceção para revisão da administração.
Revisões dos Resultados Reais	Esses controles envolvem a revisão regular e as análises dos resultados reais em comparação com orçamentos, previsões e desempenho no período anterior. Envolvem, também, relacionar diferentes conjuntos de dados (operacionais ou financeiros) entre si e comparar dados internos com fontes externas de informações. Variações inesperadas seriam investigadas e tomadas as medidas corretivas.	Análise de resultados operacionais, comparando resultados reais com orçamento e investigando variações.
Controles Físicos	Esses controles referem-se à segurança física de ativos e ao acesso permitido a instalações, registros contábeis, programas de computador e arquivos de dados da entidade.	Esses controles compreendem segurança patrimonial (travas de portas e acesso restrito a estoque/registros) e comparação dos resultados de caixa periódico, segurança e contagens de estoque comparadas com registros contábeis.

Entidades de Pequeno Porte

As atividades de controle são desenhadas para prevenir diretamente que ocorra uma distorção relevante ou para detectar e depois corrigir uma distorção relevante após sua ocorrência. Em entidades de pequeno porte, os conceitos que fundamentam as atividades de controle são provavelmente semelhantes aos que fundamentam essas atividades em entidades de grande porte, mas sua importância para o auditor pode variar consideravelmente. Considerar o seguinte:

Quadro 5.6-3

Atividades de Controle em Entidades de Pequeno Porte	Comentários
Documentação Informal e Limitada	Muitos controles podem operar informalmente e não serem bem documentados. Por exemplo, a concessão de crédito a um cliente pode se basear mais no julgamento e conhecimento do gerente do que em um limite de crédito preestabelecido.
Alcance Limitado	É provável que as atividades de controle (à medida que existam) estejam relacionadas com os principais ciclos de transação, tais como receitas, compras e despesas com empregados.
Riscos Podem Ser Reduzidos pelo Ambiente de Controle (Ver Volume 1, Capítulo 5.3)	Certos tipos de atividades de controle podem não ser relevantes por causa de controles aplicados pela alta administração. Por exemplo, a aprovação de transações significativas pela administração pode constituir um forte controle sobre saldos contábeis e transações importantes, diminuindo ou eliminando a necessidade de atividades de controle mais detalhadas. Algumas distorções de transações (geralmente tratadas por atividades de controle em entidades de grande porte) podem ser reduzidas por: • uma cultura corporativa que enfatiza a importância de controle; • emprego de equipe altamente competente; • monitoramento de receitas e despesas com base em orçamento estabelecido; • solicitação de aprovação da alta administração para todas as transações significativas; • monitoramento de indicadores de desempenho; e • atribuição de responsabilidades entre membros da equipe a fim de maximizar a segregação de funções.

Atividades de controle, relevantes para a auditoria, potencialmente reduzem riscos como:

- **Riscos significativos**
Riscos de distorção relevante identificados e avaliados que, segundo o julgamento do auditor, requerem consideração especial durante a auditoria. (Consultar Volume 2, Capítulo 10.)
- **Riscos que não podem ser facilmente tratados por procedimentos substantivos**
São riscos de distorção relevante identificados e avaliados para os quais procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente.
- **Outros riscos de distorção relevante**

O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controle é relevante para a auditoria é influenciado por:

- conhecimento sobre a presença/ausência de atividades de controle identificadas em outros componentes de controle interno. Se um risco específico já foi adequadamente tratado (como pelo ambiente de controle, sistema de informação, etc.), não há necessidade de identificar nenhum controle adicional que possa existir;
- existência de múltiplas atividades de controle que alcançam o mesmo objetivo. Não é necessário obter um entendimento de cada atividade de controle relacionada com esse objetivo;
- maior eficiência de auditoria que será obtida de testes da efetividade operacional de certos controles-chave. Isso pode ocorrer quando:
 - a obtenção de evidência de auditoria por meio de teste da efetividade operacional de controles for mais eficiente em termos de custo do que a execução de procedimentos substantivos. Testes de controles normalmente resultam em amostras de tamanho menor do que testes substantivos. No caso de controles automatizados, uma amostra de apenas um item (assumindo que os controles gerais de TI sejam bons) pode ser exatamente o que é necessário. Além disso, se o sistema de controle e o pessoal envolvido não mudaram em relação ao ano anterior, pode ser possível (sob determinadas condições) limitar o teste de efetividade operacional de controles para um a cada três anos (ver Volume 2, Capítulo 17);
 - procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações. Por exemplo, a afirmação de integridade para receita de vendas pode ser difícil (e às vezes impossível) de ser tratada somente por procedimentos substantivos. Nessas situações, valeria a pena identificar quaisquer controles internos que tratam do risco e da afirmação envolvidos. No caso de se esperar que os controles internos funcionem de maneira eficaz, a evidência de auditoria necessária pode ser obtida por meio de teste da efetividade operacional desses controles.

5.7 Entendimento dos Riscos e Controles de TI

A maioria das entidades hoje em dia usa tecnologia da informação (TI) para administrar, controlar e elaborar relatórios sobre pelo menos algumas de suas atividades. As operações de TI são frequentemente gerenciadas por uma equipe de suporte central que assegura aos usuários diários (equipe) o acesso apropriado a hardware, software e aplicações necessárias para desempenhar suas responsabilidades. Em entidades de pequeno porte, o gerenciamento de TI pode ser responsabilidade de apenas uma pessoa, ou mesmo de uma pessoa em regime de meio período ou terceirizado.

Independentemente do porte da entidade, existem diversos fatores de risco relacionados com gerenciamento e aplicações de TI que, se não atenuados, podem resultar em uma distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Existem dois tipos de controles de TI que precisam trabalhar juntos para assegurar o processamento de informações completo e preciso:

- **Controles gerais de TI**
Esses controles operam em todas as aplicações e geralmente consistem em uma combinação de controles automatizados (embutidos em programas de computador) e controles manuais (tais como orçamento e contratos de TI com prestadores de serviço); e
- **Controles de aplicações de TI**
Esses controles são controles automatizados relacionados especificamente a aplicações (tais como processamento de vendas ou folha de pagamento).

Além disso, existe um terceiro controle que possui um elemento manual e um elemento de TI. Esses controles podem ser denominados controles dependentes de TI. O controle é executado manualmente, mas sua eficácia depende de informações produzidas por uma aplicação de TI. Por exemplo, o gerente financeiro pode revisar as demonstrações contábeis mensais/trimestrais (geradas pelo sistema contábil) e investigar variações.

O quadro a seguir descreve o alcance dos controles gerais de TI.

Quadro 5.7-1

Controles Gerais de TI	
Normas, Planejamento, Políticas, etc. (O Ambiente de Controle de TI)	A estrutura de governança de TI. Como os riscos de TI são identificados, reduzidos e gerenciados. O sistema de informação necessário, o plano estratégico (se houver) e o orçamento. Políticas, procedimentos e normas relacionadas a TI. Estrutura organizacional e segregação de funções. Planejamento de contingências.
Segurança de Dados, Infraestrutura de TI e Operações Diárias	Aquisições, instalações, configurações, integração e manutenção da infraestrutura de TI. Prestação de serviços de informação a usuários. Gerenciamento de prestadores de serviços terceirizados. Uso de software de sistema, software de segurança, sistemas de gerenciamento de base de dados e programas utilitários. Rastreamento de incidentes, <i>login</i> de sistemas e funções de monitoramento.
Acesso a Programas e Dados de Aplicações	Emissão/remoção e segurança de senhas e IDs (código de identificação) de usuários. <i>Firewalls</i> de Internet e controles de acesso remoto. Encriptação de dados e chaves criptográficas. Contas de usuários e controles de privilégios de acesso. Perfis de usuários que permitem ou restringem acesso.

Controles Gerais de TI	
Desenvolvimento de Programas e Alterações de Programas	Aquisição e implementação de novas aplicações. Desenvolvimento de sistema e metodologia de garantia de qualidade. Manutenção de aplicações existentes, incluindo controles sobre alterações de programas.
Monitoramento de Operações de TI	Políticas, procedimentos, inspeções e relatórios de exceção, assegurando: • que os usuários das informações estão recebendo dados precisos para a tomada de decisões; • cumprimento contínuo dos controles gerais de TI; e • que TI está atendendo às necessidades da entidade e em linha com os requisitos dos negócios.

Controles de Aplicações de TI

Controles de aplicações de TI estão relacionados com uma aplicação de software específica usada no nível de processos de negócio. Os controles de aplicação podem ser de natureza preventiva ou de detecção e são planejados para assegurar a integridade dos registros contábeis.

Os controles de aplicações típicos referem-se a procedimentos usados para iniciar, registrar, processar e comunicar transações ou outros dados financeiros. Esses controles ajudam a assegurar que as transações ocorreram, são autorizadas e estão registradas e processadas completamente e com precisão. Os exemplos incluem verificações programadas de lançamentos com correção no momento do lançamento de dados e verificações de sequências numéricas com acompanhamento manual de relatórios de exceção.

5.8 Monitoramento

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.22	O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar o controle interno sobre as demonstrações contábeis, inclusive as relacionadas com as atividades de controle relevantes para a auditoria, e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles (ver itens A98 a A100).
315.24	O auditor deve obter entendimento das fontes das informações usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver item A104).

Monitoramento

O monitoramento avalia a efetividade da execução do controle interno ao longo do tempo. O objetivo é assegurar que os controles estejam funcionando adequadamente e, caso não estejam, tomar as medidas corretivas necessárias.

O monitoramento fornece retorno para a administração sobre se o sistema de controle interno planejado para reduzir riscos:

- é efetivo no atendimento dos objetivos de controle especificados;
- é adequadamente implementado e entendido pelos empregados;
- é utilizado e observado no dia a dia; e
- necessita de modificações ou aperfeiçoamentos para refletir mudanças nas condições.

A administração faz o monitoramento de controles por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou uma combinação de ambas.

As atividades de monitoramento contínuo em entidades de pequeno porte são informais e estão geralmente embutidas nas atividades recorrentes normais de uma entidade. Isso inclui atividades regulares de gerenciamento e supervisão e a revisão de relatórios de exceção que podem ser produzidos pelo sistema de informações. Quando a administração está intimamente envolvida em operações, ela frequentemente identificará variações significativas de expectativas e imprecisões em dados financeiros e tomará medidas corretivas para modificar ou melhorar o controle.

O monitoramento periódico (avaliações separadas de áreas específicas na entidade, como as executadas por uma função de auditoria interna em uma empresa de porte maior) não é comum em entidades de pequeno porte. Entretanto, avaliações periódicas de processos críticos podem ser conduzidas por empregados qualificados não envolvidos diretamente nesses processos, ou contratando-se um terceiro adequadamente qualificado.

As atividades de monitoramento da administração também podem incluir o uso de informações recebidas de partes externas que indicam problemas ou destacam áreas que necessitam de aperfeiçoamento. Exemplos dessas informações podem incluir:

- reclamações de clientes;
- comentários de órgãos externos, tais como franqueadores, instituições financeiras e órgãos reguladores; e
- comunicações de auditores e consultores externos relacionadas com controle interno.

Fontes de Informações Usadas para Monitoramento

Muitas das informações usadas no monitoramento serão produzidas pelo sistema de informações da entidade. A administração pode tender a assumir que essas informações são precisas. Se essas informações não forem precisas, existe o risco de que a administração pode chegar a conclusões incorretas e, como resultado, não tomar decisões acertadas.

Consequentemente, quando o auditor está avaliando o monitoramento de controles, é necessário um entendimento:

- das fontes das informações relacionadas com as atividades de monitoramento da entidade; e
- da base sobre a qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para o propósito.

5.9 Entendimento de Controles Internos Relevantes para a Auditoria

O quadro a seguir resume as etapas envolvidas na obtenção do entendimento de controles internos relevantes para a auditoria.

Quadro 5.9-1

Identificar	Tratar
Riscos Específicos de Distorção Relevante que Exigem Redução	Os possíveis riscos de distorção relevante (relacionados com classes de transações significativas, saldos contábeis e divulgações de demonstrações contábeis) que existem no nível de afirmações. Por exemplo: • riscos nas transações diárias regulares; • riscos de fraude (tais como transgressão da administração e apropriação indébita de ativos); • riscos de divulgação (informações incompletas ou faltantes); • riscos significativos; • riscos não rotineiros (tais como implementação de novo sistema contábil); e • riscos de julgamento (estimativas, avaliações, etc.).
Resposta da Administração aos Riscos de Distorção Relevante Identificados	Quais as atividades de controle específicas (manuais ou aplicações de TI) que, individualmente ou em combinação com outras, previnem ou detectam e corrigem erros relevantes e fraude? Essa etapa não requer que o auditor identifique todas as atividades de controle que podem existir. Por exemplo, uma entidade pode ter implementado 15 procedimentos de controle para tratar um risco específico. Se o auditor concluiu que os três primeiros procedimentos de controle identificados são suficientes para reduzir o risco envolvido, não há necessidade de identificar e documentar os outros 12 procedimentos de controle.
Deficiências Significativas	A falha da administração em reduzir um risco de distorção relevante provavelmente resultaria em uma deficiência significativa. Ela seria comunicada à administração e seria desenvolvida uma resposta de auditoria.
Implementação de Controles Relevantes	Isso envolve procedimentos (além de indagação ao pessoal do cliente) para determinar que os controles relevantes identificados realmente existem e estão sendo usados pela entidade. Podem ser conduzidos em determinado momento como durante o rastreamento de uma transação no sistema em um dia específico. Não é um teste de controles, que é planejado para avaliar se um controle operou de maneira efetiva durante o período coberto pela auditoria.

5.10 Controles Manuais versus Automatizados

Para a maioria das entidades, o sistema de controle interno consistirá em uma combinação de controles manuais e automatizados. Os riscos e benefícios associados com os diferentes tipos de controle estão descritos a seguir.

Quadro 5.10-1

Benefícios	
Controles Manuais	Controles Automatizados
• Usados para monitorar a efetividade de controles automatizados. • Adequados para áreas em que se exige julgamento e arbítrio para transações grandes, não usuais ou recorrentes. • Vantajosos quando é difícil definir, antecipar ou prever erros. • Mudanças de circunstâncias podem exigir uma resposta de controle fora do alcance de um controle automatizado existente.	• Aplicar consistentemente regras de negócio predefinidas e executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transações ou dados. • Aumentar a prontidão, disponibilidade e precisão de informações. • Facilitar a análise adicional de informações. • Aprimorar a capacidade de monitorar o desempenho das atividades da entidade e suas políticas e procedimentos. • Reduzir o risco de que o controle interno seja transgredido. • Aprimorar a capacidade de conseguir uma segregação eficaz de funções por meio da implementação de adequadas restrições de acesso a sistemas aplicativos, bases de dados e sistemas operacionais.
Riscos	
Controles Manuais	Controles Automatizados
• Menos confiáveis do que os controles automatizados, por serem executados por pessoas. • Mais facilmente contornados, ignorados ou transgredidos. • Propensos a erros e enganos simples. • Consistência da aplicação não pode ser assumida. • Menos adequados para transações de grandes volumes ou recorrentes em que controles automatizados seriam mais eficientes. • Menos adequados para atividades em que é possível planejar e automatizar adequadamente maneiras específicas de executar o controle.	• É possível confiar em sistemas ou programas que processam dados de maneira imprecisa, processam dados imprecisos ou os dois. • Acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações (podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum). • A possibilidade de empregados de TI conseguirem acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo, assim, a segregação de funções. • Modificações não autorizadas de dados nos arquivos mestres. • Modificações não autorizadas de sistemas ou programas. • Falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas. • Intervenção manual inadequada. • Perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados quando necessário.

PONTO A CONSIDERAR

Quando a entidade utiliza uma combinação de controles manuais e automatizados, sempre identificar quem é o responsável pela operação de cada controle. Por exemplo, suponhamos que um gerente de depósito seja responsável pela expedição de mercadorias. O gerente de depósito lança os dados manualmente em um sistema de vendas que tem um controle de aplicação para confrontar a expedição com o pedido original. No caso de alguma coisa dar errado no processo de confrontação, a responsabilidade é do gerente de depósito, do departamento de TI ou do departamento contábil? A menos que a responsabilidade do processo todo seja atribuída a uma pessoa, é inevitável que as pessoas culpem umas as outras pelos erros cometidos.

Quando a responsabilidade não foi atribuída a ninguém, considerar:

- a possibilidade e magnitude de distorções potenciais que podem ocorrer nas demonstrações contábeis;
- a resposta de auditoria apropriada; e
- se o assunto deve ser comunicado à administração.

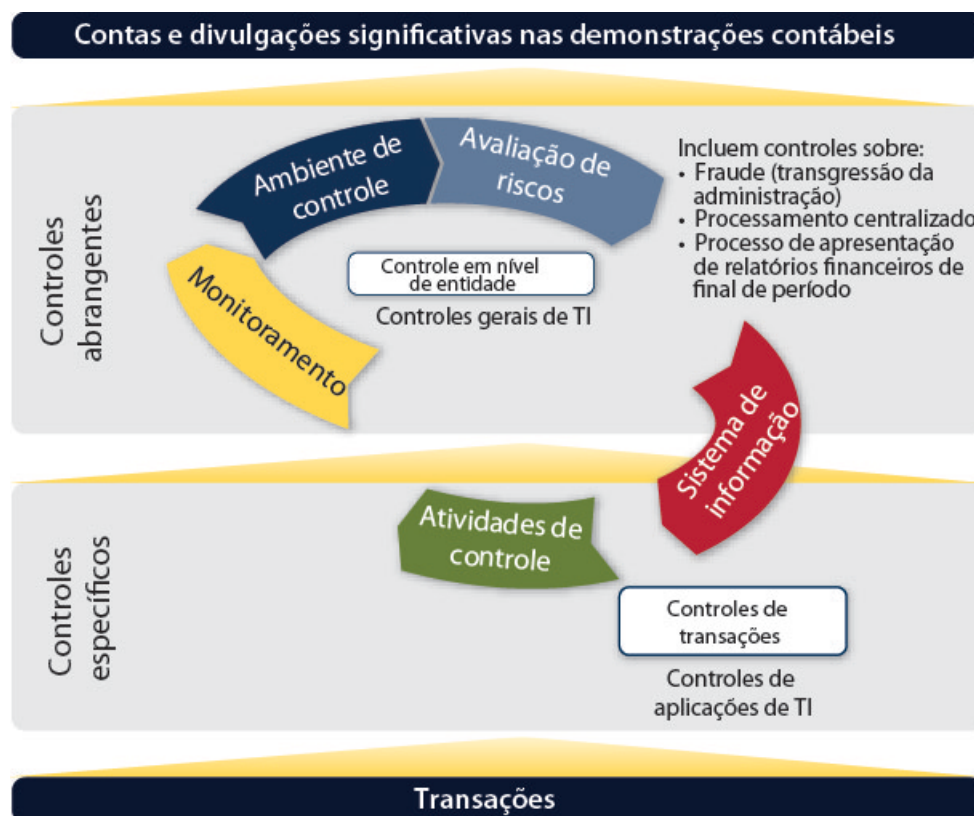
5.11 Controles Generalizados

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.14 (b)	O auditor deve ... avaliar se: (b) os pontos fortes no ambiente de controle fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle (ver itens A69 a A78).

Este capítulo tratou de cada um dos cinco componentes do controle interno. Alguns desses controles são de natureza abrangente e somente indiretamente evitam a ocorrência de distorção, ou detectam e corrigem a distorção depois de ocorrida. Outros controles estão relacionados com riscos de transações específicos (tais como folha de pagamento, vendas e compras) e são planejados especificamente para prevenir, ou detectar e corrigir distorções.

O quadro a seguir mostra a interação de dois níveis de controle sobre transações desde seu início e processamento (nível de transação) até os registros contábeis (nível de entidade) e finalmente as demonstrações contábeis. Vale observar que pelo menos três dos cinco componentes do controle interno consistem basicamente em controles generalizados.

Quadro 5.11-1



Notas:

1. A ilustração anterior é um guia geral. Em alguns casos, os controles generalizados podem ser planejados para operar em um nível de precisão que preveniria ou detectaria distorções específicas no nível de processos de negócio. Por exemplo, um orçamento detalhado aprovado pelos responsáveis pela governança pode ser usado pela administração para detectar despesas administrativas não autorizadas. Em outros casos, pode haver atividades de controle e partes do sistema de informações que estão relacionadas com atividades em nível de entidade.
2. Os controles em nível de entidade (como o compromisso com competência) podem ser menos tangíveis que os controles em nível de processos de negócio (como confrontação de mercadorias recebidas com um pedido de compra), porém são tão fundamentais na prevenção e detecção de fraude e erro quanto estes últimos.
3. O processo de apresentação de relatórios financeiros de final de períodos inclui procedimentos para:
 - lançar os totais de transações no razão geral;
 - selecionar e aplicar políticas contábeis;
 - iniciar, autorizar, registrar e processar os lançamentos no livro diário e no razão geral;
 - registrar ajustes recorrentes e não recorrentes das demonstrações contábeis; e
 - elaborar as demonstrações contábeis e divulgações relacionadas.

4. Os controles gerais de tecnologia da informação (TI) são similares aos controles em nível de entidade, com exceção de que se concentram em como as operações de TI (como organização, equipe e integridade de dados) são gerenciadas em toda a entidade.
5. Controles de aplicação de TI são semelhantes a controles de transações. Estão relacionados com a maneira pela qual transações específicas são processadas no nível de processos de negócio.

Os controles abrangentes formam a base sobre a qual são desenvolvidos controles de transações específicos. Eles especificam o “tom no topo” e estabelecem expectativas para o ambiente de controle da organização em geral. Controles abrangentes mal desenhados podem realmente incentivar a ocorrência de todos os tipos de erro e fraude. Por exemplo, uma entidade pode dispor de um processo de vendas altamente controlado e eficaz. Entretanto, se a alta administração mostra uma atitude fraca em relação a controle interno e algumas vezes transgrediu esses controles, ainda é possível que ocorra um erro relevante nas demonstrações contábeis. Transgressão da administração e “tom no topo” insatisfatório são temas comuns nos casos de má conduta corporativa.

Os controles generalizados também incluem controles de monitoramento que avaliam se o “tom no topo” observado é o pretendido, e até que ponto as expectativas de controle estão sendo atendidas.

Os controles abrangentes (às vezes denominados controles em nível de entidade) podem incluir:

- controles relacionados com o ambiente de controle;
- controles sobre transgressão da administração;
- o processo de avaliação de riscos da entidade;
- controles para monitorar resultados de operações e outros controles;
- controles sobre o processo de apresentação de relatórios financeiros de final de período; e
- políticas que tratam de práticas significativas de controle de negócios e de gerenciamento de riscos.

Entidades de Pequeno Porte

Em entidades de pequeno porte, a falta de controles de processos de negócio específicos (devido a equipe e recursos limitados) é frequentemente compensada por um elevado grau de envolvimento da administração (como o gerente-proprietário) na execução dos controles. Na verdade, alguns controles generalizados em entidades de pequeno porte podem frequentemente operar em um nível de precisão que realmente previne ou detecta distorções específicas. Entretanto, o maior envolvimento da alta administração também aumenta o risco de transgressão da administração. A solução pode ser a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria ou o desenho de controles antifraude adequados. (Ver Volume 1, Capítulo 5.12 a seguir.)

Deficiências nos Controles Abrangentes

Embora as deficiências em controles abrangentes não resultem geralmente em uma deficiência imediata ou erros nas demonstrações contábeis, ainda assim eles têm influência significativa sobre a probabilidade de distorções resultantes no nível de controle de processos de negócio. A ausência de bons controles abrangentes pode prejudicar seriamente outros controles de processos de negócio; consequentemente, deficiências significativas nesses controles seriam comunicados à administração e aos responsáveis pela governança.

5.12 Controles Antifraude

Nos últimos anos, houve o surgimento de um novo tipo de controle interno, algumas vezes denominado de controle antifraude. Uma vez que a maioria das fraudes de grandes magnitudes tende a envolver a alta administração, o estabelecimento de rígidos programas e controles antifraude é considerado um elemento saudável do ambiente de controle em entidades de grande porte. Controles antifraude podem ser comparados a lombadas de rua planejadas para reduzir a velocidade dos veículos, mas não para pará-los totalmente. Controles antifraude são planejados para deter condutas inadequadas antes que aconteçam, mas não conseguem evitá-las completamente.

Controles antifraude são particularmente relevantes para entidades de grande porte, mas também podem ser planejados para desencorajar fraude em entidades de pequeno porte. Eles podem não evitar a ocorrência de fraudes, mas constituem um poderoso desincentivo. Fazem com que os eventuais autores pensem melhor sobre as repercussões de suas ações.

Controles antifraude podem ser planejados para tratar os cinco componentes do controle interno. Entretanto, em relação a riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, é dada ênfase especial ao “tom do topo” da entidade. Isso engloba as atitudes e ações da administração em relação a controle e faz parte do ambiente de controle (ver Volume 1, Capítulo 5.3 anterior) que influencia a consciência sobre controle de todo o pessoal. Um saudável “tom no topo” é de longe considerado o controle antifraude mais eficaz de todos.

Dois exemplos de controles antifraude aplicáveis a entidades de pequeno porte incluem:

- **Lançamentos no livro diário**
Lançamentos não rotineiros no livro diário têm sido frequentemente usados por administradores para cometer fraude. A política de que os lançamentos não rotineiros no livro diário (acima de um valor especificado) devem ser suportados por uma explicação e pela assinatura de um gerente (indicando aprovação) é um controle antifraude simples que pode ser implementado em entidades de qualquer porte. Essa política permite que o contador da entidade sempre solicite do gerente (que está solicitando um lançamento) uma explicação e a aprovação. Isso não necessariamente impede que um gerente sênior peça que seja feito um lançamento impróprio, mas o fato de ter de documentar fisicamente e explicar a aprovação podem ser o suficiente para evitar que a solicitação seja feita. Se não impedir a solicitação, o auditor pode perceber que o lançamento não foi aprovado e perguntar a razão, o que levaria a uma investigação adicional.
- **Segregação de funções**
Em entidades de pequeno porte, o contador ou técnico em contabilidade frequentemente está em uma posição de confiança, com um mínimo de supervisão e, portanto, muitas oportunidades de cometer fraude. Um controle antifraude possível (mas um pouco caro) seria contratar um guarda-livros em regime de meio período para desempenhar as funções do guarda-livros por uma ou algumas semanas pelo menos, como quando o contador está de férias ou executando outras tarefas. A política de empregar um substituto pode impedir que o guarda-livros cometa fraude e, no caso de já ter cometido, proporciona uma oportunidade de detectá-la.

6. Afirmações nas Demonstrações Contábeis

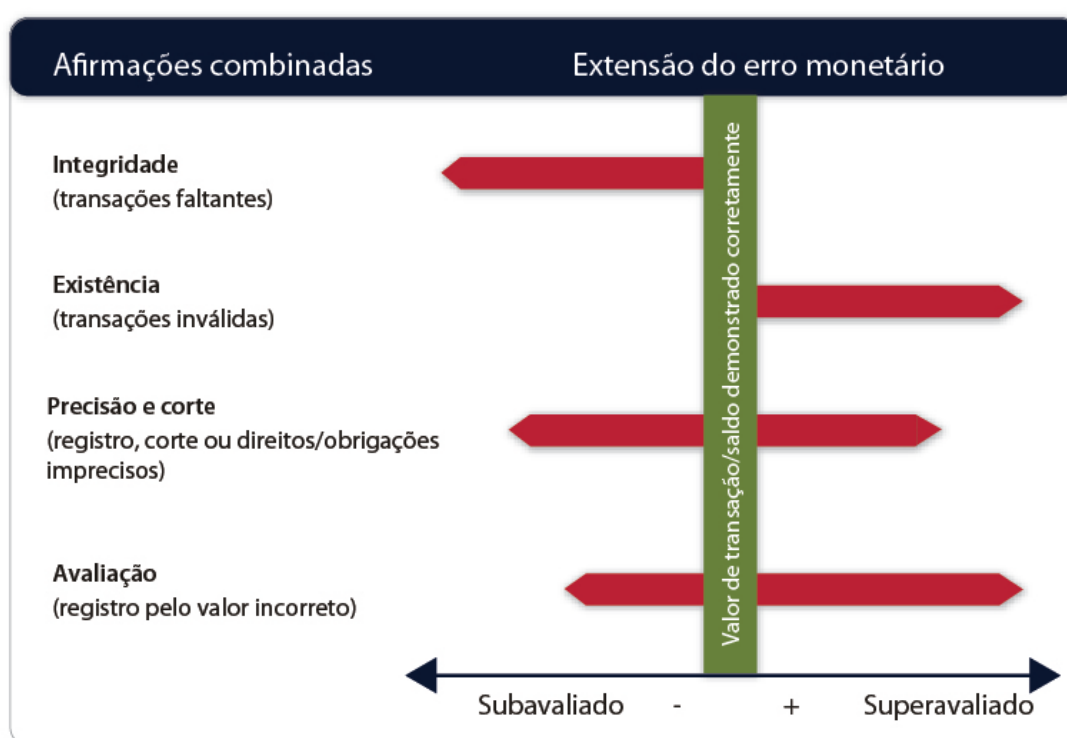
Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Uso de afirmações da administração em auditoria.

315

Quadro 6.0-1



6.1 Visão Geral

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.4(a)	Afirmações <i>Afirmações</i> são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

Quando a administração faz uma declaração aos auditores, como “as demonstrações contábeis como um todo estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, ela, na realidade, está fazendo diversas afirmações embutidas.

Essas afirmações embutidas (da administração) referem-se ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação e à divulgação de diversos elementos (valores e divulgações) nas demonstrações contábeis.

Exemplos de afirmações da administração incluem:

- todos os ativos nas demonstrações contábeis existem;
- todas as transações de vendas foram registradas no período apropriado;
- os estoques são demonstrados pelos valores adequados;
- as contas a pagar representam as obrigações da entidade;
- todas as transações registradas ocorreram no período que está sendo examinado; e
- todos os valores estão adequadamente apresentados e divulgados nas demonstrações contábeis.

Essas afirmações são frequentemente resumidas em uma única palavra, como integridade, existência, ocorrência, precisão, avaliação, etc. Por exemplo, a administração pode afirmar para o auditor que o saldo de vendas nos registros contábeis contém todas as transações de vendas (afirmação de integridade), que as transações ocorreram e são válidas (afirmação de ocorrência), e que as transações foram adequadamente registradas nos registros contábeis e no período contábil apropriado (afirmação de precisão e de corte).

6.2 Descrição de Afirmações

O item A111 da NBC TA 315 descreve as categorias de afirmações que podem ser usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais. Essas categorias estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 6.2-1

	Afirmação	Descrição
Classes de Transações e Eventos para o Período sob Auditoria	Ocorrência	As transações e os eventos que foram registrados ocorreram e referem-se à entidade.
	Integridade	Todas as transações e todos os eventos que deveriam ter sido registrados foram registrados.
	Precisão	Os valores e outros dados relacionados com transações e eventos registrados foram adequadamente registrados.
	Corte	As transações e os eventos foram registrados no período contábil correto.
	Classificação	As transações e os eventos foram registrados nas contas adequadas.

	Afirmação	Descrição
Saldos Contábeis no Final do Período	Existência	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido existem.
	Direitos e Obrigações	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e passivos que são as obrigações da entidade.
	Integridade	Todos os ativos, os passivos e o patrimônio líquido que deveriam ter sido registrados foram registrados.
	Avaliação e Alocação	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis por valores apropriados, e quaisquer ajustes de avaliação ou alocação resultantes estão adequadamente registrados.

	Afirmação	Descrição
Apresentação e Divulgação	Ocorrência, Direitos e Obrigações	Os eventos, as transações e os outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade.
	Integridade	Todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.
	Classificação e Compreensibilidade	As informações financeiras estão adequadamente apresentadas e descritas, e as divulgações estão claramente expressas.
	Precisão e Avaliação	As informações financeiras e outras informações estão divulgadas adequadamente e por valores apropriados.

A aplicabilidade das afirmações às áreas das demonstrações contábeis está resumida a seguir.

Quadro 6.2-2

Afirmações	Classes de Transações	Saldos Contábeis	Apresentação e Divulgação
Existência/Ocorrência	✓	✓	✓
Integridade	✓	✓	✓
Direitos e Obrigações		✓	✓
Precisão/Classificação	✓		✓
Corte	✓		
Classificação e Compreensibilidade	✓		✓
Avaliação/Alocação		✓	✓

6.3 Afirmações Combinadas

A NBC TA 315 permite ao auditor usar as afirmações exatamente conforme descritas anteriormente ou expressá-las de modo diferente, desde que todos os aspectos descritos sejam cobertos.

Para facilitar um pouco a aplicação de afirmações na auditoria de entidades de pequeno porte, este Guia combinou diversas afirmações de modo que elas possam ser aplicadas em todas as três categorias (ou seja, saldos, transações e divulgação). As quatro afirmações combinadas e as afirmações individuais que abordam estão ilustradas no quadro a seguir.

Quadro 6.3-1

Afirmações Combinadas	Classes de Transações	Saldos Contábeis	Apresentação e Divulgação
Integridade (I)	Integridade	Integridade	Integridade
Existência (E)	Ocorrência	Existência	Ocorrência
Precisão e Corte (P)	Precisão Corte Classificação	Direitos e Obrigações	Precisão Direitos e Obrigações Classificação e Compreensibilidade
Avaliação (A)		Avaliação e Alocação	Avaliação

Nota:

Quando o auditor escolhe usar afirmações combinadas como as descritas, é importante lembrar que a afirmação de precisão e corte também inclui direitos e obrigações e classificação e compreensibilidade.

O quadro a seguir apresenta uma descrição das quatro afirmações combinadas usadas neste Guia.

Quadro 6.3-2

Afirmação Combinada	Descrição
Integridade (I)	Tudo o que deveria ter sido registrado ou divulgado nas demonstrações contábeis foi incluído. Não existem ativos, passivos, transações nem eventos não registrados ou não divulgados; não existem notas faltantes nem incompletas às demonstrações contábeis.
Existência (E)	Tudo o que está registrado ou divulgado nas demonstrações contábeis existe na data apropriada e deve ser incluído. Os ativos, os passivos, as transações registradas e outros assuntos incluídos nas notas às demonstrações contábeis existem, ocorreram e referem-se à entidade.
Precisão e Corte (P)	Todos os passivos, as receitas, os itens de despesa e os direitos sobre os ativos (na forma de posse ou controle) são propriedade ou obrigação da entidade e foram registrados pelo valor correto e alocados (corte) para o período correto. Inclui, também, a correta classificação de valores e divulgações nas demonstrações contábeis.
Avaliação (A)	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão registrados nas demonstrações contábeis pelo valor apropriado. Quaisquer ajustes de avaliação ou alocação exigidos por sua natureza ou pelos princípios contábeis aplicáveis foram adequadamente registrados.

6.4 Utilização de Afirmações em Auditoria

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.25	O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante: (a) no nível das demonstrações contábeis (ver itens A105 a A108), e (b) no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações (ver itens A109 a A113), para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

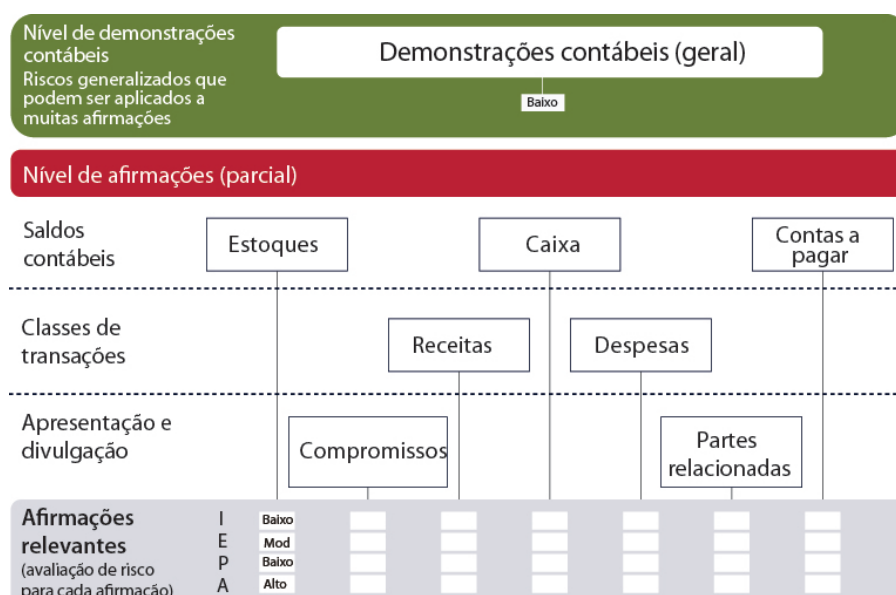
Conforme exposto anteriormente, as demonstrações contábeis contêm diversas afirmações embutidas. As afirmações podem ser usadas pelo auditor na avaliação de riscos no nível de demonstrações contábeis e no nível de afirmações.

Quadro 6.4-1

Avaliação de Riscos em:	Comentário
Nível de Demonstrações Contábeis	Os riscos de distorção relevante no nível de demonstrações contábeis tendem a ser generalizados e, portanto, contemplam todas as afirmações. Por exemplo, se o contador chefe não tem a competência necessária para as tarefas atribuídas, é bem possível que possam ocorrer erros nas demonstrações contábeis. Entretanto, a natureza desses erros não será frequentemente restrita a um único saldo contábil, uma única série de transações ou uma única divulgação. Além disso, o erro não será provavelmente restrito a uma única afirmação, tal como a integridade de vendas. Poderia também facilmente estar relacionado com outras afirmações, tais como precisão, existência e avaliação.
Nível de Afirmações	Os riscos no nível de afirmações referem-se a saldos contábeis individuais em determinado momento (ou seja, o final do período), classes de transações (para o período fiscal) e apresentação e divulgação nas demonstrações contábeis. A relevância de cada afirmação para um saldo contábil individual (ou classe de transações ou apresentação e divulgação) variará com base nas características do saldo e os possíveis riscos de distorção relevante. Por exemplo, ao considerar a afirmação de avaliação, o auditor poderia avaliar o risco de erro em contas a pagar como baixo; entretanto, quando a obsolescência de estoques é um fator, o auditor avaliaria o risco de avaliação como alto. Outro exemplo seria uma situação em que os riscos de distorção relevante devido à integridade (itens faltantes) no saldo de estoque são baixos, mas são altos em relação ao saldo de vendas.

A diferença entre os dois níveis de avaliação de risco está ilustrada de forma parcial no quadro a seguir.

Quadro 6.4-2



Nota: Este quadro utiliza as afirmações combinadas descritas no Volume 1, Capítulo 6.3.

As afirmações são usadas pelo auditor para formar uma base para:

- considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que podem ocorrer;
- avaliar os riscos de distorção relevante; e
- planejar procedimentos adicionais de auditoria que respondam aos riscos avaliados.

Quadro 6.4-3

Uso de Afirmações	Procedimentos
Consideração dos Tipos de Distorções Potenciais	Inclui a realização de procedimentos de avaliação de risco para identificar possíveis riscos de distorção relevante. Por exemplo, o auditor pode fazer as seguintes perguntas: • O ativo existe? (Existência) • A entidade é proprietária do ativo? (Direitos e obrigações) • As transações de vendas são adequadamente registradas? (Integridade) • O saldo de estoque foi ajustado para itens morosos e obsoletos? (Avaliação) • O saldo de contas a pagar inclui todos os passivos conhecidos no final do período? (Integridade) • As transações foram registradas no período certo? (Corte) • Os valores estão adequadamente apresentados e divulgados nas demonstrações contábeis? (Precisão)
Avaliação de Riscos de Distorção Relevante	O risco de distorção relevante é uma combinação de risco inerente e risco de controle. O processo de avaliação inclui: • Risco inerente Identificar potenciais distorções e as afirmações envolvidas e avaliar a probabilidade de ocorrência de risco e a sua possível magnitude. • Risco de controle Identificar e avaliar quaisquer controles internos relevantes que estão sendo utilizados para reduzir os riscos avaliados e endereçar as afirmações subjacentes.
Planejamento de Procedimentos de Auditoria	O último passo é planejar procedimentos de auditoria que respondam aos riscos avaliados por afirmação. Por exemplo, se o risco de as contas a receber estarem superestimadas (afirmação de existência) for alto, os procedimentos de auditoria devem ser planejados para tratar especificamente a afirmação de existência. Se a integridade de vendas for um risco, o auditor pode planejar um teste de controles que trata da afirmação de integridade.

7. Materialidade e Risco de Auditoria

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Aplicação do conceito de materialidade no planejamento e na execução da auditoria.

320

Item

Objetivos da NBC TA

320.8

O objetivo do auditor é aplicar o conceito de materialidade adequadamente no planejamento e na execução da auditoria.

Quadro 7.0-1

Uso da Materialidade na Auditoria

Avaliação de riscos

Determinação da:

- materialidade para as demonstrações contábeis como um todo;
- materialidade para execução da auditoria.

Planejamento de quais procedimentos de avaliação de riscos executar.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

Resposta aos riscos

Determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

Revisões da materialidade em decorrência de uma mudança nas circunstâncias durante a auditoria.

Relatório

Avaliação do efeito de distorções não corrigidas.

Formação da opinião no relatório do auditor independente.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
320.9	Para fins das normas de auditoria, <i>materialidade para execução da auditoria</i> significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se aplicável, materialidade para execução da auditoria refere-se, também, ao valor ou valores fixados pelo auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações.
320.10	Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, houver uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis, o auditor deve determinar, também, o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações (ver itens A2 a A11).
320.11	O auditor deve determinar a materialidade para execução da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e determinar a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ver item A12).

7.1 Visão Geral

A materialidade trata da importância das informações das demonstrações contábeis para as decisões econômicas feitas pelos usuários com base nas demonstrações contábeis. O conceito de materialidade reconhece que algumas questões, seja individualmente ou em conjunto, são importantes para a tomada de decisões com base nas demonstrações contábeis. Isso poderia incluir decisões quanto a se investir em uma entidade, comprá-la, fazer negócios com ela ou fazer empréstimos para ela.

Este capítulo trata do uso da materialidade na auditoria de forma geral. Ver Volume 2, Capítulo 6 deste Guia para orientações adicionais sobre como estabelecer valores específicos de materialidade.

Quando uma distorção (ou o conjunto de todas as distorções) é significativa o bastante para mudar ou influenciar a decisão de uma pessoa bem informada, uma distorção relevante ocorreu. Abaixo desse limite, a distorção é geralmente considerada como sendo não relevante. Esse limite, acima do qual as demonstrações contábeis apresentariam uma distorção relevante, é chamado de “materialidade para as demonstrações contábeis como um todo”. Para fins deste Guia, esse termo foi reduzido para “materialidade global”.

Nota:

A determinação da “materialidade das demonstrações contábeis como um todo” (materialidade global) não se baseia em nenhuma avaliação do risco de auditoria. Ela é inteiramente determinada com relação aos usuários das demonstrações contábeis. Ela geralmente seria a mesma que aquela usada pelo elaborador das demonstrações contábeis.

Partamos do princípio de que a decisão de um usuário de uma demonstração contábil fosse influenciada por uma distorção de 10.000€ nas demonstrações contábeis. Essa seria a materialidade das demonstrações contábeis como um todo (ou materialidade global), tanto para o elaborador como para o auditor. Qualquer distorção individual ou qualquer conjunto de distorções individualmente irrelevantes que excedam o valor de 10.000€ resultariam na apresentação de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

A responsabilidade do auditor é a de reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações contábeis excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se o auditor tiver simplesmente planejado executar os procedimentos de auditoria que identificariam distorções relevantes que excedessem 10.000€, há o risco de que distorções individualmente irrelevantes em conjunto não identificadas durante a auditoria resultem em excesso do limite de materialidade de 10.000€. Portanto, o auditor precisa executar trabalhos adicionais suficientes para permitir uma margem ou uma proteção para possíveis distorções não detectadas. A finalidade da materialidade para execução da auditoria é a de fornecer essa proteção.

A materialidade para execução da auditoria permite que o auditor estabeleça valores de materialidade (com base na materialidade global, mas menores do que ela) que refletem as avaliações de risco para as diversas áreas das demonstrações contábeis. Esses valores menores proporcionam uma proteção de segurança entre a materialidade (materialidade para execução da auditoria) usada para determinar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados e a materialidade global.

No exemplo anterior, o auditor que faz uso de julgamento profissional poderá decidir que a materialidade para a execução da auditoria de 6.000€ deveria ser usada para desenhar a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados. A proteção de 4.000€ (10.000€ – 6.000€) entre a materialidade para execução da auditoria e a materialidade global fornece uma margem de segurança para quaisquer distorções não detectadas que possam existir.

7.2 Usuários das Demonstrações Contábeis

A materialidade é usada tanto na elaboração como na auditoria das demonstrações contábeis. A materialidade das demonstrações contábeis como um todo (materialidade global) é geralmente explicada (como, por exemplo, em estruturas de relatório financeiro) em termos como os apresentados a seguir:

Quadro 7.2-1

Influência na Tomada de Decisões Econômicas	Distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes quando for razoavelmente esperado que estas possam, individualmente ou em conjunto, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.
Circunstâncias Envolvidas	Julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolvidas e são afetados pela magnitude ou natureza das distorções, ou a combinação de ambas.
Necessidades Comuns dos Usuários	Julgamentos sobre quais assuntos são relevantes para usuários das demonstrações contábeis são baseados em considerações sobre as necessidades de informações financeiras comuns a usuários como um grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre usuários individuais específicos, cujas necessidades podem variar significativamente.

O auditor determina a materialidade com base na sua percepção das necessidades dos usuários. Na aplicação de seu julgamento profissional, é razoável que o auditor pressuponha que os usuários das demonstrações contábeis:

- possuem **conhecimento razoável** de negócios, atividades econômicas, de contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações contábeis com razoável diligência;
- **entendem** que as demonstrações contábeis são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
- **reconhecem as incertezas** inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e
- tomam **decisões econômicas razoáveis** com base nas informações das demonstrações contábeis.

7.3 Natureza das Distorções

As distorções podem decorrer de uma série de causas e podem se basear no que segue:

- magnitude — o valor monetário envolvido (quantitativa);
- natureza do item (qualitativa); e
- circunstâncias envolvidas na ocorrência.

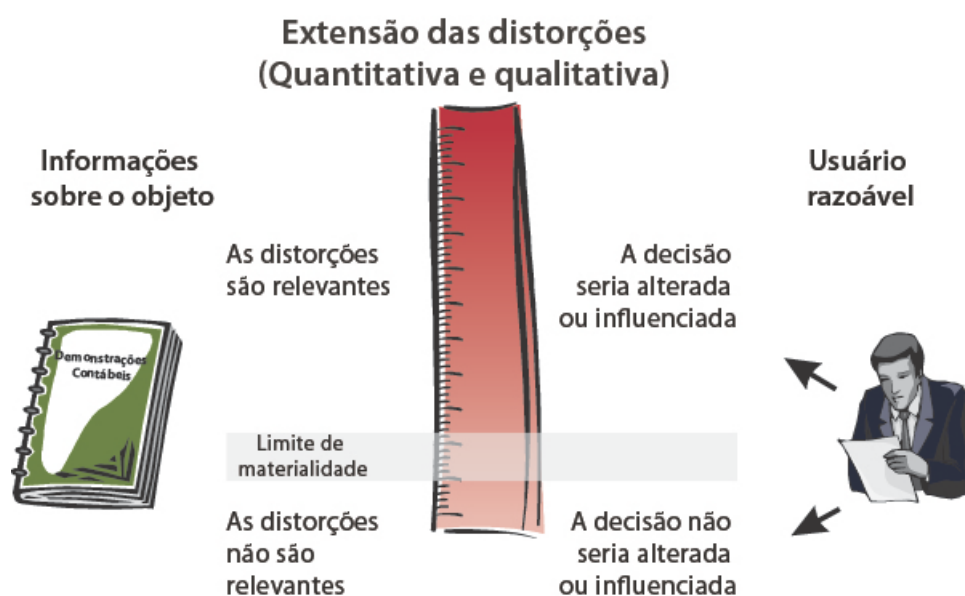
Quadro 7.3-1

Distorções Típicas	• Erros e fraude identificados na elaboração das demonstrações contábeis. • Desvios da estrutura de relatório financeiro aplicável. • Fraude perpetrada pelos empregados ou pela administração. • Erro da administração. • Elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas. • Descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas.
---------------------------	--

A materialidade não é um número absoluto. Ela representa uma área cinzenta entre o que, muito provavelmente, não é relevante e o que, muito provavelmente, é relevante. Consequentemente, a avaliação do que é relevante é sempre uma questão de julgamento profissional.

Em algumas situações, uma questão bem abaixo do nível de materialidade quantitativa pode ser determinada como relevante com base na natureza do item ou nas circunstâncias relacionadas com a distorção. Por exemplo, a informação de que há uma série de transações com partes relacionadas pode ser muito significativa para uma pessoa que está tomando uma decisão com base nas demonstrações contábeis. Finalmente, uma série de itens irrelevantes pode muito bem tornar-se relevante quando combinados.

Quadro 7.3-2



7.4 Materialidade e Risco de Auditoria

A materialidade (conforme discutida anteriormente) e o risco de auditoria estão relacionados e são considerados em conjunto durante todo o processo de auditoria.

Risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre as demonstrações contábeis que apresentam distorções relevantes.

Quadro 7.4-1

Componentes do Risco de Auditoria	
Riscos de Distorção Relevante (RDR)	O risco de que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes antes do início de qualquer trabalho de auditoria. Esses riscos são considerados no nível das demonstrações contábeis (geralmente riscos generalizados, que afetam muitas afirmações) e no nível da afirmação, que se refere à classe das transações, saldos contábeis e divulgações. O RDR é uma combinação de risco inerente (RI) e risco de controle (RC), que pode ser resumido em $RI \times RC = RDR$.
Risco de Detecção	O risco de que o auditor deixe de detectar uma distorção existente em uma afirmação que pode ser relevante. O risco de detecção (RD) é abordado por meio de: • planejamento sólido da auditoria; • execução de procedimentos de auditoria que respondam aos riscos identificados de distorção relevante; • designação adequada do pessoal de auditoria; • aplicação de ceticismo profissional; e • supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado. O risco de detecção não pode nunca ser reduzido a zero devido às limitações inerentes nos procedimentos de auditoria realizados, aos julgamentos humanos (profissionais) necessários e à natureza das evidências examinadas.

O risco de auditoria (RA) pode, portanto, ser resumido em:

$$RA = RDR \times RD$$

A materialidade e o risco de auditoria são levados em consideração durante a auditoria, especialmente na:

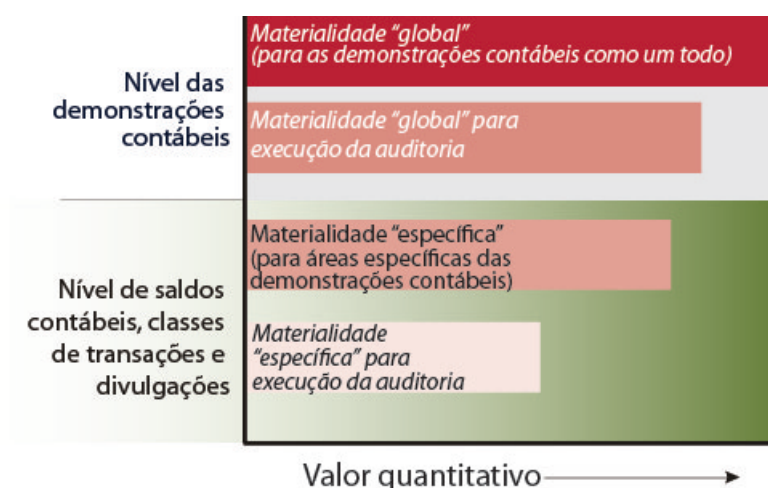
- identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante;
- determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria;
- determinação de revisões de materialidade (global e de execução) após tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente; e
- avaliação do efeito de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente.

Usando a simples analogia de um salto em altura do atletismo, a materialidade seria equivalente à altura da barra que o atleta tem de pular. O risco de auditoria é equivalente ao nível de dificuldade inerente ao salto naquela altura em particular (RDR), combinado com o risco adicional de se cometer um erro na estratégia ou na execução do salto (risco de detecção).

7.5 Níveis de Materialidade

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
320.12	O auditor deve revisar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) no caso de tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente (ver item A13).
320.13	Se o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) do que inicialmente determinado, o auditor deve determinar se é necessário revisar a materialidade para execução da auditoria e se a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriadas.
320.14	O auditor deve incluir na documentação de auditoria os seguintes valores e fatores considerados em sua determinação (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria; itens 8 a 11 e A6): (a) Materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (item 10). (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação (item 10). (c) Materialidade para execução da auditoria (item 11). (d) Qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (itens 12 e 13).

Quadro 7.5-1



Nota: Os termos “global” e “específica” usados no quadro anterior e no texto a seguir são usados para fins deste Guia e não são termos usados nas NBC TAs. A materialidade global refere-se à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo; a materialidade específica refere-se à materialidade para classes particulares de transações, saldos contábeis ou divulgações.

No início da auditoria, o auditor faz julgamentos sobre a magnitude e a natureza das distorções que seriam consideradas relevantes. Isso inclui o estabelecimento de valores de materialidade conforme apresentado a seguir.

Estabelecimento de Valores de Materialidade

Quadro 7.5-2

Materialidade Global	A materialidade global refere-se às demonstrações contábeis como um todo. Ela baseia-se no que se poderia razoavelmente esperar que influencie as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis tomadas com base nas demonstrações contábeis. Ela mudaria durante a auditoria se o auditor tomasse conhecimento de informações que o teriam levado a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente.
Materialidade Global para Execução da Auditoria	A materialidade da execução é determinada a um valor mais baixo do que o da materialidade global. A materialidade da execução permite que o auditor responda a avaliações específicas de risco (sem alterar a materialidade global) e reduza a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto excedam a materialidade global. A materialidade da execução seria alterada com base nas constatações da auditoria (como, por exemplo, quando uma avaliação de risco tiver sido revisada).
Materialidade Específica	A materialidade específica é estabelecida para classes de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que os da materialidade global influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.
Materialidade Específica para Execução da Auditoria	A materialidade específica da execução é determinada a um valor mais baixo do que o da materialidade global. Isso permite que o auditor responda a avaliações de riscos específicas e permita a identificação da possível existência de distorções não detectadas e irrelevantes que, em conjunto, totalizam um valor relevante.

Materialidade para as Demonstrações Contábeis como um Todo

A materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global) baseia-se na percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis. Ela seria geralmente determinada em um valor semelhante àquele usado pelo elaborador das demonstrações contábeis. Ao usar o julgamento profissional, o auditor estabelece a materialidade pelo maior valor de distorção que não influenciaria as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis.

Uma vez estabelecido, o valor global da materialidade torna-se um dos fatores pelos quais o sucesso ou o fracasso final da auditoria será julgado. Por exemplo, pressuponhamos que a materialidade global foi estabelecida em 20.000€. Se, como resultado da execução dos procedimentos de auditoria:

- Nenhuma distorção foi identificada – uma opinião não modificada seria fornecida.
- Algumas pequenas distorções (irrelevantes) foram identificadas – uma opinião não modificada seria fornecida.
- Distorções não corrigidas que excedem a materialidade (de 20.000€) foram identificadas e a administração não estava disposta a realizar os ajustes necessários – uma opinião com ressalva ou adversa seria necessária.
- Existem erros não corrigidos que excedem a materialidade (de 20.000€) nas demonstrações contábeis, mas que não foram detectados pelo auditor – então, uma opinião de auditoria não modificada inadequada pode ser emitida.

Consultar o Volume 2, Capítulo 21 para orientação sobre como usar a materialidade na avaliação das evidências de auditoria obtidas.

Às vezes, os auditores ficam tentados a diminuir o valor global da materialidade quando o risco de distorção relevante é avaliado como sendo alto. Isso, entretanto, não seria adequado, uma vez que a materialidade global trata das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e não do nível de risco de auditoria envolvido.

Se o risco de auditoria for um fator no estabelecimento da materialidade global, uma auditoria de alto risco acabaria com um valor de materialidade global mais baixo do que aquele estabelecido para uma entidade de porte semelhante na qual o risco de auditoria era baixo. Pressupondo que as necessidades de informação dos usuários das demonstrações contábeis sejam as mesmas, independentemente do risco de auditoria, o estabelecimento do valor global da materialidade em um nível mais baixo resultaria em:

- fornecimento, para os usuários das demonstrações contábeis, de uma expectativa de que distorções menores nas demonstrações contábeis (do que é realmente necessário) serão identificadas pelo auditor; e
- trabalhos adicionais de auditoria para assegurar que o risco de auditoria foi reduzido a um nível adequadamente baixo.

Como a materialidade global é estabelecida em relação às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis, ela não seria alterada como resultado de constatações da auditoria e variações nos riscos avaliados. A materialidade global deve ser atualizada quando o auditor toma conhecimento de informações que teriam feito com que a determinação inicial da materialidade fosse um valor (ou valores) diferente.

Na conclusão da auditoria, a materialidade global será usada para avaliar o efeito das distorções identificadas nas demonstrações contábeis e a adequação da opinião no relatório do auditor.

Materialidade na Execução da Auditoria

A materialidade na execução da auditoria permite que o auditor trate dos riscos de distorção em saldos contábeis, classes de transações e divulgações sem ter de alterar a materialidade global. A materialidade na execução da auditoria permite que o auditor estabeleça valores de materialidade que se baseiam na materialidade global, mas que são estabelecidos em montantes mais baixos para refletir o risco de não detecção das distorções e as avaliações de risco. Esses valores mais baixos estabelecem uma proteção de segurança entre a materialidade usada para determinar a natureza e a extensão do teste (materialidade na execução da auditoria) e o valor da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global).

O estabelecimento de um valor adequado para a materialidade na execução da auditoria assegurará que mais trabalho será realizado, aumentando a probabilidade de que as distorções (caso elas existam) sejam identificadas. Por exemplo, se a materialidade global for de 20.000€ e os procedimentos de auditoria foram planejados para detectar todos os erros que excedam 20.000€, é bem possível que um erro de, digamos, 8.000€ passaria sem ser detectado. Se houver três desses erros, totalizando 24.000€, as demonstrações contábeis apresentariam uma distorção relevante. Entretanto, se a materialidade na execução da auditoria tivesse sido estabelecida em 12.000€, seria muito mais provável que pelo menos um ou todos os erros de 8.000€ fosse detectado. Mesmo se apenas um dos três erros fosse identificado e corrigido, a distorção remanescente de 16.000€ seria menor que a materialidade global e as demonstrações contábeis como um todo não apresentariam uma distorção relevante.

O estabelecimento de um valor adequado para a materialidade na execução da auditoria envolve o exercício de julgamento profissional, e não é somente um cálculo mecânico como um percentual (por exemplo, 75%) do nível de materialidade global. Entretanto, com base em circunstâncias particulares da entidade auditada, ela poderia ser estabelecida como um valor único para as demonstrações contábeis como um todo, ou em valores individuais para saldos, transações e divulgações específicos.

A determinação da materialidade na execução da auditoria envolve o exercício de julgamento com base em fatores que tratam do risco de auditoria, tais como:

- entendimento da entidade e dos resultados da execução de procedimentos de avaliação de risco;
- natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores; e
- expectativas de distorções possíveis no período atual.

A materialidade na execução da auditoria como um todo ou para saldos, transações e divulgações individuais pode ter de ser alterada a qualquer tempo durante a auditoria (sem afetar a materialidade global) para refletir as avaliações de risco revisadas, as constatações da auditoria e as novas informações obtidas. Na conclusão da auditoria, a materialidade global será usada para avaliar o efeito das distorções identificadas nas demonstrações contábeis e para determinar a opinião a ser expressa no relatório do auditor. (Ver Volume 2, Capítulo 21, para orientação adicional.)

PONTO A CONSIDERAR

Quando uma possível distorção é identificada, tratar das circunstâncias da ocorrência e do impacto nas avaliações de risco/planos de auditoria antes de reconsiderar a materialidade na execução da auditoria.

Materialidade Específica

Há algumas situações em que as distorções de valores menores do que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo poderia influenciar, de forma razoável, as decisões econômicas dos usuários com base nas demonstrações contábeis.

Quadro 7.5-3

Influenciadores de Decisão	Possíveis Exemplos
Exigências de Leis, Regulamentos e da Estrutura Contábil	• Divulgações especialmente delicadas nas demonstrações contábeis, como remuneração da administração e daqueles responsáveis pela governança. • Transações com partes relacionadas. • Não cumprimento de cláusulas de empréstimos, contratos, disposições regulatórias e exigências estatutárias ou regulatórias de apresentação de relatórios. • Certos tipos de gastos, como pagamentos ilegais ou despesas de executivos.
Principais Divulgações do Setor	• Reservas e custos de exploração de uma entidade mineradora. • Custos de pesquisa e desenvolvimento para uma empresa farmacêutica.
Divulgação de Eventos Significativos e Mudanças Importantes nas Operações	• Empresas recém-adquiridas ou expansão das operações. • Operações descontinuadas. • Eventos não usuais ou contingências (por exemplo, ações judiciais). • Introdução de novos produtos e serviços.

O auditor consideraria a existência de questões como estas anteriores para uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. O auditor também pode achar útil a obtenção de entendimento das visões e das expectativas da administração e daqueles responsáveis pela governança.

Materialidade Específica na Execução da Auditoria

Ela é a mesma que a materialidade na execução da auditoria discutida anteriormente, com exceção do fato de que ela se refere a valores estabelecidos para materialidade específica. A materialidade específica na execução da auditoria seria estabelecida a um valor mais baixo do que na materialidade específica para garantir que seja executado trabalho de auditoria suficiente para reduzir, a um nível adequadamente baixo, a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto excedam a materialidade específica.

7.6 Documentação da Materialidade

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
320.14	O auditor deve incluir na documentação de auditoria os seguintes valores e fatores considerados em sua determinação (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria; itens 8 a 11 e A6): (a) Materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (item 10). (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações (item 10). (c) Materialidade para execução da auditoria (item 11). (d) Qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (itens 12 e 13).

Como os valores de materialidade baseiam-se no julgamento profissional do auditor, é importante que os fatores e os valores envolvidos na determinação da materialidade nos diversos níveis sejam documentados adequadamente. Isso geralmente ocorreria como segue:

- Durante a fase de planejamento, quando são tomadas as decisões sobre a extensão do trabalho necessário.
- Durante a auditoria, quando, com base nas constatações da auditoria, podem ser necessárias revisões da materialidade global ou da materialidade na execução da auditoria para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.

A documentação abordaria:

1. os usuários das demonstrações contábeis;
2. os fatores usados na determinação da:
 - materialidade para as demonstrações contábeis como um todo e, quando aplicável, o nível, ou os níveis, de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.
 - materialidade na execução da auditoria; e
3. qualquer revisão dos valores de materialidade no item 2 anterior à medida que a auditoria evolui.

8. Procedimentos de Avaliação de Risco

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

A natureza e o uso de procedimentos de avaliação de risco por um auditor para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante.

240, 315

Os três procedimentos de avaliação de risco estão ilustrados no quadro a seguir.

Quadro 8.0-1



Item

Trechos Relevantes das NBC TAs

315.5

O auditor deve aplicar procedimentos de avaliação de riscos para fornecer uma base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis e nas afirmações. Os procedimentos de avaliação de riscos por si só, porém, não fornecem evidências de auditoria apropriada e suficiente para suportar a opinião da auditoria (ver itens A1 a A5).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.6	Os procedimentos de avaliação de riscos incluem o seguinte: (a) Indagações à administração e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com probabilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro (ver item A6). (b) Procedimentos analíticos (ver itens A7 a A10). (c) Observação e inspeção (ver item A11).
315.11	O auditor deve obter entendimento do seguinte: (a) Fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A17 a A22). (b) A natureza da entidade, incluindo: (i) suas operações; (ii) suas estruturas societária e de governança; (iii) os tipos de investimentos que a entidade está fazendo e planeja fazer, incluindo investimentos em entidades de propósito específico; e (iv) a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada, para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, os saldos de contas e as divulgações esperadas nas demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27). (c) A seleção e aplicação pela entidade de políticas contábeis, inclusive as razões para mudanças nessas políticas. O auditor deve avaliar se as políticas contábeis da entidade são apropriadas para o negócio e compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável e políticas contábeis usadas no setor de atividade pertinente (ver item A28). (d) Os objetivos e as estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em risco de distorção relevante (ver itens A29 a A35). (e) A mensuração e revisão do desempenho das operações da entidade (ver itens A36 a A41).
315.12	O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria (ver itens A42 a A65).

8.1 Visão Geral

A finalidade dos procedimentos de avaliação de risco é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. Isso é alcançado por meio de entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo seu controle interno. As informações podem ser obtidas de fontes externas, como a Internet e publicações comerciais, e de fontes internas, como discussões com o pessoal-chave. Esse entendimento da entidade torna-se um processo dinâmico e contínuo de coleta, atualização e análise de informações durante toda a auditoria.

8.2 Evidência de Auditoria

Os procedimentos de avaliação de risco fornecem evidências de auditoria para sustentar a avaliação dos riscos nas demonstrações contábeis e nas afirmações. Entretanto, essas evidências não estão sós. As evidências obtidas dos procedimentos de avaliação de riscos são complementadas por procedimentos adicionais de auditoria (que respondem aos riscos identificados), como testes de controles e/ou procedimentos substantivos.

Procedimentos Necessários

O auditor usa julgamento profissional para determinar os procedimentos de avaliação de risco a serem aplicados e o alcance ou profundidade do entendimento da entidade que é necessário. No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria para uma entidade, o trabalho necessário para obter e documentar essas informações frequentemente exigirá um período significativo de tempo. Entretanto, se as informações obtidas forem muito bem documentadas no primeiro ano, o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano.

O auditor precisa aplicar procedimentos de avaliação de risco suficientes para identificar os fatores de risco de negócio e de fraude que poderiam resultar em distorção relevante. Isso inclui consideração de quaisquer eventos ou condições que podem lançar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade.

O alcance ou a profundidade necessários para o entendimento da entidade estão estabelecidos nos itens 11 e 12 da NBC TA 315 (reproduzidos anteriormente). Essa profundidade do entendimento geral por parte do auditor será menor do que aquela dos diretores na administração da entidade.

PONTO A CONSIDERAR

Ao determinar a natureza e a extensão dos procedimentos de avaliação de risco a serem aplicados, lembre-se que algumas NBC TAs esboçam algumas questões específicas a serem consideradas. Alguns exemplos estão incluídos a seguir.

NBC TA 240, item 16 - Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis

Ao aplicarem os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para conhecer a entidade e o seu ambiente, inclusive o seu controle interno, requeridos pela NBC TA 315, itens 5 a 24, o auditor deve aplicar os procedimentos previstos nos itens 17 a 24 (da NBC TA 240) para obter as informações a serem usadas na identificação de riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

NBC TA 540, item 8 - Auditoria de Estimativas Contábeis

Na execução de procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, conforme exigido pela NBC TA 315, itens 5, 6, 11 e 12, o auditor deve obter entendimento dos itens a seguir para fornecer uma base para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis (ver item A12):

- (a) As exigências da estrutura de relatório financeiro aplicáveis para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações (ver itens A13 a A15).
- (b) Como a administração identifica as transações, os eventos e as condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis. Ao obter esse entendimento, o auditor deve fazer indagações à administração sobre mudanças em circunstâncias que podem gerar novas estimativas contábeis ou a necessidade de revisar as existentes (ver itens A16 a A21).
- (c) Como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo (ver itens A22 e A23):
 - (i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil (ver itens A24 a A26);
 - (ii) controles relevantes (ver itens A27 e A28);
 - (iii) se a administração usou especialista (ver itens A29 e A30);
 - (iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis (ver itens A31 a A36);
 - (v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por que (ver item A37); e
 - (vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito (ver item A38).

NBC TA 550, item 11 - Partes Relacionadas

Como parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas que a NBC TA 315, item 5, e a NBC TA 240, item 16, exigem que o auditor execute durante a auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria e atividades relacionadas mencionados nos itens 12 a 17 (da NBC TA 550) para obter as informações relevantes para a identificação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e às transações com partes relacionadas (ver item A8).

NBC TA 570, item 10 - Continuidade Operacional

Na execução de procedimentos de avaliação de risco, conforme exigidos pela NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 5, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.

Nas entidades menores, os procedimentos necessários para identificar esses riscos podem ser mínimos, enquanto nas entidades maiores e mais complexas os procedimentos podem ser extensos.

8.3 Os Três Procedimentos de Avaliação de Risco

Os três procedimentos de avaliação de risco devem ser executados durante a auditoria, mas não necessariamente para cada aspecto do entendimento necessário. Em muitas situações, os resultados da execução de um tipo de procedimento podem levar à execução de outro. Por exemplo, em uma entrevista com o gerente de vendas, pode ser identificado um contrato de vendas não usual, mas significativo. O acompanhamento poderia ser feito por meio de uma inspeção do contrato de vendas propriamente dito e de uma análise do impacto sobre as margens de lucro. Alternativamente, as constatações decorrentes da execução de procedimentos analíticos sobre resultados operacionais preliminares podem levantar algumas questões para a administração. As respostas a essas questões podem levar a solicitações para inspecionar certos documentos ou observar algumas atividades.

A natureza e o uso desses três procedimentos estão descritos a seguir.

8.4 Indagações à Administração e a Outros (incluindo indagações relacionadas a fraude)



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.17	O auditor dever fazer indagações à administração relacionadas com: (a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrentes de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações (ver itens A12 e A13); (b) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude (ver item A14); (c) comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade; e (d) comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.
240.18	O auditor deve fazer indagações à administração e outros responsáveis da entidade, conforme apropriado, para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade (ver itens A15 a A17).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.20	A não ser que os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve obter entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes na entidade e do controle interno que a administração implantou para mitigar esses riscos (ver itens A19 a A21).
240.21	Exceto nos casos em que os responsáveis pela governança estão envolvidos com a administração da entidade, o auditor deve fazer indagações aos responsáveis pela governança para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade. Essas indagações servem, em parte, para corroborar as respostas às indagações da administração.

Indagações são usadas pelo auditor em conjunto com outros procedimentos de avaliação de risco para ajudar a identificar riscos de distorção relevante. O enfoque das questões é obter entendimento de cada um dos aspectos necessários conforme especificado nos itens 11 e 12 da NBC TA 315 (reproduzidos anteriormente).

Normalmente, a maior parte das informações das indagações é obtida da administração e dos responsáveis pelos relatórios financeiros. Entretanto, as indagações a outros responsáveis da entidade e a empregados com diferentes níveis de autoridade podem fornecer uma perspectiva diferente e informações adicionais que podem ser úteis na identificação de riscos de distorção relevante que, de outra forma, podem não ser identificados. Por exemplo, uma discussão com o gerente de vendas pode revelar que certas transações de vendas (no final do período) foram efetuadas apressadamente e não registradas de acordo com as políticas de reconhecimento de receita da entidade.

As áreas de indagação estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 8.4-1

Entrevistar:	Indagar sobre...
Os Responsáveis pela Governança <i>(Quando Não Envolvidos na Administração da Entidade)</i>	- o ambiente em que são elaboradas as demonstrações contábeis; - a supervisão dos processos utilizados pela administração para identificar os riscos de fraude ou erro na entidade e responder a eles, e o controle interno estabelecido pela administração para reduzir esses riscos; - o conhecimento de casos reais, suspeitas ou indícios de fraude que afetem a entidade; - considerar participar de uma reunião dos responsáveis pela governança e ler as atas de suas reuniões anteriores.

Entrevistar:	Indagar sobre...
A Administração e os Responsáveis pelos Relatórios Financeiros	• a avaliação da administração do risco de que as demonstrações contábeis possam apresentar distorções relevantes devido a fraude ou erro, incluindo a natureza, a extensão e a frequência dessas avaliações; • a comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético; • a cultura da entidade (valores e ética); • o estilo operacional da administração; • planos de incentivo da administração; • potencial de transgressão da administração; • conhecimento de fraude ou suspeita de fraude; • como são preparadas as estimativas; • o processo de elaboração e revisão das demonstrações contábeis; • comunicações da administração, se houver, para os responsáveis da governança.
Os Empregados-chave (Compras, Folha de Pagamento, Contabilidade, etc.)	• tendências de negócios e eventos não usuais; • o início, o processamento ou o registro de transações complexas ou não usuais; • a extensão da transgressão da administração (ou seja, foi pedido a esses empregados que burlassem os controles internos?); • a adequação/aplicação das políticas contábeis usadas.
O Pessoal de Marketing ou de Vendas	• estratégias de marketing e tendências de vendas; • incentivos de desempenho de vendas; • acordos contratuais com clientes; • a extensão da transgressão da administração (ou seja, foi pedido a esses empregados que burlassem os controles internos ou as políticas contábeis para o reconhecimento de receita?).

PONTO A CONSIDERAR

Não restringir suas perguntas (especialmente em auditorias de entidades de pequeno porte) ao gerente-proprietário e ao contador. Questionar outros empregados da entidade, se houver (tais como gerente de vendas, gerente de produção ou outros empregados), sobre tendências, eventos não usuais, principais riscos do negócio, funcionamento do controle interno e quaisquer casos de transgressão da administração.

No caso de ser descoberta uma possível fraude envolvendo a alta-administração ou os responsáveis pela governança, consultar imediatamente o sócio do trabalho, e considerar obter assessoria jurídica e como proceder. As informações devem ser mantidas confidencialmente para assegurar que sejam adequadamente atendidos os requisitos de privacidade e confidencialidade. Além disso, verificar o código de ética para quaisquer requisitos e orientações adicionais.

8.5 Procedimentos Analíticos



Os procedimentos analíticos usados como procedimentos de avaliação de risco ajudam a identificar assuntos que têm implicações nas demonstrações contábeis e na auditoria. Alguns exemplos são transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais.

Além de serem procedimentos de avaliação de risco, os procedimentos analíticos também podem ser usados como procedimentos adicionais de auditoria na:

- obtenção de evidência sobre uma afirmação das demonstrações contábeis. Esse seria um procedimento analítico substantivo e será discutido mais detalhadamente no Volume 1, Capítulo 10 deste Guia; e
- execução de uma revisão global das demonstrações contábeis no final ou próximo do final da auditoria.

A maioria dos procedimentos analíticos não é muito detalhada ou complexa. Esses procedimentos analíticos frequentemente usam dados agregados em nível alto, o que significa que os resultados somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre se uma distorção relevante pode existir.

As etapas envolvidas na execução de procedimentos analíticos estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 8.5-1

O Que Fazer	Como Fazer
Identificar as Relações entre os Dados	Desenvolver expectativas sobre relações plausíveis entre os diversos tipos de informações que se poderia razoavelmente esperar que existam. Quando possível, tentar usar fontes de informação independentes (ou seja, não geradas internamente). As informações financeiras e não financeiras poderiam incluir: • demonstrações contábeis para períodos anteriores comparáveis; • orçamentos, previsões e extrapolações, incluindo extrapolações a partir de dados de períodos intermediários ou anuais; e • informações relacionadas com o setor em que a entidade opera e as condições econômicas atuais.

O Que Fazer	Como Fazer
Comparar	Comparar expectativas com valores ou índices registrados desenvolvidos a partir de valores registrados.
Avaliar Resultados	Avaliar os resultados. Quando forem identificadas relações não usuais ou inesperadas, considerar possíveis riscos de distorção relevante.

Os resultados desses procedimentos analíticos devem ser considerados em conjunto com outras informações coletadas para:

- identificar os riscos de distorção relevante relacionados com afirmações incorporadas em itens significativos das demonstrações contábeis; e
- ajudar na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

Nota: Algumas entidades de pequeno porte podem não ser capazes de fornecer ao auditor informações financeiras atuais, tais como as informações financeiras intermediárias ou mensais para a execução de procedimentos analíticos. Nessas circunstâncias, algumas informações podem ser obtidas por meio de indagações; porém, para realizar indagações mais detalhadas, pode ser necessário esperar que uma minuta das demonstrações contábeis da entidade esteja disponível.

8.6 Observação e Inspeção



Observação e inspeção:

- suportam as indagações feitas à administração e a outros; e
- fornecem informações adicionais sobre a entidade e seu ambiente.

Os procedimentos de observação e inspeção normalmente incluem um procedimento e uma aplicação, conforme descrito no quadro a seguir.

Quadro 8.6-1

Procedimento	Possível Aplicação
Observação	Considerar observar: • como a entidade opera e é organizada; • as dependências e instalações fabris da entidade; • o estilo operacional e a atitude em relação a controle interno da administração; • a operação de diversos procedimentos de controle interno; e • o cumprimento das principais políticas.
Inspeção	Considerar inspecionar documentos como: • planos, estratégias e propostas de negócios; • estudos do setor e relatórios de mídia sobre a entidade; • principais contratos e compromissos; • regulamentos e correspondência com órgãos reguladores; • correspondência com advogados, banqueiros e outras partes interessadas; • políticas e registros contábeis; • manuais de controle interno; • relatórios preparados pela administração (tais como dados sobre desempenho e demonstrações contábeis intermediárias); e • outros relatórios, tais como atas de reuniões dos responsáveis pela governança, relatórios de consultores, etc.

8.7 Desenho e Implementação de Controles Internos Relevantes

Os procedimentos de avaliação de risco também incluem os procedimentos envolvidos na avaliação do desenho e da implementação de controles internos relevantes. Esses procedimentos são tratados mais detalhadamente no Volume 2, Capítulo 11.

8.8 Outras Fontes de Informação sobre Riscos

Outros procedimentos executados pelo auditor podem ser usados para fins de avaliação de riscos. Alguns exemplos típicos estão apresentados no quadro a seguir.

Quadro 8.8-1

Fonte	Descrição
Aceitação ou Continuação de Clientes	Informações relevantes obtidas da execução de procedimentos preliminares.
Trabalho Anterior	Experiência relevante obtida de trabalhos anteriores e de outros tipos de trabalho executados para a entidade. Isso poderia incluir: • áreas de preocupação em auditorias anteriores; • deficiências no controle interno; • mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; e • distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente.
Informações Externas	• Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação. • Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco. • Informações sobre o setor e a situação da economia obtidas por meio de pesquisa pela Internet, jornais de comércio e econômicos e publicações regulamentares e financeiras.
Discussões da Equipe de Auditoria	Resultados de discussões de equipe (incluindo o sócio) sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude.

9. Resposta aos Risco Avaliados

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Planejamento e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados.	240, 300, 330, 500

Quadro 9.0-1



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.3	O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
300.9	O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de: (a) a natureza, época e extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente; (b) a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados; (c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria (ver item A12).
330.7	Ao planejar procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados, o auditor deve: (a) considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações, incluindo: (i) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transações, saldo de contas ou divulgação relevantes (isto é, o risco inerente); e (ii) se a avaliação de risco leva em consideração os controles relevantes (isto é, o risco de controle), exigindo, assim, que o auditor obtenha evidência de auditoria para determinar se os controles estão operando eficazmente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos) (ver itens A9 a A18); e (b) obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação de risco do auditor (ver item A19).
500.6	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).

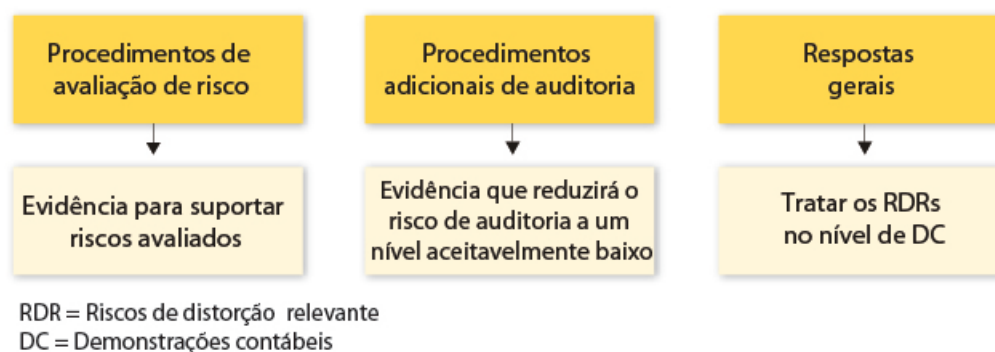
9.1 Visão Geral

Os procedimentos de avaliação de risco (ver Volume 1, Capítulo 8 deste Guia) são planejados para identificar e avaliar riscos no nível de demonstrações contábeis e no nível de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes.

Os procedimentos adicionais de auditoria (ver Volume 1, Capítulo 10 deste Guia) são planejados para responderem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. Seu objetivo é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

As três principais categorias de procedimentos de auditoria estão apresentadas a seguir.

Quadro 9.1-1



Os riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria, tais como determinação da experiência das pessoas designadas para executar o trabalho, o nível de supervisão necessário e qualquer modificação necessária da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria planejados.

Os riscos avaliados no nível de afirmações estão relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos. A resposta consiste em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de detalhes, testes de controles e procedimentos analíticos substantivos.

O planejamento de procedimentos adicionais de auditoria será afetado por:

- resultados da execução de procedimentos de avaliação de risco e as avaliações de risco resultantes no nível de afirmações; e
- respostas gerais desenvolvidas pelo auditor em relação aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de demonstrações contábeis.

9.2 Respostas Gerais aos Riscos no Nível de Demonstrações Contábeis

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.5	O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis (ver itens A1 a A3).

Os riscos de distorção relevante no nível de demonstrações contábeis referem-se a riscos relacionados de maneira generalizada com as demonstrações contábeis como um todo e potencialmente afetam muitas afirmações. Como resultado, esses riscos (como uma atitude fraca da administração em relação a controle) podem contribuir indiretamente para distorções relevantes no nível de afirmações. Por exemplo, se o contador da entidade não é competente, podem surgir várias oportunidades para erro ou fraude em diversos saldos das demonstrações contábeis, classes de transações ou divulgações. Consequentemente, os riscos no nível de demonstrações contábeis muitas vezes não podem ser tratados por meio da execução de procedimentos de auditoria específicos, mas exigem uma resposta geral.

As NBC TAs 240 e 330 descrevem algumas possíveis respostas gerais a riscos identificados no nível de demonstrações contábeis. Alguns exemplos estão apresentados a seguir.

Quadro 9.2-1

Possíveis Respostas Gerais aos Riscos Avaliados no Nível de Demonstrações Contábeis	
Gerenciamento do Trabalho	Enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional. Designar equipe mais experiente ou pessoal com habilidades especiais, como especialistas forenses, em avaliação e TI. Aumentar a supervisão contínua da equipe durante a execução do trabalho.
Incorporar Imprevisibilidade na Seleção de Procedimentos Adicionais de Auditoria	Incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem executados. Isso é particularmente importante ao tratar riscos de fraude porque indivíduos na entidade que estão familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados nos trabalhos podem ser mais capazes de esconder informações contábeis fraudulentas. A imprevisibilidade pode ser conseguida por meio de: • aplicação de procedimentos substantivos sobre saldos contábeis e afirmações não testadas de outra forma em virtude de sua materialidade ou risco; • ajuste da época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria; • utilização de diferentes métodos de amostragem; e • execução de procedimentos de auditoria em locais diferentes ou em locais sem anúncio prévio (como contagens de estoque).

Possíveis Respostas Gerais aos Riscos Avaliados no Nível de Demonstrações Contábeis

Revisar os Procedimentos de Auditoria Planejados

Mudar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo:

- realização de procedimentos substantivos no final do período ou em uma data intermediária;
- observação física ou inspeção de certos ativos;
- revisão de registros de inventário para identificar itens não usuais, valores inesperados e outros itens para procedimentos de acompanhamento;
- execução de trabalho adicional para avaliar a razoabilidade das estimativas da administração e os julgamentos e as premissas que as fundamentam;
- aumento do tamanho das amostras ou realização de procedimentos analíticos em um nível mais detalhado;
- uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs) para:
 - coletar mais evidência sobre dados contidos em arquivos significativos de contas ou transações eletrônicas;
 - aplicar testes mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas;
 - selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos-chave;
 - classificar transações com características específicas; e
 - testar uma população inteira ao invés de uma amostra;
- solicitação de informações adicionais em confirmações externas. Por exemplo, em uma confirmação de contas a receber, o auditor pode solicitar confirmação dos detalhes de contratos de venda, incluindo data, direitos de devolução e prazos de entrega; e
- modificação da natureza e extensão de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais substantiva.

Possíveis Respostas Gerais aos Riscos Avaliados no Nível de Demonstrações Contábeis	
Mudanças na Abordagem da Auditoria	Considerar o entendimento obtido do ambiente de controle. Se o ambiente de controle é eficaz, o auditor pode ter mais confiança no controle interno e na evidência de auditoria gerada internamente na entidade. Isso pode significar: • mais trabalho de auditoria conduzido em uma data intermediária em vez de no final do período; e • uma abordagem que usa testes de controles e procedimentos substantivos (abordagem combinada). Se o ambiente de controle não é eficaz, o resultado pode ser: • condução de mais procedimentos de auditoria no final do período em vez de em uma data intermediária; • obtenção de evidência de auditoria mais extensiva dos procedimentos substantivos; e • aumento do número de locais a serem incluídos no alcance da auditoria.
Revisão de Políticas Contábeis em Uso	Avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, especialmente as relacionadas com mensurações subjetivas e transações complexas, podem ser indicativas de relatórios financeiros fraudulentos resultantes do esforço da administração de gerenciar os lucros.

PONTO A CONSIDERAR

Época

Respostas gerais podem ser desenvolvidas no estágio de planejamento e depois incorporadas na estratégia global de auditoria. Em trabalhos novos, as respostas gerais podem ser desenvolvidas preliminarmente durante o planejamento e depois confirmadas ou alteradas com base nos resultados da avaliação de riscos.

Documentação

O estabelecimento de uma resposta geral de auditoria e uma estratégia global de auditoria em uma entidade de pequeno porte não precisa ser necessariamente complexo ou demorado. Em alguns casos, os dois passos podem ser concluídos por meio da preparação de um breve memorando ao término da auditoria anterior (supondo que ele cobre todos os assuntos necessários), que pode ser atualizado depois com base em discussões com a administração.

Transgressão da Administração

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.26	Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliar que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos. O item 47 especifica a documentação requerida no caso em que o auditor conclui que a presunção não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, portanto, não identifica o reconhecimento de receitas como um risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
240.32	Independentemente da avaliação do auditor dos riscos de que a administração burle controles, o auditor deve definir e aplicar procedimentos de auditoria para: (a) Testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral e outros ajustes efetuados na elaboração das demonstrações contábeis. Ao definir e aplicar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve: (i) fazer indagações, a indivíduos envolvidos no processo de informação financeira, a respeito de atividade inadequada ou não usual referente ao processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes; (ii) selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes feitos no final do período sob exame; e (iii) considerar a necessidade de testar os lançamentos contábeis e outros ajustes durante o período (ver itens A41 a A44). (b) Revisar estimativas contábeis em busca de vícios (critérios ou resultados tendenciosos) e avaliar se as circunstâncias que geram esses vícios, se houver, representam risco de distorção relevante decorrente de fraude. Na execução dessa revisão, o auditor deve: (i) avaliar se os julgamentos e as decisões da administração na determinação das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis, mesmo que individualmente razoáveis, indicam uma possível tendenciosidade da administração da entidade que possa representar risco de distorção relevante decorrente de fraude. Em caso afirmativo, o auditor deve reavaliar as estimativas contábeis como um todo; e (ii) efetuar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e das premissas da administração relativas a estimativas contábeis significativas refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior (ver itens A45 a A47). (c) Para operações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outro modo pareçam não usuais, tendo em vista o entendimento da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas pelo auditor durante a auditoria, ele deve avaliar se a justificativa de negócio das operações (ou a ausência dela) sugere que elas podem ter sido realizadas para gerar informações contábeis fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos (ver item A48).
240.33	O auditor deve determinar se, para responder aos riscos identificados da administração vir a burlar os controles, o auditor precisa aplicar outros procedimentos de auditoria além dos mencionados anteriormente (isto é, quando há riscos adicionais específicos de que a administração possa burlar os controles não cobertos pelos procedimentos aplicados para atender às exigências do item 32).

Presume-se que transgressão da administração e fraude no reconhecimento de receita são riscos significativos (ver Volume 2, Capítulo 10 deste Guia) e são tratados como tal. Consequentemente, existem certos procedimentos de auditoria que seriam executados em qualquer auditoria, e que estão descritos nos trechos das normas de auditoria citados anteriormente. Alguns comentários adicionais estão incluídos no quadro a seguir.

Quadro 9.2-2

Procedimentos para Tratar Transgressão da Administração	
Lançamentos no Livro Diário	Identificar, selecionar e testar lançamentos no livro diário e outros ajustes com base em: - entendimento do processo de informação financeira e do desenho/da implementação de controle interno da entidade; e - consideração de: - características de lançamentos no livro diário ou outros ajustes fraudulentos; - presença de fatores de risco de fraude relativos a classes específicas de lançamentos no livro diário e outros ajustes; e - indagações de pessoas envolvidas no processo de informação financeira a respeito de atividade inadequada ou não usual.
Estimativas	Revisar estimativas relacionadas com transações e saldos específicos para identificar possíveis vícios por parte da administração. Os procedimentos adicionais podem incluir: - reavaliação das estimativas em todo seu conjunto; - revisão retrospectiva dos julgamentos e das premissas da administração relativas a estimativas contábeis significativas feitas no período anterior; e - determinação se o efeito cumulativo significa uma distorção relevante nas demonstrações contábeis.
Transações Significativas	Obter um entendimento da justificativa de negócio das transações significativas não usuais ou fora do curso normal dos negócios. Isso inclui uma avaliação de se: - a administração está dando mais ênfase à necessidade de um tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da transação; - as disposições em torno dessas transações são extremamente complexas; - a administração discutiu a natureza e contabilização dessas transações com os responsáveis pela governança; - as transações envolvem partes relacionadas anteriormente não identificadas, ou partes que não possuem a solidez ou capacidade financeira para suportar a transação sem ajuda da entidade que está sendo auditada; - transações que envolvem partes relacionadas não consolidadas, incluindo entidades de propósito específico, foram adequadamente revisadas e aprovadas pelos responsáveis pela governança; e - existe documentação adequada.

Procedimentos para Tratar Transgressão da Administração	
Reconhecimento de Receita	Executar procedimentos analíticos substantivos. Considerar técnicas de auditoria assistidas por computador para identificar relações ou transações de receita não usuais ou inesperadas. Confirmar, com os clientes, termos contratuais relevantes (critérios de aceitação, prazos de entrega e pagamento) e a ausência de acordos paralelos (direito de devolução do produto, valores de revenda garantidos, etc.).

9.3 Resposta aos Riscos Avaliados no Nível de Afirmações

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.6	O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações (ver itens A4 a A8).

A avaliação do auditor quanto aos riscos identificados no nível de afirmações fornece um ponto de partida para:

- considerar a abordagem de auditoria apropriada; e
- planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais. Consultar o Volume 1, Capítulo 10 para uma descrição detalhada de procedimentos de auditoria adicionais.

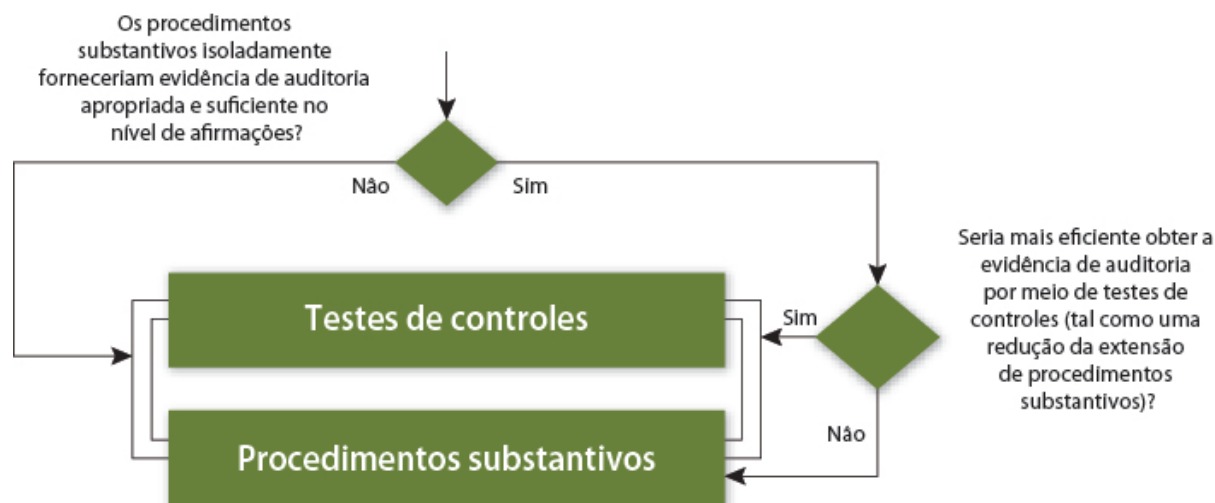
Abordagem de Auditoria Apropriada

A abordagem de auditoria para o planejamento e a execução de procedimentos de auditoria adicionais será baseada na avaliação dos riscos identificados no nível de demonstrações contábeis e no nível de afirmações.

Considerando que os riscos avaliados serão diferentes entre classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes, a abordagem de auditoria mais apropriada variará. Por exemplo, pode ser apropriado testar controles sobre integridade de vendas e usar procedimentos substantivos para as outras afirmações. Para contas a pagar, uma abordagem substantiva pode ser aplicável a todas as afirmações. O segredo é desenvolver procedimentos de auditoria que respondam adequadamente aos riscos identificados.

O quadro a seguir descreve algumas das considerações ao desenvolver a abordagem de auditoria apropriada para um saldo contábil ou uma classe de transações.

Quadro 9.3-1



Nota: Em entidades de pequeno porte, atividades de controle confiáveis podem não existir ou ser muito limitadas. Nesses casos, uma abordagem basicamente substantiva pode ser a única alternativa.

Planejamento e Execução de Procedimentos de Auditoria Adicionais

A natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria baseiam-se em e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. Isso fornece uma clara integração entre os procedimentos adicionais de auditoria e a avaliação de riscos do auditor.

O primeiro passo é revisar as informações obtidas até o momento que formarão a base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria e incluiriam:

- a natureza e razão dos riscos avaliados (tais como riscos de negócio e de fraude) nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações;
- os saldos contábeis, as classes de transações ou as divulgações que são relevantes para as demonstrações contábeis;
- a necessidade (se houver) de aplicar testes de controles. Isso ocorre quando procedimentos substantivos isoladamente não conseguem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações;
- o entendimento do auditor do ambiente de controle e das atividades de controle. Em particular, se foi identificado algum controle interno relevante que, se testado, forneceria uma resposta eficaz aos riscos avaliados de distorção relevante para uma afirmação específica; e
- a natureza e extensão de procedimentos de auditoria específicos que podem ser exigidos para certas NBC TAs, ou por regras e regulamentos locais.

Com base nas informações anteriores, o auditor pode planejar a natureza e extensão dos procedimentos a serem executados. Algumas considerações de planejamento são abordadas a seguir.

Quadro 9.3-2

Considerar	Impacto sobre o Planejamento do Procedimento de Auditoria
Natureza da Afirmação que Está Sendo Tratada	Qual é o procedimento de auditoria mais apropriado para tratar a afirmação específica? Considerar: • Efetividade A melhor maneira de se obter evidência de integridade de vendas pode ser um teste de controles, enquanto a evidência para suportar a avaliação de estoque será provavelmente obtida com procedimentos substantivos; e • Confiabilidade de evidência obtida Fornecer evidência mais confiável para uma afirmação. Uma confirmação de contas a receber para determinar existência pode fornecer melhor evidência do que simplesmente examinar faturas ou executar alguns procedimentos analíticos.
Razões do Risco Avaliado	Quais são as razões subjacentes das avaliações de risco? Isso incluirá considerar as características da área das demonstrações contábeis, os riscos inerentes identificados e avaliados e os controles internos relevantes. Se o risco avaliado parece ser baixo em virtude do desenho e da implementação de controles internos relevantes, podem ser considerados testes de controles para confirmar o risco avaliado e possivelmente reduzir a extensão de procedimentos substantivos que de outra forma seriam necessários.
Nível de Risco Avaliado	É necessária evidência de auditoria mais confiável e relevante para alguns riscos avaliados? O alcance de procedimentos existentes pode precisar ser ampliado, ou alguns tipos diferentes de procedimentos de auditoria necessitariam ser combinados, para fornecer a segurança necessária. Por exemplo, para assegurar a existência de um item de estoque de valor alto, pode ser realizada uma inspeção física, além do exame dos documentos-suporte.
Fontes de Informação Usadas	Os procedimentos de auditoria planejados baseiam-se em informações não financeiras produzidas pelo sistema de informações da entidade? Se esse for o caso, deve ser obtida evidência de sua precisão e integridade. Por exemplo, em um prédio de apartamentos, o número de unidades de aluguel multiplicado pelo aluguel mensal pode ser usado para comparar com o total das receitas. Nesse caso, é importante assegurar que o número de unidades de aluguel seja o real e que os aluguéis mensais estejam de acordo com os contratos de arrendamento assinados.
Potencial para Testes de Duplo Propósito	Seria eficiente aplicar um teste de controles simultaneamente com um teste de detalhes na mesma transação? Por exemplo, se uma fatura foi examinada em busca de evidência de aprovação (testes de controles), também poderia ser examinada ao mesmo tempo para comprovar outros aspectos da transação (testes de detalhes).

Uso de Afirmações na Seleção da População a ser Testada

Ao planejar um procedimento, o auditor considera cuidadosamente a natureza da afirmação para a qual está sendo obtida evidência. Isso determinará o tipo de evidência a ser examinada, a natureza do procedimento e a população da qual selecionar a amostra.

Por exemplo, a evidência para a afirmação de **existência** seria obtida pela seleção de itens que já estão contidos no saldo de uma rubrica das demonstrações contábeis. A seleção de saldos de contas a receber para confirmação fornecerá evidência de que o saldo de contas a receber existe. Entretanto, a seleção de itens que já estão contidos no saldo de uma rubrica das demonstrações contábeis não forneceria nenhuma evidência com relação à afirmação de integridade.

Para **integridade**, os itens seriam selecionados a partir de evidência que indica que um item deve ser incluído no saldo da respectiva rubrica das demonstrações contábeis. Para determinar se as vendas estão completas (isto é, não há nenhuma venda não registrada), a seleção de pedidos de notas de embarque e seu confronto com as faturas de venda (sujeito à integridade das notas de embarque) fornecem evidência sobre vendas omitidas.

Época dos Procedimentos

A época refere-se a quando os procedimentos de auditoria são executados, ou o período ou a data em que a evidência de auditoria se aplica.

Antes ou no Final do Período?

Na maioria dos casos (especialmente em entidades de pequeno porte), os procedimentos de auditoria serão executados no final do período e depois dele. Além disso, quanto mais altos os riscos de distorção relevante, maior a probabilidade de os procedimentos substantivos serem executados mais próximo ou depois do final do período.

Em algumas situações, pode haver algumas vantagens em executar procedimentos de auditoria antes do final do período. Por exemplo:

- ajudar a identificar assuntos significativos em um estágio inicial. Isso dá tempo para que os assuntos sejam tratados e os procedimentos adicionais de auditoria executados;
- equilibrar a carga de trabalho da firma de auditoria transferindo alguns procedimentos de épocas de mais trabalho para períodos menos movimentados;
- equilibrar a carga de trabalho do cliente reduzindo o tempo necessário após o final do período para responder a indagações de auditoria e fornecer evidência e cronogramas solicitados; e
- executar procedimentos sem anúncio prévio ou em épocas não previstas.

O quadro a seguir descreve os fatores a serem considerados ao determinar a execução de procedimentos em uma data intermediária.

Quadro 9.3-3

Fatores a Considerar	
Procedimentos de Auditoria Executados Antes do Final do Período	O ambiente de controle geral é bom? Realizar a contagem de estoque em uma data intermediária e depois atualizar a contagem para movimentações no estoque (entrada e saída) não é provavelmente suficiente se o ambiente de controle for insatisfatório.
	Até que ponto são bons os controles específicos sobre o saldo contábil ou a classe de transações que está sendo considerada?
	A evidência necessária está disponível para a aplicação do teste? Arquivos eletrônicos podem ser subsequentemente sobrescritos ou procedimentos a serem observados podem ocorrer somente em determinadas épocas.
	Um procedimento executado antes do final do período trataria a natureza e a essência do risco envolvido?
	O procedimento intermediário trataria o período ou a data à qual se refere a evidência de auditoria?
	Quanta evidência adicional será necessária para o período remanescente entre a data do procedimento e o final do período?

O Volume 1, Capítulo 10.5 fornece informações adicionais sobre a época dos testes de controles.

Após o Final do Período

Certos procedimentos de auditoria podem ser executados somente no final do período ou depois dele. Isso inclui procedimentos de corte (em que a confiança sobre o controle interno é mínima), ajustes de final de período e eventos subsequentes.

10. Procedimentos Adicionais de Auditoria

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Características e uso de procedimentos adicionais de auditoria.

330, 505, 520

Quadro 10.0-1



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.4	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir têm os seguintes significados : (a) <u>Procedimento substantivo</u> é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem: (i) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e (ii) procedimentos analíticos substantivos. (b) <u>Teste de controle</u> é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a <i>efetividade</i> operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

10.1 Visão Geral

Este capítulo descreve as características e o uso de procedimentos adicionais de auditoria planejados para responder aos riscos avaliados no nível de afirmações.

Procedimentos Substantivos

Os procedimentos substantivos são aplicados pelo auditor para:

- coletar evidência sobre afirmações subjacentes (I, E, PC, A) embutidas nos saldos contábeis e nas classes de transações subjacentes; e
- detectar distorções relevantes.

Procedimentos substantivos típicos incluem seleção de um saldo contábil ou de uma amostra representativa de transações para:

- recalcular valores registrados para garantir a precisão;
- confirmar a existência de saldos (contas a receber, contas bancárias, investimentos, etc.);
- assegurar que as transações estão registradas no período certo (testes de corte);
- comparar valores entre períodos ou com expectativas (procedimentos analíticos);
- inspecionar a documentação-suporte (como faturas ou contratos de venda);
- observar a existência física de ativos registrados (contagens de estoque); e
- revisar a adequação de provisões feitas para perda de valor (devedores duvidosos e estoque obsoleto).

Testes de Controle

Testes de controles são aplicados pelo auditor para coletar evidência sobre a efetividade operacional dos procedimentos de controle interno que:

- tratam de afirmações específicas em que a confiança nos controles é planejada; e
- previnem ou detectam/corrigem erros relevantes ou fraude.

Testes de controles típicos incluem seleção de uma amostra representativa de transações ou documentação-suporte para:

- observar a operação de um procedimento de controle interno que está sendo executado;
- inspecionar evidência de que o procedimento de controle foi executado;
- indagar sobre como e quando o procedimento de controle foi executado; e
- reexecutar a operação do procedimento de controle (como quando o sistema de informações é computadorizado).

A evidência sobre operação de controle também pode ser coletada usando técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs).

10.2 Procedimentos Substantivos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.18	Independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas (ver itens A42 a A47).
330.19	O auditor deve considerar se procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos. (ver itens A48 a A51).
330.20	Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os seguintes procedimentos de auditoria relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis: (a) confrontar ou conciliar as demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam; e (b) examinar lançamentos relevantes de diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis (ver item A52).
330.21	Se o auditor determinar que um risco identificado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que respondem especificamente a esse risco. Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes (ver item A53).
330.22	Se os procedimentos substantivos forem executados em data intermediária, o auditor deve cobrir o período remanescente mediante a execução de: (a) procedimentos substantivos, combinados com testes de controle para o período desde a data intermediária até o encerramento; ou (b) se o auditor determinar que é suficiente, apenas procedimentos substantivos adicionais, que forneçam base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período (ver itens A55 a A57).
330.23	Se forem detectadas distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cubrem o período remanescente precisam ser modificadas (ver item A58).

Os procedimentos substantivos são planejados pelo auditor para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Existem dois tipos de procedimentos substantivos, conforme descrito a seguir.

Quadro 10.2-1

Procedimento	Descrição
Testes de Detalhes	Procedimentos planejados para coletar evidências que comprovarão um valor de demonstrações contábeis. São usados para obter evidência de auditoria referente a afirmações, tais como existência, precisão e avaliação.
Procedimentos Analíticos Substantivos	Procedimentos planejados para comprovar um valor de demonstrações contábeis usando relações previsíveis entre dados financeiros e não financeiros. São aplicáveis principalmente a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo.

Testes de Detalhes

Ao planejar procedimentos substantivos para responder aos riscos avaliados, o auditor deve considerar diversos assuntos, conforme descrito a seguir.

Quadro 10.2-2

Tratar	Descrição
Cada Saldo Contábil, Classe de Transações e Divulgação Relevante	Isso é necessário independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante.
Procedimentos de Auditoria Necessários	Incluem quaisquer procedimentos específicos necessários para cumprir as normas de auditoria e quaisquer requisitos locais. Os Capítulos 11 a 15 do Volume 1 apresentam um resumo de alguns desses procedimentos, que incluem: • examinar lançamentos relevantes no livro diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis; • tratar transgressão da administração (ver Volume 1, Capítulo 9.2); e • confrontar as demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam.
Necessidade de Procedimentos de Confirmação Externa	Considerar a necessidade de obter confirmações externas para tratar afirmações associadas com saldos contábeis e seus elementos (saldos bancários, investimentos, contas a receber, etc.) ou outros assuntos, tais como: • termos de acordos e contratuais; • transações entre uma entidade e outras partes; e • evidência sobre a ausência de certas condições (tais como não existência de nenhum “acordo paralelo” em um contrato de vendas). Ver também a discussão sobre confirmações externas a seguir.
Riscos Significativos	Planejar e executar procedimentos substantivos (testes de detalhes) que respondem especificamente aos riscos identificados e fornecem o necessário alto nível de asseguuração de auditoria.
Época	Se os procedimentos forem executados antes do final do período, o período remanescente precisa ser tratado com procedimentos substantivos, combinados com testes de controles ou procedimentos substantivos adicionais que fornecem uma base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período. Se forem identificadas distorções inesperadas em data intermediária, é necessário considerar a modificação dos procedimentos remanescentes planejados.

Na determinação de quais procedimentos substantivos respondem melhor aos riscos avaliados, o auditor pode executar:

- somente testes de detalhes; ou
- quando não houver um risco significativo de distorção relevante, somente procedimentos analíticos substantivos; ou
- uma combinação de teste de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

Quando são executados procedimentos analíticos substantivos, o auditor deve estabelecer a confiabilidade dos dados em que se baseia sua expectativa em relação a valores ou índices registrados (tais como dados não financeiros).

Execução de Procedimentos Substantivos em Data Intermediária

Quando são executados procedimentos substantivos em uma data intermediária, o auditor deve executar procedimentos substantivos adicionais ou procedimentos substantivos combinados com testes de controles, para cobrir o período remanescente. Isso fornece uma base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período e reduz o risco de distorções existentes no final do período não serem detectadas. Entretanto, se os procedimentos substantivos isoladamente não forem suficientes, também devem ser executados testes dos controles relevantes.

Procedimentos para Tratar o Período Entre a Data Intermediária e o Final do Período

Quando os procedimentos são executados em uma data intermediária:

- comparar informações do final do período com informações comparáveis na data intermediária;
- identificar valores que pareçam não usuais. Esses valores devem ser investigados por meio de procedimentos analíticos substantivos adicionais ou testes de detalhes para o período intermediário;
- quando são planejados procedimentos analíticos substantivos, considerar se os saldos do final do período das classes de transações ou dos saldos contábeis específicos são razoavelmente previsíveis com relação a valor, importância relativa e composição; e
- considerar os procedimentos da entidade para analisar e ajustar as classes de transações ou os saldos contábeis em datas intermediárias, e para estabelecer cortes contábeis adequados.

Os procedimentos substantivos relacionados com o período remanescente dependem de se o auditor realizou testes de controles.

Uso de Procedimentos Substantivos Executados em Períodos Anteriores

O uso de evidência de auditoria obtida de procedimentos substantivos executados em períodos anteriores pode ser útil no planejamento de auditoria, mas em geral fornece pouca ou nenhuma evidência de auditoria para o período corrente (a menos que haja relevância contínua para o exercício corrente, como o preço de custo de ativos não circulantes ou detalhes de contratos).

10.3 Confirmações Externas

Item	Objetivos da NBC TA
505.5	O objetivo do auditor, ao usar procedimentos de confirmação externa, é planejar e executar tais procedimentos para obter evidência de auditoria relevante e confiável.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
505.7	Ao usar procedimentos de confirmação externa, o auditor deve manter o controle sobre as solicitações de confirmação externa, incluindo: (a) determinação das informações a serem confirmadas ou solicitadas (ver item A1); (b) seleção da parte apropriada para confirmação (ver item A2); (c) definição das solicitações de confirmação, assegurando-se que as solicitações estejam devidamente endereçadas e que contenham as informações para retorno das respostas diretamente ao auditor (ver itens A3 a A6); e (d) envio das solicitações, incluindo segundo pedido, quando aplicável, para a parte que confirma (ver item A7).
505.8	No caso de a administração se recusar a permitir que o auditor envie solicitações de confirmação, o auditor deve: (a) indagar sobre as razões da recusa da administração e procurar evidência de auditoria sobre sua validade e razoabilidade (ver item A8); (b) avaliar as implicações da recusa da administração na avaliação do auditor dos riscos significativos de distorção relevante, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, época e extensão de outros procedimentos de auditoria (ver item A9); e (c) executar procedimentos alternativos de auditoria definidos para obter evidência de auditoria relevante e confiável (ver item A10).
505.9	Se o auditor concluir que a recusa em permitir o envio de solicitações de confirmação não é razoável, ou não conseguir obter evidência de auditoria relevante e confiável por meio de procedimentos alternativos de auditoria, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança de acordo com a NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 16. O auditor deve, também, determinar as implicações para a auditoria e para a opinião do auditor de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.
505.10	Se o auditor identificar fatores que dão origem a dúvidas sobre a confiabilidade da resposta a uma solicitação de confirmação, o auditor deve obter evidência adicional de auditoria para resolver essas dúvidas (ver itens A11 a A16).
505.11	Se o auditor determinar que uma resposta a uma solicitação de confirmação não é confiável, o auditor deve avaliar as implicações na avaliação dos riscos significativos de distorção relevante, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, época e extensão relacionada a outros procedimentos de auditoria (ver item A17).
505.12	No caso de resposta não recebida, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria relevante e confiável (ver itens A18 e A19).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
505.13	Se o auditor determinou que uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva é necessária para obter evidência de auditoria, procedimentos alternativos de auditoria não fornecerão a evidência de auditoria que o auditor precisa. Se o auditor não obtiver essa confirmação, o auditor deve determinar as implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a NBC TA 705 (ver item A20).
505.14	O auditor deve investigar as exceções para determinar se elas são indicativas ou não de distorção (ver itens A21 e A22).
505.15	As confirmações negativas fornecem evidência de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. Consequentemente, o auditor não deve usar solicitações de confirmação negativa como o único procedimento substantivo de auditoria para tratar o risco de distorção relevante avaliado no nível de afirmações, a menos que estejam presentes todos os itens a seguir (ver item A23): (a) o auditor avaliou o risco de distorção relevante como baixo e obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação à efetividade operacional dos controles relevantes para a afirmação; (b) a população de itens sujeitos a procedimentos de confirmação negativa compreende um grande número de saldos contábeis, transações ou condições, homogêneas de pequena magnitude; (c) espera-se uma taxa de exceção muito pequena; e (d) o auditor não tem conhecimento das circunstâncias ou condições que fariam com que as pessoas que recebem solicitações de confirmação negativa ignorassem essas solicitações.
505.16	O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa fornecem evidência de auditoria relevante e confiável, ou se são necessárias outras evidências de auditoria (ver itens A24 e A25).

Confirmações externas são frequentemente usadas em relação a saldos contábeis (normalmente ativos) e seus componentes, mas não precisam estar restritas a esses itens.

Confirmações externas são muitas vezes usadas para fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. Confirmações externas também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (precisão) e no período apropriado (corte). Confirmações são menos relevantes ao tratar assuntos de avaliação, tais como a recuperação de contas a receber ou a obsolescência de estoque mantido.

Situações típicas em que os procedimentos de confirmação externa fornecem evidência de auditoria incluem:

- saldos bancários e outras informações relevantes para relações bancárias;
- saldos e prazos de contas a receber;
- estoques mantidos por terceiros em armazéns alfandegados para processamento ou em consignação;
- escrituras de propriedade mantidas por custódia ou garantia;
- investimentos mantidos para guarda de valores por terceiros, ou adquiridos de corretores de bolsa, mas não entregues na data do balanço;
- valores devidos a credores, incluindo prazos relevantes de liquidação e cláusulas restritivas; e
- saldos e prazos de contas a receber.

Os assuntos que o auditor deve considerar estão descritos a seguir.

Quadro 10.3-1

Tratar	Descrição
Testes de Duplo Propósito	Existe uma oportunidade de obter evidência de auditoria sobre outros assuntos importantes ao mesmo tempo (tais como termos de um contrato, por exemplo)?
Confirmação do Conhecimento do Objeto pela Parte	As respostas serão mais confiáveis se fornecidas por uma pessoa que tem conhecimento sobre o objeto.
Capacidade/Disposição da Parte que Confirma de Responder	Considerar a confiabilidade da evidência obtida se houver possibilidade da parte que confirma: • não aceitar responsabilidade; • considerar que responder tem um custo alto ou demanda muito tempo; • estar preocupada com uma possível responsabilidade legal; • poder contabilizar transações em moedas diferentes; ou • não tratar as solicitações de confirmação como importantes.
Objetividade da Parte que Confirma	Considerar a confiabilidade da evidência obtida se a parte que confirma for uma parte relacionada. Nessas situações, considerar: • confirmar detalhes adicionais sobre o objeto, tais como termos de contratos de venda, incluindo datas, direitos de devolução e prazos de entrega; e • complementar a confirmação com indagações de pessoal que não seja da área financeira sobre o objeto, como mudanças em contratos de venda e prazos de entrega.

A evidência de auditoria é geralmente considerada mais confiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade. Por essa razão, respostas por escrito a solicitações de confirmação recebidas diretamente de terceiros não relacionados podem ajudar a reduzir o risco de distorção relevante para as afirmações relacionadas a um nível aceitavelmente baixo.

As solicitações de confirmação podem ser resumidas conforme descrito a seguir.

Quadro 10.3-2

Tratar	Descrição
Manter Controle sobre Processo de Confirmação	Isso inclui: • consideração das informações a serem confirmadas ou solicitadas; • seleção adequada da parte que confirma; • avaliação das razões para qualquer recusa da administração em permitir o envio de confirmações. Isso inclui consideração das implicações sobre os riscos avaliados, da possibilidade de fraude e de quais procedimentos adicionais de auditoria serão necessários no momento; • elaboração de solicitações de confirmação; • determinação de que as solicitações estão devidamente endereçadas e que contêm as informações para retorno das respostas diretamente ao auditor; e • envio das solicitações, incluindo segundo pedido, quando aplicável, para a parte que confirma.
As Respostas São Confiáveis?	Se houver fatores que dão origem a dúvidas sobre a confiabilidade da resposta: • obter evidência de auditoria adicional para resolver ou confirmar dúvidas; • considerar fraude e outros impactos sobre riscos avaliados; e • investigar exceções para determinar se elas são indicativas de distorções.
Quando Não é Recebida Nenhuma Resposta	Executar procedimentos alternativos de auditoria (se possível) para obter evidência de auditoria relevante e confiável.
Avaliar Resultados Gerais	Os resultados dos procedimentos de confirmação externa forneceram a evidência de auditoria relevante e confiável necessária?

10.4 Procedimentos Analíticos Substantivos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
520.5	Quando planejar e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhes, tais como procedimentos substantivos de acordo com a NBC TA 330, item 18, o auditor deve (ver itens A4 e A5): (a) determinar a adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos para determinadas afirmações, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante e testes de detalhes, se houver, para essas afirmações (ver itens A6 a A11); (b) avaliar a confiabilidade dos dados em que se baseia a expectativa do auditor em relação a valores registrados ou índices, levando em consideração a fonte, comparabilidade, natureza e relevância das informações disponíveis, e os controles sobre a elaboração dos dados (ver itens A12 a A14); (c) desenvolver uma expectativa de valores registrados ou índices, e avaliar se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes (ver item A15); e (d) determinar o valor de qualquer diferença entre valores registrados e valores esperados que seja aceitável sem exame adicional conforme requerido pelo item 7 (ver item A16).

Procedimentos analíticos substantivos envolvem uma comparação de valores ou relações nas demonstrações contábeis com uma expectativa desenvolvida a partir de informações obtidas do entendimento da entidade e de outras evidências de auditoria.

Se os riscos inerentes são baixos para uma classe de transações, procedimentos analíticos substantivos isoladamente podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente. Entretanto, se o risco avaliado é baixo por causa dos controles internos relacionados, o auditor também realizaria testes desses controles. Consequentemente, para riscos significativos identificados, os procedimentos analíticos seriam sempre usados em combinação com outros testes substantivos ou testes de controle.

Para usar um procedimento analítico como um procedimento substantivo, o auditor deve planejar o procedimento para reduzir o risco de não detectar uma distorção relevante na afirmação relevante a um nível aceitavelmente baixo. Isso significa que a expectativa de qual deve ser o valor registrado deve ser precisa o suficiente para indicar a possibilidade de uma distorção relevante, individualmente ou em conjunto.

PONTO A CONSIDERAR

Para fins de planejamento de auditoria, os procedimentos analíticos substantivos podem ser agrupados em três níveis distintos com base no nível de segurança obtida, conforme descrito a seguir.

Quadro 10.4-1

Impacto sobre a Redução do Risco de Auditoria	Descrição
Altamente Eficaz (Baixo Nível de Risco de o Valor Registrado Apresentar Distorção)	A finalidade do procedimento é ser a fonte primária de evidência relacionada com uma afirmação nas demonstrações contábeis. Ele “efetivamente” comprova o valor registrado. Entretanto, se o risco envolvido for significativo, ele é complementado com outros procedimentos relevantes.
Moderadamente Eficaz	A finalidade do procedimento é somente corroborar a evidência obtida de outros procedimentos. Obtém-se um nível moderado de segurança.
Limitado	Procedimentos básicos, tais como comparar um valor no período corrente com um valor de um período anterior, são úteis, mas apenas para fornecer um nível limitado de segurança.

Técnicas

Existem diversas técnicas que podem ser usadas para a execução dos procedimentos analíticos. O objetivo é selecionar a técnica mais apropriada para fornecer os níveis pretendidos de segurança e precisão. As técnicas incluem:

- análise por meio de quocientes/índices;
- análise de tendências;
- análise de ponto de equilíbrio;
- análise de padrões; e
- análise de regressão.

Cada técnica tem seus pontos fortes e fracos que o auditor precisa considerar ao planejar os procedimentos analíticos. Uma técnica complexa, como a análise de regressão, pode fornecer conclusões estatisticamente confiáveis sobre o valor registrado. Entretanto, uma técnica simples, como multiplicar o número de apartamentos pelos valores de aluguel aprovados (por aluguel) e ajustar o resultado com base nas unidades vagas reais pode fornecer uma estimativa confiável e precisa da receita de aluguel.

Quadro 10.4-2

Fatores a Considerar	
Desenho de Procedimentos Analíticos Substantivos	Adequação considerando a natureza das afirmações.
	Confiabilidade dos dados (internos ou externos) com base nos quais é desenvolvida a expectativa em relação a valores registrados ou índices. Isso exigirá testes sobre a precisão, existência e integridade das informações subjacentes, tais como testes de controles ou execução de outros procedimentos de auditoria específicos, possivelmente incluindo o uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs).
	A suficiência da precisão da expectativa para identificar uma distorção relevante no nível de segurança desejado.
	Valor de qualquer diferença entre valores registrados e valores esperados que seria aceitável.
Questões a Serem Tratadas	
Estabelecimento de Relações Significativas entre Informações	As relações são desenvolvidas em um ambiente estável? Expectativas confiáveis e precisas podem não ser possíveis em um ambiente dinâmico ou instável.
	As relações são consideradas em um nível detalhado? A desagregação dos valores pode fornecer expectativas mais confiáveis e precisas do que valores agregados.
	Existem fatores compensatórios ou complexidade entre componentes altamente resumidos que poderiam encobrir uma distorção relevante?
	As relações envolvem itens sujeitos ao critério da administração? Em caso positivo, elas podem fornecer expectativas menos confiáveis ou precisas.

O grau de confiabilidade de dados usados para desenvolver expectativas precisa ser consistente com os níveis de segurança e precisão que se pretende obter do procedimento analítico. Outros procedimentos substantivos também podem ser necessários para determinar se os dados de suporte são suficientemente confiáveis. Testes de controles também podem ser considerados para tratar outras afirmações, tais como integridade, existência e precisão dos dados. O controle interno sobre informações não financeiras pode muitas vezes ser testado em conjunto com outros testes de controles.

Quadro 10.4-3

Questões a Serem Tratadas	
Os Dados São Suficientemente Confiáveis para Atingir o Objetivo da Auditoria?	Os dados são obtidos de fontes internas à entidade ou de fontes independentes externas à entidade?
	A confiabilidade da evidência de auditoria é maior (com algumas exceções) quando obtida de fontes independentes externas à entidade.
	Os dados de fontes internas à entidade são desenvolvidos por pessoas diretamente responsáveis por sua precisão?
	Em caso positivo, considerar procedimentos adicionais para verificar a precisão.
	Os dados foram desenvolvidos por um sistema confiável com controle interno adequado?
	Existem bastantes dados do setor disponíveis para comparação com os dados da entidade?
	Os dados foram submetidos a testes de auditoria no período corrente ou em período anterior?
	As expectativas do auditor com relação a valores registrados foram desenvolvidas a partir de diversas fontes?

Para evitar confiar injustificadamente em uma fonte de dados usada, o auditor deve realizar testes substantivos dos dados de suporte para determinar se ela é suficientemente confiável ou testar se os controles internos sobre a integridade, existência e precisão dos dados estão operando de maneira efetiva.

Em alguns casos, serão usados dados não financeiros (por exemplo, quantidades e tipos de itens produzidos) para a execução de procedimentos analíticos. Consequentemente, o auditor precisa de uma base apropriada para determinar se os dados não financeiros são suficientemente confiáveis para fins de execução dos procedimentos analíticos.

Diferenças com Relação às Expectativas

Quando são identificadas diferenças entre os valores registrados e as expectativas do auditor, o auditor consideraria o nível de segurança que se pretende obter dos procedimentos e a materialidade para execução de uma auditoria. O valor da diferença aceitável sem investigação precisaria, em qualquer caso, ser inferior à materialidade para execução da auditoria.

Os procedimentos usados para a investigação podem incluir:

- reconsideração dos métodos e fatores usados na formação da expectativa;
- indagações à administração sobre as causas das diferenças em relação às expectativas do auditor e avaliação das respostas da administração, levando-se em consideração o entendimento do negócio obtido pelo auditor no decorrer da auditoria; e
- execução de outros procedimentos de auditoria para corroborar as explicações da administração.

Como resultado dessa investigação, o auditor pode concluir que:

- as diferenças entre as expectativas do auditor e os valores registrados não representam distorções; ou
- as diferenças podem representar distorções e devem ser executados procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se uma distorção relevante existe ou não.

Exemplos de Procedimentos Analíticos Substantivos Eficazes

Quadro 10.4-4

Valor das Demonstrações Contábeis	Relação e Procedimento
Vendas	Preço de venda aplicado a quantidades expedidas.
Despesas de Amortização	Taxa de amortização aplicada a saldos de ativos de capital, levando-se em consideração o efeito de adições e alienações.
Elemento de Despesa Indireta Relacionada com Estoque	Relação entre despesas indiretas reais e mão de obra direta ou volumes de produção reais.
Despesas de Folha de Pagamento	Taxas de salário aplicadas a número de empregados.
Despesa de Comissão	Taxa de comissão aplicada a vendas.
Provisões para Folha de Pagamento	Folha de pagamento diária aplicada a número de dias acumulados.

Outros Procedimentos Analíticos

A análise pode ser feita por meio de:

- **Comparações detalhadas de demonstrações contábeis ou dados financeiros correntes com os de períodos anteriores ou orçamentos operacionais correntes.**
Um aumento de contas a receber sem um aumento correspondente em vendas pode indicar que existe um problema na possibilidade de cobrança de contas a receber. Um aumento no número de empregados em uma entidade de serviços profissionais levaria o auditor a esperar um aumento de despesas com salários e um aumento correspondente de receita de honorários profissionais.
- **Dados comparativos sobre vários tipos de produtos vendidos ou tipos de clientes.**
Isso pode ajudar a explicar flutuações nas vendas mês a mês ou período a período.

- **Análise por meio de quocientes/índices.**
Quocientes/índices podem fornecer suporte para as demonstrações contábeis correntes (por exemplo, resultados comparáveis aos padrões do segmento de indústria ou resultados de períodos anteriores) ou levantar questões para discussão. Certas instituições, como bancos e associações comerciais, produzem estatísticas financeiras em nível de setor. Essas estatísticas podem ser úteis quando comparadas com as estatísticas de operação de uma entidade e com indagações feitas quando ocorrem diferenças em relação às tendências do setor.
- **Gráficos.**
Finalmente, considerar o uso de gráficos para retratar os resultados dos procedimentos. Gráficos destacam visualmente as diferenças significativas entre os meses ou períodos.

Uso de Procedimentos Analíticos na Formação da Opinião

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
520.6	O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria que o auxiliem a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações contábeis são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade (ver itens A17 a A19).

Após a conclusão substancial da auditoria, o auditor deve usar procedimentos analíticos que o auxiliem a avaliar a apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

O objetivo de usar procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria é determinar se as demonstrações contábeis como um todo são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade.

Esses procedimentos tratam questões como:

- **As conclusões tiradas desses procedimentos corroboram as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações contábeis?**
Os procedimentos analíticos podem revelar que certos itens das demonstrações contábeis diferem das expectativas formadas pelo auditor com base no conhecimento do negócio da entidade e em outras informações acumuladas durante a auditoria. Essas diferenças precisariam ser investigadas usando procedimentos como os descritos anteriormente. Essa investigação pode indicar a necessidade de mudanças na apresentação ou divulgação nas demonstrações contábeis.
- **Existe um risco de distorção relevante que não foi reconhecido anteriormente?**
No caso de serem identificados riscos adicionais, o auditor pode precisar reavaliar os procedimentos de auditoria planejados para responder apropriadamente.

10.5 Testes de Controles

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.8	O auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes se: (a) a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou (b) os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações (ver itens A20 a A24).
330.9	Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a sua confiança na efetividade do controle (ver item A25).
330.10	Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve: (a) executar outros procedimentos de auditoria com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo: (i) o modo como os controles foram aplicados ao longo do período; (ii) a consistência como eles foram aplicados; e (iii) por quem ou por quais meios eles foram aplicados (ver itens A26 a A29); e (b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos (ver itens A30 e A31).
330.11	O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles, de acordo com os itens 12 e 15, para fornecer base apropriada para a confiança pretendida pelo auditor (ver item A32).

Objetivo

Testes de controles são testes planejados para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles. Controles podem prevenir a ocorrência de distorções relevantes no nível de afirmações ou detectá-las e corrigi-las depois de terem ocorrido. Os controles selecionados para serem testados seriam os que fornecem evidência de auditoria necessária para uma afirmação relevante.

PONTO A CONSIDERAR

Uma reunião de revisão para determinar se um controle foi implementado não é um teste de controles. É um procedimento de avaliação de risco, cujos resultados podem determinar se os testes de controles seriam úteis e, em caso afirmativo, como seriam planejados.

Testes de controles são considerados pelo auditor quando:

- a avaliação de risco é baseada em uma expectativa de que o controle interno opera efetivamente; ou

- procedimentos substantivos isoladamente não fornecerão evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações. Isso se aplica no caso de vendas feitas pela Internet e sem a produção ou manutenção de documentação das transações que não pelo sistema de TI.

A seleção de tamanhos de amostras para testes de controles é tratada no Volume 2, Capítulo 17 sobre a extensão dos testes.

Os testes de controles são planejados para obter evidência de auditoria sobre:

- o modo como os procedimentos de controle interno foram aplicados ao longo da auditoria ou em épocas relevantes do período sob auditoria. Se foram usados controles substancialmente diferentes em diferentes épocas durante o período, cada sistema de controle deve ser considerado separadamente;
- a consistência com que os procedimentos de controle interno foram aplicados; e
- por quem ou por quais meios eles foram aplicados.

PONTO A CONSIDERAR

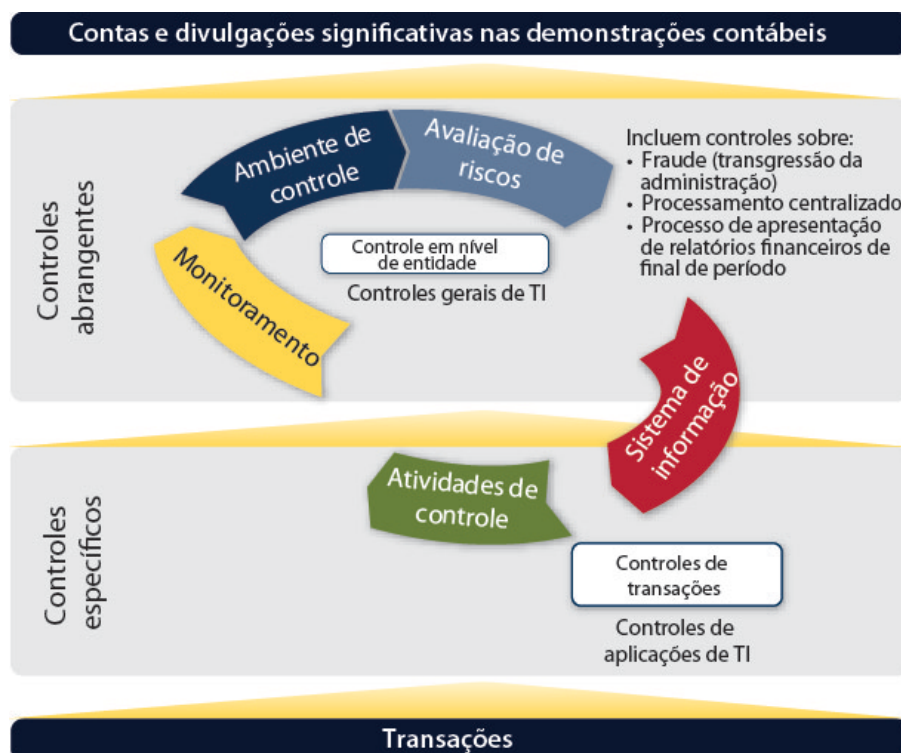
Ao auditar entidades de pequeno porte, os auditores frequentemente planejam executar procedimentos substantivos, com base no pressuposto de que testes de atividades de controle existentes não seriam práticos devido à limitada segregação de funções, por exemplo. Antes de tirar essa conclusão, é preciso considerar:

- os pontos fortes do ambiente de controle e de outros elementos do controle interno;
- a existência de atividades de controle sobre afirmações em que seria mais eficiente obter evidência por meio de testes de controles; e
- afirmações em que os procedimentos substantivos isoladamente não reduzirão os riscos de distorção relevante a um nível aceitavelmente baixo. Por exemplo, esse pode ser o caso para integridade de receitas.

Planejamento de Testes de Controles

Testes de controles são usados para obter evidência sobre a efetividade operacional de controles incluídos em qualquer um dos cinco elementos de controle interno. Ver a ilustração a seguir e o Volume 1, Capítulo 5 deste Guia para informações adicionais sobre os cinco elementos de controle interno.

Quadro 10.5-1



Os controles específicos (como atividades de controle) tratam diretamente da prevenção ou detecção e correção de distorções, enquanto os controles abrangentes fornecem o fundamento para os controles específicos e influenciam sua operação.

Em entidades de pequeno porte, alguns controles abrangentes (como o ambiente de controle) também podem servir para tratar riscos de distorção específicos para uma afirmação relevante (por exemplo, quando a alta-administração está diretamente envolvida na supervisão e aprovação das transações diárias). Nesse caso, se os controles abrangentes foram testados e considerados como operando de maneira efetiva, não haveria necessidade de testar outros controles (como atividades de controle) relacionados com os riscos específicos envolvidos.

PONTO A CONSIDERAR

O domínio da administração por uma única pessoa não significa que o controle interno é fraco ou não existe. Na verdade, o envolvimento de um gerente-proprietário competente nas operações diárias detalhadas seria um ponto forte importante do ambiente de controle. A oportunidade de a administração burlar o controle interno ainda existe, mas pode ser reduzida em algum nível (em entidades de praticamente qualquer porte) mediante implementação de alguns controles antifraude simples. (Ver Volume 1, Capítulo 5.)

Em outros casos, a ligação entre controles abrangentes e específicos pode ser mais direta. Por exemplo, alguns controles de monitoramento podem identificar falhas de controle em controles específicos (processo de negócio). Testar a efetividade desses controles de monitoramento pode reduzir (mas não eliminar) a necessidade de testar controles mais específicos.

Testes de controles abrangentes (frequentemente denominados controles em nível de entidade e gerais de TI) tendem a ser mais subjetivos (como avaliação do compromisso com integridade ou competência) e, portanto, mais difíceis de documentar do que controles internos específicos no nível de processos de negócio (tais como verificar se um pagamento foi autorizado). Consequentemente, os testes de controles em nível de entidade e gerais de TI são frequentemente documentados com memorandos para o arquivo explicando a abordagem usada e os meios utilizados (por exemplo, entrevistas com a equipe, avaliações, revisão de arquivos de empregados, etc.), juntamente com evidência de suporte.

Essa abordagem está ilustrada no exemplo a seguir.

Quadro 10.5-2

Testes de Controles Abrangentes (nível de entidade)

Componente de Controle = Ambiente de Controle	
Risco Tratado	Nenhuma ênfase é dada à necessidade de integridade e valores éticos.
Controles Identificados	A administração exige que todos os novos empregados assinem um formulário declarando que concordam com os valores fundamentais da firma e entendem as consequências do não cumprimento.
Planejamento de Controles	Ler o formulário a ser assinado pelos empregados e assegurar que ele realmente trata de integridade e valores éticos.
Implementação de Controles	Revisar um arquivo de empregados para assegurar a existência de um formulário assinado e considerar qual evidência existe (como disciplina) de que os empregados realmente colocam os valores em prática. Isso pode ser baseado em uma entrevista curta com um empregado.
Teste de Efetividade de Controles	Selecionar uma amostra de arquivos de empregados para assegurar a existência de formulários de concordância em arquivo e que estão assinados pelos empregados. Isso seria complementado por fazer algumas perguntas a uma amostra de empregados sobre as políticas declaradas.
Documentação	Preparar um memorando que fornece detalhes dos arquivos de empregados selecionados e anotações das entrevistas (incluindo o nome da pessoa e a data) juntamente com as conclusões obtidas.

Alguns dos fatores-chave a serem considerados pelo auditor no planejamento de um teste de controles estão relacionados a seguir.

Quadro 10.5-3

Tratar	Descrição
Qual o Risco de Distorção Relevante e de Afirmação está Sendo Tratado?	Identificar o risco de distorção relevante e a afirmação relacionada que poderia ser tratada por meio de testes de controle. Considerar depois se a evidência de auditoria sobre a afirmação relevante pode ser melhor obtida por meio de testes de controles ou procedimentos substantivos.
Confiabilidade dos Controles	Como regra geral, não vale a pena testar controles que podem acabar não sendo confiáveis, porque os tamanhos pequenos das amostras normalmente usados para testar controles se baseiam em não ser encontrado nenhum desvio. Se algum dos fatores mencionados for significativo, pode ser mais eficaz executar procedimentos substantivos (se possível): • História de erros. • Mudanças no volume ou na natureza das transações. • Os controles subjacentes em nível de entidade e gerais de TI são fracos. • Os controles podem ser (ou foram) burlados pela administração. • A aplicação do controle não é frequente. • Mudanças de pessoal ou da competência das pessoas que aplicam o controle. • Existe um elemento manual significativo com predisposição a erro envolvido no controle. • Operação complexa e julgamentos importantes envolvidos nessa operação.
Existência de Controles Indiretos	O controle depende da operação efetiva de outros controles? Isso pode incluir informações não financeiras produzidas por um processo separado, o tratamento de exceções e revisões periódicas de relatórios pela administração.
Natureza do Teste para Cumprir Objetivos	Testes de controles geralmente envolvem uma combinação de: • indagações ao pessoal apropriado; • inspeção de documentação relevante; • observação das operações da empresa; e • reaplicação do controle. Vale observar que a indagação isoladamente não seria evidência suficiente para suportar uma conclusão sobre a efetividade de um controle. Por exemplo, para testar a efetividade operacional do controle interno sobre recebimentos de caixa, o auditor pode observar os procedimentos de abertura de correspondência e de processamento de recebimentos de caixa. Considerando que uma observação é pertinente somente no momento em que é feita, o auditor complementaria a observação com indagações ao pessoal da entidade e inspeção de documentação sobre a operação desse controle interno em outras épocas.

PONTO A CONSIDERAR***Determinar o que constitui um desvio de controle.***

Ao planejar um teste de controle, é necessário investir tempo para definir exatamente o que constitui um erro ou uma exceção do teste. Isso economizará tempo despendido pela equipe de auditoria para determinar se uma exceção aparentemente pequena (como um número de telefone errado) é realmente um desvio do controle.

Controles Automatizados

Pode haver alguns casos em que as atividades de controle são realizadas por um computador e não existe documentação-suporte. Nessas situações, o auditor pode ter de reexecutar alguns controles para assegurar que os controles de aplicações de software estão funcionando conforme planejado. Outra abordagem é usar técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs). Um exemplo de uma TAAC é um pacote de software que pode importar um arquivo de dados da entidade (tais como vendas ou contas a pagar) que depois pode ser testado. Esses programas podem analisar dados de clientes para fornecer a evidência de auditoria necessária. Além disso, eles fornecem a possibilidade de aplicar testes bem mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas. Alguns dos possíveis usos de TAACs estão descritos a seguir.

Quadro 10.5-4

Uso de TAACs	
Tipos de Procedimentos Típicos	Extrair registros específicos, tais como pagamentos de valor superior a um montante especificado ou transações antes de uma data determinada.
	Extrair registros iniciais ou finais de uma base de dados.
	Identificar registros faltantes ou duplicados.
	Identificar possível fraude (usando a Lei de Benford).
	Selecionar amostras de transações dos arquivos eletrônicos com os mesmos parâmetros ou critérios predeterminados.
	Classificar transações com características específicas.
	Testar uma população inteira ao invés de uma amostra.
	Recalcular o valor monetário total (somar) de registros em um arquivo (como estoque) e verificar extensões como determinação de preço.
	Estratificar, resumir e classificar informações por data.
	Combinar dados entre os arquivos.

Entidades de pequeno porte frequentemente usam um pacote de software-padrão ou outro software relevante sem modificação. Entretanto, muitos pacotes de software realmente contêm controles de aplicação comprovados que podem ser usados pela entidade para reduzir a extensão de erros e possivelmente impedir fraude. Os auditores podem querer perguntar aos clientes se esses controles estão sendo usados e, em caso negativo, se valeria a pena usá-los.

Época dos Testes de Controles

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.11	O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles, de acordo com os itens 12 e 15, para fornecer base apropriada para a confiança pretendida pelo auditor (ver item A32).
330.12	Se o auditor obtém evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles durante período intermediário, o auditor deve: (a) obter evidência de auditoria das alterações significativas nesses controles após o período intermediário; e (b) determinar a evidência de auditoria adicional a ser obtida para o período remanescente (ver itens A33 e A34).
330.15	Se o auditor planeja confiar em controles sobre um risco determinado como significativo, o auditor deve testar esses controles no período corrente.

Testes de controles podem fornecer evidência de operação efetiva:

- em um determinado momento (por exemplo, contagem física dos estoques); ou
- durante um período de tempo, como o período sob auditoria.

Quando os testes de controles são aplicados antes do final do período, o auditor deve considerar qual evidência adicional pode ser necessária para cobrir o período remanescente. Essa evidência pode ser obtida mediante extensão dos testes para cobrir o período remanescente ou testes do monitoramento do controle interno pela entidade.

Quadro 10.5-5

Fatores a Considerar	
Defasagem entre os Testes de Controles e o Final do Período	A importância dos riscos de distorção relevante avaliados no nível de afirmações.
	Controles específicos que foram testados durante o período intermediário.
	Até que ponto foi obtida evidência de auditoria sobre a efetividade operacional desses controles.
	Duração do período remanescente.
	Até que ponto o auditor pretende reduzir os procedimentos substantivos adicionais com base na confiança no controle interno.
	O ambiente de controle.
	Quaisquer mudanças significativas no controle interno, incluindo mudanças no sistema de informações, em processos e em pessoal que ocorreram após o período intermediário.

PONTO A CONSIDERAR

Quando eficiente, considerar a realização de testes sobre a efetividade operacional dos controles internos concomitantemente à avaliação do desenho e da implementação dos controles.

Uso da Evidência de Auditoria Obtida em Auditorias Anteriores

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.13	Para determinar se é apropriado usar evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores e, caso afirmativo, a duração do período de tempo que pode decorrer antes de testar novamente o controle, o auditor deve considerar o seguinte: (a) a efetividade dos outros elementos de controle interno, incluindo o ambiente de controle, o monitoramento dos controles pela entidade e o seu processo de avaliação de risco; (b) os riscos decorrentes das características do controle, incluindo se ele é manual ou automatizado; (c) a efetividade dos controles gerais de TI; (d) a efetividade do controle e sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controle observados nas auditorias anteriores e se houve mudanças de pessoal que afetaram de forma significativa a aplicação do controle; (e) se a falta de alteração em um controle em particular oferece risco devido às mudanças de circunstâncias; e (f) os riscos de distorção relevante e a extensão da confiança no controle (ver item A35).
330.14	Se o auditor planeja usar a evidência da auditoria anterior a respeito da efetividade operacional de controles específicos, o auditor deve estabelecer se essa evidência continua relevante mediante a obtenção de evidência de auditoria quanto à ocorrência ou não de alterações significativas nesses controles após a auditoria anterior. O auditor deve obter essa evidência mediante indagação, com observação ou inspeção, para confirmar o entendimento desses controles específicos, e: (a) se houve alterações (nos controles) que afetam a continuidade da relevância da evidência de auditoria de um trabalho anterior, o auditor deve testar os controles na auditoria corrente (ver item A36); (b) se não houve essas alterações, o auditor deve testar os controles pelo menos uma vez a cada três auditorias e deve testar alguns desses controles em todas as auditorias a fim de evitar a possibilidade de testar todos os controles nos quais o auditor pretende confiar em um único período de auditoria e não testar os controles nos dois períodos de auditoria subsequentes (ver itens A37 a A39).
330.29	Se o auditor planeja usar evidência de auditoria a respeito da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as conclusões alcançadas sobre a confiança naqueles controles testados na auditoria anterior.

Rotação nos Testes de Controles

Pressupondo que os fatores descritos no quadro a seguir não se aplicam, é possível que os testes de efetividade operacional dos controles internos precise ser realizado apenas uma vez a cada três auditorias. O período de confiança real será baseado em julgamento profissional, mas não pode ser superior a dois anos.

Os fatores que excluem o uso de testes rotativos estão descritos a seguir.

Quadro 10.5-6

O uso de testes de controles realizados em anos anteriores NÃO é permitido quando:

- a confiança no controle é necessária para reduzir um “risco significativo”;
- a operação do controle interno mudou durante o período ou mudou o risco que está sendo reduzido pelo controle;
- existe um ambiente de controle fraco;
- o monitoramento contínuo do controle interno é insatisfatório;
- existe um elemento manual significativo na operação de controles relevantes;
- ocorreram mudanças de pessoal durante o período que afetam significativamente a aplicação do controle;
- as mudanças de circunstâncias indicam uma necessidade de mudanças na operação do controle; e/ou
- os controles de TI gerais são fracos ou ineficazes.

Antes de poder usar a evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores, a cada período deve ser estabelecido se essa evidência continua relevante. Isso inclui confirmar o entendimento desses controles específicos por meio de:

- indagação à administração e a outros sobre mudanças; e
- observação ou inspeção do controle interno para determinar sua contínua implementação.

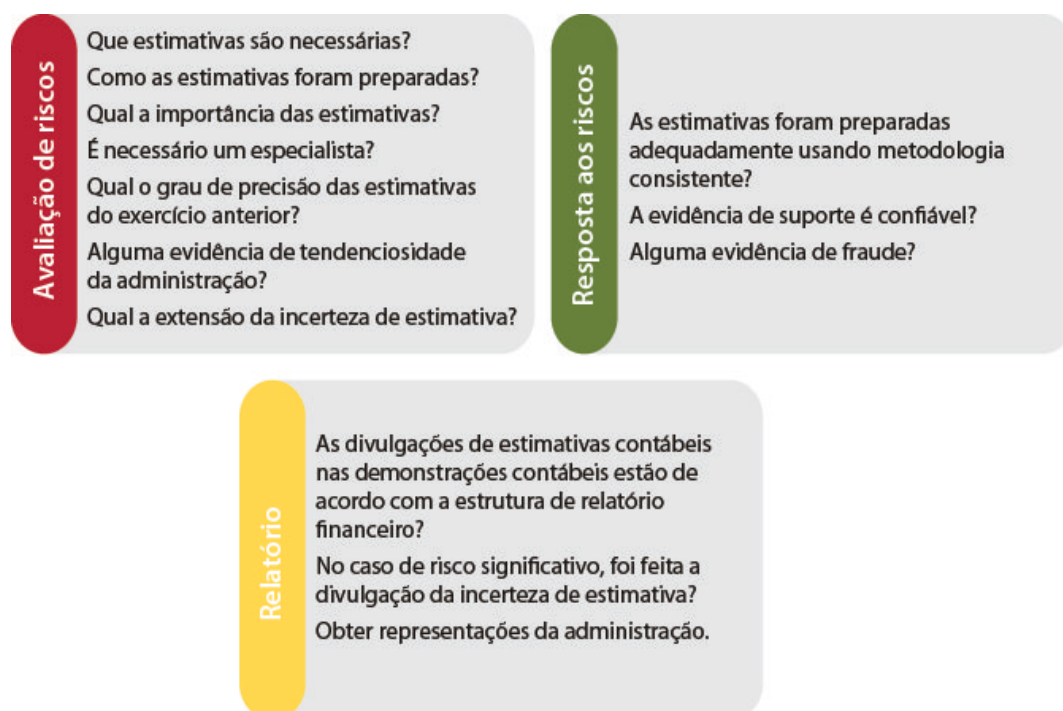
Quando existem diversos controles em que poderia ser usada evidência de auditorias anteriores, a confiança deve ser contestada de modo que sejam realizados testes de controles internos durante cada auditoria. Testar pelo menos alguns controles em cada período também fornece evidência da garantia da contínua eficácia do ambiente de controle.

Em geral, quanto mais altos os riscos de distorção relevante ou maior a confiança no controle interno, menor deve ser o intervalo de tempo entre os testes dos controles.

11. Estimativas Contábeis

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Procedimentos de auditoria relacionados com a auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e respectivas divulgações em uma auditoria de demonstrações contábeis.	540

Quadro 11.0-1



Item	Objetivos da NBC TA
540.6	O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre: (a) se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, são razoáveis; e (b) se as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis são adequadas, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.7	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir possuem os seguintes significados: (a) <u>Estimativa contábil</u> é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Esse termo é usado para um valor mensurado do valor justo quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. Quando esta norma trata apenas de estimativas contábeis que envolvem mensuração do valor justo, é usado o termo “estimativas contábeis do valor justo”. (b) <u>Estimativa pontual ou intervalo</u> é o valor ou intervalo de valores, respectivamente, derivado de evidências de auditoria para uso na avaliação da estimativa pontual da administração. (c) <u>Incerteza de estimativa</u> é a suscetibilidade da estimativa contábil e das respectivas divulgações à falta de precisão inerente em sua mensuração. (d) <u>Tendenciosidade da administração</u> é a falta de neutralidade da administração na elaboração e apresentação de informações. (e) <u>Estimativa pontual da administração</u> é o valor selecionado pela administração para registro ou divulgação nas demonstrações contábeis como estimativa contábil. (f) <u>Desfecho de estimativa contábil</u> é o valor monetário real resultante da resolução da transação, evento ou condição de que trata a estimativa contábil.

11.1 Visão Geral

Ao auditar estimativas, o objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre:

- se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, são razoáveis; e
- se as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis são adequadas no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

Alguns itens das demonstrações contábeis não podem ser medidos com precisão e, portanto, precisam ser estimados. Essas estimativas contábeis variam de diretas (tais como valor líquido de realização para estoque e contas a receber) a mais complexas (tais como cálculo de receitas a serem registradas de contratos de longo prazo e obrigações futuras de garantias de produtos). Estimativas podem envolver muitas vezes análises consideráveis de dados históricos e correntes e a previsão de eventos futuros, tais como transações de vendas.

A mensuração de estimativas contábeis pode variar com base nos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e do item financeiro envolvido. Por exemplo, o objetivo da mensuração de uma estimativa pode ser:

- prever o desfecho de uma ou mais transações, eventos ou condições que dão origem à estimativa contábil; ou
- determinar o valor da transação corrente ou de um item das demonstrações contábeis baseado nas condições vigentes na data da mensuração, como preço de mercado estimado para um tipo de ativo ou passivo específico. Isso incluiria mensurações do valor justo.

O risco de distorção relevante decorrente de uma estimativa será frequentemente baseado no grau de incerteza de estimativa envolvida. Alguns dos fatores a considerar estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 11.1-1

Nível de Incerteza Envolvendo a Estimativa	
Baixo Nível de Incerteza (menor RDR)	Alto Nível de Incerteza (maior RDR)
Atividades de negócios que não são complexas.	Altamente dependentes de julgamento, por exemplo, julgamentos sobre o resultado de litígios ou sobre o valor e a época de fluxos de caixa futuros dependentes de eventos incertos que ocorrerão muitos anos depois.
Relacionadas com transações rotineiras.	NÃO calculado usando técnicas de mensuração reconhecidas.
Derivadas de dados (denominados “dados observáveis” no contexto de estimativa contábil do valor justo) prontamente disponíveis, como taxas de juros publicadas ou preços de títulos negociados em bolsa.	Os desfechos da revisão do auditor de estimativas contábeis similares realizadas nas demonstrações contábeis do período anterior indicam uma diferença significativa entre a estimativa contábil original e o desfecho real.
Método de mensuração determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável é simples e facilmente aplicado.	Estimativas contábeis do valor justo para instrumentos financeiros derivativos não negociados em bolsa.
Estimativas contábeis do valor justo em que o modelo usado para mensurar a estimativa contábil é bem conhecido ou geralmente aceito, desde que as premissas ou dados no modelo sejam observáveis.	Estimativas contábeis do valor justo para as quais é usado modelo altamente especializado desenvolvido para a entidade ou existem premissas ou dados que não podem ser observados no mercado.

Nota: O auditor (com base em julgamento profissional) deve determinar se as estimativas contábeis identificadas como tendo alto grau de incerteza geram riscos significativos. No caso de ser identificado um risco significativo, o auditor também deve obter um entendimento dos controles da entidade, incluindo atividades de controle.

Com a evidência de auditoria obtida, seria avaliada a razoabilidade das estimativas e identificada a extensão de qualquer distorção:

- Quando a evidência de auditoria suporta uma estimativa pontual, a diferença entre a estimativa pontual do auditor e a estimativa pontual da administração constitui uma distorção.

- Quando o auditor concluiu que usar o intervalo de razoabilidade do auditor fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente, uma estimativa pontual da administração que esteja fora do intervalo do auditor não seria suportada por evidência de auditoria. Nesses casos, a distorção não é menor que a diferença entre a estimativa pontual da administração e o ponto mais perto do intervalo do auditor.

Uma diferença entre o desfecho da estimativa contábil e o valor originalmente reconhecido ou divulgado nas demonstrações contábeis não representa necessariamente uma distorção nas demonstrações contábeis. Este é especialmente o caso para estimativas contábeis do valor justo, pois qualquer desfecho observado é invariavelmente afetado por eventos ou condições posteriores à data em que a mensuração é estimada para fins das demonstrações contábeis.

11.2 Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.8	Na execução de procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, conforme exigido pela NBC TA 315, itens 5, 6, 11 e 12, o auditor deve obter entendimento dos itens a seguir para fornecer uma base para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis (ver item A12): (a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações (ver itens A13 a A15); (b) como a administração identifica as transações, os eventos e as condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis. Ao obter esse entendimento, o auditor deve fazer indagações à administração sobre mudanças em circunstâncias que podem gerar novas estimativas contábeis ou a necessidade de revisar as existentes (ver itens A16 a A21); e (c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo (ver itens A22 e A23): (i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil (ver itens A24 a A26); (ii) controles relevantes (ver itens A27 e A28); (iii) se a administração usou especialista (ver itens A29 e A30); (iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis (ver itens A31 a A36); (v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, porquê (ver item A37); e (vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito (ver item A38).
540.9	O auditor deve revisar o desfecho das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis do período anterior ou, quando aplicável, seus recálculos posteriores para o período corrente. A natureza e a extensão da revisão do auditor levam em consideração a natureza das estimativas contábeis e se as informações obtidas na revisão seriam relevantes para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante de estimativas feitas nas demonstrações contábeis correntes. Entretanto, essa revisão não visa questionar os julgamentos feitos nos períodos anteriores que foram baseados em informações disponíveis na época (ver itens A39 a A44).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.10	Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, conforme exigido pela NBC TA 315, item 24, o auditor deve avaliar o grau de incerteza na estimativa associada a uma estimativa contábil (ver itens A45 e A46).
540.11	O auditor deve determinar se, no seu julgamento, alguma dessas estimativas contábeis identificadas como tendo alto grau de incerteza na estimativa gera riscos significativos (ver itens A47 a A51).

Para entidades de pequeno porte, o trabalho envolvido na preparação de estimativas será menos complexo, uma vez que suas atividades de negócios são frequentemente limitadas e as transações menos complexas. Muitas vezes, uma única pessoa, por exemplo, o gerente-proprietário da entidade, identifica a necessidade de estimativas contábeis e o auditor pode, dessa forma, direcionar as indagações a essa pessoa. Entretanto, também é menos provável que entidades de pequeno porte tenham um especialista da administração disponível que usaria sua experiência e competência para preparar as estimativas pontuais necessárias. Nesses casos, o risco de distorção relevante pode realmente aumentar, a menos obviamente que tal especialista seja contratado.

PONTO A CONSIDERAR

Quando o uso de um especialista da administração poderia ajudar bastante o processo de elaboração de estimativas, discutir essa necessidade com a administração da entidade o mais próximo possível do início do processo de auditoria para que possam ser tomadas as medidas apropriadas.

As áreas-chave a serem tratadas pelo auditor estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 11.2-1

Tratar	Descrição
Como é Identificada a Necessidade de uma Estimativa?	Ela pode ser resultado da estrutura contábil que está sendo usada ou de transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis. Além disso, o auditor faria indagações à administração sobre mudanças em circunstâncias que geram novas estimativas contábeis ou a necessidade de revisar as existentes.

Tratar	Descrição
Processo da Administração de Elaboração de Estimativas Contábeis	Revisar e avaliar o processo de elaboração de estimativas da administração, incluindo o desenvolvimento das premissas básicas, a confiabilidade dos dados usados e qualquer processo de aprovação ou revisão interna. Quando aplicável, isso pode incluir o uso de um especialista da administração. A necessidade de um especialista da administração pode surgir, por exemplo, em decorrência da: • natureza especializada do assunto que precisa ser estimado; • natureza técnica dos modelos que precisam satisfazer as exigências relevantes da estrutura de relatório financeiro aplicável (como seria o caso em certas mensurações do valor justo); e • natureza não usual ou não recorrente da condição, transação ou evento que precisa de estimativa contábil.
Desfechos de Estimativas Contábeis Elaboradas em Períodos Anteriores	Revisar o desfecho das estimativas contábeis do período anterior e entender as razões das diferenças entre as estimativas do período anterior e os valores reais. Isso ajudará a entender a: • eficácia (ou não) do processo de elaboração de estimativas da administração; • existência de qualquer possível tendenciosidade da administração (uma revisão de estimativas de possível fraude também é exigida pela NBC TA 240); • existência de evidência de auditoria pertinente; e • extensão da incerteza envolvida na estimativa, que pode requerer divulgação nas demonstrações contábeis.
Extensão da Incerteza Envolvida na Estimativa	Considerar o seguinte: • extensão do julgamento da administração envolvido; • sensibilidade a mudanças nas premissas; • existência de técnicas de mensuração reconhecidas que reduzem a incerteza; • duração do período de previsão e relevância dos dados usados; • disponibilidade de dados confiáveis de fontes externas; • até que ponto a estimativa é baseada em dados observáveis ou não observáveis; e • suscetibilidade a tendenciosidade. Nota: Determinar se as estimativas contábeis com alto grau de incerteza também são “riscos significativos” a serem tratados pelo auditor.
Importância das Estimativas	Ao avaliar os riscos de distorção relevante, considerar: • assuntos tratados anteriormente nesta tabela; • a magnitude real ou esperada da estimativa contábil; e • se a estimativa é um risco significativo. Ver “extensão da incerteza envolvida na estimativa” nesta tabela.

11.3 Respostas aos Riscos Avaliados

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.12	Com base nos riscos de distorção relevante avaliados, o auditor deve determinar: (ver item A52): (a) se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro relevante para a estimativa contábil (ver itens A53 a A56); e (b) se os métodos para elaborar as estimativas contábeis são apropriados e foram aplicados de maneira uniforme e se as mudanças, se houver, nas estimativas contábeis ou no método de elaboração usado no período anterior são apropriadas nas circunstâncias (ver itens A57 e A58).
540.13	Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante, conforme exigido pela NBC TA 330, item 5, o auditor deve seguir um ou mais dos passos a seguir, levando em consideração a natureza da estimativa contábil (ver itens A59 a A61): (a) Determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil (ver itens A62 a A67). (b) Testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se (ver itens A68 a A70): (i) o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias (ver itens A71 a A76); e (ii) as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A77 a A83). (c) Testar a efetividade operacional dos controles sobre os quais a administração elaborou a estimativa contábil, com os procedimentos substantivos apropriados (ver itens A84 a A86). (d) Desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração. Para essa finalidade (ver itens A87 a A91): (i) se o auditor usa premissas ou métodos diferentes da administração, o auditor deve obter o entendimento suficiente das premissas ou métodos da administração para estabelecer que a estimativa pontual ou o intervalo por ele utilizado leva em consideração variáveis relevantes para avaliar quaisquer diferenças significativas com a estimativa pontual da administração (ver item A92); e (ii) se o auditor conclui que é apropriado usar um intervalo, o auditor deve reduzi-lo, com base em evidências de auditoria disponíveis, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis (ver itens A93 a A95).
540.14	Ao determinar os assuntos identificados no item 12 ou responder aos riscos identificados de distorção relevante de acordo com o item 13, o auditor deve verificar se há necessidade de habilidade ou conhecimento especializado em relação a um ou mais aspectos das estimativas contábeis para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver itens A96 a A101).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.15	Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, além de outros procedimentos substantivos executados para satisfazer os requisitos da NBC TA 330, item 18, o auditor deve avaliar o seguinte (ver item A102): (a) Como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos e por que os rejeitou ou como a administração tratou de outra forma a incerteza de estimativa ao elaborar a estimativa contábil (ver itens A103 a A106). (b) Se as premissas significativas usadas pela administração são razoáveis (ver itens A107 a A109). (c) Quando relevante para a razoabilidade das premissas significativas usadas pela administração ou para a apropriada aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável, a intenção e a capacidade da administração de realizar cursos de ação específicos (ver item A110).
540.16	Se, no julgamento do auditor, a administração não tratou adequadamente os efeitos da incerteza de estimativa sobre as estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor deve, se considerado necessário, desenvolver um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa contábil (ver itens A111 e A112).

Em entidades de pequeno porte, é provável que haja envolvimento ativo da administração no processo de elaboração de relatórios financeiros, que inclui a elaboração de estimativas contábeis. Consequentemente, podem não existir controles sobre o processo de estimativa ou, no caso de existirem, podem operar informalmente. Por essa razão, a resposta do auditor aos riscos avaliados é provavelmente de natureza substantiva, com o auditor executando uma ou mais das outras respostas descritas a seguir.

Quadro 11.3-1

Tratar	Descrição
As Estimativas Foram Elaboradas Adequadamente?	• Testar como a administração elaborou a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Avaliar se: – o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias; e – as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável. • Testar a efetividade operacional dos controles, se houver, sobre os quais a administração elaborou a estimativa contábil, juntamente com os procedimentos substantivos apropriados.

Tratar	Descrição
As Estimativas Foram Elaboradas Adequadamente? <i>(continuação)</i>	Desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração. Se as premissas ou os métodos usados pelo auditor são diferentes daqueles da administração, obter um entendimento das premissas ou dos métodos da administração suficiente para estabelecer que a estimativa pontual ou o intervalo do auditor leva em consideração variáveis relevantes. Avaliar, também, quaisquer diferenças significativas da estimativa pontual da administração. No caso de ser apropriado usar um intervalo, reduzir o intervalo, com base em evidências de auditoria disponíveis, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis
Qual a Confiabilidade da Evidência de Suporte?	Executar um ou mais dos procedimentos a seguir, levando em consideração a natureza da estimativa contábil, a natureza da evidência que será obtida e o risco avaliado de distorção relevante, incluindo se o risco avaliado é um risco significativo. Revisar eventos subsequentes ao final do período para assegurar que suportam as estimativas da administração. Isso pode ser especialmente relevante em algumas entidades de pequeno porte administradas pelo proprietário, quando a administração não possui procedimentos formalizados de controle sobre estimativas contábeis. - Testar as informações, os controles (se houver), os métodos e as premissas usadas. - Com base em evidências disponíveis e discussões com a administração, desenvolver uma estimativa pontual independente ou intervalo de razoabilidade para comparação com a estimativa da entidade. O valor pelo qual a estimativa da administração difere da estimativa pontual ou fica fora do intervalo de razoabilidade seria considerado uma distorção. - Quando há um período mais longo entre a data do balanço patrimonial e a data do relatório do auditor independente, a revisão pelo auditor de eventos neste período pode ser uma resposta eficaz para estimativas contábeis que não estimativas contábeis do valor justo.
Possível Tendenciosidade da Administração	- Identificar se há indicadores de possível tendenciosidade da administração. Eles podem incluir mudanças na forma de calcular as estimativas ou a seleção de uma estimativa pontual que indica um padrão de otimismo ou pessimismo. Isso pode ocorrer quando as estimativas se situam consistentemente em um dos limites do intervalo de razoabilidade do auditor, ou quando a tendenciosidade muda de um limite do intervalo para o outro em períodos sucessivos. Por exemplo, quando a administração coloca o negócio à venda e o objetivo muda de minimização de impostos para maximização de lucro. - Considerar o efeito cumulativo da tendenciosidade na elaboração de estimativas contábeis da administração.

Quando a estimativa é complexa ou envolve técnicas especializadas, o auditor pode determinar que é necessário utilizar o trabalho de um especialista (ver Volume 1, Capítulo 15.7 (NBC TA 620) para orientação sobre utilização do trabalho de especialistas).

11.4 Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
540.19	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as divulgações nas demonstrações contábeis relacionadas com estimativas contábeis estão de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A120 e A121).
540.20	Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor deve também avaliar a adequação da divulgação da incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A122 e A123).

O último passo é determinar se:

- foi obtida evidência apropriada e suficiente. Quando não há evidência apropriada e suficiente disponível ou a evidência refuta as estimativas da administração, o auditor discute as constatações com a administração e considera a necessidade de mudar a avaliação de riscos e executar procedimentos adicionais de auditoria;
- as estimativas contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável ou apresentam distorção; e
- as divulgações nas demonstrações contábeis sobre as estimativas:
 - estão de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - divulgam adequadamente as incertezas de estimativas, no caso de gerarem riscos significativos.

Representações Formais

O auditor deve obter representações formais (por escrito) da administração sobre a razoabilidade de premissas significativas.

Além disso, deve considerar obter uma representação formal sobre se as premissas refletem apropriadamente a intenção e a capacidade da administração de realizar cursos de ação específicos relevantes para quaisquer mensurações ou divulgações do valor justo.

12. Partes Relacionadas

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Procedimentos de auditoria com relação a partes relacionadas e transações com essas partes.

550

Quadro 12.0-1

Avaliação de riscos

Identificar partes relacionadas, incluindo mudanças em relação a períodos anteriores.
Entender a natureza, a extensão e o objetivo das transações.
Considerar o potencial de fraude.
Permanecer atento a transações com partes relacionadas durante toda a auditoria.
Considerar os riscos significativos.

Resposta aos riscos

Alguma circunstância identificada pelo auditor sugere envolvimento de partes relacionadas?
Obter evidência para suportar as afirmações da administração sobre a natureza, a extensão e o objetivo das transações.
No caso de estarem fora do curso normal do negócio, considerar a importância das transações.
Considerar a mensuração e o reconhecimento de transações e saldos.
Considerar possível fraude.

Relatório

Foi obtida evidência apropriada suficiente?
Existe uma distorção relevante?
A divulgação das demonstrações contábeis é adequada?
Obter representações da administração.
Emitir relatório sobre quaisquer constatações.

Item	Objetivos da NBC TA
550.9	Os objetivos do auditor são: (a) independentemente de serem estabelecidas exigências para partes relacionadas na estrutura de relatório financeiro aplicável, atingir entendimento suficiente dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas para que ele seja capaz de: (i) reconhecer fatores de risco de fraude, se houver, decorrentes de relacionamentos e transações com partes relacionadas, que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido à fraude; e (ii) concluir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações: a. atingem a apresentação adequada (como requerido pela estrutura aplicável no Brasil); ou b. não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (<i>compliance</i>)); e (b) além disso, quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece requisitos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se os relacionamentos e as transações com partes relacionadas foram ou não adequadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis, em conformidade com essa estrutura.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
550.10	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir têm os seguintes significados atribuídos: (a) <u>Transação em condições normais de mercado</u> é a transação conduzida em termos e condições como aqueles entre um comprador voluntário e um vendedor voluntário, que não são relacionados e estão agindo de maneira mutuamente independente e buscando os seus melhores interesses. (b) <u>Parte relacionada</u> é a parte que é (ver itens A4 a A7): (i) uma parte relacionada, como definida na estrutura de relatório financeiro adequada; ou (ii) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas: a. uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que reporta; b. outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários; ou c. outra entidade que está sob controle comum com a entidade que reporta, por ter: i. controlador comum; ii. proprietários que são parentes próximos; ou iii. administração-chave comum. Contudo, entidades que estão sob o controle comum de um estado (isto é, governo nacional, regional ou local) não são consideradas partes relacionadas a menos que se envolvam em transações significativas ou compartilhem recursos em medida significativa.

12.1 Visão Geral

Considerando que as partes relacionadas não são independentes entre si, frequentemente os riscos de distorção relevante são maiores em transações com partes relacionadas do que em transações com partes não relacionadas. Consequentemente, as estruturas de relatórios financeiros muitas vezes contêm requisitos contábeis e de divulgação relacionados com transações e saldos com partes relacionadas. A finalidade desses requisitos é fornecer aos usuários das demonstrações contábeis um entendimento da natureza dessas transações/desses saldos e os efeitos reais ou potenciais.

Alguns dos possíveis fatores de risco relacionados com transações com partes relacionadas estão apresentados a seguir.

Quadro 12.1-1

	Descrição
Transações Extremamente Complexas	Partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas.
Relacionamentos e Transações Não Identificados	• Relacionamentos com partes relacionadas podem ser encobertos, uma vez que oferecem maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração. • Os sistemas de informações da entidade podem ser ineficazes para identificar ou resumir transações e saldos em aberto entre a entidade e suas partes relacionadas. • A administração pode não estar ciente da existência de todos os relacionamentos e todas as transações com partes relacionadas.
Condução Fora do Curso Normal do Negócio	As transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e nas condições normais de mercado como as descritas anteriormente, abaixo de valores justos, ou até mesmo sem nenhuma forma de contraprestação.

A administração é responsável pela identificação e divulgação de partes relacionadas e contabilização das transações. Essa responsabilidade requer que a administração implemente controle interno adequado para assegurar que as transações com partes relacionadas sejam adequadamente identificadas e registradas no sistema de informações e divulgadas nas demonstrações contábeis.

O auditor é responsável por permanecer atento às informações de partes relacionadas ao revisar registros ou documentos durante a auditoria. Isso inclui a inspeção de determinados documentos-chave, mas não requer uma extensa investigação de registros e documentos para identificar especificamente partes relacionadas.

Em entidades de pequeno porte, esses procedimentos são provavelmente menos sofisticados e informais. A administração pode não ter prontamente informações sobre partes relacionadas (não é provável que os sistemas contábeis tenham sido planejados para identificar partes relacionadas), de modo que o auditor pode precisar fazer indagações e revisar contas com partes específicas, por exemplo, além dos registros e das divulgações contábeis nas contas.

Estruturas de Relatórios Financeiros

Como as partes relacionadas não são independentes entre si, muitas estruturas de relatórios financeiros estabelecem requisitos contábeis e de divulgação específicos para relacionamentos, transações e saldos com partes relacionadas. Isso permite aos usuários de demonstrações contábeis entenderem sua natureza e os efeitos reais ou potenciais sobre as demonstrações contábeis.

Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece requisitos contábeis e de divulgação para partes relacionadas, o auditor é responsável pela execução de procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante decorrentes da falha da entidade em contabilizar ou divulgar apropriadamente os relacionamentos, as transações e os saldos com partes relacionadas de acordo com os requisitos da estrutura.

Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece requisitos mínimos ou nenhum requisito em relação a partes relacionadas, ainda assim o auditor precisa obter um entendimento suficiente dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas para ser capaz de concluir se as demonstrações contábeis, à medida que são afetadas por esses relacionamentos e essas transações:

- atingem a apresentação adequada (como requerido pela estrutura aplicável no Brasil); ou
- não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (*compliance*)).

Quando são identificadas informações que sugerem a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que não foram identificadas ou divulgadas anteriormente pela administração, o auditor deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência desses relacionamentos ou transações.

A NBC TA 550 fornece orientações sobre a responsabilidade do auditor e os procedimentos de auditoria com relação a partes relacionadas e transações com essas partes.

Quadro 12.1-2

Responsabilidade do Auditor Quando	Descrição
A Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável Estabelece Requisitos Mínimos ou Nenhum Requisito	Obter um entendimento dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas suficiente para: - reconhecer fatores de risco de fraude, se houver, decorrentes de relacionamentos e transações com partes relacionadas, que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido a fraude; e - concluir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações, atingem a apresentação adequada (como requerido pela estrutura aplicável no Brasil), ou não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (<i>compliance</i>)).
A Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável Especifica os Requisitos	Além das providências descritas antes, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para cumprir os requisitos contábeis e de divulgação específicos para relacionamentos, transações e saldos com partes relacionadas.

12.2 Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
550.11	Como parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas que a NBC TA 315, item 5, e a NBC TA 240, item 16, exigem que o auditor execute durante a auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria e atividades relacionadas mencionados nos itens 12 a 17 para obter as informações relevantes para a identificação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e às transações com partes relacionadas (ver item A8).
550.12	A discussão da equipe envolvida no trabalho exigida pela NBC TA 315, item 10, e pela NBC TA 240, item 15, deve incluir a consideração específica da suscetibilidade das demonstrações contábeis à distorção relevante decorrente de fraude ou erro e que possa resultar dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas da entidade (ver itens A9 e A10).
550.13	O auditor deve fazer indagações à administração sobre: - a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior (ver itens A11 a A14); - a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e - se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
550.14	O auditor deve fazer indagações à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de risco considerados apropriados para obter entendimento dos controles, se houver, que a administração estabeleceu para (ver itens A15 a A20): (a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e as transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; (b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas (ver item A21); e (c) autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios.
550.15	Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento, ao inspecionar registros ou documentos de acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor (ver itens A22 e A23). Em particular, o auditor deve examinar os seguintes assuntos, em busca de indicações da existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor: (a) confirmações bancárias e de advogados, obtidas como parte dos procedimentos de auditoria; (b) atas de reuniões dos acionistas/cotistas e dos responsáveis pela governança; e (c) outros registros ou documentos da entidade que o auditor considere necessários nas circunstâncias.
550.16	Se o auditor, ao executar os procedimentos de auditoria requeridos pelo item 15 ou por meio de outros procedimentos de auditoria, identificar transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade, ele deve fazer indagações à administração sobre (ver itens A24 e A25): (a) a natureza dessas transações (ver item A26); e (b) se partes relacionadas podem estar envolvidas (ver item A27).
550.17	O auditor deve compartilhar informações relevantes obtidas a respeito das partes relacionadas da entidade com os outros membros da equipe de trabalho (ver item A28).
550.18	Ao cumprir o requisito da NBC TA 315, item 25, de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, o auditor deve identificar e avaliar esses riscos associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas e determinar se esses riscos são significativos. Ao fazer essa avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com essas partes relacionadas que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade como origem de riscos significativos.
550.19	Se o auditor identificar fatores de risco de fraude (inclusive circunstâncias relacionadas à existência de parte relacionada com influência dominante) ao executar os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas referentes a partes relacionadas, ele deve considerar tais informações ao avaliar os riscos de distorção relevante devido à fraude, em conformidade com a NBC TA 240 (ver itens A6, A29 e A30).

Para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e às transações com partes relacionadas, o auditor considera os assuntos especificados a seguir.

Quadro 12.2-1

Identificação de Riscos	Descrição
Tratar Existência/Natureza/Impacto de Partes Relacionadas e Transações	Indagar sobre: • identidade das partes relacionadas, incluindo mudanças em relação ao período anterior; • a natureza dos relacionamentos entre a entidade e as partes relacionadas; • tipo e objetivo de quaisquer transações com partes relacionadas; • controles, se houver, que a administração estabeleceu para: • identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e as transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; • autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas; e • autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios.
Considerar Possível Fraude	Discutir com a equipe de trabalho sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis à distorção relevante devida a fraude ou erro resultante de relacionamentos e transações com partes relacionadas. Considerar, também, se uma única pessoa ou um grupo de pessoas pequeno dominam a administração sem quaisquer controles compensatórios. Indicadores de influência dominante incluem: • a parte relacionada vetou decisões de negócio significativas tomadas pela administração ou pelos responsáveis pela governança; • transações significativas são encaminhadas para a parte relacionada para aprovação final; • há pouco ou nenhum debate entre a administração e os responsáveis pela governança sobre as propostas de negócio apresentadas pela parte relacionada; e • as transações que envolvem a parte relacionada (ou um familiar próximo da parte relacionada) são raramente revisadas e aprovadas independentemente.

Identificação de Riscos	Descrição
Considerar Possível Fraude (continuação)	A influência dominante também pode existir em alguns casos se a parte relacionada desempenhou um papel importante na fundação da entidade e continua a desempenhar um papel importante na administração da entidade. No caso de serem identificados fatores de risco de fraude, fazer uma avaliação dos riscos de distorção relevante. Se houver a possibilidade de ocorrer um risco de distorção relevante, desenvolver uma resposta de auditoria apropriada.
Permanecer Alerta ao Inspecionar Registros ou Documentos	Ao inspecionar registros ou documentos, sempre permanecer alerta a relacionamentos ou transações com partes relacionadas não divulgadas. Em particular, inspecionar os seguintes registros e documentos para partes relacionadas não identificadas anteriormente: • confirmações bancárias e de advogados obtidas; • atas de reuniões dos acionistas/cotistas e dos responsáveis pela governança; e • outros registros ou documentos considerados necessários nas circunstâncias. Sempre compartilhar informações obtidas sobre possíveis partes relacionadas com outros membros da equipe.
Identificar Riscos Significativos	Transações significativas fora do curso normal dos negócios geram riscos significativos.

PONTO A CONSIDERAR

Em entidades de pequeno porte, a identificação de transações com partes relacionadas pode frequentemente ser difícil. Se o cliente usa um pacote de software-padrão para registrar transações, considerar obter uma cópia eletrônica das transações e importá-las para uma planilha eletrônica. Por meio da utilização de recursos de classificação e da configuração dos critérios de seleção, pode ser possível obter informações sobre clientes/fornecedores com apenas algumas, mas grandes, transações ou com transações significativas de tamanho ou natureza não usual.

12.3 Resposta aos Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
550.20	Como parte da exigência da NBC TA 330, itens 5 e 6, de que o auditor responda aos riscos avaliados, o auditor define e executa procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito dos riscos avaliados de distorção relevante associados aos relacionamentos e às transações com partes relacionadas. Esses procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos nos itens 21 a 24 (ver itens A31 a A34).
550.21	Se o auditor identificar acordos ou informações que indiquem a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência desses relacionamentos ou transações.
550.22	Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve: (a) comunicar prontamente as informações relevantes aos outros membros da equipe de trabalho (ver item A35); (b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelecer exigências para partes relacionadas: (i) solicitar à administração que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém-identificadas para avaliação adicional do auditor; e (ii) fazer indagações quanto ao motivo pelo qual os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas deixaram de possibilitar a identificação ou divulgação dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas; (c) executar procedimentos de auditoria substantivos relativos a essas partes relacionadas recém-identificadas ou a transações significativas com essas partes relacionadas (ver item A36); (d) reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado nem divulgado ao auditor e executar procedimentos adicionais de auditoria conforme a necessidade; e (e) se a não divulgação pela administração parece intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção relevante devido à fraude), avaliar as implicações para a auditoria (ver item A37).
550.23	Para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, que foram identificadas, o auditor deve: (a) inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se: (i) a racionalidade, em termos de negócio, das transações (ou sua ausência) sugere que elas podem ter sido realizadas para envolvimento em informação financeira fraudulenta ou para ocultar apropriação indevida de ativos (NBC TA 240, item 32) (ver itens A38 e A39); (ii) os termos das transações são compatíveis com as explicações da administração; e (iii) as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e (b) obter evidências de auditoria de que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas (ver itens A40 e A41).
550.24	Se a administração fez uma afirmação nas demonstrações contábeis no sentido de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes àqueles prevalentes entre partes independentes, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a afirmação (ver itens A42 a A45).

Ao responder aos riscos de distorção relevante identificados associados aos relacionamentos e às transações com partes relacionadas, o auditor considera os assuntos especificados a seguir.

Quadro 12.3-1

Tratar	Descrição
Quando o Auditor Identifica Acordos ou Informações que Sugerem a Existência de Relacionamentos ou Transações com Partes Relacionadas	- Determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam sua existência. - Comunicar prontamente as informações à equipe de trabalho. - Solicitar que a administração identifique todas as transações com a parte relacionada. - Se a parte relacionada não foi identificada anteriormente, perguntar a razão. Considerar: - falha de qualquer controle de identificação de partes relacionadas; e - fraude (não divulgação pela administração parece intencional). - Reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas, e executar procedimentos adicionais de auditoria conforme a necessidade. - Executar procedimentos de auditoria substantivos apropriados.
Transações Significativas com Partes Relacionadas Fora do Curso Normal do Negócio	- Inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se: - o fundamento lógico sugere possíveis relatórios financeiros fraudulentos ou ocultação de ativos apropriados indevidamente; - os termos são compatíveis com as explicações da administração; e - as transações foram contabilizadas e divulgadas, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. - Assegurar que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas.
Afirmações da Administração	Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as afirmações da administração sobre a natureza e extensão das transações com partes relacionadas. Considerar se a confirmação externa dos saldos fornece evidência confiável. Considerar a possibilidade de cobrança e avaliação de saldos do final de período.

12.4 Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
550.25	Ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor deve avaliar (ver item A46): (a) se os relacionamentos e as transações com as partes relacionadas identificados foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item A47); (b) se os efeitos dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas: (i) impedem que as demonstrações contábeis tenham uma apresentação adequada (para estrutura de relatório financeiro com objetivo de apresentação adequada como no Brasil); ou (ii) tornam as demonstrações contábeis enganosas (para estrutura de relatório com objetivo de conformidade).
550.26	Quando a estrutura de relatório financeiro estabelece exigências para partes relacionadas, o auditor deve obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, no sentido de que (ver itens A48 e A49): (a) eles divulgaram e identificaram para o auditor as partes relacionadas e todos os relacionamentos e as transações com partes relacionadas de que tinham conhecimento; e (b) eles contabilizaram e divulgaram tais relacionamentos e transações em conformidade com as exigências da estrutura de relatório financeiro que seja aplicável.
550.27	A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança todos os assuntos significativos relativos a partes relacionadas da entidade que sejam levantados durante a auditoria (ver item A50).
550.28	O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos com essas partes relacionadas (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8, 11 e A6).

O auditor considera os seguintes assuntos.

Quadro 12.4-1

Tratar	Descrição
Documentar e Comunicar	• Documentar os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos com essas partes relacionadas. • Comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos significativos relativos a partes relacionadas da entidade que sejam levantados durante a auditoria.
Obter Representações da Administração	Obter representações formais da administração (e dos responsáveis pela governança) de que: • todas as partes relacionadas e transações foram divulgadas; e • esses relacionamentos e essas transações foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis.
Determinar se a Opinião de Auditoria Precisa ser Modificada	Modificar o relatório do auditor independente se: • não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre partes relacionadas e transações; ou • a divulgação da administração nas demonstrações contábeis (conforme exigido pelas estruturas de elaboração de informações financeiras) não for considerada adequada.

13. Eventos Subsequentes

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Responsabilidade do auditor com relação a eventos subsequentes.

560

Item

Objetivos da NBC TA

560.4

Os objetivos do auditor são:

- (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, estão adequadamente refletidos nessas demonstrações contábeis; e
- (b) responder adequadamente aos fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu relatório, que, se fossem do seu conhecimento naquela data (do relatório), poderiam ter levado o auditor a alterar seu relatório.

Item

Trechos Relevantes das NBC TAs

560.5

Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos:

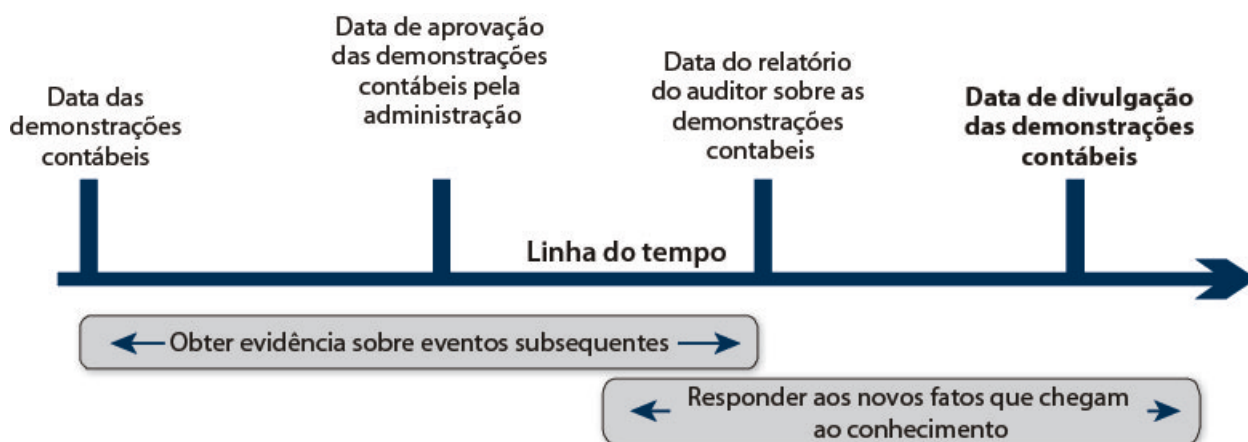
- (a) Data das demonstrações contábeis é a data de encerramento do último período coberto pelas demonstrações contábeis.
- (b) Data de aprovação das demonstrações contábeis é a data em que todos os quadros que compõem as demonstrações contábeis foram elaborados e que aqueles com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade por essas demonstrações contábeis (ver item A2).
- (c) Data do relatório do auditor independente é a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700 (ver item A3).
- (d) Data de divulgação das demonstrações contábeis é a data em que o relatório do auditor independente e as demonstrações contábeis auditadas são disponibilizados para terceiros (ver itens A4 e A5).
- (e) Eventos subsequentes são eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório.

13.1 Visão Geral

Essa norma fornece orientação sobre a responsabilidade do auditor em relação a eventos subsequentes.

Eventos subsequentes ocorrem após a data das demonstrações contábeis (a data de encerramento do período). Outras datas-chave na elaboração, auditoria e emissão das demonstrações contábeis estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 13.1-1



“Eventos subsequentes” referem-se a:

- eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente; e
- fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu relatório.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
560.6	O auditor independente deve executar procedimentos de auditoria desenhados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis foram identificados. Não se espera, contudo, que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados forneceram conclusões satisfatórias (ver item A6).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
560.7	O auditor independente deve executar os procedimentos exigidos pelo item 6 a fim de cobrir o período entre a data das demonstrações contábeis e a data do seu relatório, ou o mais próximo possível dessa data. O auditor independente deve levar em consideração a avaliação de risco pelo auditor para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria, que devem incluir o seguinte (ver itens A7 e A8): (a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subsequentes são identificados; (b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações contábeis (ver item A9); (c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações contábeis, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis (ver item A10); (d) leitura das últimas demonstrações contábeis intermediárias da entidade, se houver.
560.8	Se, em decorrência dos procedimentos aplicados conforme exigido pelos itens 6 e 7, o auditor identificar eventos que requerem ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, o auditor independente deve determinar se cada um desses eventos está refletido de maneira apropriada nas referidas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura conceitual aplicável.
560.9	O auditor independente deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, uma representação formal de acordo com a NBC TA 580 – Representações Formais, de que todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis, e que, segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável, requerem ajuste ou divulgação, foram ajustados ou divulgados.
560.10	O auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis após a data do seu relatório. Entretanto, se, após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, ele deve (ver item A11): (a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança; (b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo; (c) indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis.
560.11	Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor independente deve: (a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias da alteração; (b) exceto se as circunstâncias no item 12 forem aplicáveis: (i) estender os procedimentos de auditoria mencionados nos itens 6 e 7 até a data do novo relatório do auditor independente; e (ii) fornecer novo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis alteradas. O novo relatório do auditor independente não deve ter data anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis alteradas.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
560.12	Se a legislação não proíbe a administração de restringir a alteração das demonstrações contábeis aos efeitos do evento ou eventos subsequentes que causaram essa alteração e em que os responsáveis pela aprovação das demonstrações contábeis não estão proibidos de restringir a aprovação a essa alteração, o auditor pode limitar os procedimentos de auditoria aos eventos subsequentes exigidos no item 11(b)(i) a essa alteração. Nesses casos, o auditor independente deve alterar o relatório para incluir data adicional restrita a essa alteração que indique que os procedimentos do auditor independente sobre os eventos subsequentes estão restritos unicamente às alterações das demonstrações contábeis descritas na respectiva nota explicativa (ver item A12);
560.13	Pode ser que não haja exigência da legislação ou regulamentação para que a administração reapresente demonstrações contábeis e, portanto, o auditor não precisa fornecer novo relatório de auditoria ou alterar o relatório. Entretanto, se a administração não alterar as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considerar necessário (ver itens A13 e A14): (a) se o relatório do auditor independente ainda não tiver sido fornecido à entidade, o auditor independente deve modificá-lo conforme exigido pela NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, e depois fornecê-lo; ou (b) se o relatório do auditor independente já tiver sido fornecido à entidade, o auditor independente deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança, para que não divulguem as demonstrações contábeis para terceiros antes de serem feitas as alterações necessárias. Se, mesmo assim, as demonstrações contábeis forem divulgadas posteriormente sem as modificações necessárias, o auditor independente deve tomar medidas para procurar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria (ver itens A15 e A16).
560.14	Após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis. Entretanto, se, após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório do auditor independente, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, o auditor independente deve: (a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança; (b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo; (c) indagar como a administração pretende tratar do assunto nas demonstrações contábeis.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
560.15	Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor independente deve (ver item A17): (a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias das alterações; (b) revisar as providências tomadas pela administração para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis juntamente com o respectivo relatório do auditor independente sejam informados da situação; (c) exceto se as circunstâncias no item 12 forem aplicáveis: (i) estender os procedimentos de auditoria mencionados nos itens 6 e 7 até a data do novo relatório do auditor independente e datar o novo relatório com data posterior à data de aprovação das demonstrações contábeis reapresentadas; e (ii) fornecer novo relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis reapresentadas; (d) no caso em que as circunstâncias no item 12 se aplicam, alterar o relatório do auditor independente.
560.16	O auditor independente deve incluir no seu relatório, novo ou reemitido, Parágrafo de Ênfase com referência à nota explicativa que esclarece mais detalhadamente a razão da alteração das demonstrações contábeis emitidas anteriormente e do relatório anterior fornecido pelo auditor independente.
560.17	Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis emitidas anteriormente sejam informados da situação e não altere as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, o auditor independente deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança (NBC TA 260, item 13) de que o auditor independente procurará evitar o uso por terceiros daquele relatório no futuro. Se, apesar dessa notificação, a administração ou os responsáveis pela governança não tomarem as referidas providências necessárias, o auditor independente deve tomar as medidas apropriadas para tentar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria (ver item A18).

Data de Aprovação das Demonstrações Contábeis

Essa data pode ser determinada conforme descrito no quadro a seguir.

Quadro 13.1-2

Data do Relatório	É a primeira data em que as pessoas com autoridade reconhecida: • determinam que todas as peças que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, foram elaboradas; e • assumiram responsabilidade por essas demonstrações contábeis.
Autoridade Reconhecida	• Pessoas previstas por lei ou regulamento que seguem os procedimentos necessários de aprovação das demonstrações contábeis. • Pessoas especificadas pela própria entidade que seguem seus próprios procedimentos de aprovação das demonstrações contábeis.

Necessidade de Aprovação dos Acionistas ou Cotistas	A aprovação final pelos acionistas ou cotistas não é necessária para o auditor independente concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis.
--	---

Ao determinar a existência de eventos subsequentes e avaliar seu impacto, o auditor executa os passos descritos a seguir.

Quadro 13.1-3

Procedimento	Descrição
Identificação de Quaisquer Eventos Subsequentes	Executar procedimentos de auditoria para identificar quaisquer eventos subsequentes que precisariam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, os quais incluiriam: • entendimento dos procedimentos da administração (se houver) para identificar eventos subsequentes; • indagações à administração (e aos responsáveis pela governança) sobre: – novos compromissos, empréstimos ou garantias; – vendas ou aquisições de ativos ocorridas ou planejadas; – aumentos de capital ou emissão de instrumentos de dívida; – acordos de fusão ou de liquidação; – ativos que foram apropriados pelo governo ou destruídos (por exemplo, em decorrência de incêndio ou inundação); – litígio, reclamações e contingências; – quaisquer ajustes contábeis não usuais feitos ou previstos; – quaisquer eventos que ocorreram ou que provavelmente ocorrerão que podem levantar dúvidas sobre a adequação do uso do pressuposto de continuidade operacional ou outras políticas contábeis; – quaisquer eventos relevantes para a mensuração de estimativas ou provisões feitas nas demonstrações contábeis; e – quaisquer eventos relevantes para a recuperação de ativos; • leitura das atas, se houver, das reuniões (da administração e dos responsáveis pela governança) realizadas após a data das demonstrações contábeis, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis; e • leitura dos relatórios financeiros elaborados após o final do período, se houver.

Procedimento	Descrição
Obtenção de Representações Formais	Considerar a necessidade de representações formais que cubram determinados eventos subsequentes para corroborar outra evidência de auditoria e assim obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
Fatos Chegam ao Conhecimento do Auditor Independente (Após a Data do seu Relatório, mas Antes da Data de Divulgação das Demonstrações Contábeis)	• Discutir o assunto com a administração (e os responsáveis pela governança). • Determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo: – indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis; – executar quaisquer procedimentos adicionais de auditoria necessários; e – fornecer novo relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis reapresentadas. Isso também pode incluir dupla data do relatório, restrita à alteração (ver Volume 1, Capítulo 13.2) ou inclusão de um parágrafo de ênfase. • Quando a administração não altera as demonstrações contábeis, o auditor emite uma opinião do auditor modificada. • Se o relatório do auditor independente já foi divulgado, notificar a administração (e os responsáveis pela governança) a não emitir as demonstrações contábeis a terceiros antes de serem feitas as alterações necessárias. • Se as demonstrações contábeis forem divulgadas apesar da notificação, tomar as medidas necessárias (após consultar os consultores jurídicos) para evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria.
Fatos Chegam ao Conhecimento do Auditor Independente (Após a Divulgação das Demonstrações Contábeis)	• Discutir o assunto com a administração (e com os responsáveis pela governança). • Determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo, indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis. • Caso a administração altere as demonstrações contábeis: – estender os procedimentos de auditoria de eventos subsequentes até a data do novo relatório do auditor independente a menos que o relatório do auditor independente seja alterado para incluir uma data adicional restrita a uma alteração específica (ver Volume 1, Capítulo 13.2); – executar quaisquer procedimentos adicionais de auditoria necessários; – revisar as providências tomadas pela administração para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis juntamente com o respectivo relatório do auditor independente sejam informados da situação; e – fornecer novo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis reapresentadas.

Procedimento	Descrição
Fatos Chegam ao Conhecimento do Auditor Independente (Após a Divulgação das Demonstrações Contábeis) (continuação)	- Emitir um relatório do auditor independente novo ou alterado que inclui um “Parágrafo de Ênfase” (ver Volume 1, Capítulo 13.2). Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis emitidas anteriormente sejam informados da situação: - notificar a administração (e os responsáveis pela governança) de que o auditor tomará as medidas necessárias para procurar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria. - Se, apesar dessa notificação, a administração (ou os responsáveis pela governança) não tomarem as referidas providências necessárias, tomar as medidas apropriadas para evitar que terceiros depositem confiança no relatório de auditoria.

PONTOS A CONSIDERAR

É interesse do auditor e do cliente concluir o trabalho necessário para emitir o relatório do auditor independente tempestivamente. Isso minimizará a extensão do trabalho envolvido para identificar, avaliar e possivelmente divulgar eventos subsequentes nas demonstrações contábeis.

13.2 Dupla Data

Eventos subsequentes que chegam ao conhecimento após a data do relatório do auditor independente frequentemente resultam na necessidade de trabalho de auditoria adicional que afeta saldos contábeis, estimativas contábeis, provisões e outras divulgações nas demonstrações contábeis. Nessas situações seria emitido um novo relatório do auditor independente que não teria data anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis reapresentadas.

Entretanto, para certos eventos subsequentes, o trabalho de auditoria adicional necessário pode ser restrito unicamente à alteração das demonstrações contábeis conforme descrito na respectiva nota explicativa. Nessas situações (supondo que leis ou regulamentos locais permitam), a data original do relatório do auditor independente seria mantida, mas uma nova data é adicionada (dupla data) para informar aos leitores que os procedimentos do auditor subsequentes à data original foram restritos à alteração subsequente.

Exemplo de uma situação envolvendo dupla data:

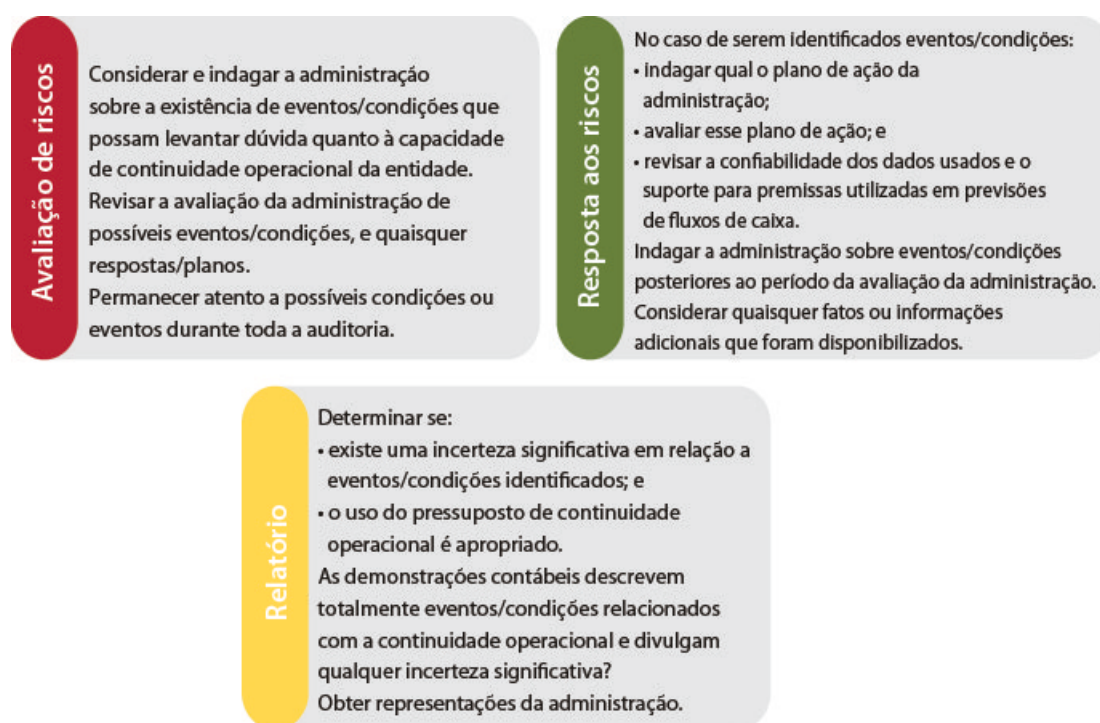
- A data do relatório do auditor independente original era 15 de setembro de 20XX.
- Em 22 de outubro de 20XX, a entidade anunciou a venda de uma grande parte dos seus negócios. Uma nova nota explicativa (Y) descrevendo o evento foi preparada pela administração para ser incluída nas demonstrações contábeis.
- O trabalho de auditoria realizado detalhado na nota explicativa Y foi concluído em 3 de novembro de 20XX.

O texto revisado para o relatório do auditor independente com dupla data seria como segue: “15 de setembro de 20XX, exceto para a nota explicativa Y, cuja data é 3 de novembro de 20XX.”

14. Continuidade Operacional

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Responsabilidade do auditor com relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional pela administração nas demonstrações contábeis e avaliação pela administração da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.	570

Quadro 14.0-1



Item	Objetivos da NBC TA
570.9	Os objetivos do auditor são: (a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis; (b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e (c) determinar as implicações para o relatório do auditor independente.

14.1 Visão Geral

O pressuposto de continuidade operacional é fundamental para a elaboração de demonstrações contábeis.

A NBC TA 570 fornece orientações sobre a responsabilidade do auditor na auditoria de demonstrações contábeis com relação ao pressuposto de continuidade operacional e sobre a avaliação pela administração da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.2	De acordo com o pressuposto de continuidade operacional, a entidade é vista como continuando em operação em futuro previsível. As demonstrações contábeis, para fins gerais, são elaboradas com base na continuidade operacional, a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou interromper as operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista além dessas. As demonstrações contábeis para propósitos especiais podem ou não ser elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para a qual o pressuposto de continuidade operacional é relevante (por exemplo, o pressuposto de continuidade operacional não é relevante para algumas demonstrações contábeis elaboradas para fins fiscais em algumas circunstâncias). Quando o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado, ativos e passivos são registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios (ver item A1).

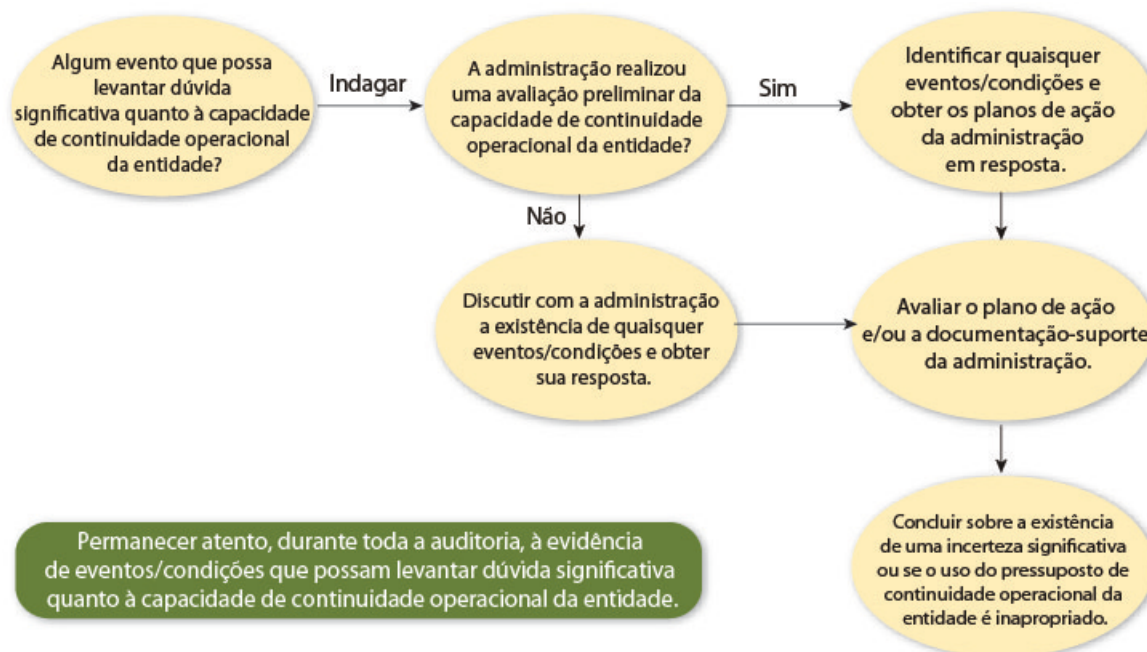
Segundo o pressuposto de continuidade operacional, uma entidade é normalmente vista como continuando em operação em futuro previsível sem intenção ou necessidade de liquidação, suspensão de negociações ou busca de proteção contra credores de acordo com leis ou regulamentos. Consequentemente, ativos e passivos são registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios.

14.2 Procedimentos de Avaliação de Risco

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.10	Na execução de procedimentos de avaliação de risco, conforme exigidos pela NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 5, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e (ver itens A2 a A5): (a) se essa avaliação foi realizada, o auditor deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se a administração identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou (b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar a administração sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.
570.11	O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver item A6).

Os requisitos podem ser resumidos conforme apresentado no quadro a seguir.

Quadro 14.2-1



A seguir, exemplos de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar uma dúvida significativa quanto ao pressuposto de continuidade operacional da entidade.

Quadro 14.2-2

Indicadores	Descrições
Financeiros	• Passivo a descoberto ou iliquidez no curto prazo. • Empréstimos com prazo fixo, próximos do vencimento, sem previsões realistas de renovação ou liquidação, ou utilização excessiva de empréstimos de curto prazo para financiar ativos de longo prazo. • Índícios de retirada de suporte financeiro por credores. • Fluxos de caixa operacionais negativos indicados nas demonstrações contábeis históricas ou prospectivas. • Índices financeiros-chave adversos. • Prejuízos operacionais significativos ou deterioração significativa do valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa. • Atraso ou suspensão de dividendos. • Incapacidade de pagar credores nas datas de vencimento. • Incapacidade de cumprir com os termos contratuais de empréstimos. • Mudança nas condições de pagamento a fornecedores, de compras a prazo para pagamento à vista. • Incapacidade de obter financiamento para o desenvolvimento de novos produtos essenciais ou outros investimentos essenciais.
Operacionais	• Intenções da administração de liquidar a entidade ou interromper as operações. • Perda de pessoal-chave da administração sem reposição. • Perda de mercado importante, clientes importantes, franquias, licença, ou principais fornecedores. • Dificuldades na manutenção de mão de obra. • Falta de suprimentos importantes. • Surgimento de concorrente altamente bem-sucedido.
Outros	• Descumprimento das exigências de capital, incluindo outras exigências legais. • Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que podem, no caso de perda, resultar em indenização que a entidade provavelmente não terá capacidade de saldar. • Mudanças de legislação, regulamentação ou política governamental, que supostamente afetam a entidade de maneira adversa. • Catástrofes não seguradas ou seguradas por valor inferior ao necessário.

A importância desses eventos ou condições pode frequentemente ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito da incapacidade de uma entidade de liquidar seus débitos pode ser compensado pelos planos da administração em manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como alienação de ativos, renegociação de empréstimos, ou obtenção de capital adicional. Da mesma forma, a perda de fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de fonte de suprimento alternativa adequada.

14.3 Revisão da Avaliação da Administração

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.12	O auditor deve revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional (ver itens A7 a A9 e A11 e A12).
570.13	Ao revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, o auditor deve cobrir o mesmo período utilizado pela administração para fazer sua avaliação, conforme exigido pela estrutura de relatório financeiro, por legislação ou regulamentação específica, caso esta determine um período mais longo. Se a avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, cobrir menos de 12 meses, a partir da data das demonstrações contábeis, conforme definido na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 5(a), o auditor deve solicitar que a administração estenda o período de avaliação para pelo menos 12 meses, a partir daquela data (ver itens A10 a A12).
570.14	Ao revisar a avaliação da administração, o auditor deve verificar se essa avaliação inclui todas as informações relevantes que o auditor tomou conhecimento como resultado da auditoria.
570.15	O auditor deve indagar a administração sobre seu conhecimento de eventos ou condições posteriores ao período em que foi elaborada a avaliação da administração relacionada com dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver itens A13 e A14).

Avaliação de Planos da Administração em Entidades de Pequeno Porte

A administração de entidades de pequeno porte pode não ter elaborado uma avaliação detalhada da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional. Ela pode, em vez disso, basear-se no profundo conhecimento do negócio e em expectativas futuras previstas.

Os procedimentos de avaliação típicos usados pelo auditor incluiriam:

- discutir com a administração sobre financiamento de médio e longo prazos;
- corroborar as intenções da administração com o entendimento da entidade obtido e a evidência documental;
- satisfazer a exigência de a administração estender seu período de avaliação para pelo menos 12 meses. Isso pode ser conseguido por meio de discussão, indagação e inspeção de documentação-suporte e os resultados avaliados pelo auditor quanto à sua viabilidade. Por exemplo, uma previsão de receitas de vendas futuras pode ser suportada pelos pedidos ou contratos de venda potenciais; e
- indagar a administração sobre seu conhecimento de eventos/condições posteriores ao período em que foi elaborada a avaliação da administração que poderiam suscitar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.

Fatores específicos que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade incluem:

- **Capacidade da entidade de enfrentar condições adversas.**
Entidades de pequeno porte podem ser capazes de responder rapidamente a oportunidades, mas podem não ter reservas suficientes para sustentar as operações.
- **Disponibilidade de financiamento**
Pode incluir a interrupção de suporte à entidade por parte de bancos e outros financiadores. Pode incluir, também, uma retirada de, ou alteração importante em uma, cláusula de empréstimo ou de garantias de empréstimo do gerente-proprietário (ou outras partes relacionadas, tais como familiares).
- **Outras alterações importantes**
Podem incluir a possível perda do seu principal fornecedor, de cliente importante, de empregado-chave, ou do direito de operar por licença, franquia ou outro acordo legal.

O quadro a seguir apresenta os procedimentos do auditor nessas situações.

Quadro 14.3-1

Tratar	Descrição
Evidência Documental Disponível	Documentar: • termos de quaisquer empréstimos e financiamentos fornecidos à entidade; • detalhes de empréstimos subordinados a um terceiro, como, por exemplo, o banco; • detalhes de financiamento por terceiros com base em garantias ou bens pessoais oferecidos como garantia; e • detalhes de outras alterações que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.
Suporte Adicional Disponível	Avaliar a capacidade do gerente-proprietário ou outras partes relacionadas de: • fornecer o suporte adicional necessário, como empréstimos ou garantias; e • cumprir as obrigações especificadas nos acordos de suporte.
Outras Alterações Importantes	Tratar o impacto sobre as operações de uma alteração importante, tal como a perda de clientes, fornecedores ou empregados importantes, ou perda de receita de vendas devido à obsolescência técnica, novos concorrentes, etc.
Solicitação de Confirmações por Escrito	Solicitar confirmações por escrito: • dos termos e das condições do suporte financeiro que está sendo fornecido; e • das intenções ou do entendimento do gerente-proprietário com relação ao suporte financeiro que está sendo fornecido.

14.4 Resposta aos Riscos — Quando São Identificados Eventos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.16	Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir (ver item A15): (a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação; (b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias (ver item A16); (c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura (ver itens A17 e A18): (i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e (ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão; (d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação; (e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

Quando o auditor identifica eventos/condições relacionados com continuidade operacional, o passo seguinte é executar procedimentos adicionais (incluindo consideração de fatores atenuantes) para determinar sobre a existência, ou não, de incerteza significativa.

Incerteza Significativa

Podem ser identificados eventos ou condições que suscitem dúvida quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Uma incerteza significativa existe quando a magnitude de seu impacto potencial e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor independente, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária para a apresentação adequada das demonstrações contábeis, ou, no caso de uma estrutura de conformidade (*compliance*), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

Os planos de ação da administração para tratar problemas de continuidade operacional normalmente incluem uma ou mais das seguintes estratégias:

- liquidação de ativos;
- novos empréstimos ou reestruturação de dívida;
- redução ou adiamento de gastos;
- reestruturação de operações, incluindo produtos e serviços;
- busca de fusão ou aquisição; ou
- aumento de capital.

O quadro a seguir apresenta as providências que o auditor tomaria para tratar problemas de continuidade operacional.

Quadro 14.4-1

Tratar	Descrição
Obtenção da Avaliação e do Plano da Administração	Se ainda não tiver sido fornecida, solicitar que a administração faça uma avaliação da capacidade de continuidade operacional da entidade.
Avaliação dos Planos de Ação da Administração	Avaliar as ações futuras da administração em relação à avaliação da continuidade operacional. Tratar: • O resultado dos planos melhorará a situação? • Os planos são viáveis nas circunstâncias? • Qual a confiabilidade das previsões de lucro/fluxo de caixa e qual o suporte existente para as premissas usadas? • Identificar, discutir e obter evidência para outros fatores que podem afetar a capacidade de continuidade operacional da entidade, tais como: – resultados operacionais recentes insatisfatórios; – violações de termos de debêntures e contratos de empréstimo; – referências em atas a dificuldades de financiamento; – existência de litígio/reclamações e estimativas de implicações financeiras; – existência, legalidade e exequibilidade de acordos com partes relacionadas e terceiros para fornecimento ou manutenção de suporte financeiro; – capacidade financeira de partes relacionadas e terceiros de fornecer recursos adicionais ou garantias de empréstimo; – outros eventos subsequentes; e – indicações de fraude, tais como transgressão da administração, transações fictícias ou ocultação de fatos relevantes. • Continuidade, termos e adequação de linhas de empréstimo. • Relatórios sobre medidas regulatórias. • Adequação do suporte de alienações planejadas de ativos. Considerar, também, o impacto de quaisquer fatos ou informações adicionais desde a data em que a administração fez sua avaliação e seus planos.
Obtenção de Confirmações por Escrito	Solicitar representações formais da administração (e dos responsáveis pela governança) com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

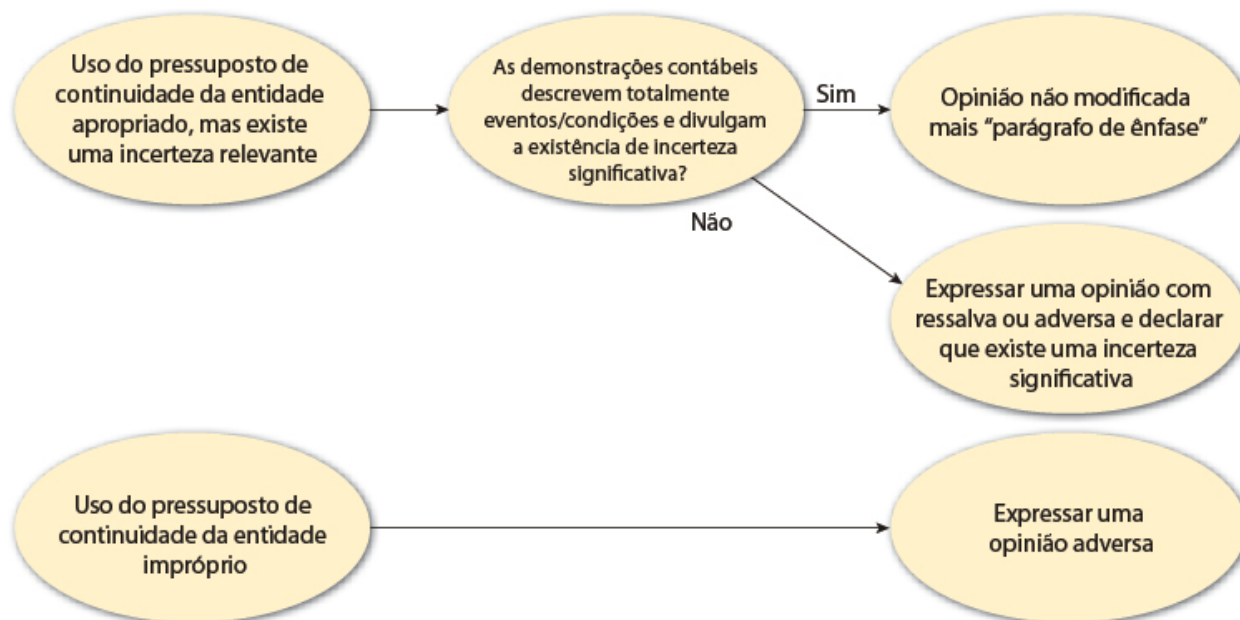
14.5 Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.17	Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor deve expressar uma conclusão se, no seu julgamento, existe incerteza significativa relacionada com eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade. Uma incerteza significativa existe quando a magnitude potencial de seu impacto e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor independente, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária (ver item A19): (a) no caso em que seja aplicável uma estrutura de relatório financeiro, para apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou (b) no caso de uma estrutura de conformidade (<i>compliance</i>), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.
570.18	Quando o auditor independente conclui que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias, porém existe incerteza significativa, ele deve determinar se as demonstrações contábeis: (a) descrevem adequadamente os principais eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e os planos da administração para tratar desses eventos ou condições; e (b) divulgam claramente que existe incerteza significativa relacionada a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, portanto, que pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio (ver item A20).
570.19	Se for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase em seu relatório para: (a) destacar a existência de incerteza significativa relacionada ao evento ou à condição que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e (b) chamar a atenção para a nota explicativa às demonstrações contábeis que divulga os assuntos especificados no item 18. (Ver NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente) (ver itens A21 e A22).
570.20	Se não for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. O auditor deve declarar, no seu relatório de auditoria independente, que há uma incerteza significativa que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade (ver itens A23 e A24).
570.21	Se as demonstrações contábeis foram elaboradas no pressuposto de continuidade operacional, mas, no julgamento do auditor, a utilização desse pressuposto pela administração nas demonstrações contábeis é inapropriada, ele deve expressar opinião adversa (ver itens A25 e A26).
570.22	Se houver relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação, quando solicitada pelo auditor, o auditor deve considerar as implicações no seu relatório de auditoria independente (ver item A27).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
570.23	A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve comunicar a esses responsáveis os eventos ou as condições identificados que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. Essa comunicação com os responsáveis pela governança deve incluir o seguinte: (a) se os eventos ou as condições constituem incerteza significativa; (b) se o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; e (c) a adequação da respectiva divulgação nas demonstrações contábeis.
570.24	Se houver atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis pela administração ou pelos responsáveis pela governança após a data-base das demonstrações contábeis, o auditor deve indagar as razões do atraso. Se o auditor acredita que o atraso pode estar relacionado a eventos ou condições relacionados com a avaliação da continuidade operacional, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria necessários, conforme descrito no item 16, bem como considerar o efeito na sua conclusão sobre a existência de incerteza significativa, conforme descrito no item 17.

O último passo é determinar o impacto que eventos/condições identificados teriam no relatório de auditoria e comunicar a decisão à administração e aos responsáveis pela governança, quando aplicável. O quadro a seguir resume os requisitos.

Quadro 14.5-1



15. Resumo dos Requisitos de Outras Normas de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Resumo dos requisitos de auditoria em NBC TAs específicas que não estão tratados em outro lugar neste Guia.	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

15.1 Visão Geral

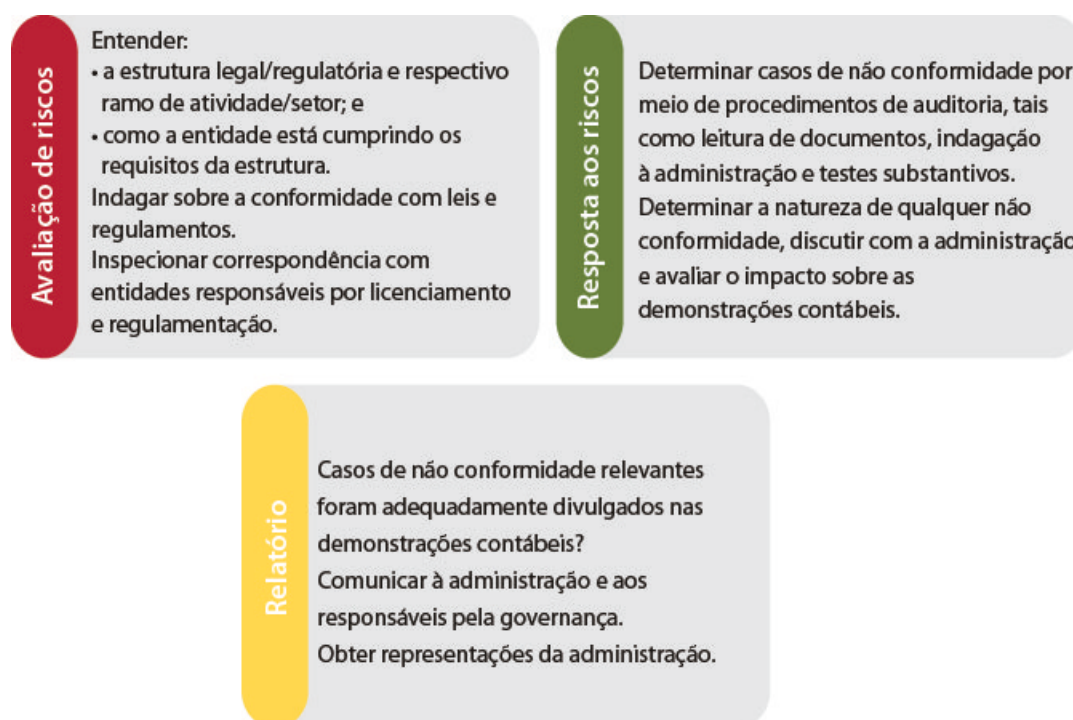
Este capítulo contém um resumo dos requisitos de auditoria contidos nas NBC TAs que não foram especificamente tratadas neste Guia, conforme especificado no quadro a seguir.

Quadro 15.1-1

NBC TA	Título	Referência de Capítulo
250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	V1-15.2
402	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	V1-15.3
501	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	V1-15.4
510	Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	V1-15.5
600	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	V1-15.6
610	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	V1-15.7
620	Utilização do Trabalho de Especialistas	V1-15.8
720	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas	V1-15.9

15.2 NBC TA 250 — Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis

Quadro 15.2-1



Item	Objetivos da NBC TA
250.10	Os objetivos do auditor são: (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com as disposições das leis e dos regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto na determinação dos valores e das divulgações relevantes nas demonstrações contábeis; (b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis; e (c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.11	Para os fins desta norma, <i>não conformidade</i> são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. Tais atos incluem transações realizadas por ou em nome da entidade, ou em representação da entidade, pelos responsáveis pela governança, administração ou empregados. A não conformidade não inclui conduta imprópria pessoal (não relacionada às atividades de negócios da entidade) dos responsáveis pela governança, administração ou empregados da entidade.

A não conformidade da entidade com leis e regulamentos pode resultar em uma distorção relevante das demonstrações contábeis.

É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança a prevenção e detecção de não conformidade da entidade com leis e regulamentos. As medidas da administração para tratar esses riscos podem incluir:

- manutenção de um registro de leis importantes e um registro de reclamações recebidas;
- monitoramento de requisitos legais e planejamento de procedimentos/controles internos para assegurar o cumprimento desses requisitos;
- contratação de consultores jurídicos para ajudar a monitorar os requisitos legais; e
- desenvolvimento, publicação, implementação e acompanhamento de um código de conduta.

Quando o auditor detecta casos de não conformidade, o impacto sobre as demonstrações contábeis e outros aspectos da auditoria (tais como a integridade da administração/dos empregados) precisará ser considerado.

Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.12	Como parte da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, conforme a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 15, o auditor deve obter entendimento geral: (a) da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade e à atividade ou ao setor de atividade em que a entidade opera; e (b) de como a entidade está cumprindo com essa estrutura (ver item A7).
250.14	O auditor deve executar os seguintes procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis (ver itens A9 e A10): (a) indagações à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, para determinar se a entidade tem cumprido com tais leis e regulamentos; e (b) inspeção de correspondência, se houver, com as autoridades responsáveis por licenciamento e regulamentação.

Os procedimentos de avaliação de riscos envolvem a obtenção de um entendimento geral da estrutura legal e regulatória e como a entidade cumpre com os requisitos dessa estrutura. Esse entendimento geral pode incluir os assuntos especificados a seguir.

Quadro 15.2-2

Tratar	Descrição
Identificação de Leis e Regulamentos Relevantes para as Demonstrações Contábeis	Que leis e regulamentos tratam: • da forma e do conteúdo das demonstrações contábeis? • dos assuntos relacionados com relatórios financeiros específicos de setor? • da contabilização de transações de contratos governamentais? • do provisionamento ou reconhecimento de despesas para imposto de renda ou custos de pensão?
Indagações à Administração	• Que outras leis e regulamentos existem que se pode esperar tenham efeito fundamental nas operações da entidade (por exemplo, licenças de funcionamento, cláusulas bancárias, regulamentos ambientais, etc.)? • Que políticas e procedimentos estão sendo usados para: – assegurar a conformidade com leis e regulamentos? – identificar, avaliar e contabilizar reclamações de litígios? • Que violações (se houver) de regulamentos e outras leis ocorreram e resultaram em multas, litígio ou outras consequências? • Que litígios pendentes ou outras ações existem para alegadas não conformidades com leis e regulamentos?
Inspeção de Correspondência	Revisar correspondência, relatórios e outras interações com as respectivas autoridades responsáveis por licenciamento e regulamentação.

Resposta aos Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.13	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente referente à conformidade com as disposições legais e regulamentares geralmente reconhecidas por terem efeito direto sobre a determinação dos valores e das divulgações relevantes nas demonstrações contábeis (ver item A8).
250.15	Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento para a possibilidade de outros procedimentos de auditoria aplicados que possam levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos (ver item A11).
250.16	O auditor deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, que forneçam representações formais de que todos os casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com as leis e os regulamentos, cujos efeitos devam ser considerados na elaboração das demonstrações contábeis, foram divulgados ao auditor independente (ver item A12).
250.17	Na ausência de não conformidade identificada ou suspeita, não se requer que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria referentes à conformidade pela entidade com as leis e os regulamentos a não ser os expostos nos itens 12 a 16.

O plano de auditoria trataria dos assuntos como os descritos no quadro a seguir.

Quadro 15.2-3

Tratar	Descrição
Existem Casos de Não Conformidade?	Os procedimentos de auditoria podem incluir: • leitura das atas e documentos relevantes, correspondência, etc.; • indagações à administração e aos consultores jurídicos sobre litígios, reclamações e avaliações; e • execução de testes substantivos de detalhes de classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.
Obtenção de Representações da Administração	Solicitar que a administração confirme que todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeitas de não conformidade com leis e regulamentos foram divulgados.

Não Conformidade Identificada ou Suspeita

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.18	Se o auditor tomar conhecimento de informações referentes a um caso de não conformidade ou a suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, o auditor deve obter (ver item A13): (a) o entendimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ele ocorreu; e (b) informações adicionais para avaliar o possível efeito sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).
250.19	Se o auditor suspeitar de não conformidade, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança, não fornecerem informações suficientes que comprovem que a entidade está cumprindo com as leis e os regulamentos e, no julgamento do auditor, o efeito da suspeita de não conformidade puder ser relevante para as demonstrações contábeis, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal (ver itens A15 e 16).
250.20	Se não puderem ser obtidas informações suficientes a respeito da suspeita de não conformidade, o auditor deve avaliar o efeito, em sua opinião, da falta de evidência de auditoria apropriada e suficiente.
250.21	O auditor deve avaliar as implicações da não conformidade em relação com outros aspectos da auditoria, inclusive a avaliação de risco do auditor e a confiabilidade das representações formais, tomando ação apropriada (ver itens A17 e A18).
250.22	A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade e, portanto, tenham conhecimento de assuntos que envolvam não conformidades identificadas ou suspeitas já comunicadas pelo auditor (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança), este deve comunicar aos responsáveis pela governança assuntos que envolvam não conformidade com as leis e os regulamentos de que o auditor tenha tomado conhecimento durante a auditoria, exceto quando tais assuntos forem claramente sem consequência.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.23	Se o auditor, segundo seu julgamento, acreditar que a não conformidade mencionada no item 22 é intencional e relevante, ele deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança tão logo seja praticável.
250.24	Se o auditor suspeitar que a administração ou os responsáveis pela governança estão envolvidos na não conformidade, o auditor deve comunicar o assunto ao nível de autoridade imediatamente superior da entidade, se existir, como, por exemplo, o comitê de auditoria ou o órgão de supervisão geral. Quando não houver autoridade superior, ou se o auditor acreditar que essa comunicação não será eficaz, ou se estiver em dúvida quanto a quem comunicar, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal.

No caso de suspeita de possível não conformidade com leis ou regulamentos, o auditor responderia conforme especificado no quadro a seguir.

Quadro 15.2-4

Providências	Resposta do Auditor
1.	Obter um entendimento da natureza do ato e das circunstâncias. Isso seria suficiente para avaliar o possível efeito sobre as demonstrações contábeis.
2.	Documentar as constatações e discuti-las com a administração. Se a não conformidade for supostamente intencional e relevante, o auditor deve comunicar a constatação sem demora. Quando não puderem ser verificadas as informações adequadas sobre suspeita de não conformidade e os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve considerar o efeito da falta de evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o relatório do auditor independente.
3.	Considerar as implicações de não conformidade em relação a outros aspectos da auditoria. Em particular, considerar a confiabilidade das representações da administração.
4.	Comunicar o assunto ao nível de autoridade imediatamente superior se isso envolver a alta administração ou os responsáveis pela governança. Quando não houver autoridade superior, o auditor consideraria a necessidade de obter assessoria legal.
5.	Expressar uma opinião com ressalva ou adversa no caso de a não conformidade ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e não ter sido adequadamente refletida nas demonstrações contábeis. (Ver Volume 2, Capítulo 23.)

Documentação

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
250.29	O auditor deve documentar a não conformidade identificada ou suspeita com leis e regulamentos e os resultados da discussão com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança e outras partes fora da entidade (ver item A21).

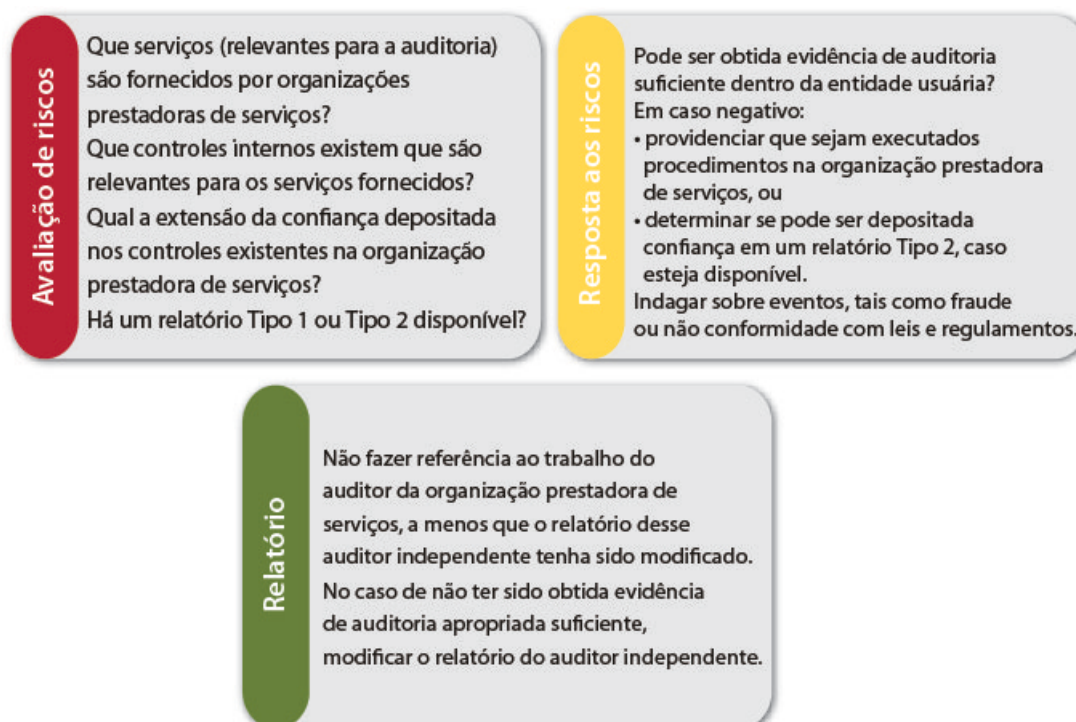
A documentação típica incluirá:

- cópias de registros ou documentos relevantes; e
- atas de discussões mantidas com administração, responsáveis pela governança ou outras partes fora da entidade.

15.3 NBC TA 402 — Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços

Item	Objetivos da NBC TA
402.7	Os objetivos do auditor da usuária, quando a entidade usuária utiliza os serviços de uma organização prestadora de serviços, são: (a) obter entendimento da natureza e importância dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e seus efeitos sobre o controle interno da entidade usuária relevantes para a auditoria, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e (b) planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria que respondam a esses riscos.

Quadro 15.3-1



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.8	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir têm os seguintes significados: (a) <u>Controles complementares da entidade usuária</u> são controles que a organização prestadora de serviços assume que serão implementados pelas entidades usuárias, por ocasião do projeto de seu serviço, e que, caso seja necessário para alcançar os objetivos de controle, são identificados na descrição do sistema da entidade usuária. (b) <u>Relatório sobre a descrição e o desenho de controles em uma organização prestadora de serviços</u> (denominado nesta norma como Relatório Tipo 1) é um relatório que contém: (i) uma descrição, elaborada pela administração da organização prestadora de serviços, do seu sistema, dos objetivos de controle e dos respectivos controles que foram planejados ou desenhados e implementados em uma data específica; e (ii) a opinião do auditor dessa organização prestadora de serviços com o objetivo de transmitir segurança razoável sobre a descrição do sistema da organização, os objetivos de controle e os respectivos controles e a adequação do desenho ou planejamento dos controles para alcançar os objetivos de controle especificados. (c) <u>Relatório sobre a descrição, o desenho e a efetividade operacional de controles em uma organização prestadora de serviços</u> (denominado nesta norma como Relatório Tipo 2) é um relatório que contém: (i) uma descrição, elaborada pela administração da organização prestadora de serviços, do sistema da organização, dos objetivos do controle e dos respectivos controles, de seu desenho e implementação em uma data específica ou durante um período especificado e, em alguns casos, de sua efetividade operacional durante um período especificado; e

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.8 (continuação)	(ii) um relatório adicional emitido pelo auditor da organização prestadora de serviços com o objetivo de transmitir segurança razoável, que inclui: a. opinião do auditor da organização prestadora de serviços sobre a descrição do sistema dessa organização, os objetivos de controle e os respectivos controles, a adequação do desenho dos controles para alcançar os objetivos do controle especificados e sobre sua efetividade operacional; e b. descrição dos testes de controles aplicados pelo auditor da organização prestadora de serviços e os respectivos resultados. (d) <u>Auditor da organização prestadora de serviços</u> é um auditor que, por solicitação da organização prestadora de serviços, fornece um relatório de asseguarção sobre os controles dessa organização. (e) <u>Organização prestadora de serviços</u> é uma organização terceirizada (ou segmento de uma organização terceirizada) que presta serviços a entidades usuárias (dos serviços), os quais fazem parte dos sistemas de informações relevantes para o processo de elaboração de demonstrações contábeis dessas entidades usuárias. (f) <u>Sistema da organização prestadora de serviços</u> compreende as políticas e os procedimentos desenhados ou planejados, implementados e mantidos pela organização prestadora de serviços para prestar os serviços cobertos pelo relatório do auditor da organização prestadora de serviços. (g) <u>Organização subcontratada para prestação de serviços</u> é a organização prestadora de serviços subcontratada por outra organização prestadora de serviços para executar alguns dos serviços às entidades usuárias, os quais fazem parte dos sistemas de informações relevantes das entidades que utilizam esses serviços para o processo de elaboração de demonstrações contábeis. (h) <u>Auditor da usuária</u> é o auditor que examina e emite relatório sobre as demonstrações contábeis da entidade usuária dos serviços terceirizados. (i) <u>Entidade usuária</u> é a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços e cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas.

Muitas entidades (inclusive as de porte muito pequeno) frequentemente terceirizam atividades relacionadas com processamento financeiro, tais como:

- folha de pagamento;
- vendas pela Internet;
- serviços de informática;
- administração de ativos (armazenagem de estoques, investimentos, etc.); e
- serviços de escrituração contábil, incluindo processamento de transações, manutenção de registros contábeis e elaboração de demonstrações contábeis.

Essas organizações terceirizadas (que prestam serviços relevantes para a elaboração de relatórios financeiros) são denominadas “organizações prestadoras de serviços”

Quando são utilizadas organizações prestadoras de serviços, o auditor precisa considerar o efeito desses acordos sobre o controle interno da entidade. Isso inclui:

- obtenção de informações suficientes para avaliar os riscos de distorção relevante; e
- planejamento de uma resposta apropriada.

Em entidades de pequeno porte, os serviços terceirizados até podem ser importantes para o funcionamento contínuo da entidade, mas podem não ser relevantes para a auditoria. Isso ocorreria nos casos em que existem controles internos suficientes na entidade para tratar os riscos de distorção relevante, ou em que possam ser executados procedimentos de auditoria substantivos para tratar os riscos identificados.

PONTO A CONSIDERAR

O uso de uma organização prestadora de serviços para a elaboração das demonstrações contábeis não isenta a administração (e os responsáveis pela governança) de sua responsabilidade pelas demonstrações contábeis.

Existem dois tipos de relatórios que podem ser fornecidos pelas organizações prestadoras de serviços a seus usuários:

- **Relatórios Tipo 1 — descrição e desenho dos controles em uma organização prestadora de serviços**
Esses relatórios fornecem evidência sobre o desenho e a implementação dos controles, mas não sobre sua efetividade operacional. Esses relatórios podem ser informativos, mas tem uso limitado para o auditor no entendimento de se os controles-chave da organização prestadora de serviços operaram de maneira efetiva durante o período que está sendo auditado.
- **Relatórios Tipo 2 — descrição, desenho e efetividade operacional dos controles**
Esses relatórios podem ser usados para o auditor considerar se:
 - os controles testados pelo auditor da organização prestadora de serviços são relevantes para as transações, os saldos contábeis e as divulgações da entidade e afirmações relacionadas, e
 - os testes de controles do auditor da organização prestadora de serviços e os respectivos resultados são adequados (ou seja, a duração do período coberto pelos testes do auditor da organização prestadora de serviços e o tempo decorrido desde a realização desses testes).

Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.9	Quando obtiver o entendimento da entidade de acordo com a NBC TA 315, item 11, o auditor da usuária deve obter entendimento de como a entidade usuária utiliza os serviços prestados pela organização prestadora de serviços nas suas operações, incluindo (ver itens A1 e A2): (a) a natureza dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e a importância desses serviços para a entidade usuária, incluindo o respectivo efeito sobre o seu controle interno (ver itens A3 a A5); (b) a natureza e a materialidade das transações processadas, as contas ou os processos de elaboração de relatórios contábeis afetados pela organização prestadora de serviços (ver item A6); (c) o grau de interação entre as atividades da organização prestadora de serviços e aquelas da entidade usuária (ver item A7); e (d) a natureza da relação entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços, incluindo os termos contratuais relevantes para as atividades assumidas pela organização prestadora de serviços (ver itens A8 a A11).
402.10	Quando obtiver entendimento do controle interno, relevante para a auditoria, de acordo com a NBC TA 315, item 12, o auditor da usuária deve avaliar o desenho e a implementação dos controles relevantes na entidade usuária referentes aos serviços prestados pela organização prestadora de serviços, incluindo os que são aplicados às transações processadas por essa organização (ver itens A12 a A14).
402.11	O auditor da usuária deve determinar se foi obtido entendimento suficiente da natureza e importância dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e seu efeito sobre o controle interno da entidade usuária para a auditoria, para fornecer uma base para a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante.
402.12	Se o auditor da usuária não conseguir obter entendimento suficiente da entidade usuária, ele deve obter esse entendimento por meio de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A15 a A20): (a) obter o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, caso esteja disponível; (b) entrar em contato com a organização prestadora de serviços, por meio da entidade usuária, para obter informações específicas; (c) visitar a organização prestadora de serviços e executar procedimentos que fornecerão as informações necessárias sobre os controles relevantes daquela organização; ou (d) utilizar outro auditor para executar procedimentos que fornecerão as informações necessárias sobre os controles relevantes da organização prestadora de serviços.

Quando são usadas organizações prestadoras de serviços, o auditor consideraria os assuntos especificados no quadro a seguir.

Quadro 15.3-2

Tratar	Descrição
Quais São os Serviços Prestados (Relevantes para a Auditoria)?	• Identificar: – a natureza dos serviços prestados; – a materialidade das transações processadas; e – as contas ou os processos de elaboração de relatórios contábeis afetados. • Revisar os termos do contrato ou o acordo entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços. • Determinar o grau de interação entre as atividades da organização prestadora de serviços e as da entidade usuária. • Revisar relatórios das organizações prestadoras de serviços, dos auditores das organizações prestadoras de serviços (incluindo cartas de recomendações para a administração), dos auditores internos ou das autoridades regulatórias sobre os controles dessas organizações.
Que Controles Internos Relevantes Existem?	• Os controles da organização prestadora de serviços são relevantes para a auditoria? Em caso negativo, uma abordagem substantiva é suficiente. Em caso positivo, o auditor deve certificar-se de que os controles da organização prestadora de serviços foram adequadamente desenhados e implementados. • Existem controles estabelecidos pela usuária (que podem ser testados) que reduzem riscos de processamento relevantes, independentemente de controles da organização prestadora de serviços? Por exemplo, os controles da usuária sobre folha de pagamento podem incluir: – comparar os dados enviados à organização prestadora de serviços com os relatórios dessa organização após o processamento dos dados; – recalcular uma amostra de valores da folha de pagamento para verificar a exatidão desses valores; e – revisar o total da folha de pagamento em termos de razoabilidade.
Qual a Extensão da Confiança Depositada nos Controles Existentes na Organização Prestadora de Serviços?	• Obter o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, caso esteja disponível. Os contratos com organização prestadora de serviços frequentemente incluem o fornecimento desses relatórios. • Entrar em contato com a organização prestadora de serviços para obter informações específicas. • Visitar a organização prestadora de serviços e executar procedimentos. • Utilizar outro auditor para executar os procedimentos necessários.

PONTO A CONSIDERAR

Verificar o texto dos relatórios da organização prestadora de serviços para possíveis restrições de uso. Essas restrições podem ser aplicadas à administração, à organização prestadora de serviços e seus clientes e aos auditores da entidade.

Resposta aos Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.13	Ao determinar a suficiência e a adequação da evidência de auditoria fornecida pelo Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, o auditor da usuária deve estar satisfeito quanto à (ver item A21): (a) competência profissional do auditor da organização prestadora de serviço e sua independência com relação àquela organização; e (b) adequação das normas segundo as quais foi emitido o Relatório Tipo 1 ou Tipo 2.
402.14	Se o auditor da usuária planeja utilizar o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria para permitir o seu entendimento sobre o desenho e a implementação dos controles na organização prestadora de serviços, o auditor deve (ver itens A22 e A23): (a) avaliar a descrição e o desenho dos controles da organização prestadora de serviços para uma data ou para um período apropriado aos objetivos do auditor da usuária; (b) avaliar a suficiência e adequação da evidência fornecida pelo relatório para o entendimento do controle interno da entidade usuária relevante para a auditoria; e (c) determinar se os controles complementares da entidade usuária, identificados pela organização prestadora de serviços, são relevantes para a entidade usuária e, em caso positivo, obter entendimento se a entidade usuária elaborou e implementou esses controles.
402.15	Ao responder aos riscos avaliados de acordo com a NBC TA 330, o auditor da usuária deve (ver itens A24 a A28): (a) determinar se há evidência de auditoria apropriada e suficiente disponível sobre as afirmações relevantes das demonstrações contábeis nos registros mantidos na entidade usuária; e (b) em caso negativo, executar procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente ou utilizar outro auditor para realizar esses procedimentos na organização prestadora de serviços em seu nome.
402.16	Quando a avaliação de riscos do auditor da usuária inclui uma expectativa de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva, ele deve obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional desses controles por meio de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A29 e A30): (a) obter o Relatório Tipo 2, caso esteja disponível; (b) executar testes de controles na organização prestadora de serviços; ou (c) utilizar outro auditor para executar testes de controles na organização prestadora de serviços em seu nome.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.17	Se, de acordo com o item 16(a), o auditor da usuária planeja utilizar o Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva, o auditor da usuária deve determinar se o relatório do auditor da organização prestadora de serviços fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a eficácia dos controles para suportar sua avaliação de riscos mediante (ver itens A31 a A39): (a) avaliar se a descrição, o desenho e a efetividade operacional dos controles da organização prestadora de serviços são para uma data ou um período que seja apropriado aos objetivos do auditor da usuária; (b) determinar se os controles complementares da entidade usuária identificados pela organização prestadora de serviços são relevantes para a entidade usuária e, em caso positivo, obter entendimento de se a entidade desenhou e implementou esses controles e, em caso positivo, testar sua efetividade operacional; (c) avaliar a adequação do período coberto pelos testes de controles e o do tempo decorrido desde a realização dos testes de controles; e (d) avaliar se os testes de controles executados pelo auditor da organização prestadora de serviços e os respectivos resultados, conforme descrito no seu relatório, são relevantes para as afirmações nas demonstrações contábeis da entidade usuária e fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar a avaliação de riscos do auditor da usuária.
402.19	O auditor da usuária deve indagar a administração da entidade usuária se a organização prestadora de serviços comunicou à entidade usuária, ou se essa entidade tomou conhecimento de outra forma, sobre qualquer fraude, não conformidade com leis e regulamentos ou distorções não corrigidas que afetam suas demonstrações contábeis. O auditor deve avaliar como esses assuntos afetam a natureza, época e extensão dos seus procedimentos adicionais de auditoria, incluindo o efeito sobre as suas conclusões e o seu relatório (ver item A41).

Ao responder aos riscos avaliados, o auditor consideraria os assuntos a seguir.

Quadro 15.3-3

Tratar	Descrição
A Evidência Necessária Pode Ser Obtida Dentro da Entidade?	Em caso positivo, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as afirmações relevantes envolvidas nas demonstrações contábeis. Em caso negativo, executar procedimentos adicionais para obter evidência, tais como utilizar outro auditor para executar procedimentos na organização prestadora de serviços em nome do auditor da usuária.

Tratar	Descrição
Determinar a Extensão da Confiança que Pode ser Depositada no Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2	• Considerar a competência e a independência profissionais do auditor e a adequação das normas com base nas quais foi emitido o relatório. • Avaliar se a descrição e o desenho dos controles da organização prestadora de serviços são para uma data ou para um período apropriado aos objetivos do auditor da usuária. • Avaliar a suficiência e adequação da evidência fornecida pelo relatório para o entendimento do controle interno da entidade usuária relevante para a auditoria. • Determinar se os controles complementares da entidade usuária, identificados pela organização prestadora de serviços, são relevantes para a entidade usuária e, em caso positivo, obter entendimento sobre se a entidade usuária elaborou e implementou esses controles. Vale observar que um Relatório Tipo 1 não fornece evidência de que os controles internos da organização prestadora de serviços operaram de maneira efetiva durante um período de tempo. No caso de um Relatório Tipo 2 não estar disponível, pode ser necessário que o auditor realize testes de controles na organização prestadora de serviços, ou que seja utilizado outro auditor para realizar esses testes.
Testes de Registros e Controles da Usuária	Quando possível, determinar se há evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as afirmações relevantes das demonstrações contábeis a partir dos registros mantidos pela entidade usuária.
Obtenção de Evidência de Auditoria da Organização Prestadora de Serviços	Se os registros da usuária não são suficientes, obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles da organização prestadora de serviços mediante: • obtenção de um Relatório Tipo 2, caso esteja disponível; • execução de testes apropriados de controles na organização prestadora de serviços; ou • utilização de outro auditor para executar testes de controles na organização prestadora de serviços em nome do auditor da usuária.
Indagações sobre Eventos Significativos (Fraude, por exemplo)	Indagar a administração se ela tomou conhecimento (ou foi avisada pela organização prestadora de serviços) de qualquer fraude, não conformidade com leis e regulamentos ou distorções não corrigidas que pudessem afetar as demonstrações contábeis.

Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
402.20	O auditor da usuária deve modificar sua opinião no relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705, item 6, se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária em relação aos serviços prestados pela organização prestadora de serviços (ver item A42).
402.21	O auditor da usuária não deve fazer referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços no seu relatório que contenha uma opinião não modificada, a menos que requerido por lei ou regulamento. Se essa referência for requerida por lei ou regulamento, o relatório do auditor da usuária deve indicar que a referência não reduz a sua responsabilidade pela opinião de auditoria (ver item A43).
402.22	Se a referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços é relevante para o entendimento da modificação na opinião do auditor da usuária, o seu relatório deve indicar que essa referência não reduz sua responsabilidade por essa opinião (ver item A44).

Quando um Relatório Tipo 1 ou Tipo 2 da organização prestadora de serviços é usado, o relatório do auditor independente sobre a entidade não faz referência ao relatório da organização prestadora de serviços, a menos que exigido por lei.

Entretanto, um relatório do auditor independente modificado é apropriado no caso de não ter sido possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relevante para a auditoria sobre a organização prestadora de serviços.

15.4 NBC TA 501 — Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados

Item	Objetivos da NBC TA
501.3	O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a: (a) existência e condições do estoque; (b) totalidade dos litígios e das reclamações envolvendo a entidade; e (c) apresentação e divulgação de informações por segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Acompanhamento da Contagem Física dos Estoques

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
501.4	Se o estoque for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque mediante: (a) acompanhamento da contagem física dos estoques, a não ser que seja impraticável, para (ver itens A1 a A3): (i) avaliar as instruções e os procedimentos da administração para registrar e controlar os resultados da contagem física dos estoques da entidade (ver item A4); (ii) observar a realização dos procedimentos de contagem pela administração (ver item A5); (iii) inspecionar o estoque (ver item A6); e (iv) executar testes de contagem (ver itens A7 e A8); e (b) execução de procedimentos de auditoria nos registros finais de estoque da entidade para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.
501.5	Se a contagem física dos estoques for realizada em outra data que não a data das demonstrações contábeis, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos pelo item 4, executar procedimentos para obter evidência de auditoria de que as variações no estoque entre a data da contagem e a data das demonstrações contábeis estão adequadamente registradas (ver itens A9 a A11).
501.6	Se o auditor não puder estar presente na contagem física dos estoques, devido a imprevistos, ele deve efetuar ou observar algumas contagens físicas, em uma data alternativa, e executar procedimentos de auditoria sobre transações ocorridas entre as duas datas.
501.7	Se o acompanhamento da contagem física dos estoques for impraticável, o auditor deve aplicar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque. Se isso não for possível, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, de acordo com a NBC TA 705, que trata das modificações no relatório do auditor (ver itens A12 a A14).
501.8	Se o estoque custodiado e controlado por terceiros for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque executando uma ou as duas possibilidades a seguir: (a) solicitar confirmação do terceiro quanto às quantidades e condições do estoque mantido por esse terceiro em nome da entidade (ver item A15); e (b) executar inspeção ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias (ver item A16).

Quando o estoque é relevante para as demonstrações contábeis, o auditor trata sua existência e suas condições conforme especificado a seguir.

Quadro 15.4-1

Procedimento	Descrição
Acompanhamento da Contagem Física dos Estoques	• Avaliar as instruções da administração para registro/controlar os resultados da contagem de estoque. • Observar a execução dos procedimentos de contagem pela administração. • Inspeccionar o estoque e executar testes de contagem. • Conciliar as variações no estoque entre a data da contagem e o final do período. • Executar procedimentos alternativos no caso de a contagem física ser impraticável.
Confirmação/Inspeção de Estoque Mantido por Outros	• Solicitar confirmações quanto a quantidades/condições do estoque mantido. • Executar inspeção ou outro procedimento de auditoria apropriado.

Indagação Referente a Litígios e Reclamações

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
501.9	O auditor deve definir e executar os procedimentos de auditoria a fim de identificar litígios e reclamações envolvendo a entidade, que possam gerar um risco de distorção relevante, incluindo (ver itens A17 a A19): (a) indagação à administração e, conforme o caso, a outros dentro da entidade, incluindo consultores jurídicos internos; (b) revisão das atas de reuniões dos responsáveis pela governança e da correspondência entre a entidade e os seus consultores jurídicos externos; e (c) revisão das contas de despesas legais (ver item A20).
501.10	Se o auditor identifica um risco de distorção relevante com relação a litígios ou reclamações identificados, ou quando os procedimentos de auditoria executados indicam que outros litígios ou reclamações poderiam existir, o auditor deve, além dos procedimentos requeridos pelas outras normas de auditoria, comunicar-se diretamente com os consultores jurídicos externos da entidade. O auditor deve fazer isso por meio de circularização (carta de indagação aos advogados), elaborada pela administração e enviada pelo auditor, solicitando aos consultores jurídicos externos da entidade que se comuniquem diretamente com o auditor. Se a lei, o regulamento ou o respectivo órgão jurídico proibir que a consultoria jurídica externa da entidade comunique-se diretamente com o auditor, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria (ver itens A21 a A25).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
501.11	De acordo com a NBC TA 705, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, se: (a) a administração recusa dar permissão ao auditor para se comunicar ou se reunir com a consultoria jurídica externa da entidade, ou a consultoria jurídica externa da entidade recusa-se a responder apropriadamente à carta de indagação, ou é proibida de responder; e (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente ao executar procedimentos alternativos de auditoria.
501.12	O auditor deve solicitar que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança forneçam representações formais de que todos os reais ou possíveis litígios e reclamações conhecidos, cujos efeitos devem ser levados em consideração durante a elaboração das demonstrações contábeis, foram divulgados para o auditor, assim como contabilizados e divulgados de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Para identificar litígios e reclamações que podem gerar um risco de distorção relevante, o auditor executaria os procedimentos especificados a seguir.

Quadro 15.4-2

Procedimento	Descrição
Indagações e Revisão de Documentos Relevantes	• Indagar a administração e outros. • Revisar atas de reuniões dos responsáveis pela governança. • Revisar correspondência entre a entidade e seus consultores jurídicos. • Revisar contas de despesas legais.
Comunicação com Consultores Jurídicos Externos	No caso de litígios ou reclamações identificados ou suspeitos, o auditor solicitaria uma carta de indagação, elaborada pela administração e enviada pelo auditor, solicitando aos consultores jurídicos externos que comuniquem diretamente ao auditor os detalhes de reclamações, por exemplo. Se esse procedimento é proibido ou a administração recusa dar permissão para a comunicação com a consultoria jurídica externa da entidade, seriam executados procedimentos alternativos, tais como revisar toda a documentação disponível e fazer indagações adicionais. Se os procedimentos alternativos são insuficientes, a opinião do auditor é modificada.
Obtenção de Representação da Administração	Solicitar uma representação formal da administração e dos responsáveis pela governança de que todos os reais ou possíveis litígios e reclamações conhecidos foram divulgados e adequadamente contabilizados nas demonstrações contábeis.

Informações por Segmento

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
501.13	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à apresentação e à divulgação de informações por segmento, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável mediante (ver item A26): (a) obtenção de entendimento dos métodos utilizados pela administração para determinar as informações por segmento e (ver item A27): (i) avaliação se esses métodos resultam na divulgação de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e (ii) quando for apropriado, teste da aplicação desses métodos; e (b) execução de procedimentos analíticos ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias.

Como frequentemente as informações por segmento não são aplicáveis à auditoria de EPMs, elas não foram tratadas mais detalhadamente neste Guia.

15.5 NBC TA 510 — Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais

Item	Objetivos da NBC TA
510.3	Ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, o objetivo do auditor com relação a saldos iniciais é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se: (a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente; e (b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações contábeis do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Essa norma fornece orientações sobre saldos iniciais quando as demonstrações contábeis são auditadas pela primeira vez, ou quando as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por outro auditor.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
510.5	O auditor deve ler as demonstrações contábeis mais recentes e o respectivo relatório do auditor independente antecessor, se houver, para informações relevantes sobre saldos iniciais, incluindo divulgações.
510.6	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente por meio de (ver itens A1 e A2): (a) determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos; (b) determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e (c) realização de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A3 a A7): (i) no caso de as demonstrações contábeis do exercício anterior terem sido auditadas, revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor para obter evidência com relação aos saldos iniciais; (ii) avaliar se os procedimentos de auditoria realizados no período atual fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou (iii) executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais.
510.7	Se o auditor obtém evidência de auditoria de que os saldos iniciais contêm distorções que poderiam afetar de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria que forem apropriados nas circunstâncias para determinar o efeito sobre as demonstrações contábeis no período corrente. Se o auditor concluir que existem distorções nas demonstrações contábeis do período atual, o auditor deve comunicar as distorções para o nível apropriado de administração e aos responsáveis pela governança de acordo com a NBC TA 450, itens 8 e 12.
510.8	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações contábeis do período corrente e se as mudanças nas políticas contábeis foram devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
510.9	Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por auditor independente antecessor e o relatório desse auditor continha uma opinião com modificação, o auditor deve avaliar o efeito desse assunto na sua avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do período corrente de acordo com a NBC TA 315.
510.10	Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais, ele deve expressar a opinião com ressalva ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 (ver item A8).
510.11	Se o auditor concluir que os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente e, se o efeito da distorção não é devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado, o auditor deve expressar a opinião com ressalva ou opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
510.12	O auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705, se ele concluir que: (a) as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou (b) uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
510.13	Se a opinião do auditor independente antecessor, com relação às demonstrações contábeis do período anterior, incluiu modificação no seu relatório, que continua relevante e significativa para as demonstrações contábeis do período corrente, o relatório do auditor atual sobre as demonstrações contábeis do período corrente deve, também, incluir modificação, de acordo com a NBC TA 705 e a NBC TA 710 (ver item A9).

Os requisitos estão resumidos a seguir.

Quadro 15.5-1

Tratar	Descrição
Os Saldos Iniciais Contêm Distorções que Poderiam Afetar de Forma Relevante as Demonstrações Contábeis do Período Corrente?	• Ler as demonstrações contábeis mais recentes e o relatório do auditor independente antecessor (se houver). • Determinar se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente e refletem o uso de políticas contábeis apropriadas. • Revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor. • Executar procedimentos de auditoria no período corrente para obter evidência com relação aos saldos iniciais. Isso é particularmente importante quando as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram auditadas.
Determinar o Impacto sobre Distorções Identificadas no Período Corrente	• Executar os procedimentos adicionais de auditoria que forem apropriados. • Avaliar qualquer modificação na opinião de auditoria pelo auditor independente antecessor. • Assegurar que as políticas contábeis refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme durante o período corrente.
Determinar o Impacto sobre a Opinião de Auditoria	Se a opinião de auditoria modificada do auditor independente antecessor continua relevante ou os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente (cujo efeito não foi devidamente registrado, apresentado ou divulgado), uma opinião com ressalva ou adversa seria necessária.

15.6 NBC TA 600 — Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes

Item	Objetivos da NBC TA
600.8	Os objetivos do auditor são: (a) determinar se atua ou não como auditor das demonstrações contábeis do grupo; e (b) se atuar como auditor das demonstrações contábeis do grupo: (i) comunicar-se claramente com os auditores de componentes a respeito do alcance e da época de seu trabalho sobre as informações contábeis relativas aos componentes e a suas constatações; e (ii) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações contábeis dos componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis do grupo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
600.9	Para os fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir têm os seguintes significados atribuídos: (a) <u>Componente</u> é uma entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis do grupo (ver itens A2 a A4). (b) <u>Auditor do componente</u> refere-se ao auditor que, por solicitação da equipe de auditoria encarregada do trabalho do grupo, executa trabalho sobre informações contábeis relacionadas a um componente para a auditoria do grupo (ver item A7). (c) <u>Administração de componente</u> é a administração responsável por elaborar as informações contábeis de um componente. (d) <u>Materialidade do componente</u> é a materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo. (e) <u>Grupo</u> são todos os componentes cujas informações contábeis são incluídas nas demonstrações contábeis do grupo. Um grupo sempre tem mais de um componente (ver item A4). (f) <u>Auditoria de grupo</u> é a auditoria das demonstrações contábeis de um grupo. (g) <u>Relatório de auditoria do grupo</u> é a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo. (h) <u>Sócio encarregado do trabalho do grupo</u> é o sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis emitido em nome da firma. Quando auditores conduzem em conjunto a auditoria de grupo (<i>joint auditors</i>), os sócios responsáveis pelo trabalho e suas equipes de trabalho elegem coletivamente o sócio e a equipe encarregada do trabalho do grupo. Entretanto, esta norma não trata da relação entre auditores que atuam em conjunto ou do trabalho que um desses auditores executa em relação ao trabalho de outro auditor. (i) <u>Equipe encarregada do trabalho do grupo</u> compreende os sócios, incluindo o sócio encarregado do trabalho do grupo, e profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componentes, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as conclusões extraídas das evidências de auditoria como base para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
600.9 (continuação)	(j) <u>Demonstrações contábeis do grupo</u> são as demonstrações contábeis que incluem as informações contábeis de mais de um componente. O termo “demonstrações contábeis do grupo” também refere-se a demonstrações contábeis combinadas que agregam informações contábeis elaboradas por componentes que não têm uma empresa controladora, mas que estão sob controle comum. (k) <u>Administração do grupo</u> é a administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações contábeis do grupo. (l) <u>Controles abrangentes no nível do grupo</u> são os controles sobre as informações contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo. (m) <u>Componente significativo</u> é um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo: (i) que possui relevância financeira individual para o grupo ou (ii) que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo (ver itens A5 e A6).

Essa norma fornece orientação sobre as considerações especiais que se aplicam a auditorias de grupo. Ela descreve as responsabilidades, as comunicações e os requisitos para e entre:

- sócios encarregados dos trabalhos dos grupos, equipes encarregadas dos trabalhos dos grupos; e
- auditores de componentes que executam trabalho (como auditoria de uma divisão, agência ou subsidiária do grupo) em nome da equipe encarregada do trabalho do grupo e depois emitem relatório sobre os resultados.

Os requisitos descritos também podem ser úteis para outras situações em que um auditor envolve outro auditor em alguma parte da auditoria de demonstrações contábeis. (Isso pode incluir observar uma contagem de estoque ou executar procedimentos específicos em um local remoto.)

PONTO A CONSIDERAR

A definição de componente do grupo é ampla. Antes de concluir que essa norma não é aplicável, é preciso assegurar que de fato não existe um componente significativo. Um componente é resultado da estrutura organizacional da entidade (tais como subsidiárias, divisões, agências, empreendimentos conjuntos ou investidas contabilizados pelo método de equivalência patrimonial ou de custo) ou dos sistemas de relatórios financeiros organizados por função, produto, serviço ou localização geográfica.

No caso de existir um componente significativo, essa norma descreve diversos requisitos relacionados com:

- responsabilidade do sócio encarregado do trabalho do grupo;
- planejamento e materialidade da auditoria;
- avaliação de riscos e resposta aos riscos;
- relacionamentos entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores dos componentes;
- natureza e extensão das comunicações; e
- controles abrangentes no nível do grupo e o processo de consolidação.

Nota: Com base na premissa de que auditorias de grupo não são tão comuns na auditoria de EPMs, o quadro a seguir contém somente trechos dos muitos requisitos contidos na norma.

Quadro 15.6-1

Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Responsabilidade 600.11	- O sócio encarregado do trabalho do grupo é responsável pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria de grupo de acordo com normas profissionais. - O relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo não deve referir-se ao auditor do componente.
Aceitação/Continuação e Planejamento 600.12-16	- A equipe encarregada do trabalho do grupo deve obter entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes, que sejam suficientes para identificar componentes que provavelmente sejam componentes significativos. - O sócio encarregado do trabalho do grupo deve estabelecer os termos do trabalho de auditoria do grupo. - A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global da auditoria e desenvolver um plano de auditoria do grupo.
Entendimento do Grupo, seus Componentes e seus Ambientes 600.17-18	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve obter entendimento que seja suficiente para: - confirmar ou rever sua identificação inicial dos componentes que provavelmente serão significativos; e - avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro.
Entendimento sobre os Auditores de Componentes 600.19-20	Se a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja solicitar que o auditor do componente execute trabalhos sobre as informações contábeis do componente, ela deve obter entendimento do seguinte: - se o auditor do componente entende e cumprirá as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se é independente; - a competência profissional do auditor do componente; - se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de estar envolvida no trabalho do auditor do componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e - se o auditor do componente opera em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores.

Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Materialidade 600.21-23	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o seguinte: • a materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo, durante o estabelecimento da estratégia global de auditoria do grupo; • valores inferiores à materialidade do grupo, quando aplicável, para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações; • a materialidade dos componentes em que os auditores de componente realizarão a auditoria ou a revisão para fins de auditoria do grupo; e • o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações contábeis do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo também deve avaliar a adequação da materialidade para execução da auditoria determinada pelo auditor do componente no nível do componente
Resposta aos Riscos Avaliados 600.24-31	O auditor deve planejar e implementar respostas apropriadas para tratar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis A equipe encarregada do trabalho do grupo deve: • determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componente, sob sua responsabilidade, sobre as informações contábeis dos componentes; • avaliar a adequação dos procedimentos adicionais a serem executados para responder aos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo; e • avaliar a adequação, integridade e precisão dos ajustes de consolidação e reclassificações e avaliar se existem quaisquer fatores de risco de fraude ou indicadores de possível tendenciosidade da administração. Para um componente que é significativo devido à sua relevância financeira individual para o grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo, ou o auditor do componente sob sua responsabilidade, deve realizar a auditoria das informações contábeis do componente usando a materialidade do componente.

Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Processo de Consolidação 600.32-37	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, decorrentes desse processo. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações contábeis do grupo. Se as demonstrações contábeis do grupo incluírem as demonstrações contábeis do componente com data de encerramento que seja diferente daquela do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se foram feitos ajustes apropriados a essas demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
Eventos Subsequentes 600.38-39	A equipe encarregada do trabalho do grupo ou os auditores de componente devem executar procedimentos planejados para a identificação de eventos subsequentes que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar que os auditores de componente notifiquem-na se ficarem a par de eventos subsequentes.

Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Comunicação com o Auditor do Componente 600.40-41	A equipe de trabalho do grupo deve comunicar suas solicitações ao auditor do componente tempestivamente. Essa comunicação deve definir o trabalho a ser executado, o uso a ser feito desse trabalho e a forma e o conteúdo da comunicação do auditor do componente com a equipe encarregada do trabalho do grupo, e incluiria: • confirmação de que o auditor do componente cooperará com a equipe encarregada do trabalho do grupo; • exigências éticas e de independência relevantes; • materialidade do componente; • riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo, decorrentes de fraude ou erro, e que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente; e • uma lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo, e a comunicação tempestiva às partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo. Por exemplo: • cumprimento pelo auditor do componente das: – exigências éticas incluindo independência e competência profissional; e – exigências da equipe encarregada do trabalho do grupo; • identificação das informações contábeis do componente sobre as quais esteja sendo elaborado o relatório; • casos de não conformidade com leis e regulamentos; • uma lista de distorções não corrigidas; • indicadores de possível tendenciosidade da administração; • quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível do componente; • outros assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude; • quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e • constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente.

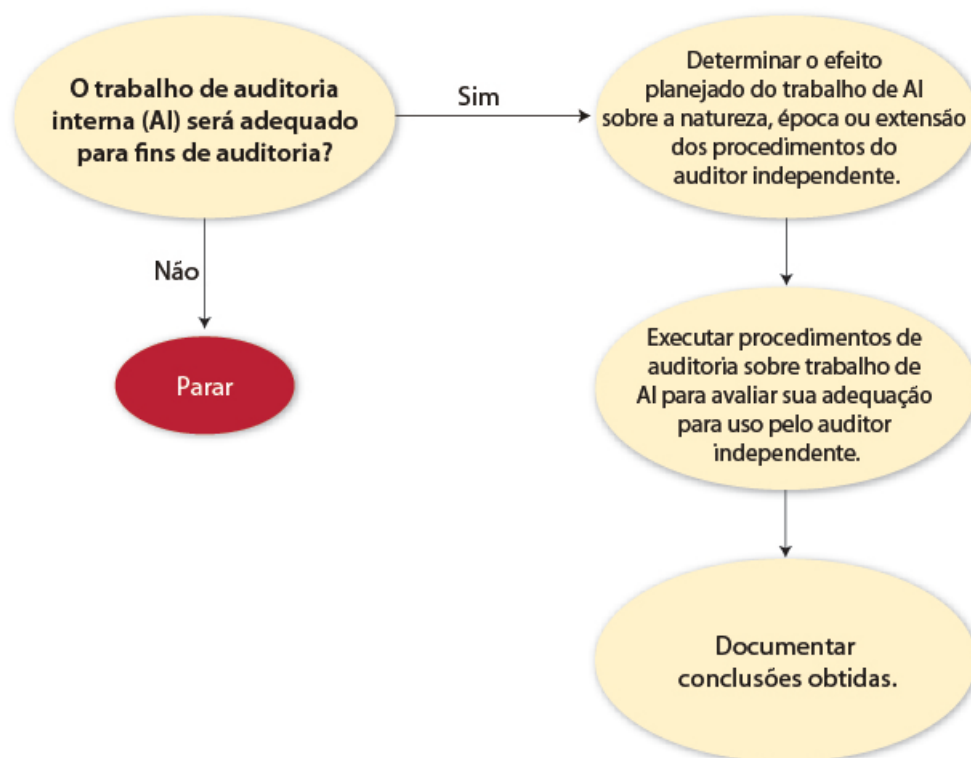
Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Avaliação da Suficiência e da Adequação da Evidência de Auditoria Obtida 600.42-45	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve: • discutir assuntos significativos resultantes da avaliação de evidência com o auditor do componente e a administração do componente ou do grupo, quando apropriado; e • determinar se é necessário rever outras partes importantes da documentação de auditoria do auditor do componente. Se o trabalho do auditor do componente é insuficiente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar quais procedimentos adicionais devem ser executados e se estes devem ser executados pelo auditor do componente ou por ela mesma. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente dos procedimentos de auditoria executados. O sócio encarregado do trabalho do grupo deve avaliar o efeito sobre a opinião de auditoria do grupo de quaisquer distorções não corrigidas e quaisquer casos em que não tenha sido possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
Comunicação com a Administração e os Responsáveis pela Governança do Grupo 600.46-49	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar quais as deficiências identificadas nos controles internos a serem comunicadas à administração e aos responsáveis pela governança do grupo. No caso de ter sido identificada fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar o fato, tempestivamente. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar os seguintes assuntos: • uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes; • uma visão geral da natureza do seu planejado envolvimento no trabalho a ser executado pelos auditores de componente sobre as informações contábeis dos componentes significativos; • os casos em que a avaliação do trabalho do auditor do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor; • quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido; e • fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração do componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo.

Trechos Resumidos da Seção de Requisitos	
Documentação 600.50	A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos: • análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos, e o tipo de trabalho executado sobre as informações contábeis dos componentes; • natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria dos auditores de componente e das conclusões nelas baseadas; e • comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

15.7 NBC TA 610 — Utilização do Trabalho de Auditoria Interna

Item	Objetivos da NBC TA
610.6	Os objetivos do auditor independente, quando a entidade tiver a função de auditoria interna que o auditor independente determinou como tendo a probabilidade de ser relevante para a auditoria, são: (a) determinar se e em que extensão utilizar um trabalho específico dos auditores internos; e (b) se utilizar um trabalho específico da auditoria interna, determinar se aquele trabalho é adequado para os fins da auditoria.

Quadro 15.7-1



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
610.8	O auditor independente deve determinar: (a) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria; e (b) em caso positivo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente.
610.9	Para determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria, o auditor independente deve avaliar: (a) a objetividade da função de auditoria interna; (b) a competência técnica dos auditores internos; (c) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja realizado com o devido zelo profissional; e (d) se é provável que haja comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor independente (ver item A4).
610.10	Para determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente, o auditor independente deve considerar: (a) a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos; (b) os riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações; e (c) o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência de auditoria coletada pelos auditores internos como suporte para as afirmações relevantes (ver item A5).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
610.11	Para que o auditor independente possa utilizar um trabalho específico dos auditores internos, o auditor independente deve avaliar e executar os procedimentos de auditoria nesse trabalho para determinar a sua adequação para atender aos seus objetivos como auditor independente (ver item A6).
610.12	Para determinar a adequação de trabalhos específicos executados pelos auditores internos para os seus objetivos como auditor independente, este deve avaliar se: (a) o trabalho foi executado por auditores internos que tenham competência e treinamento técnicos adequados; (b) o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado; (c) foi obtida evidência de auditoria apropriada para permitir que os auditores internos atinjam conclusões razoáveis; (d) as conclusões são apropriadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios elaborados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado; e (e) quaisquer exceções ou assuntos não usuais divulgados pelos auditores internos estão resolvidos adequadamente.
610.13	Se o auditor independente usa um trabalho específico dos auditores internos, ele deve incluir na documentação de auditoria as conclusões obtidas relacionadas com a avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos e os procedimentos de auditoria executados pelo auditor independente sobre aquele trabalho em conformidade com item 610.11.

Visão Geral

Em entidades de grande porte, muitas vezes é estabelecido um departamento de auditoria interna para monitorar a eficácia de diversos aspectos do controle interno. O alcance das atividades da auditoria interna pode incluir:

- monitoramento de certos elementos do controle interno;
- exame das informações contábeis e operacionais;
- revisão de atividades operacionais;
- revisão de conformidade com leis e regulamentos;
- gerenciamento de riscos; e/ou
- governança.

Quando os objetivos e o alcance do trabalho de auditoria interna incluem uma revisão dos controles internos sobre relatórios financeiros, o trabalho do auditor interno (sujeito à sua adequação) pode ser tomado como base pelo auditor independente para modificar a natureza e extensão dos procedimentos do auditor independente. Entretanto, pelo fato de os auditores internos serem contratados pela entidade e fazerem parte do seu controle interno, eles não são completamente independentes. Consequentemente, seu trabalho não seria tomado como base na mesma extensão que aquele executado pela equipe de auditoria externa.

Resumo dos Requisitos

O quadro a seguir apresenta um resumo dos requisitos.

Quadro 15.7-2

Tarefa	Considerações
O Trabalho de Auditoria Interna Será Adequado para Fins de Auditoria Externa?	- Quais são os objetivos e o alcance da função de auditoria interna? - Qual o nível de objetividade (independência) da função de auditoria interna? - Os auditores internos têm competência técnica? - O trabalho de auditoria será executado com o devido zelo profissional? - A comunicação entre os auditores internos e externos é eficaz?
Qual o Efeito que a Confiança no Trabalho de Auditoria Interna terá sobre a Auditoria Externa?	Considerar: - a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos; - os riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações; e - o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência de auditoria coletada pelos auditores internos como suporte para as afirmações relevantes.
Avaliar a Adequação do Trabalho Interno para Confiança da Auditoria Externa	- O trabalho foi executado por auditores internos que têm competência e treinamento técnicos adequados? - O trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado? - Foi obtida evidência de auditoria apropriada para permitir que os auditores internos obtenham conclusões razoáveis? - As conclusões obtidas são apropriadas nas circunstâncias? - Os relatórios elaborados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado? - As exceções ou os assuntos não usuais divulgados pelos auditores internos foram resolvidos adequadamente?
Documentar os Resultados	- Conclusões obtidas sobre a avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos. - Descrição dos procedimentos de auditoria executados pelo auditor independente sobre aquele trabalho.

Em alguns casos, os serviços do grupo de auditoria interna podem ser disponibilizados ao auditor independente para agilizar o processo de auditoria e reduzir os custos da auditoria externa. Nessas situações, seria útil chegar a um acordo antecipadamente (de preferência por escrito) sobre assuntos como:

- a época e extensão do trabalho delegado à auditoria interna;
- a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações) e a materialidade para execução da auditoria;
- métodos propostos para a seleção de itens;
- documentação do trabalho executado; e
- procedimentos de revisão e de relatórios.

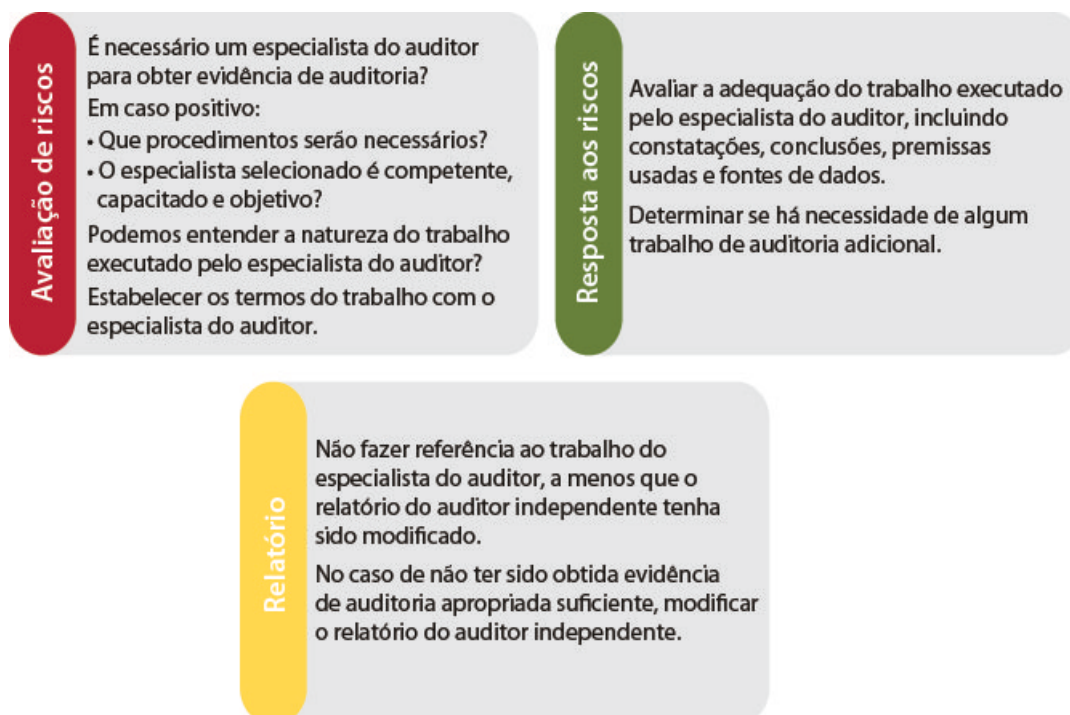
Relatório

O auditor independente é o único responsável pela opinião de auditoria expressa, e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho dos auditores internos. Consequentemente, não seria feita nenhuma referência no relatório do auditor independente ao trabalho dos auditores internos.

15.8 NBC TA 620 — Utilização do Trabalho de Especialistas

Item	Objetivos da NBC TA
620.5	Os objetivos do auditor são: (a) determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista; e (b) no caso de utilizar o trabalho de especialista do auditor, determinar se o trabalho é adequado para fins da auditoria.

Quadro 15.8-1



Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
620.6	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir possuem os seguintes significados atribuídos: (a) <u>Especialista do auditor</u> é uma pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, contratada pelo auditor, cujo trabalho nessa área é utilizado pelo auditor para ajudá-lo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. O especialista do auditor pode ser interno (um sócio, ou equivalente no setor público quando relevante, ou uma pessoa que faz parte da equipe, incluindo equipe temporária, da firma do auditor ou de firma da rede), ou externo (ver itens A1 a A3). (b) <u>Especialização</u> compreende habilidades, conhecimento e experiência em área específica. (c) <u>Especialista da administração</u> é uma pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, contratada pela administração, cujo trabalho nessa área é usado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis. Um exemplo bastante comum no Brasil é a utilização de atuário pela administração de uma seguradora ou de um fundo de pensão para estimar certas provisões.

Em algumas situações, o auditor pode precisar de especialização (em área que não contabilidade ou auditoria) para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Isso pode envolver a utilização do trabalho de um especialista que forneceria evidência de auditoria na forma de relatórios, opiniões, avaliações e declarações. O quadro a seguir apresenta alguns exemplos.

Quadro 15.8-2

É Necessário um Especialista do Auditor?	• Contadores de estoque especializados. • Avaliações de bens, tais como terrenos e edifícios, instalações fabris e máquinas, peças de arte, pedras preciosas, estoque e instrumentos financeiros complexos. • Determinação de quantidades ou condição física de ativos, tais como minérios estocados, reservas de minério e petróleo, e vida útil remanescente de instalações fabris e máquinas. • Determinação de valores usando técnicas ou métodos especializados, como cálculo atuarial. • Análise de assuntos complexos ou não usuais de natureza fiscal. • Mensuração de trabalho concluído, e a ser concluído, em contratos em andamento. • Pareceres jurídicos sobre contratos, leis e regulamentos.
---	--

Essa norma fornece orientações sobre como o trabalho do especialista do auditor pode ser usado como evidência de auditoria apropriada.

Em alguns casos, um auditor que não é especialista em um campo relevante que não contabilidade ou auditoria pode ser capaz de obter um entendimento suficiente sobre esse campo para executar a auditoria sem um especialista. Esse entendimento pode ser obtido por meio de:

- experiência em auditar entidades que exigem especialização semelhante;
- educação ou desenvolvimento profissional na área específica, que pode incluir cursos formais ou discussão (mas não consulta em que todos os fatos relevantes são fornecidos) com especialistas na área pertinente; e
- discussão com auditores que executaram trabalhos similares.

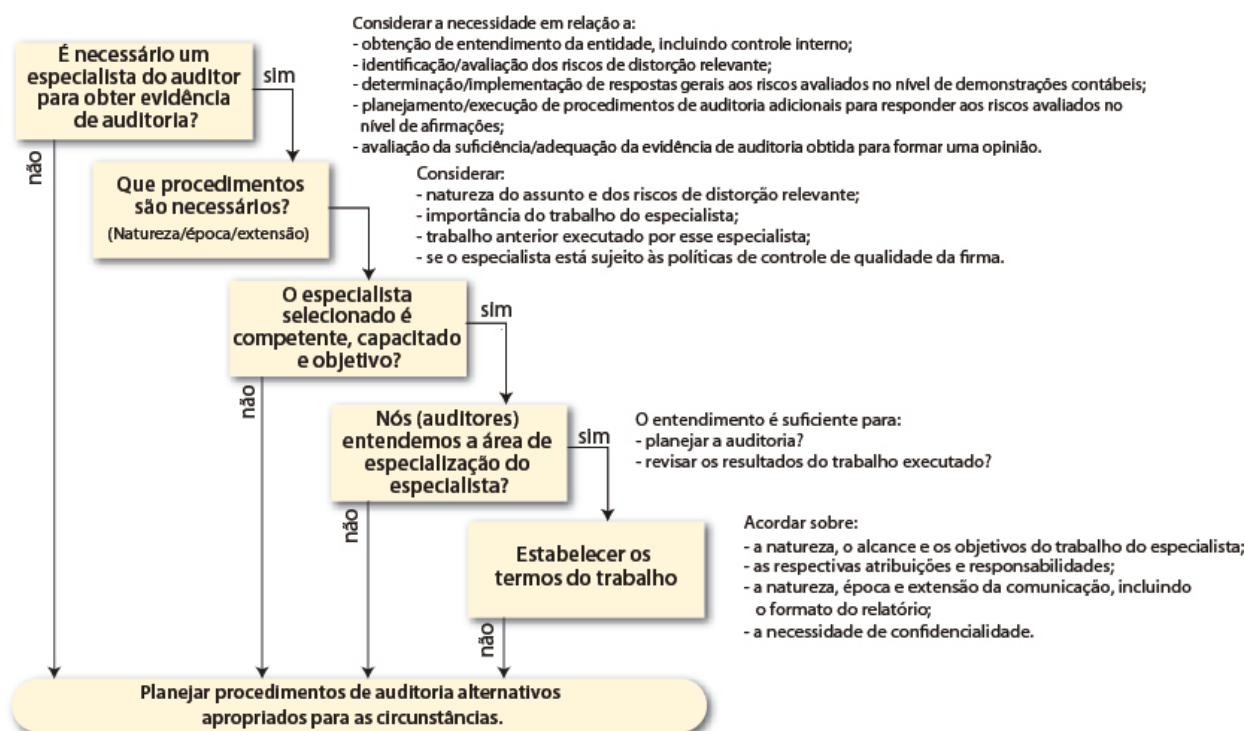
Nota: Independentemente de o trabalho do especialista ser usado ou não, o auditor continua sendo o único responsável pela opinião de auditoria expressa.

Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
620.7	Se a especialização em área que não contabilidade ou auditoria é necessária para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista (ver itens A4 a A9).
620.8	A natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor com relação aos requisitos dos itens 9 a 13 desta norma podem variar dependendo das circunstâncias. Ao determinar a natureza, época e extensão desses procedimentos, o auditor deve considerar determinados assuntos, incluindo (ver item A10): (a) a natureza do assunto a que se refere o trabalho desse especialista; (b) os riscos de distorção relevante no assunto a que se refere o trabalho desse especialista; (c) a importância do trabalho do especialista no contexto da auditoria; (d) o conhecimento e a experiência do auditor em relação a trabalho anterior executado por esse especialista; e (e) se esse especialista está sujeito às políticas e aos procedimentos de controle de qualidade da firma (ver itens A11 a A13).
620.9	O auditor deve avaliar se o especialista por ele contratado possui competência, habilidades e objetividade necessárias para fins da auditoria. No caso de especialista externo, a avaliação da objetividade deve incluir a indagação sobre interesses e relações que podem criar uma ameaça à objetividade desse especialista (ver itens A14 a A20).
620.10	O auditor deve obter entendimento na área de especialização do especialista do auditor suficiente para permitir ao auditor (ver itens A21 e A22): (a) determinar a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista para fins da auditoria; e (b) avaliar a adequação desse trabalho para fins da auditoria.
620.11	O auditor deve estabelecer acordo, por escrito, com o especialista por ele contratado, quando apropriado, sobre os seguintes assuntos (ver itens A23 a A26): (a) a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista (ver item A27); (b) as respectivas atribuições e responsabilidade do auditor e desse especialista (ver itens A28 e A29); (c) a natureza, a época e a extensão da comunicação entre o auditor e esse especialista, incluindo o formato de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista (ver item A30); e (d) a necessidade de o especialista observar requisitos de confidencialidade. (ver item A31).

O quadro a seguir resume as considerações relacionadas com a contratação do especialista do auditor.

Quadro 15.8-3



Quadro 15.8-4

Considerar	Discussão
É Necessário um Especialista do Auditor para Obter Evidência de Auditoria?	Considerar a necessidade em relação a: • obtenção de entendimento da entidade, incluindo controle interno; • identificação/avaliação dos riscos de distorção relevante; • determinação/implementação de respostas gerais aos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis; • planejamento/execução de procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos avaliados no nível de afirmações; e • avaliação da suficiência/adequação da evidência de auditoria obtida para formar uma opinião.
Que Procedimentos de Auditoria São Necessários?	Considerar: • a natureza do assunto e dos riscos de distorção relevante; • a importância do trabalho do especialista no contexto da auditoria; • trabalho anterior (se houver) executado por esse especialista; e • se o especialista está sujeito às políticas e aos procedimentos de controle de qualidade da firma do auditor.

Considerar	Discussão
O Especialista do Auditor Selecionado é Competente, Capacitado e Objetivo?	• Competência refere-se à natureza e ao nível de especialização do especialista do auditor. • Capacidade refere-se à habilidade do especialista de exercer a referida competência nas circunstâncias do trabalho (por exemplo, localização geográfica e disponibilidade de tempo e de recursos). • Objetividade refere-se aos possíveis efeitos que a tendenciosidade, o conflito de interesse ou a influência de outros podem ter sobre o julgamento profissional do especialista. Outros fatores a serem considerados incluem: • experiência pessoal com o trabalho anterior desse especialista; • discussões com esse especialista; • discussões com outros que estão familiarizados com o trabalho desse especialista; • conhecimento das qualificações desse especialista, se é membro de órgão profissional ou de associação da área de atuação, se possui licença para praticar, ou outras formas de reconhecimento externo; • artigos ou livros publicados por esse especialista; e • políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma do auditor.
Nós (Auditores) Entendemos a Área de Especialização do Especialista?	Os auditores possuem entendimento na área de trabalho do especialista do auditor suficiente para: • planejar a auditoria; e • revisar os resultados do trabalho executado?

Considerar	Discussão
Estabelecer os Termos do Trabalho	Ao estabelecer os termos do trabalho, considerar fatores como os seguintes: • acesso a informações delicadas ou confidenciais da entidade pelo especialista do auditor; • as respectivas atribuições ou responsabilidades do auditor e do especialista do auditor; • quaisquer exigências legais ou regulatórias, locais e de outras jurisdições; • a complexidade do trabalho necessário; • experiência anterior do especialista do auditor com a entidade; e • a extensão do trabalho do especialista, e sua importância no contexto da auditoria. O acordo por escrito trataria: • da natureza, do alcance e dos objetivos do trabalho do especialista; • das respectivas atribuições e responsabilidades; • da natureza, época e extensão da comunicação, incluindo o formato do relatório; e • da necessidade de confidencialidade. O apêndice da NBC TA 620 especifica assuntos que o auditor pode considerar incluir em qualquer acordo por escrito com um especialista externo.

Avaliação do Trabalho Executado

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
620.12	O auditor deve avaliar a adequação do trabalho do especialista do auditor para fins da auditoria, incluindo (ver item A32): - a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, e sua consistência com outras evidências de auditoria (ver itens A33 a A34); - se o trabalho do especialista envolve o uso de premissas e métodos significativos, a relevância e a razoabilidade dessas premissas e desses métodos nas circunstâncias (ver itens A35 a A37); e - se o trabalho desse especialista envolve o uso de dados-fonte significativos para o seu trabalho, a relevância, a integridade e a precisão desses dados-fonte (ver itens A38 e A39).
620.13	Se o auditor determina que o trabalho do especialista do auditor não é adequado para fins da auditoria, o auditor deve (ver item A40): - estabelecer acordo com esse especialista sobre a natureza e a extensão do trabalho adicional a ser executado pelo especialista; ou - executar procedimentos adicionais de auditoria apropriados nas circunstâncias.

Quadro 15.8-5

**Avaliar adequação
do trabalho
executado
pelo especialista**

Avaliar relevância/razoabilidade:

- das constatações/conclusões do especialista e consistência com outra evidência de auditoria;
- das principais premissas e métodos usados nas circunstâncias; e
- dos dados-fonte incluindo sua precisão.

Estabelecer acordo com o especialista sobre a natureza/extensão de qualquer trabalho adicional a ser executado.

Se o trabalho não é adequado, executar procedimentos adicionais de auditoria apropriados nas circunstâncias.

Se os resultados do trabalho do especialista são insatisfatórios ou inconsistentes com outra evidência, o auditor deve resolver o assunto, e isso pode envolver:

- discussões com a entidade e o especialista;
- aplicação de procedimentos adicionais de auditoria;
- possível contratação de outro especialista; ou
- modificação do relatório do auditor independente.

Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
620.14	O auditor não deve fazer referência ao trabalho do especialista do auditor em seu relatório que contenha opinião não modificada (ver item A41).
620.15	Se o auditor fizer referência ao trabalho de especialista do auditor em seu relatório porque essa referência é relevante para o entendimento de ressalva ou outra modificação na sua opinião, o auditor deve indicar no relatório que essa referência não reduz a sua responsabilidade por essa opinião (ver item A42).

O relatório do auditor independente não faria referência ao trabalho do especialista. Essa referência poderia ser entendida de maneira equivocada como sendo uma modificação da opinião do auditor ou uma divisão de responsabilidades, nenhuma das duas pretendidas.

Entretanto, se o auditor decide emitir um relatório de auditoria modificado, como resultado do envolvimento de especialista, pode ser apropriado, ao explicar a natureza da modificação, fazer referência ao trabalho do especialista ou descrevê-lo, incluindo a identidade do especialista e a extensão do envolvimento do especialista. Nessas circunstâncias, o auditor obteria permissão do especialista antes de fazer essa referência. No caso de a permissão ser recusada e o auditor considerar a referência necessária, ele pode precisar buscar assessoria jurídica.

15.9 NBC TA 720 — Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas

Item	Objetivos da NBC TA
720.4	O objetivo do auditor é responder adequadamente quando documentos que contêm demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente incluem outras informações que poderiam prejudicar a credibilidade dessas demonstrações contábeis e do relatório do auditor independente.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
720.6	O auditor deve ler as outras informações para identificar inconsistências relevantes, se houver, com as demonstrações contábeis auditadas.
720.7	O auditor deve estabelecer entendimentos apropriados com a administração ou os responsáveis pela governança para obter as outras informações antes da data do seu relatório de auditoria independente. Se não for possível obter todas as outras informações antes de seu relatório, o auditor deve ler essas informações assim que possível (ver item A5).
720.8	Se, ao ler as outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante, ele deve determinar se as demonstrações contábeis auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas.
720.9	Quando for necessário retificar as demonstrações contábeis auditadas e a administração se recusa a fazer essa retificação, o auditor deve modificar a opinião em seu relatório de acordo com a NBC TA 705 – Modificação na Opinião do Auditor Independente.
720.10	Quando for necessário retificar as outras informações e a administração se recusa a fazer essa retificação, o auditor deve comunicar esse assunto aos responsáveis pela governança; e (a) incluir no relatório do auditor independente um parágrafo de “Outros Assuntos” descrevendo a inconsistência relevante de acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 9; ou (b) reter o seu relatório; ou (c) quando legalmente permitido, o auditor deve se retirar do trabalho (ver itens A6 e A7).
720.11	Quando for necessário retificar as demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve cumprir os requisitos relevantes da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 10 a 17.
720.12	Quando for necessário retificar as outras informações e a administração concorda em fazer essa retificação, o auditor deve aplicar os procedimentos necessários nas circunstâncias (ver item A8).
720.13	Quando for necessário retificar as outras informações, mas a administração se recusa a fazer a retificação, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança sobre sua preocupação com as outras informações e tomar quaisquer medidas adicionais apropriadas (ver item A9).

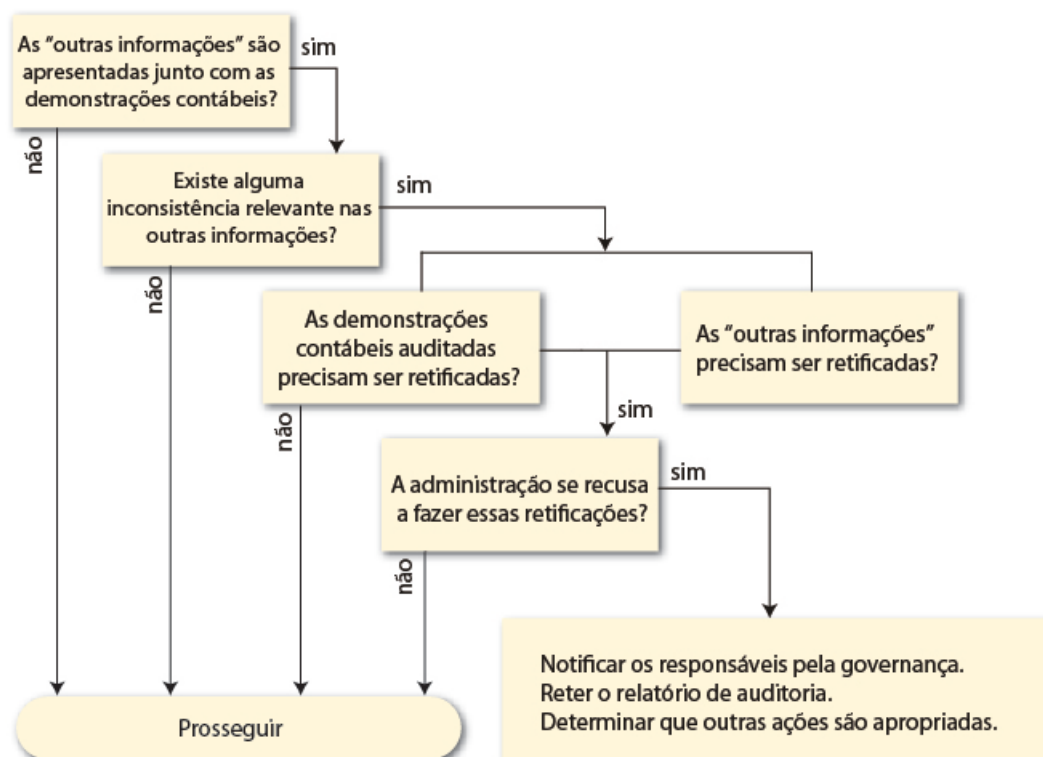
Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
720.14	Se, ao ler as outras informações para fins de identificar inconsistências relevantes, o auditor tomar conhecimento de uma aparente distorção relevante de um fato, ele deve discutir o assunto com a administração (ver item A10).
720.15	Se após essa discussão, o auditor ainda considerar que existe uma aparente distorção relevante de um fato, ele deve solicitar que a administração consulte um terceiro qualificado, como os consultores legais da entidade, e deve considerar a assessoria recebida.
720.16	Quando o auditor concluir que existe distorção relevante de um fato nas outras informações que a administração se recusa a corrigir, ele deve notificar os responsáveis pela governança sobre a sua preocupação com as outras informações e tomar quaisquer medidas adicionais apropriadas (ver item A11).

Visão Geral

Algumas entidades, como aquelas com muitas partes interessadas, publicarão um relatório anual (impresso ou em modo eletrônico) ou anexarão algumas informações adicionais sobre as demonstrações contábeis auditadas. Quando isso ocorre, o auditor tem a responsabilidade de ler as outras informações para identificar quaisquer informações que possam prejudicar a credibilidade das demonstrações contábeis e do relatório do auditor independente. No caso de ser encontrado esse tipo de informação, o auditor precisa tomar as providências adequadas para corrigir a situação.

O quadro a seguir apresenta um resumo de alguns dos principais requisitos.

Quadro 15.9-1



16. Documentação de Auditoria

Conteúdo do Capítulo

NBC TAs Relevantes

Os diversos requisitos associados com a documentação do planejamento da auditoria, evidência de auditoria obtida e seu armazenamento final.

NBC PA 01, 220, 230, 240, 300, 315, 330

Item

Objetivos da NBC TA

230.5

O objetivo do auditor é preparar documentação que forneça:

- (a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e
- (b) evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Item

Trechos Relevantes das NBC TAs

230.6

Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados atribuídos:

- (a) Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e das conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”).
- (b) Arquivo de auditoria compreende uma ou mais pastas ou outras formas de armazenamento, em forma física ou eletrônica, que contêm os registros que constituem a documentação de trabalho específico.
- (c) Auditor experiente é um indivíduo (interno ou externo à firma de auditoria) que possui experiência prática de auditoria e conhecimento razoável de:
 - (i) processos de auditoria;
 - (ii) normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
 - (iii) ambiente de negócios em que opera a entidade; e
 - (iv) assuntos de auditoria e de relatório financeiro relevantes ao setor de atividade da entidade.

230.7

O auditor deve preparar tempestivamente a documentação de auditoria (ver item A1).

16.1 Visão Geral

A documentação do arquivo de auditoria (mantida em papel ou em formato eletrônico) tem um papel fundamental para:

- auxiliar a equipe de trabalho no planejamento e na execução da auditoria;
- fornecer evidência para demonstrar que os procedimentos de auditoria planejados foram realmente executados;
- auxiliar os revisores do trabalho (incluindo revisores do controle de qualidade do trabalho) a cumprirem suas responsabilidades de acordo com normas profissionais;
- registrar os julgamentos envolvidos na formação da opinião de auditoria; e
- registrar assuntos de importância recorrente para futuras auditorias da entidade.

PONTO A CONSIDERAR

Não há necessidade de fornecer documentação sobre requisitos das NBC TAs que não sejam relevantes nas circunstâncias. Isso se aplicaria no caso de a NBC TA inteira não ser relevante (como, por exemplo, a NBC TA 610, quando a entidade não possui função de auditoria interna), ou de o requisito da norma depender de uma condição e essa condição não existir.

A boa documentação de auditoria é adequadamente organizada e fornece um registro do trabalho executado, a evidência de auditoria obtida, os julgamentos profissionais significativos aplicados e as conclusões alcançadas.

Quadro 16.1-1

Necessidade de Documentação de Arquivo de Auditoria	• Suporta o embasamento das conclusões do auditor sobre todas as afirmações relevantes das demonstrações contábeis. • Fornece evidência de que o trabalho está em conformidade com as normas profissionais. • Fornece evidência de que os registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliados com as demonstrações contábeis.
--	--

A documentação de auditoria para entidades de pequeno porte será geralmente menos extensa do que a documentação para entidades de grande porte. Isso se aplica especificamente quando:

- o sócio do trabalho executa todo o trabalho de auditoria. A documentação não incluiria assuntos relacionados com discussões da equipe, distribuição de responsabilidades ou supervisão; e
- alguns assuntos são tão diretos que pode ser mais conveniente tratá-los em um único documento com referências cruzadas para papéis de trabalho de suporte. Isso pode incluir uma ou mais áreas, tais como entendimento da entidade e seu controle interno, estratégia e plano globais de auditoria, materialidade, riscos avaliados, assuntos significativos observados e as conclusões alcançadas.

Muitas NBC TAs contêm exigências específicas de documentação cuja finalidade é esclarecer os requisitos da NBC TA 230. A tabela a seguir fornece uma referência aos itens das normas de auditoria que estabelecem exigências específicas de documentação. Isso não implica que não haja exigências de documentação nas NBC TAs que não estão incluídas na lista a seguir.

Quadro 16.1-2

NBC TA	Título	Parágrafos
210	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	10-12
220	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	24-25
230	Documentação de Auditoria	Todos
240	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	44-47
250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	29
260	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	23
300	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis	12
315	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente	32
320	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	14
330	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados	28-30
450	Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria	15
540	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	23
550	Partes Relacionadas	28
600	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	50
610	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	13

16.2 Organização do Arquivo de Auditoria

Uma área a ser tratada por políticas para a firma como um todo é a organização e indexação de arquivos de auditoria. Uma abordagem consistente que usa um índice-padrão tem diversas vantagens, como as que seguem:

- permite que papéis de trabalho específicos sejam facilmente localizados e compartilhados entre membros da equipe de auditoria;
- facilita a revisão de arquivos por diversos revisores, como gerentes, sócio do trabalho, revisor do controle de qualidade do trabalho e monitores de controle de qualidade;
- garante a consistência entre arquivos de auditoria na firma; e
- auxilia as funções de controle de qualidade, tais como verificação de ratificações faltantes, referências cruzadas inválidas e notas de revisão não claras.

A documentação de auditoria é geralmente organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação. Se o arquivo é eletrônico, a indexação pode ser na forma de pastas e subpastas. À medida que cada parte da documentação de auditoria é criada, atribui-se a ela uma referência única que a vincula diretamente ao índice do arquivo geral.

Dois exemplos de possíveis índices de arquivos de auditoria estão resumidos no quadro a seguir. O primeiro exemplo agrupa documentos de acordo com o estágio do processo de auditoria em que os documentos são preparados. Vale observar que os documentos de conclusão (em arquivos impressos) são geralmente arquivados próximos à parte superior do arquivo para fácil referência. O segundo índice agrupa documentos por área das demonstrações contábeis, tais como contas a pagar, contas a receber, vendas, etc. Nesse arquivo, todos os documentos relacionados à avaliação de riscos e resposta aos riscos para estoque são mantidos no capítulo de estoque. Uma terceira alternativa seria combinar as duas abordagens com alguns documentos organizados pelo estágio do processo de auditoria e outros pela área das demonstrações contábeis.

Quadro 16.2-1

Índice por Fase da Auditoria (trechos de um índice)		Índice por Área das Demonstrações Contábeis (trechos de um índice)	
100-200	Demonstrações contábeis e relatório do auditor independente	10	Demonstrações contábeis e relatório do auditor independente
201-300	Declarações de impostos, por exemplo	11	Fechamento de arquivo, memorandos, listas de verificação, etc.
301-400	Fechamento de arquivo , tais como memorandos sobre decisões importantes, listas de verificação e cartas de representação da administração	12	Estratégia global de auditoria
401-500	Planejamento de auditoria , incluindo estratégia e materialidade da auditoria	15	Materialidade
501-600	Avaliação de riscos , incluindo entendimento da entidade e do controle interno	A	Caixa
601-700	Resposta aos riscos , incluindo planos de auditoria detalhados por área das demonstrações contábeis	C	Contas a receber
701-799	Outros documentos-suporte, tais como balancetes e relatórios	D	Estoque
800	Estruturas de relatórios financeiros	BB	Contas a pagar
		DD	Dívida de longo prazo
		20	Receitas
		30	Compras
		40	Folha de pagamento
		50	Tributação
		100	Eventos subsequentes
		120	Contingências
		150	Outros documentos-suporte, tais como balancetes e relatórios

16.3 Perguntas Frequentes sobre Documentação de Auditoria

Perguntas frequentes sobre documentação de auditoria incluem o seguinte.

Quadro 16.3-1

Pergunta	Resposta
A Quem Pertence o Arquivo de Auditoria?	A menos que de outra forma especificado por lei ou regulamento, a documentação de auditoria é de propriedade da firma de auditoria.
É Necessário Manter no Arquivo de Auditoria Cópias dos Registros da Entidade Examinados?	Não. São necessárias somente algumas características que identificam as transações/os procedimentos examinados, de modo que o trabalho possa ser repetido ou as exceções investigadas conforme necessário. As características de identificação incluem: • datas e números exclusivos das transações para um teste de detalhes; • alcance do procedimento e a população usada (ou seja, todos os lançamentos no livro diário acima de um valor especificado); • fonte, ponto de partida e intervalo de amostragem para amostras sistemáticas; • para indagações a empregados, seus nomes e suas funções, e as datas das indagações; e • para observações, o processo ou assunto em observação, os indivíduos relacionados, suas respectivas responsabilidades e onde/quando foi realizada a observação. Entretanto, resumos ou cópias dos registros da entidade (como contratos e acordos significativos) podem ser incluídos se considerado adequado.
Todas as Páginas do Arquivo de Auditoria Precisam Ser Rubricadas e Datadas pela Pessoa que Preparou e Depois pela que Revisou?	Não. A disciplina de rubricar os papéis de trabalho (identificando quem executou e quem revisou o trabalho de auditoria) faz com que a equipe de trabalho assuma a responsabilidade. Entretanto, isso não significa que é necessário rubricar e datar todas as páginas dos papéis de trabalho. Por exemplo, a evidência de preparação e revisão podem ser indicadas para cada seção, módulo ou unidade no arquivo em vez de em todas as páginas. A preparação de papéis de trabalho (normalmente em nível de assistente) e sua revisão detalhada (normalmente em nível de gerente) envolvem rubricar toda a seção, todo o módulo ou toda a unidade, enquanto uma revisão geral (normalmente em nível de sócio) pode envolver apenas revisar as principais seções do arquivo em que foram feitos julgamentos profissionais significativos.

Pergunta	Resposta
Devem ser Documentadas Todas as Considerações e Uso de Julgamentos Profissionais?	Não. Não é necessário nem praticável que o auditor documente todos os assuntos considerados, ou julgamentos profissionais feitos. Devem ser documentados os assuntos significativos e os julgamentos significativos feitos sobre esses assuntos durante a auditoria. A documentação de assuntos e julgamentos significativos explica as conclusões do auditor e reforça a qualidade dos julgamentos. Isso pode ser muitas vezes feito mediante preparação de memorandos sobre assuntos significativos na conclusão da auditoria.
As Minutas Preliminares das Demonstrações Contábeis Devem Ser Mantidas se Forem Significativamente Inconsistentes com as Demonstrações Contábeis Finais?	Não. Não existe exigência de retenção de documentação que esteja incorreta ou tenha sido substituída.
É Necessário Documentar o Não Cumprimento de Requisitos das NBC TAs que Realmente Não Sejam Aplicáveis à Auditoria?	Não. A não ser em circunstâncias excepcionais, é necessário o cumprimento de todos os requisitos das NBC TAs que sejam “relevantes”. Uma NBC TA claramente não é relevante quando a NBC TA inteira não é aplicável, ou quando um requisito da norma depende de uma condição e a condição não existe.

16.4 Requisitos de Documentação Específicos

Avaliação de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.44	Na documentação de seu entendimento da entidade, do ambiente geral de controle e dos riscos de distorções relevantes, conforme requerido pela NBC TA 315, o auditor deve incluir: (a) as decisões significativas tomadas durante a discussão com a equipe de trabalho em relação à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade à distorção relevante decorrente de fraude; e (b) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude no nível das demonstrações contábeis e das afirmações.
240.47	Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
300.12	O auditor deve documentar (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6): (a) a estratégia global de auditoria; (b) o plano de auditoria; e (c) eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria, e as razões dessas alterações (ver itens A16 a A19).
315.32	O auditor deve documentar (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6): (a) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho quando requerido pelo item 10, e as decisões significativas alcançadas; (b) elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no item 11 e de cada um dos componentes do controle interno especificados nos itens 14 a 24, as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento e procedimentos de avaliação de riscos executados; (c) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis como exigido pelo item 25; e (d) os riscos identificados e controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento, como resultado dos requisitos dos itens 27 a 30 (ver itens A131 a A134).

A documentação de auditoria típica inclui os itens relacionados a seguir.

Quadro 16.4-1

Fase de Avaliação de Riscos	Comentários
• Procedimentos anteriores à contratação (aceitação de cliente). • Avaliações de independência e ética. • Termos do trabalho. • Considerações sobre materialidade. • Estratégia global de auditoria. • Discussões da equipe de auditoria, incluindo possíveis causas de distorção relevante decorrente de fraude. • Procedimentos de avaliação de riscos executados e os resultados. • Riscos avaliados de distorção relevante identificados (nos níveis geral e de afirmações), com base no entendimento da entidade obtido e respectivo controle interno (se houver). • Riscos significativos. • Comunicações com a administração e os responsáveis pela governança.	Lembrar de atualizar a documentação de avaliação de riscos para: • quaisquer novos riscos identificados posteriormente na auditoria; e • alterações necessárias nas avaliações de riscos ou na materialidade identificadas em decorrência da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

Resposta aos Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.9	Ao documentar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar: (a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados (ver item A12); (b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e (c) quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão (ver item A13).
240.45	O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria para as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante requerida pela NBC TA 330: (a) as respostas globais aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no âmbito das demonstrações contábeis, e a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, além da ligação entre esses procedimentos e os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas afirmações; e (b) os resultados dos procedimentos de auditoria, inclusive os desenhos para monitorar o risco de a administração burlar controles.
330.28	O auditor deve incluir na documentação de auditoria: (a) as respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados; (b) o relacionamento desses procedimentos com os riscos avaliados no nível de afirmações; e (c) os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões nos casos em que eles não estiverem de outra forma claros (ver item A63).
330.30	A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam.

A documentação de auditoria típica inclui os itens relacionados a seguir.

Quadro 16.4-2

Fase de Resposta aos Riscos	Comentários
1. Um plano de auditoria que trata: • de todas as áreas relevantes das demonstrações contábeis; • dos riscos avaliados de distorção relevante nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações; • da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados que respondem aos riscos avaliados; e • dos riscos significativos identificados. 2. Natureza e extensão de consultas a outros profissionais. 3. Relevância e natureza da evidência obtida para a afirmação que está sendo testada. 4. Uma explicação clara dos resultados obtidos do teste, e como as exceções ou os desvios foram monitorados. Isso inclui: • a base para o teste; • a escolha da população; • o nível de risco avaliado; e • os intervalos de amostragem e a escolha do ponto de partida. 5. Medidas tomadas como resultado de procedimentos de auditoria que indicam: • a necessidade de modificar procedimentos de auditoria planejados; • que podem existir distorções relevantes; • omissões nas demonstrações contábeis; ou • a existência de deficiências significativas do controle interno sobre relatórios financeiros. 6. Mudanças necessárias, se houver, na estratégia global de auditoria. 7. Uso de julgamentos significativos aplicados a assuntos significativos na execução do trabalho e avaliação dos resultados. 8. Discussões com a administração sobre assuntos significativos. 9. Memorandos, análises, detalhes de premissas usadas, e como foi estabelecida a validade das informações subjacentes. 10. Referências cruzadas para documentação-suporte e evidência de que as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam.	A documentação de auditoria deve ser suficiente por si mesma e não precisar ser complementada por explicações verbais. Ver discussão de auditores experientes a seguir. Escolher com cuidado a população certa para a afirmação que está sendo testada. Não é necessário arquivar cópias de registros de clientes inspecionados, mas algumas características de identificação, tais como um número, uma data, etc., são necessárias para que uma pessoa possa repetir o teste se necessário.

Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.10	O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com a administração, os responsáveis pela governança e outros, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram (ver item A14).
230.11	Se o auditor identificou informações referentes a um assunto significativo que são inconsistentes com a sua conclusão final, ele deve documentar como tratou essa inconsistência (ver item A15).
230.12	Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário não atender a um requisito relevante de uma norma, ele deve documentar como os procedimentos alternativos de auditoria executados cumprem a finalidade desse requisito, e as razões para o não atendimento (ver itens A18 e A19).
240.46	O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações sobre fraude feitas à administração, aos responsáveis pela governança, aos órgãos reguladores e outros.

O quadro a seguir apresenta uma lista da documentação de auditoria típica que trata da fase de elaboração de relatórios ou de fechamento de arquivos.

Quadro 16.4-3

Relatório	Comentários
- Programas de auditoria concluídos. - Evidência de revisões de arquivos (ou seja, rubricas, listas de verificação, etc.): - revisões detalhadas (gerente/supervisor); - revisão do sócio do trabalho; e - revisão de controle de qualidade do trabalho, quando aplicável. - Informações que são inconsistentes com as conclusões finais ou contradizem-nas. - Resumo do efeito financeiro de erros identificados não ajustados e resposta da administração (ou seja, ajustes feitos). - Distorções não corrigidas não triviais. - Assuntos significativos que surgem: - medidas tomadas para tratá-los (incluindo evidência adicional obtida); e - o embasamento das conclusões alcançadas.	Tomar nota das discussões verbais com a administração sobre assuntos significativos e registrar suas respostas. Isso ajudará a assegurar que a documentação de auditoria inclua a fundamentação de todas as decisões significativas tomadas. Incluir cópias de e-mails ou mensagens de texto relevantes trocados com o cliente que tratam de assuntos significativos.

Relatório	Comentários
- No caso de ter sido prestada assessoria (quando permitido de acordo com os requisitos de independência) na elaboração de minuta das demonstrações contábeis, descrever a natureza das discussões mantidas com a administração para revisar o conteúdo das demonstrações, que incluiria: - as datas em que as discussões foram mantidas; - explicações fornecidas sobre a aplicação de princípios contábeis complexos; e - questões importantes levantadas pela administração. - Cópia das demonstrações contábeis e do relatório do auditor independente, com referências cruzadas para o índice do arquivo de auditoria. - Razões para qualquer desvio de um requisito de NBC TA relevante, e os procedimentos alternativos executados para atingir o objetivo do referido requisito. - Quaisquer documentos de conclusão de trabalho exigidos pela firma. - Cópia de todas as comunicações com a administração e os responsáveis pela governança. - Data do relatório de auditoria e data de conclusão da documentação (ver discussão sobre fechamento de arquivo a seguir).	

16.5 O Auditor Experiente

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.8	O auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda (ver itens A2 a A5, A16 e A17): (a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis (ver itens A6 e A7); (b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e (c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões (ver itens A8 a A11).

A documentação de auditoria deve ser tal que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, consiga entender (sem a necessidade de explicações verbais):

- a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais, regulamentares e profissionais aplicáveis;
- os resultados dos procedimentos de auditoria e a evidência de auditoria obtida; e
- a natureza de assuntos significativos levantados e as conclusões alcançadas.

16.6 Documentos Eletrônicos

Muitas firmas de auditoria substituíram (ou estão no processo de substituição) arquivos de trabalho em papel por arquivos eletrônicos. Em alguns casos, mesmo quando o trabalho foi executado e revisado eletronicamente, arquivos em papel são mantidos como registro permanente do trabalho executado. Os documentos/formulários são rubricados digitalmente, os registros de clientes são escaneados e todos os dados são armazenados eletronicamente. A impressão em papel é feita somente depois de todo o trabalho ter sido concluído e revisado.

Existem dois tipos de documentos eletrônicos:

- trabalho em andamento; e
- informações estáticas.

Trabalho em Andamento

Trabalho em andamento consiste em informações dinâmicas que são desenvolvidas e atualizadas no decorrer da auditoria. Exemplos incluem formulários de auditoria e modelos de carta em branco, conhecimento e principais indicadores de desempenho do setor, questionários, árvores de decisão lógica, as políticas da firma, diagnósticos e dados financeiros, informações, premissas, etc. do período anterior que podem ser usados na execução dos procedimentos analíticos do período atual. Essas informações são frequentemente contidas em aplicações de software e ferramentas de auditoria eletrônicas.

Informações Estáticas

Informações estáticas consistem em documentos do arquivo final, tais como as demonstrações contábeis e os papéis de trabalho concluídos, que não serão alteradas e podem ser necessárias para referência em anos futuros. Documentos finais ou estáticos devem ser retidos em um formato em que as informações possam ser facilmente recuperadas em anos posteriores.

Software Legado

Deixar as informações em um formato usado por uma aplicação de software pode ser problemático se a aplicação de software for atualizada em um novo formato de arquivo. É possível que não se consiga abrir o arquivo antigo, a menos que uma cópia da aplicação de software antiga também seja mantida. Para superar esse problema, muitas firmas estão salvando seus documentos de arquivo final em PDF (*portable document format*). O PDF tem sido aceito e utilizado por órgãos governamentais e firmas de auditoria do mundo todo. As políticas da firma devem estabelecer que os documentos finais não devem ser editados.

Vantagens da Automação

A manutenção de arquivos de auditoria em formato eletrônico permite que algumas funções administrativas sejam automatizadas e fornece maior flexibilidade para os membros da equipe de trabalho. Por exemplo:

- papéis de trabalho específicos podem ser acessados diretamente pelo índice;
- arquivos e documentos podem ser facilmente compartilhados com outros profissionais ou revisados por eles em locais distantes;
- novas pastas e documentos de auditoria podem ser criados, renomeados, movidos, copiados ou removidos do índice;
- o índice detalhado pode ser retraído para revelar sua estrutura geral ou expandido conforme necessário facilitando a visualização e a localização de documentos-chave;
- podem ser dados nomes personalizados a documentos importantes. Isso pode ajudar outros membros da equipe a interpretar o conteúdo de um documento a partir do seu nome;
- funções de revisão podem ser automatizadas, como a verificação de todo ou de parte do arquivo de auditoria para exceções, notas de revisão importantes e ratificações dos responsáveis pela elaboração/revisão;
- os membros da equipe de trabalho podem compartilhar documentos usando ferramentas eletrônicas de controle de entrada e saída de arquivos;
- certos documentos podem ser protegidos por senha para aumentar a segurança; e
- o acesso aos arquivos pode ser restrito a pessoal autorizado.

Uso de Ferramentas Eletrônicas em Papéis de Trabalho

Devem ser observados três princípios importantes na utilização de ferramentas eletrônicas para a preparação de papéis de trabalho:

- todos os requisitos das NBC TAs ainda se aplicam;
- arquivos eletrônicos requerem gerenciamento eletrônico de documentos. Esse gerenciamento trata de assuntos como acessibilidade (acesso com senha), segurança de dados, gerenciamento de aplicações (incluindo treinamento), rotinas de *back-up*, direitos de edição, locais de armazenagem, procedimentos de revisão e decisões sobre quais mudanças nos arquivos serão rastreadas para fornecer a trilha de auditoria necessária; e
- os documentos finais (todos os documentos que devem ser mantidos para suportar a opinião de auditoria) devem ser retidos e acessíveis de acordo com as políticas de retenção de arquivos da firma.

16.7 Fechamento de Arquivos

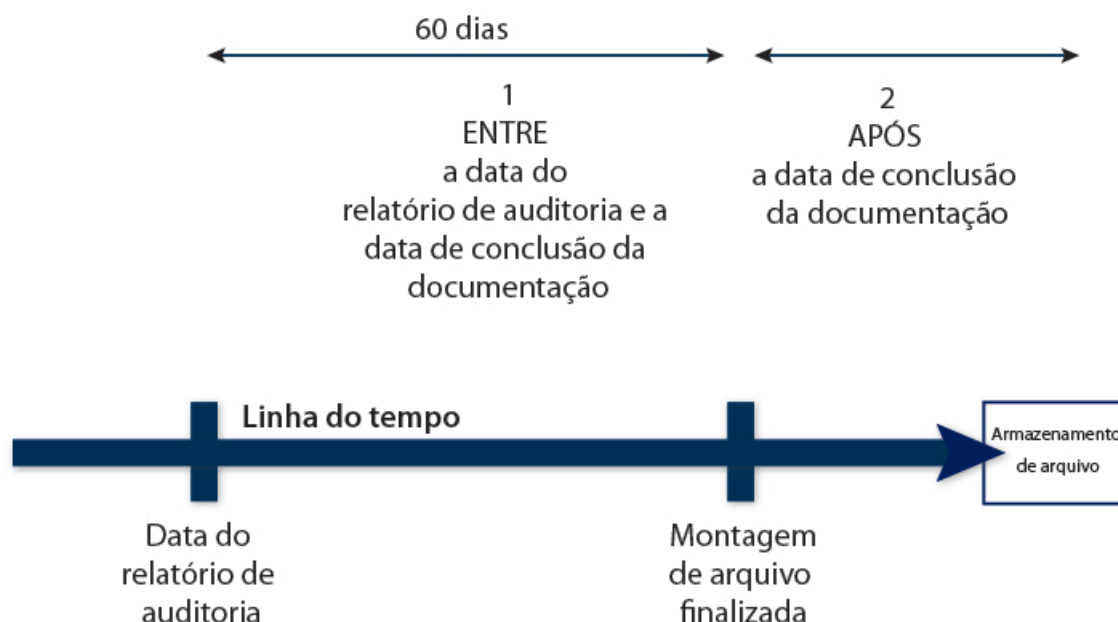
Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.13	Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor executar procedimentos novos ou adicionais ou chegar a outras conclusões após a data do relatório, o auditor deve documentar (ver item A20): (a) as circunstâncias identificadas; (b) os procedimentos novos ou adicionais executados, a evidência de auditoria obtida e as novas conclusões alcançadas, e seu efeito sobre o relatório do auditor; e (c) quando e por quem as modificações resultantes da documentação de auditoria foram executadas e revisadas.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.14	O auditor deve montar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a data do relatório do auditor (ver itens A21 e A22).
230.15	Após a montagem do arquivo final de auditoria ter sido completada, o auditor não apaga nem descarta documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do seu período de guarda dessa documentação (ver item A23).
230.16	Em outras circunstâncias, que não as contempladas no item 13, nas quais o auditor julgar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após a montagem do arquivo final de auditoria, o auditor, independentemente da natureza das modificações ou acréscimos, deve documentar (ver item A24): (a) as razões específicas para fazê-los; e (b) quando e por quem foram executados e revisados.

Datar o relatório do auditor independente significa que o trabalho está concluído. Após essa data, não existe mais a responsabilidade de buscar evidência de auditoria adicional.

Após a data do relatório de auditoria, a montagem final dos arquivos de auditoria deve ser feita tempestivamente. Um limite de tempo adequado para a conclusão da montagem do arquivo de auditoria final é normalmente de, no máximo, 60 dias após a data do relatório do auditor independente, o que pode ser visualizado no quadro a seguir. Consultar NBC PA 01 e NBC TA 230 para mais detalhes.

Quadro 16.7-1



Como Fazer Alterações no Arquivo de Auditoria

Os requisitos para fazer alterações no arquivo de auditoria estão apresentados a seguir.

Quadro 16.7-2

Período	Datas	Requisitos
1	ENTRE a Data do Relatório de Auditoria e a Data de Conclusão da Documentação	Para alterações administrativas: • documentar a natureza da evidência de auditoria obtida, quem preparou e revisou cada documento, e quaisquer memorandos para arquivo adicionais que possam ser necessários; • remover ou descartar documentação substituída; • classificar, conferir e fazer referência cruzada dos papéis de trabalho; e • ratificar listas de verificação de conclusão relacionadas com o processo de montagem de arquivo. Para alterações na evidência de auditoria ou nas conclusões alcançadas, deve ser preparada documentação adicional que trata três questões-chave: • quando e quem fez e (quando aplicável) revisou essas adições; • as razões específicas para as adições; e • o efeito, se houver, das adições sobre as conclusões de auditoria.
2	APÓS a Data de Conclusão da Documentação	NENHUMA documentação deve ser removida ou descartada do arquivo de auditoria até que o período de retenção de arquivos da firma tenha expirado. Caso seja necessário fazer adições (incluindo alterações) à documentação de auditoria após a data de conclusão da documentação, as três questões-chave sobre alterações na evidência de auditoria, descritas em Período 1 anterior, devem ser respondidas, independentemente da natureza das adições.

17. Formação da Opinião sobre as Demonstrações Contábeis

Conteúdo do Capítulo

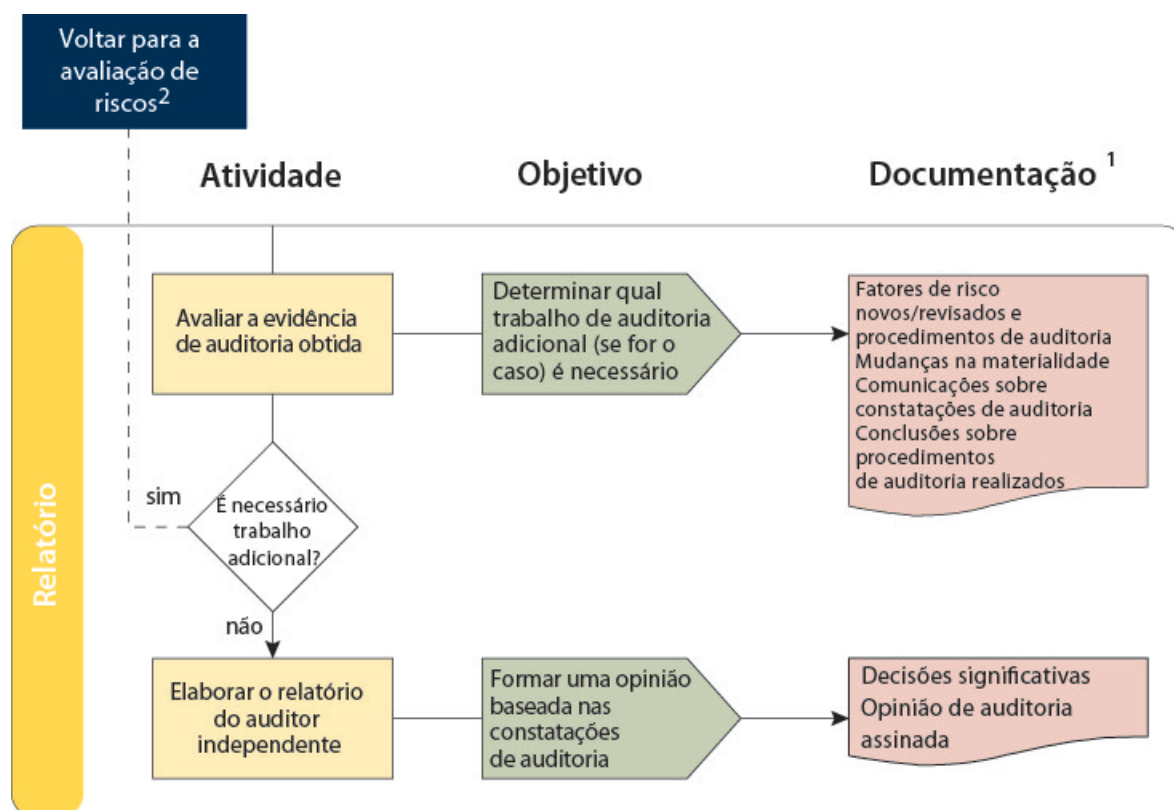
NBC TAs Relevantes

Requisitos e considerações relacionados com:

- formação da opinião sobre as demonstrações contábeis; e
- elaboração de um relatório do auditor independente adequadamente redigido.

700

Quadro 17.0-1



Notas:

1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.
2. O planejamento (NBC TA 300) é um processo contínuo e iterativo ao longo da auditoria.

Item	Objetivos da NBC TA
700.6	Os objetivos do auditor são: (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.7	Para fins das normas de auditoria, os <u>termos</u> a seguir possuem os seguintes significados atribuídos: (a) <u>Demonstrações contábeis para fins gerais</u> são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais. (b) <u>Estrutura de relatório financeiro para fins gerais</u> é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de uma ampla gama de usuários. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade. O termo “estrutura de apresentação adequada” é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e: (i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou (ii) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstância extremamente raras. O termo “estrutura de conformidade” é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que requer a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) ou (ii) anteriores (NBC TA 200, item 13(a)). (c) <u>Opinião não modificada ou sem modificações</u> é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).
700.8	A referência a “demonstrações contábeis” nesta norma significa “o conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais, incluindo as respectivas notas explicativas”. As notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas com informações explanatórias. Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui um conjunto completo de demonstrações contábeis.
700.9	A referência à expressão “práticas contábeis adotadas no Brasil” está definida no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, da seguinte forma: <i>práticas contábeis brasileiras</i> compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à NBC TG – ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais, enquanto a expressão “normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)” refere-se às “normas internacionais de contabilidade” e significa as normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). A referência à expressão “normas internacionais de contabilidade do setor público” significa as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo Comitê Internacional de Normas Contábeis do Setor Público.

17.1 Visão Geral

A etapa final no processo de auditoria é avaliar a evidência de auditoria obtida, considerar o impacto de quaisquer distorções identificadas, formar uma opinião de auditoria e elaborar um relatório de auditoria adequadamente redigido.

Esse capítulo trata:

- das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma ou com as duas estruturas de relatórios financeiros para fins gerais elaboradas para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários;
- da formação da opinião sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais. A base para ela é a avaliação das conclusões tiradas da evidência de auditoria obtida; e
- da expressão clara dessa opinião por meio de relatório por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Os Capítulos 23 e 24 do Volume 2 deste Guia tratam de situações em que é necessária uma opinião modificada, um parágrafo de ênfase ou parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.

Para auditorias conduzidas de acordo com as NBC TAs, o texto do relatório do auditor independente não modificado incluirá uma quantidade mínima de elementos. O texto será padrão, exceto quando forem incluídos parágrafos adicionais para ênfase de um assunto ou para outros assuntos referentes a relatório.

A consistência no relatório do auditor independente auxilia a:

- promover credibilidade no mercado global tornando as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente mais prontamente identificáveis; e
- promover o entendimento dos usuários e identificar circunstâncias não usuais (tais como modificações no relatório do auditor independente) quando ocorrem.

Em algumas jurisdições, as leis ou os regulamentos que regem a auditoria de demonstrações contábeis podem determinar texto diferente para a opinião do auditor. Entretanto as responsabilidades do auditor em relação à formação da opinião continuam as mesmas. Quando o texto é significativamente diferente do texto internacional padrão, o auditor considera o risco de os usuários interpretarem mal a segurança obtida. No caso de haver esse risco, pode ser incluída explicação adicional no relatório do auditor independente.

17.2 Estruturas de Relatórios Financeiros

A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis será expressa no contexto de uma estrutura de relatório financeiro "para fins gerais" aplicável. Essa estrutura de relatório financeiro é elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de uma ampla gama de usuários. Estruturas de relatórios financeiros aceitáveis incluem:

- normas internacionais de relatório financeiro para entidades de pequeno e médio portes;
- normas internacionais de relatório financeiro; e
- normas internacionais de contabilidade do setor público.

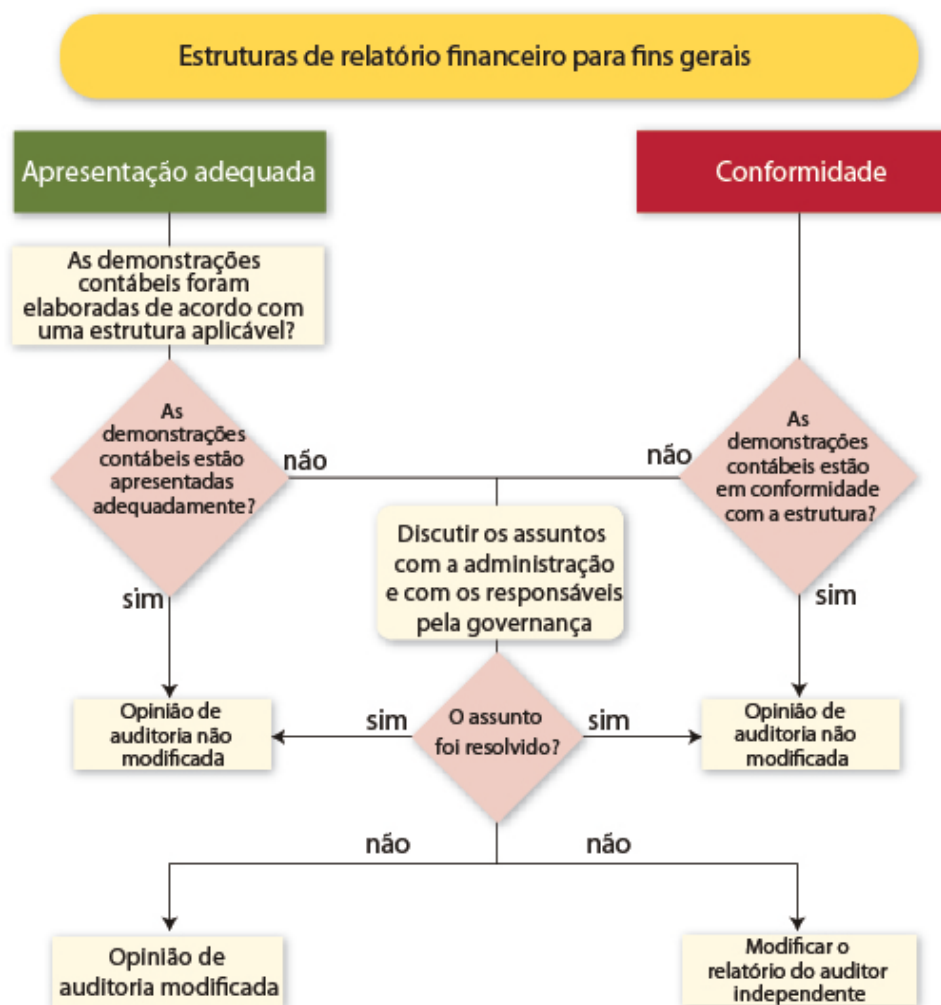
Existem dois tipos de estruturas de relatórios financeiros para fins gerais: a “estrutura de apresentação adequada” e a “estrutura de conformidade”. Essas estruturas estão descritas no quadro a seguir.

Quadro 17.2-1

Estruturas	Descrição
Estrutura de Apresentação Adequada	Uma estrutura de relatório financeiro (como as normas internacionais de relatório financeiro) que exige conformidade com as exigências dessa estrutura, e: i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou ii) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstância extremamente raras. O auditor emite relatório sobre se as demonstrações contábeis “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresentam uma visão verdadeira e justa” das informações que se planeja apresentar nas demonstrações contábeis.
Estrutura de Cumprimento	Uma estrutura de relatório financeiro que requer a conformidade com as exigências da estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) ou (ii) anteriores para “apresentação adequada”. O auditor não precisa avaliar se as demonstrações contábeis estão adequadamente apresentadas. Um exemplo seria uma estrutura de relatório financeiro estipulada por lei ou regulamento planejada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de ampla gama de usuários. O auditor emite relatório sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com, por exemplo, a “Lei das Sociedades Anônimas da Jurisdição X”.

Uma árvore de decisão para a formação da opinião de acordo com as duas estruturas de relatórios financeiros para fins gerais está descrita a seguir.

Quadro 17.2-2



Em alguns casos, pode ser que o auditor deva conduzir uma auditoria de acordo com as duas estruturas de relatórios financeiros. Nessas situações, a opinião do auditor faz referência à estrutura de apresentação adequada e às exigências legais ou regulatórias aplicáveis.

Normas Nacionais

Uma referência às normas de auditoria brasileiras e internacionais no relatório do auditor independente é apropriada quando não há nenhum conflito entre as exigências dos dois conjuntos de normas. No caso de haver algum conflito, o relatório do auditor independente refere-se somente às normas de auditoria (internacionais ou nacionais) de acordo com as quais foi elaborado o relatório do auditor independente.

Por exemplo, a NBC TA 570, requer que o auditor inclua um parágrafo de ênfase para destacar um problema relacionado com capacidade de continuidade operacional, enquanto algumas normas de auditoria em outras jurisdições proíbem a inclusão desse parágrafo.

17.3 Formação da Opinião

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.10	O auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 200, item 11 e os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).
700.11	Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração: (a) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 330, sobre se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (item 26); (b) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 450, sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto (item 11); e (c) as avaliações requeridas pelos itens 12 a 15.
700.12	O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (ver itens A1 a A3).
700.13	O auditor especificamente deve avaliar, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, se: (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas; (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas; (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis; (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis; (e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis (ver item A4); e (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.
700.14	Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a avaliação requerida pelos itens 12 e 13 deve incluir, também, se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada deve incluir considerações sobre: (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e (b) se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, representam as transações e os eventos subjacentes a fim de alcançar uma apresentação adequada.
700.15	O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A5 a A10).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.16	O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
700.17	O auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 se: (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.
700.18	Se as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e como o assunto é resolvido, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 (ver item A11).
700.19	Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, o auditor não precisa avaliar se as demonstrações contábeis atingem uma apresentação adequada. Entretanto, se em circunstâncias extremamente raras o auditor concluir que essas demonstrações contábeis são enganosas, deve discutir o assunto com a administração e, dependendo de como o assunto é resolvido, deve determinar a necessidade e a forma de comunicar isso no seu relatório de auditoria (ver item A12).

Ao formar uma opinião, o auditor precisa assegurar-se de que as demonstrações foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, conforme apresentado no quadro a seguir.

Quadro 17.3-1

Considerações	
Formação da Opinião de Auditoria	Materialidade Concluir se: • a materialidade continua apropriada no contexto dos resultados efetivos da entidade; e • as distorções não corrigidas (incluindo distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores), individualmente ou em conjunto, poderiam resultar em uma distorção relevante.
	Evidência de Auditoria • Foi obtida evidência de auditoria apropriada suficiente? • As estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis? • Os procedimentos analíticos executados no final ou próximo do final da auditoria corroboram as conclusões formadas durante a auditoria?

Considerações	
Formação da Opinião de Auditoria <i>(continuação)</i>	Políticas Contábeis - As demonstrações contábeis divulgam adequadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas? - As políticas contábeis são consistentes com a estrutura de relatório financeiro e apropriadas nas circunstâncias?
	Divulgações nas Demonstrações Contábeis - As demonstrações contábeis fazem referência à estrutura de relatório financeiro aplicável ou a descrevem? - As demonstrações contábeis incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável? - A terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada? - Há divulgações adequadas para permitir que os usuários entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis? - As informações apresentadas são relevantes, confiáveis, comparáveis, compreensíveis e suficientes? - As demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis?
	Estruturas de Apresentação Adequada - A apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis (incluindo as divulgações das notas) representam as transações e os eventos subjacentes de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável? Em caso negativo, existe a necessidade de fornecer divulgações além daquelas especificamente exigidas pela estrutura para assegurar uma apresentação adequada? - As demonstrações contábeis, após quaisquer ajustes feitos pela administração em decorrência do processo de auditoria, são consistentes com o entendimento obtido sobre a entidade e seu ambiente?
	Estruturas de Conformidade As demonstrações contábeis são enganosas? Isso é provável somente em circunstâncias extremamente raras.

Com base nos resultados das avaliações descritas antes, o auditor determina a forma do relatório de auditoria (não modificado ou modificado) apropriada nas circunstâncias, conforme apresentado no quadro a seguir.

Quadro 17.3-2

Tipo de Opinião	Conclusões do Auditor
Opinião Não Modificada	As demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e uma opinião não modificada seria apropriada.
Opinião Modificada (Com ressalva, Adversa ou Abstenção de Opinião)	- Com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou. - Não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes. O Volume 2, Capítulo 23, deste Guia, trata das modificações no relatório do auditor independente.

17.4 Forma e Texto do Relatório do Auditor Independente

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.20	O parecer do auditor independente deve ser por escrito. (ver itens A13 e A14).
700.21	O relatório do auditor independente deve ter um título que indique claramente que é o relatório do auditor independente (ver item A15).
700.22	O relatório do auditor independente deve ser endereçado conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho (ver item A16).
700.23	O parágrafo introdutório do relatório do auditor independente deve: (ver itens A17 a A19): (a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas; (b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas; (c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis; (d) fazer referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas; e (e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.
700.24	Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis. Essa seção do relatório do auditor independente descreve a responsabilidade dos responsáveis na organização pela elaboração das demonstrações contábeis. O relatório do auditor independente não precisa referir-se especificamente à “administração”, mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal.
700.25	O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis”.
700.26	O relatório do auditor independente deve descrever a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro (ver itens A20 a A23).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.27	Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, como é o caso das demonstrações contábeis para fins gerais requeridas pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis” ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa” conforme apropriado nas circunstâncias.
700.28	O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”.
700.29	O relatório do auditor independente deve especificar que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria (ver item A24).
700.30	O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade destas. Como no Brasil as normas de auditoria estão sendo integralmente convergidas com as normas internacionais de auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, a referência deve ser às normas brasileiras e internacionais de auditoria. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante (ver itens A25 e A26).
700.31	O relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que: (a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e das divulgações nas demonstrações contábeis; (b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e (c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.
700.32	Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição da auditoria no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis pela entidade” ou “elaboração de demonstrações contábeis pela entidade que apresentam uma visão correta e adequada” conforme apropriado às circunstâncias.
700.33	O relatório do auditor independente deve especificar se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida pelo auditor é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.34	O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Opinião”.
700.35	Ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes (ver itens A27 a A33): (a) as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou (b) as demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].
700.36	Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável] (ver itens A27, A29 a A33).
700.37	Se a estrutura de relatório financeiro aplicável indicada na opinião do auditor não se refere às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade ou às normas internacionais de contabilidade do setor público emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, cuja definição consta na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.
700.38	Se for requerido ao auditor tratar no seu relatório de auditoria de outras responsabilidades em relação às demonstrações contábeis que são complementares à sua responsabilidade, de acordo com as normas de auditoria, para emissão de seu relatório sobre as demonstrações contábeis, essas outras responsabilidades devem ser tratadas em uma seção separada no relatório do auditor independente com o subtítulo “Relatório do auditor independente sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou, de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção (ver itens A34 e A35).
700.39	Se o relatório do auditor independente contém uma seção separada sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria, os títulos, as demonstrações e as explicações mencionadas nos itens 23 a 37 devem ser incluídos no subtítulo “Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis”. A seção do relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios deve ser apresentada após a seção que cobre as demonstrações contábeis (ver item A36).
700.40	O relatório do auditor independente deve ser assinado (ver item A37).
700.41	O relatório do auditor independente não pode ter data anterior à data em que ele obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, incluindo evidência de que (ver itens A38 a A41): (a) todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas; e (b) as pessoas com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.
700.42	O relatório do auditor independente deve mencionar a localidade em que o relatório foi emitido.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.43	Se o auditor, por exigência de lei ou regulamento, for requerido a utilizar uma forma ou um texto específico para elaborar o seu relatório, ele só pode referir-se às normas de auditoria brasileiras ou internacionais se incluir, no mínimo, cada um dos seguintes elementos (ver item A42): (a) título; (b) destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias da contratação; (c) parágrafo introdutório que identifica as demonstrações contábeis auditadas; (d) descrição da responsabilidade da administração (ou outro termo apropriado, ver item 24) pela elaboração das demonstrações contábeis; (e) descrição da responsabilidade do auditor por expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e o alcance da auditoria, que inclui: • referência às normas de auditoria brasileiras e internacionais de auditoria e a lei ou regulamento; e • descrição da auditoria de acordo com essas normas; (f) parágrafo da opinião contendo a opinião expressa sobre as demonstrações contábeis e referência à estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada para elaborar as demonstrações contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil ou, se for o caso, incluir a identificação de origem da estrutura de relatório financeiro aplicada; ver item 37); (g) assinatura do auditor; (h) data do relatório do auditor independente; e (i) localidade em que o relatório foi emitido.
700.44	Pode ser que o auditor deva conduzir a auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica (“normas de auditoria dessa jurisdição”), mas deva ter cumprido também com as normas de auditoria (NBC TAs) na condução da auditoria. Nesse caso, o relatório do auditor independente pode referir-se às normas de auditoria além das normas de auditoria dessa jurisdição, somente se (ver itens A43 e A44): (a) não houver conflito entre os requisitos das normas de auditoria dessa jurisdição em relação às normas de auditoria que levariam o auditor a: (i) formar uma opinião diferente; ou (ii) não incluir um parágrafo de ênfase que, nas circunstâncias específicas, seria requerido pelas normas de auditoria; e (b) o relatório do auditor independente inclui, no mínimo, cada um dos elementos especificados no item 43(a)(i) quando o auditor usa a forma ou o texto especificado pelas normas de auditoria dessa jurisdição. A referência à lei ou ao regulamento no item 43(e) deve ser lida como referência às normas de auditoria dessa jurisdição. O relatório do auditor independente deve, portanto, identificar essas normas de auditoria.
700.45	Quando o relatório do auditor independente se refere tanto às normas de auditoria internacionais ou específicas de outra jurisdição quanto às normas brasileiras de auditoria (NBC TAs), o relatório do auditor independente deve identificar a jurisdição de origem das normas de auditoria nacionais ou específicas.
700.46	No caso de serem apresentadas informações suplementares com as demonstrações contábeis auditadas, não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se essas informações suplementares estão claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas. Se essas informações suplementares não estão claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve pedir que a administração mude a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. Se a administração se recusar a fazê-lo, o auditor deve explicar no relatório do auditor independente que essas informações suplementares não foram auditadas.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
700.47	Informações suplementares não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que apesar disso são parte integrante das demonstrações contábeis porque não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas devido a sua natureza e forma de apresentação, devem ser cobertas pela opinião do auditor.

O relatório do auditor independente comunica as seguintes informações ao leitor:

- responsabilidades da administração;
- responsabilidades do auditor e descrição da auditoria;
- a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade destas;
- a estrutura de relatório financeiro usada; e
- a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

A forma do relatório do auditor independente será afetada pela estrutura de relatório financeiro, quaisquer requisitos adicionais de leis ou regulamentos e a inclusão de quaisquer informações suplementares. O relatório do auditor independente é intitulado “Relatório do Auditor Independente”, e todos os parágrafos devem ter título, como segue:

- relatório sobre as demonstrações contábeis;
- responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis;
- responsabilidade do auditor; e
- opinião.

Outros títulos que podem ser usados para os parágrafos, quando aplicável, são:

- ênfase; e
- relatório sobre outras exigências legais e regulatórias.

Os principais componentes do relatório do auditor independente (que devem ser por escrito) estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 17.4-1

Componente	Comentários
Título	Relatório do Auditor Independente O uso da palavra “independente” distingue o relatório do auditor independente dos relatórios emitidos por outros profissionais.
Destinatário	Aqueles para quem foi elaborado o relatório (normalmente acionistas ou responsáveis pela governança) Também pode ser determinado pelas circunstâncias do trabalho ou por regulamentos locais.

Componente	Comentários
Parágrafo Introdutório	• Identifica a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas. • Afirma que as demonstrações contábeis foram auditadas. • Identifica o título de cada uma das demonstrações que compõem o conjunto completo de demonstrações contábeis. • Faz referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. • Especifica a data e o período coberto pelas demonstrações contábeis. Quando são apresentadas informações suplementares, explica se elas estão cobertas pela opinião de auditoria ou claramente as identifica como não cobertas.
Responsabilidade da Administração (ou Outro Termo Apropriado) pelas Demonstrações Contábeis	Explica que a administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O relatório afirma que a administração é responsável: • pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e • pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. A responsabilidade da administração inclui: • aceitar a responsabilidade pelos controles internos necessários para permitir que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro; • selecionar e aplicar políticas contábeis apropriadas; • assegurar que as informações incluídas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis; • garantir uma divulgação adequada para assegurar que as transações relevantes sejam entendidas pelos usuários das demonstrações contábeis; e • preparar estimativas contábeis que sejam razoáveis nas circunstâncias.

Componente	Comentários
Responsabilidade do Auditor	Afirma que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria. Isso inclui: • afirmar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade destas. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentam distorção relevante; • descrever a auditoria, declarando que: – uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e das divulgações nas demonstrações contábeis; – os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade; e – uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto; • especificar que o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida pelo auditor é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião; e • quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição da auditoria deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis pela entidade” ou “elaboração de demonstrações contábeis pela entidade que apresentam uma visão correta e adequada” conforme apropriado às circunstâncias.

Componente	Comentários
Opinião do Auditor	Estruturas de Apresentação Adequada Especifica se as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, ou com texto semelhante conforme exigido por lei ou regulamento. Estruturas de Conformidade Especifica se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Quando não são usadas as normas internacionais de relatório financeiro como estrutura de relatório financeiro, o texto da opinião deve identificar a jurisdição ou o país de origem da estrutura de relatório financeiro (por exemplo, ... de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no país X ...).
Outras Responsabilidades Relativas à Emissão de Relatório	Certas normas, leis ou práticas geralmente aceitas em uma jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor emita relatório sobre outras responsabilidades. Esses assuntos seriam tratados em um parágrafo separado após a opinião do auditor.
Assinatura do Auditor	A assinatura do auditor será baseada no que é apropriado para a referida jurisdição. Pode ser o nome da firma, o nome do próprio auditor, ou os dois. Pode ser que também seja necessário incluir a qualificação profissional do auditor na área contábil, assim como o fato de que o auditor/a firma foi reconhecido pelo devido órgão licenciador.
Data do Relatório	A data do relatório não pode ser anterior à data em que o auditor independente obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para a opinião. Essa evidência inclui: • foi elaborado um conjunto completo de demonstrações contábeis; • consideração do efeito de eventos e transações (conhecidos pelo auditor) que ocorreram até aquela data (consultar a NBC TA 560); e • afirmações das pessoas com autoridade reconhecida que assumiram a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.
Localidade em que o Relatório foi Emitido	Menciona a localidade em que o relatório foi emitido.

Opinião de Auditoria Não Modificada — Estrutura de Apresentação Adequada

O texto-padrão para o relatório do auditor independente (extraído da NBC TA 700) sobre demonstrações contábeis para fins gerais, elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada e que expressam uma opinião não modificada, está apresentado a seguir.

Quadro 17.4-2

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações contábeis

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e das divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela Administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Assinatura do auditor independente]

[Data do relatório do auditor independente]

[Localidade em que o relatório foi emitido]

Opinião de Auditoria Não Modificada — Estrutura de Conformidade

O texto-padrão para o relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis para fins gerais, elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade e que expressam uma opinião não modificada, está apresentado a seguir.

Quadro 17.4-3**RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia CDE, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações contábeis

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e das divulgação apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela Administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis da Companhia CDE para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

[Assinatura do auditor independente]

[Data do relatório do auditor independente]

[Localidade em que o relatório foi emitido]

17.5 Outros Requisitos em Relação a Relatório

Em algumas jurisdições, pode ser que o auditor deva emitir relatório sobre assuntos que são complementares à sua responsabilidade de acordo com as normas de auditoria, conforme discutido no quadro a seguir.

Quadro 17.5-1

Discussão	
Requisitos Adicionais em Relação ao Relatório	O auditor pode ser solicitado a comentar sobre assuntos, tais como: • a adequação dos registros contábeis da entidade; • assuntos específicos que chamaram a atenção do auditor no decorrer da auditoria; e • resultados da execução de procedimentos especificados adicionais.
Relatório com Título Separado	Para assegurar que os usuários entendam essas responsabilidades adicionais, o auditor as descreve em uma seção separada no seu relatório (por exemplo, com um subtítulo como “Relatório sobre outras exigências legais e reguladoras”).

17.6 Informações Suplementares Apresentadas com as Demonstrações Contábeis

Informações suplementares são informações apresentadas com as demonstrações contábeis, mas não exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável. As informações suplementares podem ser exigidas por leis, regulamentos ou normas, ou podem ser apresentadas voluntariamente.

As informações suplementares (não exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável) devem estar claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas, a menos que sejam parte integrante das demonstrações contábeis auditadas. Se essas informações suplementares não estão claramente diferenciadas, o auditor deve pedir que a administração mude a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. Se a administração se recusar a fazê-lo, o auditor deve explicar no relatório do auditor independente que essas informações suplementares não foram auditadas.

Quadro 17.6-1

Apresentação de Informações Suplementares com as Demonstrações Contábeis	
Diferenciar Claramente as Informações Suplementares	• Identificar claramente as informações como “não auditadas”. • Remover qualquer referência cruzada das demonstrações contábeis às informações suplementares não auditadas. • Apresentar as informações suplementares não auditadas fora das demonstrações contábeis. • Identificar os números das páginas no relatório do auditor independente em que estão apresentadas as demonstrações contábeis auditadas.

O fato de as informações suplementares não serem auditadas não isenta o auditor da responsabilidade de assegurar que essas informações não sejam mal interpretadas ou inconsistentes com aquelas incluídas nas demonstrações contábeis auditadas. (Consultar Volume 1, Capítulo 15.9 que trata da NBC TA 720 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.)

17.7 Auditorias Conduzidas de Acordo com Normas de Auditoria Brasileiras e Internacionais

Quando o auditor é solicitado a emitir relatório sobre o cumprimento de normas de auditoria brasileiras e internacionais, deve ser feita uma referência no relatório do auditor independente aos dois conjuntos de normas.

Uma referência às normas de auditoria brasileiras e internacionais é apropriada quando são atendidas as condições a seguir.

Quadro 17.7-1

Condições	
Referência ao Cumprimento das Normas de Auditoria Brasileiras e Internacionais	• O relatório do auditor independente cumpre todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria. • Todos os procedimentos adicionais de auditoria, necessários para o cumprimento das normas de auditoria brasileiras, foram executados. • A jurisdição ou o país de origem das normas de auditoria foi identificado no relatório do auditor independente. • Todos os elementos (ver Quadro 17.4-1) do relatório do auditor independente padrão (mesmo usando a forma e o texto especificados pelas normas de auditoria dessa jurisdição) foram incluídos.

Uma referência às normas brasileiras e internacionais de auditoria não é apropriada quando há um conflito entre as exigências dos dois conjuntos de normas que resultaria:

- na formação de uma opinião diferente pelo auditor segundo as normas brasileiras de auditoria do que a opinião apropriada segundo as normas internacionais de auditoria; e
- na omissão de informações adicionais, que seriam exigidas pelas normas internacionais de auditoria, mas não permitidas segundo normas brasileiras de auditoria.

17.8 Relatórios do Auditor Independente Modificados

Consultar o Volume 2, Capítulo 23 deste Guia, que trata das modificações do relatório do auditor independente.



International Federation
of Accountants