

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

Volume 2 — Orientações Práticas

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 2 — Orientações Práticas

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 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 do Controle Interno	240, 315	144
12. Avaliação de Controles Internos	315	159
13. Comunicação de Deficiências de Controle Interno	265	192
14. Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos	315	206
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 ao Comitê de Firms 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 Firms 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 com o objetivo de 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 Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes da IFAC convida os leitores a visitarem seu Centro Internacional para Firms 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 Firms 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 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 2 do Guia, que se concentra 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, este 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), determinadas definições 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 casos.

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.

○ **Guia também usa os seguintes termos:**

Controles Antifraudes

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 contra fraude;
- procedimentos de recursos humanos, tais como identificação/monitoramento de pessoas com potencial para a prática de fraude acima da média (por exemplo, um 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 administração 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 administração em uma 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 (FAPMP)

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 AC = 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 TSCs	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. Introdução aos Estudos de Caso

Para ilustrar como os diversos aspectos do processo de auditoria podem ser documentados na prática, foram desenvolvidos dois estudos de caso com base em uma empresa de médio porte fictícia e uma microempresa fictícia. O primeiro cenário (Estudo de Caso A) é uma indústria de móveis familiar chamada Móveis Defta, que emprega 10 pessoas. O segundo cenário (Estudo de Caso B) é a Kumar & Co., uma microempresa com duas pessoas. A Kumar & Co. basicamente fornece produtos para a Móveis Defta. As duas organizações decidiram adotar a estrutura de relatórios segundo as normas internacionais de relatório financeiro (IFRSs).

Os leitores devem ter em mente que esses estudos de caso são puramente 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.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Histórico

A Móveis Defta é uma indústria de móveis familiar. Ela produz vários tipos de móveis de madeira residenciais, padronizados e por encomenda. A Defta goza de excelente reputação por fabricar produtos de qualidade.

A empresa tem três linhas de produto principais: conjuntos para dormitório, salas de jantar e mesas de todos os tipos. Os móveis padronizados também podem ser customizados para necessidades específicas. Para aproveitar a capacidade da Internet, a empresa recentemente lançou um *site* em que as pessoas podem comprar os móveis diretamente e pagar com cartão de crédito. Durante o último período, a empresa fez remessas de pedidos por encomenda para locais de até 900 km de distância.

A fábrica está localizada em um terreno ao lado da casa de Suraj Defta. Em uma construção do lado direito da casa de Suraj funciona a loja da Móveis Defta. As principais decisões são frequentemente à mesa de jantar (que foi a primeira mesa feita em conjunto por Suraj e seu pai). Ele gosta do simbolismo de compartilhar as refeições sobre o produto que produz o dinheiro que alimenta sua família.

Tendências do Setor

Até recentemente, a Defta cresceu rapidamente. Porém, o setor moveleiro está atualmente passando por um período complicado em decorrência de:

- declínio da economia decorrente de recessão mundial;
- limitação dos gastos de possíveis clientes com produtos não essenciais, incluindo móveis;
- concorrência;
- pressão para reduzir preços para atrair vendas; e
- alguns fabricantes de peças para móveis estão fechando, o que causa alguns atrasos na produção.

Governança

A empresa foi fundada em 1952 pelo pai de Suraj, Jeewan Defta. No começo, Jeewan fazia hastes e corrimão de madeira com um torno mecânico em uma pequena oficina perto de casa.

A empresa não tem uma estrutura de governança formal. Jeewan e Suraj preparam um plano de negócios a cada período e depois reúnem-se uma vez por mês com um empresário local bem-sucedido, Ravi Jain, para analisar seu progresso com base no plano. Além disso, eles pagam para que Ravi faça comentários sobre a viabilidade de seus novos sonhos e ideias, revise os resultados operacionais e preste consultoria sobre como tratar assuntos específicos que tenham surgido.

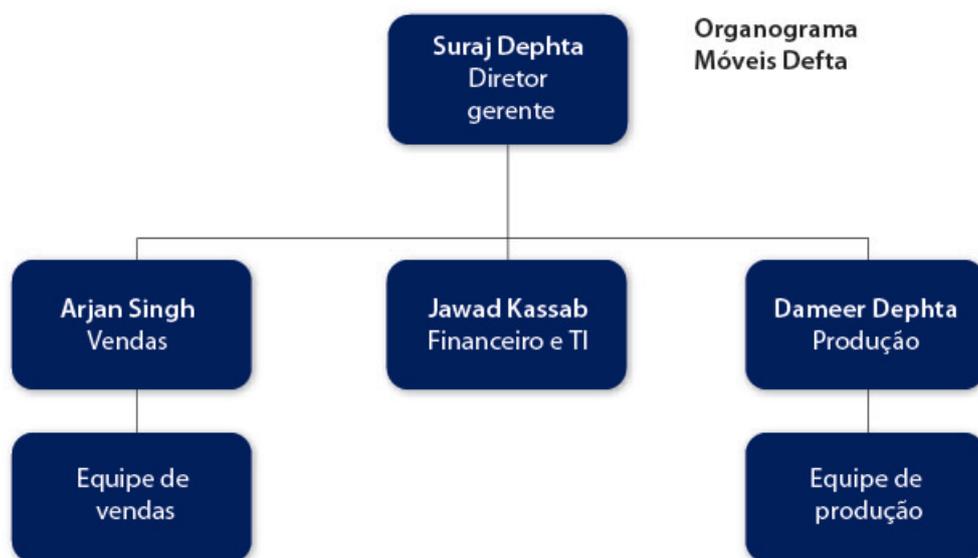
A filha de Ravi, Parvin (uma advogada estagiária), geralmente o acompanha nas reuniões com Suraj e Jeewan. Parvin presta alguma assessoria jurídica, mas sua verdadeira paixão é marketing e promoção. Foi ideia de Parvin expandir as fronteiras da Móveis Defta e começar a vender seus produtos pela Internet. Ela também incentivou a expansão da empresa para outras regiões, inclusive para países vizinhos. Talvez, por meio do acesso a mercados adicionais, os níveis das vendas possam ser mantidos, apesar da atual contração econômica.

Pessoal

A Móveis Defta possui uma equipe de 10 empregados de tempo integral. Aproximadamente seis desses empregados estão de alguma forma relacionados com a família. A maioria dos membros da família trabalha na área de produção (conforme necessário), além dos cargos descritos no quadro a seguir. Durante os períodos de maior produção, são contratados de dois a quatro trabalhadores temporários, conforme necessário. Alguns dos trabalhadores temporários voltam regularmente, mas, devido à falta de garantia no trabalho, a rotatividade é bastante alta.

Como diretor gerente, Suraj Defta supervisiona todos os aspectos do negócio. Arjan Singh é o responsável de vendas e tem a colaboração de dois vendedores de tempo integral. Dameer, irmão de Suraj, toma conta da produção, que inclui as compras de matéria-prima e o gerenciamento do estoque. Pelo fato de o espaço das instalações da fábrica ser limitado, Suraj e Dameer nunca estão muito afastados do processo produtivo e os dois têm a função de supervisionar os dois membros da equipe.

Jawad Kassab (primo de Suraj) é responsável pelas áreas financeira e de tecnologia da informação (TI) e tem dois assistentes sob seu comando.

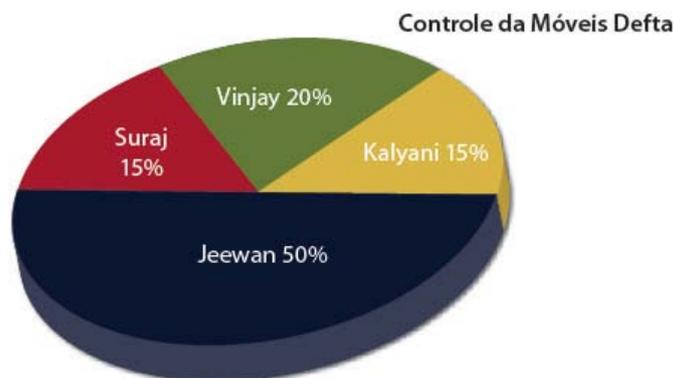


Controle

Jeewan é o principal acionista com 50% de participação na empresa. Ele tem planos de começar a transferir suas ações para seu filho, Suraj, desde que Suraj continue a administrar a empresa em tempo integral e que, como resultado, a empresa continue rentável.

Suraj e sua irmã, Kalyani, detêm uma participação de 15% cada um.

Os 20% restantes são detidos por um amigo da família, Vinjay Sharma. Vinjay é um rico investidor que forneceu a maior parte do capital necessário para o crescimento da empresa.



Kalyani é uma cantora bastante conhecida que viaja muito. Ela não está envolvida nas operações da empresa e confia totalmente em seu pai e irmão para tomar conta de seus interesses.

Sempre no mês de junho, Jeewan organiza uma reunião de negócios mais formal. Os acionistas reúnem-se de manhã (basicamente para analisar as demonstrações contábeis) e à tarde fazem uma festa para toda a equipe. Suraj usa essas ocasiões para falar à equipe sobre o sucesso do negócio e os planos para o futuro.

Operações

A empresa começou fabricando cadeiras, mesas e hastes para grades e corrimão e desde então expandiu fazendo móveis residenciais simples, como cômodas, guarda-roupas e escrivaninhas. A Móveis Defta cresceu consideravelmente usando estratégias como:

- fornecimento de produtos de qualidade a preços justos a clientes locais;
- aceitação de grandes pedidos de móveis de varejistas nacionais. Esses pedidos grandes são feitos com prazos de entrega rígidos (multas pesadas para atraso na entrega), e as margens de lucro são menores do que as obtidas com móveis feitos por encomenda;
- ser a primeira empresa na região a vender (produtos limitados) pela Internet; e
- fabricação de peças, como hastes e pernas de mesa torneadas para outros fabricantes de móveis locais. Isso permitiu que a empresa comprasse tornos caros e ferramentas especializadas que outras empresas não podem comprar.

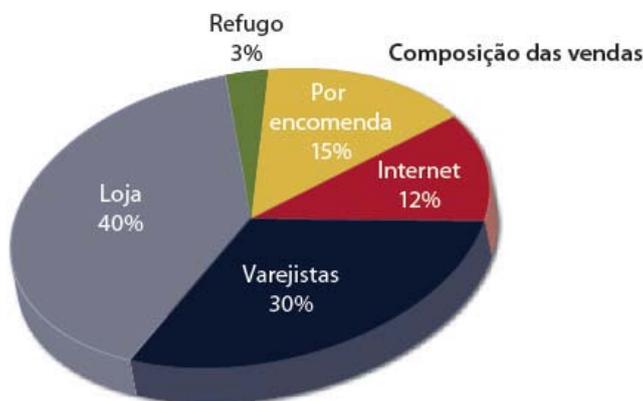
A Defta também vende refugo de móveis e madeira (peças rejeitadas no processo de controle de qualidade) na fábrica somente mediante pagamento à vista.

Está sendo considerada também a exportação de móveis para países vizinhos. Suraj reconhece que isso implicará maiores custos de embarque, trâmites relacionados com alfândega, risco de moeda estrangeira e possibilidade de danos durante o transporte. Apesar de a venda a países vizinhos significar maiores custos, aparentemente é um preço pequeno a ser pago para ter acesso a possíveis novos clientes. Além disso, Parvin conhece muitas pessoas no governo local e acha que pode ajudar a facilitar o trabalho de preparação de documentos envolvido.

Vendas

A composição de vendas é aproximadamente:

- Vendas de móveis padronizados (do catálogo) negociadas pessoalmente na loja: 40%
- Vendas a varejistas de móveis: 30%
- Móveis sob encomenda: 15%
- Vendas pela Internet: 12%
- Vendas de refugo na fábrica: 3%



Arjan Singh é um ótimo negociante. É muito persistente nas negociações com clientes e geralmente fecha a venda, embora as margens de lucro possam ser baixas. Apesar da contração econômica, ele comprou recentemente uma casa muito bonita com vista para o vale.

- **Observações sobre o sistema de vendas**

- Os contratos de venda são preparados para pedidos do varejo e especiais. São exigidos depósitos de 15% do pedido para todos os pedidos sob encomenda, que são registrados como receita de vendas quando recebidos. Dois dos grandes varejistas exigem que a Defta mantenha estoque disponível por 30 dias para que os pedidos possam ser atendidos e os produtos expedidos para as lojas quando necessário. Esses contratos também incluem cláusulas para que o estoque seja devolvido à Defta se não for vendido em um período de tempo especificado.
- Os pedidos de venda são preenchidos manualmente no momento da venda, exceto para móveis vendidos diretamente da loja ou outros itens pequenos disponíveis em estoque. Todos os pedidos acima de 500€, ou em que o preço de venda esteja abaixo do preço de venda mínimo, devem ser aprovados por Arjan. As faturas são preparadas e enviadas ao cliente quando os itens são embarcados.
- Para todas as vendas fora da loja, as faturas são preparadas no momento da venda e lançadas no sistema contábil, que automaticamente numera cada transação de venda e fornece um recibo do pedido por solicitação.
- Um resumo das vendas do dia pela Internet é baixado do *site*. Os detalhes dos itens pedidos são preparados e entregues ao departamento de produção. Ao mesmo tempo, uma fatura é preparada e registrada como receita assim que o item tenha sido pago pelo cartão de crédito do cliente. A fatura marcada como “quitada” acompanha todos os pedidos feitos pela Internet que foram embarcados.
- Arjan raramente verifica a situação de crédito dos clientes. Ele conhece a maioria deles. Antigamente, os clientes pagavam contraentrega. Atualmente, é concedido crédito para equiparar-se aos prazos concedidos pelos concorrentes da Móveis Defta. Consequentemente, a Móveis Defta necessita de uma linha de crédito bancário. A cada período, a quantidade de dívidas incobráveis parece estar aumentando.
- No final de cada mês, Suraj revisa a listagem de vendas e contas a receber. Ele assegura que não haja erros óbvios e liga pessoalmente para todos os clientes com contas vencidas há mais de 90 dias.
- Todos os membros da equipe de vendas (incluindo Arjan) recebem uma comissão de 15% sobre as vendas, além de um pequeno salário básico. Para motivar os vendedores, o salário básico é bem abaixo dos salários da maioria dos outros empregados. O sistema de computador rastreia as vendas feitas por cada vendedor. Jawad imprime um relatório todos os meses e prepara uma listagem das comissões que serão pagas na folha de pagamento da semana seguinte. Suraj ou Dameer revisa a listagem de comissões e vendas para assegurar que seja pago à equipe o valor correto. Arjan é de longe quem mais recebe comissões de vendas.

Tecnologia da Informação

O sistema consiste de seis PCs e um servidor usado para hospedar o *site* na Internet. O sistema interno é usado principalmente para e-mails, tirar pedidos e contabilidade.

A empresa faz *backups* semanais do sistema contábil em um disco rígido externo que é guardado no cofre perto da sala de computador. Nos últimos dois períodos foram instaladas proteções de *firewall* e senha. No último período, dois PCs foram roubados do escritório. Hoje em dia, o acesso aos escritórios é mais protegido, os PCs estão presos às mesas de trabalho e o servidor fica trancado em um escritório separado e especialmente refrigerado.

As vendas pela Internet são gerenciadas por Jawad. A empresa tem um acordo com o banco para processar os cartões de crédito antes da aprovação de embarque de qualquer pedido, e paga ao banco 7% sobre cada pedido processado. O programa de aplicação para vendas pela Internet fornece os detalhes sobre cada venda, incluindo o nome e o endereço do cliente e os itens pedidos. As transações pela Internet são baixadas diariamente do *site*, e os pedidos de venda são preparados e enviados ao departamento de produção.

Recursos Humanos e Folha de Pagamento

Todas as decisões sobre contratação são tomadas por Dameer e Suraj. Assim como seu pai, Suraj está comprometido em contratar pessoas competentes e espera lealdade de seus empregados.

Os empregados recebem o pagamento em dinheiro no início de cada semana. Um dos membros da equipe de Jawad, Karla Winston, é responsável pela folha de pagamento. Ela possui uma lista de empregados e calcula a folha de pagamento e as deduções com base em resumos dos cartões de ponto entregues por Dameer. Suraj revisa a folha de pagamento às segundas-feiras de manhã antes de instruir Karla a entregar os envelopes aos empregados. Todos os empregados assinam uma lista quando recebem seu envelope. A empresa não mantém registros formais de empregados.

Compras e Produção

Dameer é responsável por compras e produção. Como o sistema de estoque não é muito sofisticado, ele tende a pedir alguns itens a mais, o que frequentemente resulta em estoque juntando poeira no depósito. Isso é considerado melhor do que comprar a menos, o que resulta em atrasos na produção.

- **Observações sobre a função de compras**
 - Devem ser feitas pelo menos duas cotações antes de aprovar compras acima de 5.000€. A exceção é para madeira comprada da madeireira local, com a qual a Defta negociou um contrato de fornecimento exclusivo de cinco anos.
 - A empresa prepara pedidos de compra para todas as aquisições de estoque ou bens de capital acima de 1.000€.
 - Dameer aprova todos os novos fornecedores e fornece os detalhes a Jawad. Jawad cadastra os fornecedores no sistema e lança os detalhes das faturas recebidas.

Contabilidade e Finanças

Jawad estudou contabilidade na universidade e entende muito bem de assuntos contábeis e financeiros. Quando entrou na Defta há dois anos, rapidamente introduziu o pacote de software “Contabilidade Sólida” da Onion Corp., com módulos integrados de contas pagar, contas a receber e bens de capital.

- **Observações sobre a função contábil e financeira**

- Atualmente, a empresa não possui um sistema permanente de estoque. O estoque é contado duas vezes por período, uma vez no final do período e uma vez na metade do período. Isso assegura que as margens de lucro sobre as vendas possam ser calculadas com precisão pelo menos duas vezes em um período.
- Jawad estava frustrado com a falta de controles sobre o estoque. Ele sugeriu a Suraj que o estoque fosse contado pelo menos quatro vezes por período para assegurar que as margens fossem revisadas ao longo do período. Suraj não aceitou sua recomendação, declarando que fazer contagens de estoque tão frequentes poderia atrapalhar e fazer com que a empresa perdesse prazos.
- Embora a Defta seja rentável, as margens brutas têm sido inconsistentes. Jawad não tem uma explicação sobre a razão de os custos do estoque não serem rastreados por linha de produto.
- Suraj fica muito aborrecido quando tem de pagar qualquer forma de imposto sobre renda e geralmente pressiona Jawad para assegurar que as provisões sejam “mais do que adequadas”.

Nota: A demonstração do resultado e o balanço patrimonial a seguir foram elaborados pela administração. Não foram incluídas notas explicativas às demonstrações contábeis nem a demonstração dos fluxos de caixa.

Apêndice A

Móveis Defta Demonstração do Resultado (em unidades monetárias (€))

	Para o exercício findo em 31 de dezembro		
	20X2	20X1	20X0
Vendas	1.437.317 €	1.034.322 €	857.400 €
Custo das mercadorias vendidas	879.933	689.732	528.653
Lucro bruto	557.384	344.590	328.747
Custos de distribuição	64.657	41.351	39.450
Despesas administrativas	323.283	206.754	197.248
Custo de financiamento	19.471	19.279	15.829
Depreciação	23.499	21.054	10.343
	430.910	288.438	262.870
Lucro antes dos impostos	126.474	56.152	65.877
Impostos sobre a renda	31.619	14.038	16.469
Lucro líquido	94.855 €	42.114 €	49.408 €

Apêndice B
Móveis Defta
Balanço Patrimonial
 (em unidades monetárias (€))

	Em 31 de dezembro		
	20X2	20X1	20X0
<i>ATIVO</i>			
Ativo circulante			
Caixa e equivalentes de caixa	22.246 €	32.522 €	22.947 €
Clientes e outros valores a receber	177.203	110.517	82.216
Estoques	156.468	110.806	69.707
Pagamentos antecipados e outros	<u>12.789</u>	<u>10.876</u>	<u>23.877</u>
	<u>368.706</u>	<u>264.721</u>	<u>198.747</u>
Ativo não circulante			
Imobilizado	<u>195.821</u>	<u>175.450</u>	<u>103.430</u>
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>
<i>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</i>			
Passivo circulante			
Endividamento bancário	123.016 €	107.549 €	55.876 €
Fornecedores e outras obrigações	113.641	107.188	50.549
Imposto de renda a pagar	31.618	14.038	16.470
Parcela corrente de empréstimo de longo prazo	<u>10.000</u>	<u>10.000</u>	<u>10.000</u>
	<u>278.275</u>	<u>238.775</u>	<u>132.895</u>
Passivo não circulante			
Empréstimo de longo prazo	<u>70.000</u>	<u>80.000</u>	<u>90.000</u>
Capital e reservas			
Capital	18.643	18.643	18.643
Lucros acumulados	<u>197.609</u>	<u>102.753</u>	<u>60.639</u>
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Histórico

A Kumar & Co. foi fundada em 1990 por Rajesh (Raj) Kumar. É uma empresa de responsabilidade limitada, e é constituída por apenas duas pessoas na produção, Rajesh como gerente-proprietário e uma auxiliar administrativa em regime de meio período.

Ainda menino, Raj aprendeu marcenaria com seu pai, Sanjay. Na primeira vez que Sanjay tomou o jovem Raj pela mão, percebeu que ele também tinha um talento natural para a marcenaria, o que o deixou orgulhoso.

Depois que seu pai morreu em 1976, Raj decidiu investir o pouco que tinha para abrir sua própria marcenaria, a que deu o nome de Kumar & Co.

Proposta do Negócio

O negócio de Raj concentrou-se inicialmente na produção de pequenos móveis em madeira para casa. Entretanto, logo após abrir o negócio, seu primo Suraj (da Móveis Defta) apresentou-lhe uma proposta de negócio. Suraj pediu para que Raj dedicasse a maior parte do seu tempo e de sua atenção à criação de hastes e pernas de mesa para os móveis produzidos pela Móveis Defta. O preço oferecido pela Defta para seus produtos possibilitava uma margem de lucro maior do que seria possível com qualquer outra de suas peças em madeira. Raj concordou.

Para incentivar Raj a concentrar seu negócio no atendimento das necessidades de abastecimento da Defta, a Defta comprou 15% de participação no capital da Kumar. Isso ajudou a Kumar a comprar novos tornos e ferramentas para aumentar a eficiência da produção.

Tendências do Setor

O setor moveleiro atualmente está enfrentando uma economia difícil. A Kumar & Co. apresentou um crescimento sólido e constante, mas, se houver queda da demanda da Defta por produtos, as vendas da Kumar também serão afetadas. Raj ainda recebe alguns pedidos de móveis sob encomenda, mas a Defta representa aproximadamente 90% dos seus negócios.

Produção

A Kumar & Co. é uma empresa administrada pelo proprietário, e Raj detém 85% das ações. Além de Raj, há dois empregados na produção trabalhando em tempo integral. Ele está acostumado a longos dias de trabalho, e trabalha na maioria dos fins de semana simplesmente para dar conta dos pedidos da Defta.

Atualmente, contudo, Raj raramente está no escritório ou na oficina. Ele faz o mínimo necessário para atender às demandas, mas nem de longe está tão envolvido na aprovação de pedidos, compra de suprimentos ou contabilidade como antes. Aparentemente, está lidando com alguns problemas em casa. O filho adolescente de Raj desenvolveu recentemente um problema de saúde que está ameaçando arruinar a reputação da família.

No início do período, a Kumar obteve um novo financiamento bancário para comprar matérias-primas e substituir alguns equipamentos antigos. O empréstimo foi concedido com cláusulas bancárias que, se não forem observadas, podem resultar no vencimento antecipado da dívida.

Raj comercializa os pedidos diretamente com o pessoal da Defta e os registra em um *notebook*. O contador depois prepara as faturas e recebe os pagamentos. Ele organiza pessoalmente a expedição e mantém um registro de pedido/expedição.

Raj mantém bons registros e as seguintes informações atualizadas:

- Registro de pedido/expedição: data de entrada do pedido, valor tipo, preço, data prometida, forma de entrega, quantidade vendida/expedida, data de expedição e se está pago.
- Registro de vendas: nome do cliente, detalhes do pedido (tipo de produto, quantidade, tipo de madeira, solicitações especiais, etc.), preço e valor pago.
- Registro de compras: segregado entre materiais e outros itens.

Raj combina o registro de expedição com o registro de vendas a cada semana para assegurar que nenhuma expedição seja perdida.

Contabilidade

A contadora da Kumar & Co., Ruby, trabalha em regime de meio período com Raj há mais de 10 anos e é muito competente. Ela mantém os registros contábeis e elabora as demonstrações contábeis mensais e anuais. Entretanto, ela acha que Raj não reconhece sua dedicação. Ele não aumentou seu salário nos últimos três anos. Ruby tem dois filhos que ela quer que façam faculdade, mas está preocupada sobre como vai pagar os custos.

Apêndice A

Kumar & Co.

Demonstração do Resultado — Elaborada pela Administração

	Para o exercício findo em 31 de dezembro		
	20X2	20X1	20X0
Vendas	231.540 €	263.430 €	212.818 €
Custo das mercadorias vendidas	118.600	122.732	100.220
Lucro bruto	112.940	140.698	112.598
Custos de distribuição	13.002	19.450	12.890
Despesas administrativas	71.532	91.318	68.101
Custo de financiamento	6.480	0	0
Depreciação	11.541	6.871	5.020
	102.555	117.639	86.011
Lucro antes dos impostos	10.385	23.059	26.587
Impostos sobre a renda	5.765	6.420	8.988
Lucro líquido	4.620 €	16.639 €	17.599 €

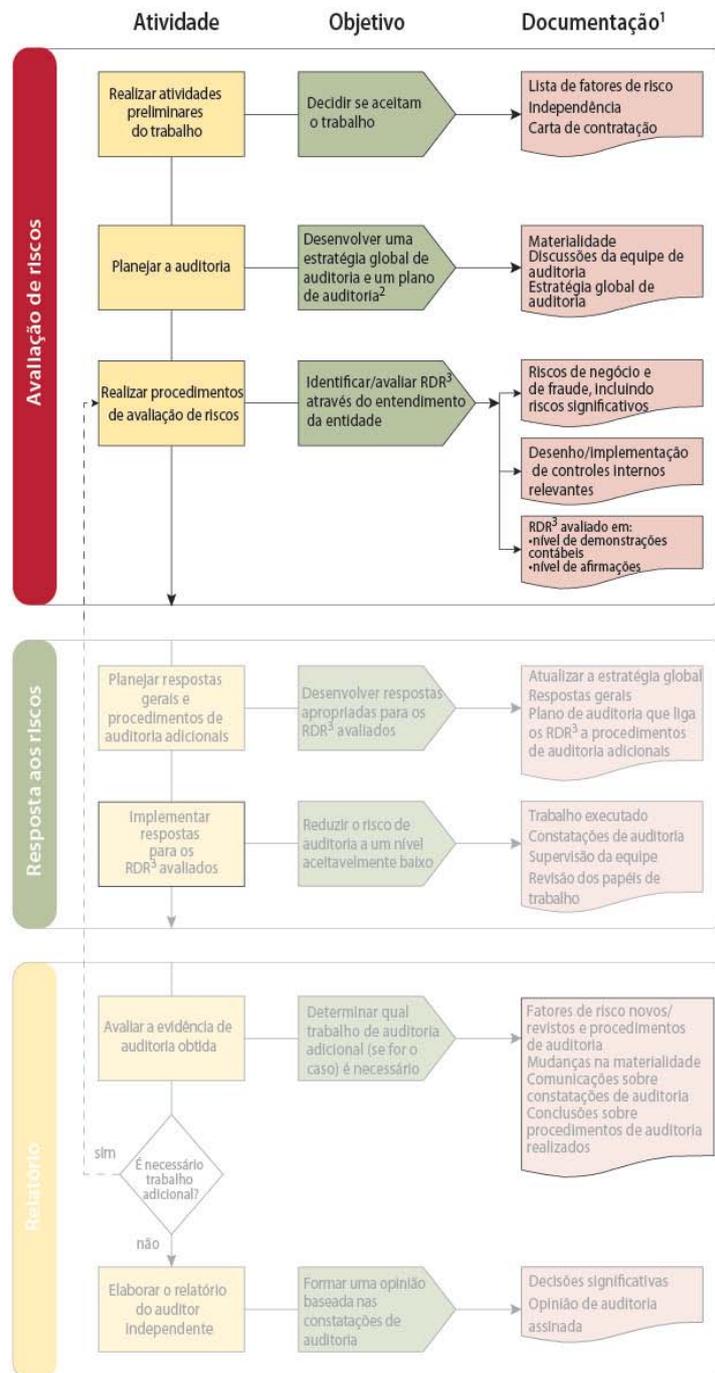
Apêndice B

Kumar & Co.

Balanço Patrimonial – Elaborado pela Administração

	Em 31 de dezembro		
	20X2	20X1	20X0
<i>ATIVO</i>			
Ativo circulante			
Caixa e equivalentes de caixa	1.255 €	10.822 €	6.455 €
Clientes e outros valores a receber	67.750	65.110	34.100
Estoques	34.613	15.445	12.607
	<u>103.618</u>	<u>91.377</u>	<u>53.162</u>
Imobilizado	54.430	22.468	20.216
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>
<i>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</i>			
Passivo circulante			
Fornecedores e outras obrigações	53.100 €	48.820 €	36.500 €
Parcela corrente de empréstimo de longo prazo	4.000	0	0
	<u>57.100</u>	<u>48.820</u>	<u>36.500</u>
Passivo não circulante			
Empréstimo de longo prazo	31.000	0	0
Capital e reservas			
Capital	10.580	10.580	10.580
Lucros acumulados	59.368	54.445	26.298
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>

3. Avaliação de Riscos – Visão Geral

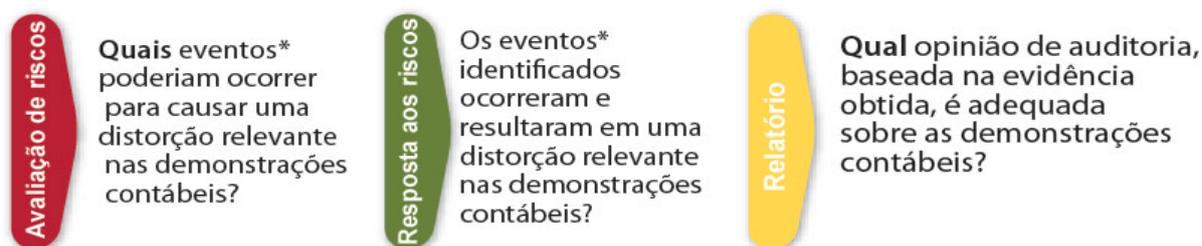


Notas:
 1. Consultar a NBC TA 230 para uma lista mais completa da documentação requerida.
 2. O planejamento (NBC TA 300) é um processo contínuo e iterativo ao longo da auditoria.
 3. RDR = Riscos de distorção relevante.

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.

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

Quadro 3.0-1



* Um “evento” é simplesmente um fator de risco de negócio ou de fraude (ver descrições no Volume 1, Capítulo 3, 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.

Os principais passos envolvidos na fase de avaliação de riscos, na ordem em que normalmente seriam cumpridos, estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 3.0-2



*RDR = Riscos de distorção relevante

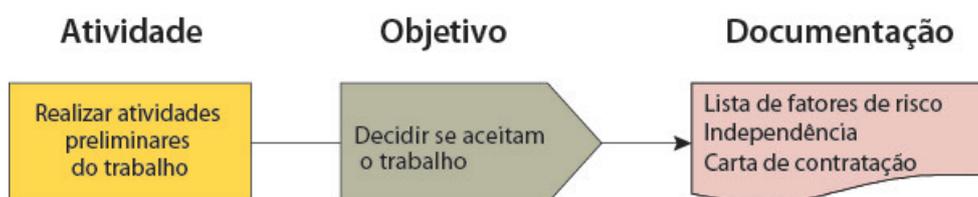
Os conceitos básicos utilizados na fase de avaliação de riscos estão descritos a seguir.

Conceitos Básicos da Fase de Avaliação de Riscos	Volume e Capítulos
Controle Interno	V1 – 5
Afirmações nas Demonstrações Contábeis	V1 – 6
Materialidade e Risco de Auditoria	V1 – 7
Procedimentos de Avaliação de Risco	V1 – 8

4. Aceitação e Continuação de Trabalho

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs/NBC PA 01 Relevantes
Orientações sobre procedimentos necessários para: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> identificar e avaliar fatores de risco relevantes para decidir entre aceitar ou declinar o trabalho de auditoria; e <input type="checkbox"/> estabelecer e documentar os termos da contratação. 	NBC PA 01, 210, 220, 300

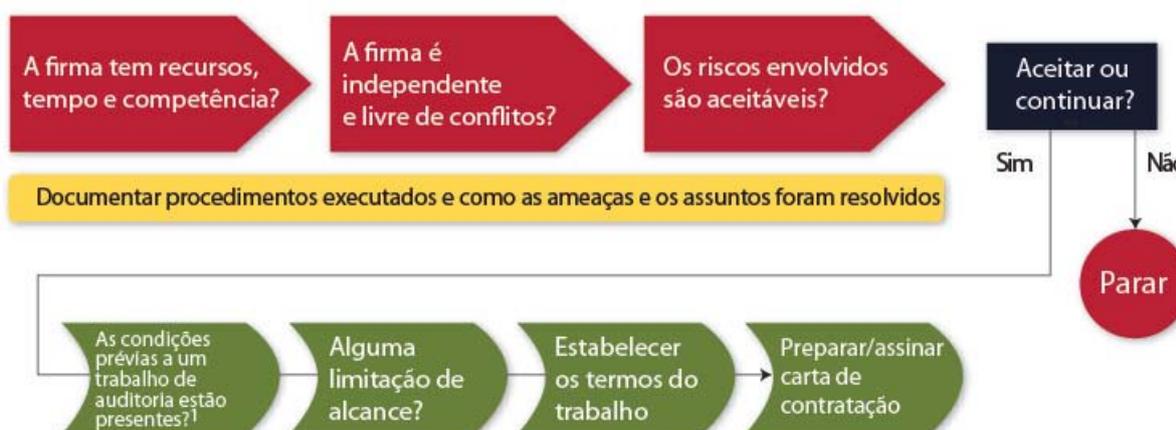
Quadro 4.0-1



Os principais passos do processo de aceitação/continuação de trabalho estão descritos a seguir.

Quadro 4.0-2

Processo para aceitação/continuação de um trabalho de auditoria



1 Para informações adicionais, consultar o Volume 2, Capítulo 4.3.

Item	Objetivos da NBC TA
210.3	<p>O objetivo do auditor independente é aceitar ou continuar um trabalho de auditoria somente quando as condições em que esse trabalho deve ser realizado foram estabelecidas por meio de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinação da existência das condições prévias a um trabalho de auditoria; e (b) confirmação de que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos do trabalho de auditoria.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs/NBC PA 01
NBC PA 01.26	<p>A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, projetados para fornecer à firma segurança razoável de que aceitará ou continuará esses relacionamentos e trabalhos, apenas nos casos em que a firma:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) é competente para executar o trabalho e possui habilidades, incluindo tempo e recursos, para isso (ver itens A18 e A23); (b) consegue cumprir as exigências éticas relevantes; e (c) considerou a integridade do cliente e não possui informações que a levariam a concluir que o cliente não é íntegro (ver itens A19, A20 e A23).
NBC PA 01.27	<p>Essas políticas e procedimentos devem requerer que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a firma obtenha as informações que considerar necessárias nas circunstâncias, antes de aceitar um trabalho com novo cliente, quando decidir sobre a continuação de trabalho existente e quando considerar a aceitação de novo trabalho com um cliente existente (ver itens A21 e A23); (b) no caso de ser identificado um potencial conflito de interesses na aceitação de um trabalho de cliente novo ou existente, a firma deve determinar se é apropriado aceitá-lo; (c) no caso de terem sido identificados problemas e a firma decidir aceitar ou continuar o relacionamento com o cliente ou um trabalho específico, a firma deve documentar como esses problemas foram resolvidos.
NBC PA 01.28	<p>A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a continuidade de um trabalho e do relacionamento com o cliente, contemplando as circunstâncias em que a firma obtém informações que a teriam levado a declinar do trabalho se essas informações estivessem disponíveis antes. Essas políticas e procedimentos devem incluir as seguintes considerações:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) as responsabilidades profissionais e legais que se aplicam às circunstâncias, incluindo se há uma exigência para que a firma se reporte à pessoa ou às pessoas que fizeram a indicação ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras; e (b) a possibilidade de se retirar do trabalho ou de ambos, trabalho e relacionamento com o cliente (ver itens A22 e A23).
210.4	<p>Para fins das normas de auditoria, <i>condições prévias a um trabalho de auditoria</i> correspondem ao uso pela administração de uma estrutura de relatório financeiro aceitável na elaboração das demonstrações contábeis e a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança em relação ao pressuposto em que a auditoria é conduzida (ver NBC TA 200, item 13).</p>
220.12	<p>O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas (ver itens A8 e A9).</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs/NBC PA 01
220.13	Se o sócio encarregado do trabalho obtém informações que teriam levado a firma a declinar do trabalho se essas informações estivessem disponíveis anteriormente, o sócio encarregado deve comunicar essas informações prontamente à firma, de modo que a firma e ele próprio possam tomar as medidas necessárias (ver item A9).
300.13	O auditor deve realizar as seguintes atividades antes de começar os trabalhos de auditoria inicial: (a) aplicar os procedimentos exigidos pela NBC TA 220, itens 12 e 13, relativos à aceitação do cliente e do trabalho de auditoria específico; e (b) entrar em contato com o auditor antecessor, caso haja mudança de auditores, de acordo com os requisitos éticos pertinentes (ver item A20).

4.1 Visão Geral

Uma das decisões mais importantes que uma firma pode tomar é determinar quais trabalhos aceitar ou quais relacionamentos com cliente reter. Uma decisão mal tomada pode resultar em horas incobráveis, honorários não pagos, estresse adicional sobre sócios e equipe, perda de reputação e, pior de tudo, possíveis ações judiciais.

A NBC PA 01 e a NBC TA 220 requerem que as firmas desenvolvam, implementem e documentem seus procedimentos de controle de qualidade em relação à aceitação e retenção de clientes. Idealmente, essas políticas e esses procedimentos devem tratar do nível de risco (tolerância a risco) e das características do cliente (tais como falta de integridade da administração, um setor de alto risco ou uma empresa de capital aberto) que não seriam aceitáveis para a firma.

Para mais informações, consultar NBC PA 01, NBC TA 220 e o Guia de Controle de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequeno e Médio Portes (Guia de Controle de Qualidade).

Antes de uma firma decidir aceitar ou reter um trabalho, o auditor deve:

- estabelecer a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro proposta;
- avaliar se a firma pode cumprir as exigências éticas relevantes;
- obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade:
 - pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - 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; e
 - pelo fornecimento ao auditor de todas as informações relevantes e quaisquer informações adicionais que o auditor pode solicitar, além do acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais o auditor determina ser necessário obter evidência de auditoria; e

- executar procedimentos de aceitação ou continuação do trabalho. Esses procedimentos seriam semelhantes aos procedimentos de avaliação de risco descritos no Volume 1, Capítulo 8. Os resultados (pressupondo que o trabalho seja aceito) podem ser usados posteriormente como parte da avaliação de riscos.

As avaliações do risco do trabalho iniciais e nos exercícios subsequentes podem ajudar a assegurar que a firma:

- é independente e não existem conflitos de interesse;
- é competente para executar o trabalho com os recursos necessários e com disponibilidade de tempo;
- está disposta a aceitar os riscos envolvidos na execução da auditoria. Isso incluiria uma avaliação da integridade e das atitudes da administração em relação a controle interno, tendências do setor, disponibilidade de evidência de auditoria apropriada e outros fatores, tais como capacidade do cliente de pagar os honorários envolvidos; e
- não tem conhecimento de nenhuma nova informação sobre um cliente existente que teria levado a firma a declinar do trabalho se fosse conhecida antes.

PONTO A CONSIDERAR

Pode haver poucas entidades muito pequenas que são conduzidas pelo gerente-proprietário, que têm poucos (se houver) controles formalmente documentados e podem, portanto, burlar praticamente tudo. Nessas situações, o auditor deve determinar se a ausência de atividades de controle ou de outros componentes de controle pode impossibilitar a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Se esse for o caso, o auditor deve exercer julgamento profissional ao determinar se é preciso declinar do trabalho ou se deve ser fornecida uma opinião modificada.

Os fatores a serem considerados incluem:

- O ambiente de controle da entidade. Por exemplo: o gerente-proprietário é confiável, competente e tem uma boa atitude em relação a controle interno?
- É possível desenvolver uma resposta geral e procedimentos adicionais de auditoria que responderiam apropriadamente aos fatores de risco avaliados? Por exemplo, procedimentos substantivos podem ser usados para determinar que todas as receitas e obrigações estão adequadamente registradas nos registros contábeis?

Uma vez que se tenha tomado a decisão de aceitar ou continuar o trabalho de um cliente, o passo seguinte é:

- determinar se existem as condições prévias a um trabalho de auditoria; e
- confirmar que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração (e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança) sobre os termos do trabalho de auditoria.

4.2 Aceitação do Trabalho

O primeiro passo no processo de aceitação ou continuação de cliente é avaliar a capacidade da firma de auditoria de executar o trabalho e os riscos envolvidos. O quadro a seguir descreve algumas possíveis linhas de indagação.

Quadro 4.2-1

Considerar	Linha de Indagação
Os Requisitos de Controle de Qualidade da Firma	<p>Quais as políticas e os procedimentos (em nível de firma e de trabalho) existentes para fornecer segurança razoável de que a firma aceitará ou continuará relacionamentos em que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a firma pode cumprir os requisitos das NBC TAs; e • os riscos envolvidos no trabalho estão dentro da tolerância da firma por risco?
Qual Trabalho é Necessário?	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é a natureza e o alcance da auditoria? • Qual estrutura contábil será usada? • Como serão usados o relatório do auditor independente e as demonstrações contábeis? • Qual o prazo (se houver) para a conclusão da auditoria?
A Firma tem a Competência, os Recursos e o Tempo Necessários?	<ul style="list-style-type: none"> • A firma tem pessoal suficiente com a competência e a capacitação necessárias? • O pessoal da firma selecionada tem: <ul style="list-style-type: none"> – conhecimento dos setores ou temas relevantes; – experiência com os requisitos regulatórios e de relatório relevantes; ou – capacidade de obter as habilidades e o conhecimento necessários de maneira efetiva? • Existem especialistas disponíveis, se necessário? • Quando aplicável, há pessoas qualificadas disponíveis para realizar a revisão de controle de qualidade do trabalho? • A firma e a equipe disponível (levando-se em consideração necessidades de tempo para outros clientes) conseguem concluir o trabalho dentro do prazo para apresentação do relatório?

Considerar	Linha de Indagação
<p>A Firma é Independente?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A firma e a equipe de trabalho conseguem cumprir as exigências éticas e de independência? • Nos casos em que tenham sido identificados conflitos de interesse, falta de independência ou outras ameaças: <ul style="list-style-type: none"> – foram tomadas medidas adequadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas adequadas; ou – foram tomadas providências para retirar-se do trabalho? • Se a entidade que está sendo auditada é um componente de um grupo maior, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode solicitar que seja executado certo trabalho em relação às informações financeiras do componente. Nesses casos, a equipe encarregada do trabalho do grupo obteria primeiro entendimento do seguinte: <ul style="list-style-type: none"> – se o auditor do componente entende e cumprirá as exigências éticas (incluindo independência) que são relevantes para a auditoria de grupo; – 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.

Considerar	Linha de Indagação
<p>Os Riscos Envolvidos São Aceitáveis?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para novos trabalhos, a firma comunicou-se com o auditor independente antecessor (conforme exigido pela NBC TA 300.13) para determinar se existe alguma razão para não aceitar o trabalho? • A firma fez uma busca pela Internet e discutiu com o pessoal da firma e outros terceiros (como banqueiros) para identificar quaisquer razões pelas quais não deveria aceitar o trabalho? • Quais são os valores (“tom no topo”) e futuras metas da entidade? • Qual o nível de competência da alta administração e da equipe da entidade? • Existem assuntos difíceis ou que demandam muito tempo para tratar (políticas contábeis, estimativas, cumprimento de legislação, etc.)? • Que mudanças ocorreram nesse período que influenciarão o trabalho (tendências e iniciativas do negócio, mudanças de pessoal, apresentação de relatórios financeiros, sistemas de TI, compra/venda de ativos, regulamentos, etc.)? • Existe alto grau de escrutínio público e interesse da mídia? • A entidade goza de boa saúde financeira e tem capacidade de pagar os honorários profissionais da firma? • A entidade ajudará a firma a obter informações e preparar demonstrativos, análises de saldos, fornecer arquivos de dados, etc.?
<p>Pode-se Confiar no Cliente?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Existem limitações de alcance, tais como prazos não realistas ou incapacidade de obter a evidência de auditoria necessária? • Existe alguma razão (ou evento recente) que suscite dúvidas sobre a integridade dos principais proprietários, da alta administração e dos responsáveis pela governança da entidade? Considerar as operações da entidade, incluindo práticas de negócios, a reputação do negócio e a história de quaisquer infrações éticas ou regulamentares. • Há indícios de que o cliente pode estar envolvido em lavagem de dinheiro ou outras atividades criminosas? • Qual é a identidade e a reputação empresarial de partes relacionadas? • A administração mostra uma atitude fraca em relação a controles internos e uma atitude agressiva em relação à interpretação de normas contábeis? Considerar a cultura corporativa, estrutura organizacional, tolerância a risco, complexidade de transações, etc.

Verificações de Históricos

Para assegurar que as informações obtidas da entidade são precisas, considerar quais informações de terceiros poderiam ser obtidas para validar aspectos-chave da avaliação de riscos. Esse passo simples poderia evitar problemas no futuro. Exemplos incluem informações de fontes, tais como demonstrações contábeis anteriores, declarações de imposto de renda, relatórios de crédito e possivelmente (após receber permissão do cliente em potencial) discussões com principais consultores, como banqueiros, por exemplo.

PONTO A CONSIDERAR

Antes de entrar em contato com terceiros e coletar informações sobre um cliente em potencial, tomar providências para assegurar que todos os sócios e equipe estejam cientes:

- das políticas da firma para proteger informações confidenciais mantidas sobre clientes;
- sobre exigências da legislação de privacidade; e
- dos requisitos do código de ética aplicável.

4.3 Condições Prévias a um Trabalho de Auditoria

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs/NBC PA 01
210.6	<p>Para determinar se existem as condições prévias a um trabalho de auditoria, o auditor independente deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinar se a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis é aceitável (ver itens A2 a A10); (b) obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade (ver itens A11 a A14 e A20): <ul style="list-style-type: none"> (i) pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação (ver item A15) (ii) pelo controle interno que a administração determinou como necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro (ver itens A16 a A19); e (iii) fornecer ao auditor: <ul style="list-style-type: none"> a. acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos; b. informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria; e c. acesso irrestrito a pessoas da entidade o qual o auditor determina ser necessário para obter evidência de auditoria.

Quadro 4.3-1

Considerar	Linha de indagação
<p>Existem as Condições Prévias a um Trabalho de Auditoria?</p>	<p>A estrutura de relatório financeiro (como IFRSs ou uma estrutura local) a ser usada na elaboração das demonstrações contábeis é aceitável? Os fatores a serem considerados incluem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a natureza da entidade (empresa, setor público ou sem fins lucrativos); • o objetivo das demonstrações contábeis (objetivo comum ou para usuários específicos); • a natureza das demonstrações contábeis (conjunto completo de demonstrações contábeis ou uma única demonstração contábil); e • se a lei ou o regulamento prevê a estrutura de relatório financeiro aplicável. <p>A administração concorda e reconhece/entende sua responsabilidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo (quando relevante) sua adequada apresentação; • pelos controles internos que ela determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro; e • por fornecer ao auditor: <ul style="list-style-type: none"> – acesso a todas as informações relevantes, tais como registros, documentação e outros assuntos; – informações adicionais solicitadas pela administração para fins da auditoria (como representações formais); e – acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade de para obter a evidência de auditoria necessária?
<p>Existe Limitação de Alcance?</p>	<p>A administração ou os responsáveis pela governança impuseram qualquer tipo de limitação sobre o alcance da auditoria? Isso poderia incluir prazos não realistas, não aceitar determinada equipe da firma para a execução do trabalho e negar acesso a uma dependência, pessoal-chave ou documentos relevantes. No caso de essa limitação resultar em uma abstenção de opinião, a firma declinaria o trabalho, a menos que seja exigido por lei ou regulamento que a firma prossiga com o trabalho.</p>

Quando a administração não reconhece suas responsabilidades, ou não concorda em fornecer as representações formais, o auditor não consegue obter evidência de auditoria adequada e suficiente. Nessas circunstâncias, ou quando a estrutura de relatório financeiro não é aceitável, a NBC TA 210.8 exige que o auditor decline do trabalho, a menos que exigido por lei ou regulamento.

4.4 Concordância com os Termos do Trabalho

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
210.7	Se a administração ou os responsáveis pela governança impõem uma limitação no alcance do trabalho do auditor, nos termos de um trabalho de auditoria proposto, de modo que o auditor entenda que a limitação resultará na emissão de relatório com abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor não deve aceitar esse trabalho de natureza limitada como um trabalho de auditoria, a menos que exigido por lei ou regulamento.
210.9	O auditor deve estabelecer como apropriado os termos do trabalho de auditoria com a administração e os responsáveis pela governança (ver item A21).
210.10	Observado o item 11, os termos do trabalho de auditoria estabelecidos devem ser formalizados na carta de contratação de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito que devem incluir (ver itens A22 a A25): (a) o objetivo e o alcance da auditoria das demonstrações contábeis; (b) as responsabilidades do auditor; (c) as responsabilidades da administração; (d) a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações contábeis; e (e) referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor e uma declaração de que existem circunstâncias em que um relatório pode ter forma e conteúdo diferentes do esperado.
210.11	Se uma lei ou um regulamento prevê com detalhes suficientes os termos do trabalho de auditoria mencionados no item 10, o auditor não precisa formalizá-los em uma carta de contratação, exceto o fato de que essa lei ou regulamento se aplica e que a administração reconhece e entende suas responsabilidades conforme especificadas no item 6(b) (ver itens A22, A26 e A27).
210.12	Se uma lei ou um regulamento prevê responsabilidades da administração semelhantes àquelas descritas no item 6(b), o auditor pode entender que essa lei ou esse regulamento inclua responsabilidades que, no seu julgamento, têm efeito equivalente àquelas especificados no referido item. Para aquelas responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar o texto da lei ou do regulamento para descrevê-las na carta de contratação. Para aquelas responsabilidades que não são previstas em lei ou regulamento, mas que têm efeito equivalente, a carta de contratação deve conter as responsabilidades mencionadas no item 6(b) (ver item A26).
210.13	Em auditorias recorrentes, o auditor deve avaliar se as circunstâncias requerem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se há necessidade de lembrar a entidade sobre os termos existentes do trabalho de auditoria (ver item A28).
210.14	O auditor não deve concordar com uma mudança nos termos do trabalho de auditoria quando não há justificativa razoável para essa mudança (ver itens A29 a A31).
210.15	Se, antes de concluir o trabalho de auditoria, o auditor for solicitado a mudar o alcance para um trabalho que forneça um menor nível de asseguarção, o auditor deve determinar se há justificativa razoável para essa mudança (ver itens A32 e A33).
210.16	Se os termos do trabalho de auditoria são alterados, o auditor e a administração devem concordar com os novos termos do trabalho e formalizá-los em carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
210.17	<p>Se o auditor não concordar com a mudança dos termos do trabalho de auditoria e a administração não permitir que ele continue o trabalho de auditoria original, o auditor deve:</p> <p>(a) retirar-se do trabalho de auditoria, quando permitido por lei ou regulamento aplicável; e</p> <p>(b) determinar se há alguma obrigação, contratual ou de outra forma, de relatar as circunstâncias a outras partes, como os responsáveis pela governança, proprietários ou reguladores.</p>

Nota: Os itens 18 a 22 da NBC TA 210 contêm algumas considerações adicionais para aceitação de trabalhos, tais como quando as normas de relatórios financeiros são complementadas por lei ou regulamento e quando a estrutura de relatório financeiro é prevista por lei ou regulamento.

Para assegurar um claro entendimento entre a administração e o auditor sobre os termos do trabalho, uma carta de contratação (ou outra forma adequada de acordo por escrito) é preparada e acordada com o devido representante da alta administração. Para evitar qualquer possível mal-entendido, a carta de contratação deveria ser finalizada e assinada antes de o trabalho começar.

Mesmo em países onde o objetivo, o alcance e as obrigações da auditoria são estabelecidos por lei, uma carta de contratação ainda pode ser útil para informar os clientes sobre seus papéis e suas responsabilidades específicas.

Uma amostra de uma carta de contratação baseada no exemplo contido na NBC TA 210 é fornecida nos materiais de estudos de caso a seguir.

A carta de contratação trataria dos assuntos apresentados a seguir.

Quadro 4.4-1

Termos	Descrição
O Objetivo, a Estrutura Contábil, o Alcance e a Forma do Relatório do Auditor Independente Resultante da Auditoria das Demonstrações Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> • A estrutura contábil a ser usada. • O objetivo da auditoria das demonstrações contábeis e a forma prevista do relatório do auditor independente ou de outra comunicação. Além disso, as circunstâncias em que um relatório pode ter forma e conteúdo diferentes do esperado. • O alcance da auditoria, incluindo referência à legislação, regulamentos, normas de auditoria e pronunciamentos éticos e outros pronunciamentos aplicáveis de órgãos profissionais aos quais pertence o auditor. • Outras partes para as quais deve ser preparado um relatório (por exemplo, um órgão regulador).

Termos	Descrição
<p>As Responsabilidades do Auditor</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Conduzir a auditoria de acordo com as normas de auditoria (NBC TAs). • Reconhecimento de que, devido às limitações inerentes de uma auditoria com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria.
<p>As Responsabilidades da Administração</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelo desenho e pela implementação dos 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. • Por aceitar os termos do trabalho conforme descrito na carta de contratação. • Por permitir acesso irrestrito a quaisquer registros, documentação e outras informações solicitadas em relação à auditoria. • Por permitir acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade. • Por confirmar a expectativa do auditor de receber confirmação por escrito da administração sobre declarações feitas em relação à auditoria. • Pela concordância da administração em informar o auditor dos fatos que podem afetar as demonstrações contábeis, que a administração pode tomar conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações contábeis são divulgadas.

Outros assuntos que poderiam ser incluídos na carta de contratação estão descritos a seguir.

Quadro 4.4-2

Termos	Descrição
<p>Como a Auditoria Será Conduzida, Qualquer Resolução de Disputa, Obrigações e Acordos de Honorários</p>	<p>Contemplar os entendimentos sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o planejamento e a execução da auditoria, incluindo a composição da equipe de auditoria e os detalhes de quais (se houver) minutas das demonstrações contábeis ou outros papéis de trabalho devem ser preparados pelo cliente, e as datas em que o auditor precisa deles; • envolvimento de outros auditores e especialistas; • envolvimento do auditor independente antecessor, se houver, em relação a saldos iniciais; e • outros assuntos: <ul style="list-style-type: none"> – qualquer restrição de imputar responsabilidade ao auditor quando essa possibilidade existe; – a base sobre a qual são calculados os honorários e quaisquer acordos de faturamento; – quaisquer obrigações da firma de fornecer papéis de trabalho da auditoria a outras partes; e – referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e a entidade, ou outras cartas e relatórios que o auditor espera emitir para o cliente. <p>O cliente deve confirmar os termos do trabalho apondo o seu “de acordo” na carta de contratação.</p>

Atualização da Carta de Contratação

No caso de não ter havido mudanças, o auditor deve avaliar se há necessidade de lembrar a entidade sobre os termos existentes do trabalho de auditoria. Os termos do trabalho podem ser reconfirmados à época da renomeação do auditor, sem a necessidade de obtenção de nova carta todo ano.

A carta de contratação deve ser revisada quando as circunstâncias mudam. Os assuntos que podem constituir uma mudança de circunstância incluem:

- quaisquer termos do trabalho de auditoria revistos ou especiais;
- mudança recente da alta administração;
- mudança significativa no controle;
- mudança significativa na natureza ou no tamanho da empresa;
- mudança nas exigências legais ou regulatórias;

- mudança na estrutura de relatório financeiro adotada na elaboração das demonstrações contábeis;
- mudança em outros requisitos em relação a relatório; e
- qualquer indício de que a administração interpreta incorretamente o objetivo e o alcance da auditoria.

Mudança nos Termos do Trabalho de Auditoria

Se a administração solicita mudanças nos termos do trabalho de auditoria, o auditor considera se há justificativa razoável para a solicitação e as implicações para o trabalho de auditoria. Uma justificativa razoável poderia incluir uma mudança nas circunstâncias do cliente ou um mal-entendido sobre a natureza do serviço originalmente solicitado.

Uma mudança não seria razoável se motivada por assuntos levantados durante a auditoria. Isso poderia incluir informações decorrentes da auditoria que não suportam as representações da administração, incapacidade de obter certas informações (que efetivamente limitariam o alcance da auditoria), ou evidência de que seria insatisfatória. Um exemplo poderia ser quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre saldos de estoque, e a entidade pede que o trabalho de auditoria seja alterado para um trabalho de revisão para evitar uma opinião com ressalva ou uma abstenção de opinião.

Se a mudança nos termos é razoável, seria obtida uma carta de contratação revisada ou outra forma adequada de acordo por escrito. Entretanto, se o auditor não concordar com a mudança dos termos do trabalho de auditoria e a administração não permitir que ele continue o trabalho de auditoria original, o auditor deve:

- retirar-se do trabalho de auditoria, quando permitido por lei ou regulamento aplicável; e
- determinar se há alguma obrigação, contratual ou não, de relatar as circunstâncias a outras partes, como os responsáveis pela governança, proprietários ou órgãos reguladores.

4.5 Estudos de Caso — Aceitação e Continuação de Clientes

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Pressupondo que este seja um trabalho de auditoria recorrente, o sócio ou gerente sênior da firma de auditoria faria algumas indagações para identificar e avaliar quaisquer fatores de risco novos ou revisados relevantes para a decisão de continuar com o trabalho de auditoria. Incluir indagações como as descritas a seguir.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Aceitação e Continuação de Clientes

Poderia ser usado um questionário como o que segue:

<ul style="list-style-type: none"> As condições prévias a um trabalho de auditoria foram atendidas? 	<p>As demonstrações contábeis da Defta serão elaboradas pela administração de acordo com as IFRSs.</p> <p>A carta de contratação foi assinada e a administração reconheceu sua responsabilidade por:</p> <ul style="list-style-type: none"> disponibilizar todas as informações solicitadas; fornecer acesso ilimitado ao pessoal; e desenhar e implementar os 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.
<ul style="list-style-type: none"> Os requisitos de aceitação/continuação do manual de controle de qualidade da firma foram seguidos? 	<p>Sim. Consultar políticas XX e YY do nosso Manual de Controle de Qualidade.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Alguma mudança nos termos de referência ou requisitos para o trabalho de auditoria? 	<p>Não.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Algum assunto de independência ou conflito de interesse? Considerar: relacionamentos familiares/pessoais com pessoas-chave do cliente e serviços que não são de auditoria, tais como contabilidade, interesses financeiros e outras relações de negócios. 	<p>O único assunto observado foi que um dos membros da nossa equipe comprou alguns móveis de dormitório da Defta e pagou o preço do catálogo. Esse incidente não é considerado uma ameaça à nossa independência.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Alguma circunstância que suscitaria dúvida sobre a integridade dos proprietários do cliente? Considerar condenações, procedimentos/sanções regulatórias, suspeita ou confirmação de atos ilegais ou fraude, investigações policiais e qualquer publicidade negativa. 	<p>Não. Entretanto, Parvin (filha do consultor de negócios do cliente) foi objeto de publicidade negativa em julho. Ela foi consultora em uma negociação de terreno em que oficiais do governo foram acusados de receber propina dos incorporadores. Esse assunto também foi observado na nossa listagem de fatores de risco para a auditoria.</p>

<ul style="list-style-type: none"> Há áreas que necessitam de conhecimento especializado? 	Designaremos David (que tem conhecimento na área de TI) para revisar os controles das vendas por Internet.
<ul style="list-style-type: none"> A firma tem capacidade em termos de tempo, competências e recursos para concluir o trabalho de acordo com as normas profissionais e da firma? 	Sim. Ver o orçamento planejado.
<ul style="list-style-type: none"> Foi identificado algum assunto nas auditorias anteriores e em outros trabalhos para essa entidade que precisa ser tratado? 	É preciso revisar os controles gerais de TI levando-se em consideração a decisão de aceitar vendas pela Internet.
<ul style="list-style-type: none"> Existe alguma circunstância nova que aumenta nosso risco do trabalho? 	Não. A administração tem uma boa atitude em relação a controle interno.
<ul style="list-style-type: none"> O cliente pode continuar a pagar nossos honorários? 	Sim.

Conclusão

Avaliação geral do risco do trabalho = Baixo.

Devemos continuar com esse cliente.

Sang Jun Lee

Os temas do trabalho seriam incluídos em uma carta como a descrita a seguir.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 1 23-53004

15 de outubro de 20X2

Sr. Suraj Defta, Diretor Gerente
Móveis Defta
Rua West, 2.255
North Cabetown
Territórios Unidos
123-50214

Prezado Sr. Defta:

Fomos solicitados por vocês a examinar as demonstrações contábeis da Móveis Defta, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X2, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício a findar-se naquela data, e um resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas. Temos o prazer de confirmar nossa aceitação e nosso entendimento desse trabalho de auditoria por meio desta carta. Nossos exames serão conduzidos com o objetivo de expressar nossa opinião sobre as demonstrações contábeis.

Nossas Responsabilidades

Nosso exame será conduzido 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 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. 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.

Devido às limitações inerentes de uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria.

Em nossas avaliações de risco, consideramos os controles internos relevantes para a preparação 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. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas em controles internos relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis que identificamos durante a auditoria.

A menos que sejam encontradas dificuldades não previstas, nosso relatório substancialmente terá a forma descrita a seguir:

[A forma e o conteúdo do relatório do auditor independente não foram reproduzidos.]

A forma e o conteúdo do nosso relatório podem precisar ser alterados considerando nossas constatações decorrentes da auditoria.

Responsabilidade da Administração

Nosso exame será conduzido com base no fato de que a administração e os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que são responsáveis:

- (a) pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs;
- (b) pelo controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por nos fornecer:
 - (i) acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
 - (ii) informações adicionais que podemos solicitar à administração para fins da auditoria; e
 - (iii) acesso irrestrito às pessoas dentro da entidade, determinado como necessário para obter evidência de auditoria.

Como parte de nosso processo de auditoria, solicitaremos à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, confirmação por escrito sobre declarações feitas a nós em relação à auditoria.

Esperamos contar com a total cooperação de sua equipe durante nossa auditoria.

Honorários

Nossos honorários, que serão faturados durante o andamento do trabalho, baseiam-se no tempo despendido pelas pessoas designadas para o trabalho, mais desembolsos. As taxas horárias individuais variam de acordo com o grau de responsabilidade, da experiência e das habilidades exigidas dos profissionais envolvidos.

Esta carta será válida para exercícios futuros, a menos que seja rescindida, emendada ou substituída.

Favor assinar e nos devolver a cópia anexa a esta carta, indicando seu reconhecimento e sua concordância com os termos para realização da nossa auditoria das demonstrações contábeis.

Atenciosamente,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Assinatura e “de acordo” em nome da Móveis Defta

Suraj Defta
Diretor Gerente
1º de novembro de 20X2

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Aceitação e Continuação de Clientes

Pressupondo que este seja um trabalho de auditoria recorrente, as indagações para identificar e avaliar quaisquer fatores de risco novos ou revisados poderiam ser documentadas em um memorando como o a seguir.

Memorando de Continuação de Cliente — Kumar & Co.

15 de outubro de 20X2

Conversamos com o cliente, Raj Kumar, em 15 de setembro de 20X2 para determinar se deveríamos aceitar este trabalho.

Assuntos levantados:

- Raj solicita uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis da Kumar & Co. com base nas normas internacionais de relatório financeiro (IFRSs).
- Não identificamos nenhuma ameaça à nossa independência.
- Nada de novo aconteceu que pudesse gerar dúvida sobre a integridade do proprietário.
- As operações são semelhantes às do período anterior, embora a ausência de Raj nas operações diárias crie mais oportunidades para que seja cometida alguma fraude. Devemos considerar expandir nossos procedimentos substantivos este ano para tratar dos potenciais riscos de fraude.
- Não é necessário nenhum especialista adicional e podem ser utilizadas as mesmas pessoas que executaram a auditoria no ano passado.

Existem duas possíveis preocupações neste período:

- A empresa sofreu uma queda na demanda por produtos de seu principal cliente, a Defta.
- Raj desviou muito seu foco para assuntos familiares. Durante nossa auditoria, devemos assegurar que os livros e registros foram mantidos atualizados e que não ocorreram erros não detectados. Isso também poderia criar um risco de fraude.

Avaliação geral do risco do trabalho = Moderado.

Aceitaremos este trabalho para o período atual.

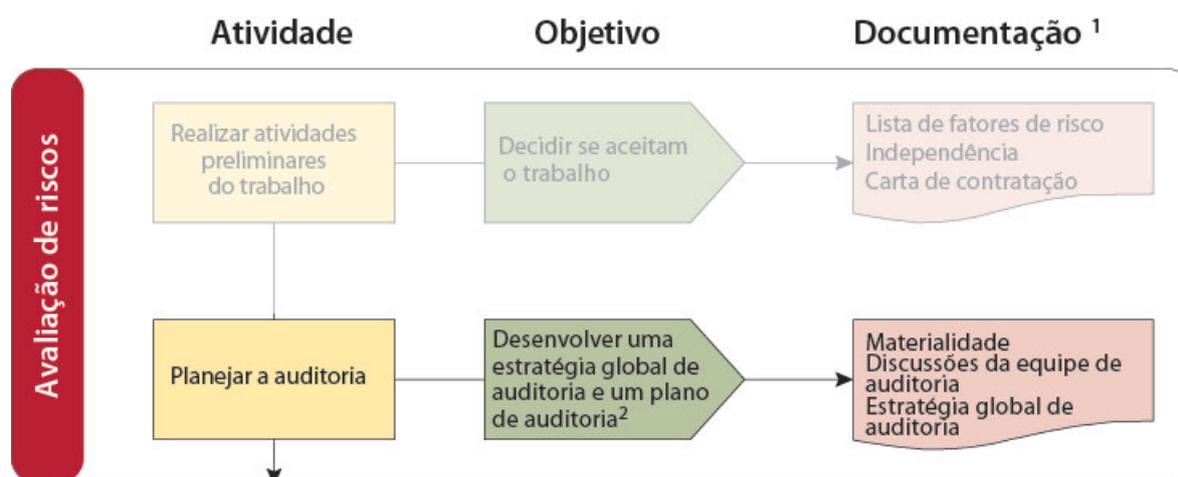
Sang Jun Lee

Os termos do trabalho incluíam uma carta que seria muito semelhante ao exemplo anteriormente fornecido no estudo de caso A: Móveis Defta.

5. Estratégia Global de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Descrever os passos envolvidos no desenvolvimento de um plano e na estratégia global para a auditoria	300

Quadro 5.0-1



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
300.4	O objetivo do auditor é planejar a auditoria a fim de realizá-la de maneira eficaz.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
300.5	O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe de trabalho devem ser envolvidos no planejamento da auditoria, incluindo o planejamento e a participação na discussão entre os membros da equipe de trabalho (ver item A4).
300.7	O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria.
300.8	Ao definir a estratégia global, o auditor deve: <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance; (b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas; (c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho; (d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e (e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho (ver itens A8 a A11).
300.9	O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de: <ul style="list-style-type: none"> (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).
300.10	O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria (ver item A13).
300.11	O auditor deve planejar a natureza, época e extensão do direcionamento e da supervisão da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho (ver itens A14 e A15).
300.15	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).

5.1 Visão Geral

O planejamento é importante para assegurar que o trabalho seja executado de maneira eficiente e efetiva e que o risco de auditoria tenha sido reduzido a um nível aceitavelmente baixo.

O planejamento da auditoria não é uma fase isolada da auditoria. Constitui um processo contínuo e iterativo que começa logo após a conclusão da auditoria anterior e continua até a conclusão da auditoria atual.

Os benefícios do planeamento da auditoria estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 5.1-1

Benefícios do Planeamento da Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Os membros da equipe aprendem a partir da experiência/das ideias do sócio e de outras pessoas-chave. • O trabalho é adequadamente organizado e administrado com uma equipe apropriada. • A experiência obtida de trabalhos de períodos anteriores e outras atribuições é adequadamente utilizada. • Áreas importantes da auditoria recebem a atenção apropriada. • Possíveis problemas são identificados e resolvidos tempestivamente. • A documentação do arquivo de auditoria é revisada tempestivamente. • O trabalho executado por outros é coordenado (outros auditores, especialistas, etc.).
---	---

Existem dois níveis de planeamento para a auditoria conforme apresentado no quadro a seguir.

Quadro 5.1-2



PONTO A CONSIDERAR

Diz-se frequentemente que uma hora gasta com planeamento pode economizar cinco horas de execução. Uma auditoria bem planejada assegura que o esforço da auditoria seja direcionado às áreas de alto risco, que procedimentos de auditoria desnecessários sejam eliminados e que a equipe de auditoria saiba o que se espera dela.

O desenvolvimento da estratégia global de auditoria começa no início do trabalho e é concluído e depois atualizado com base nas informações obtidas de:

- experiência anterior com a entidade;
- atividades preliminares (aceitação e continuação de clientes);
- discussões com o cliente sobre mudanças desde o último período e resultados operacionais recentes;
- outros trabalhos executados para o cliente durante o período;
- discussões e reuniões da equipe de auditoria;
- outras fontes externas, tais como jornais e artigos na Internet; e
- novas informações obtidas, procedimentos de auditoria que não deram certo ou novas circunstâncias encontradas durante a auditoria que mudarão as estratégias planejadas anteriormente.

O plano de auditoria detalhado começará um pouco mais tarde quando os procedimentos de avaliação de risco específicos estiverem planejados e quando houver informações suficientes sobre os riscos avaliados para desenvolver uma resposta de auditoria apropriada. Os requisitos para desenvolver o plano de auditoria detalhado são tratados no Volume 2, Capítulo 16.

O tempo necessário para preparar uma estratégia global de auditoria variará com base:

- no porte e na complexidade da entidade;
- na composição e no tamanho da equipe de auditoria. Auditorias menores também terão equipes menores, o que facilita o planejamento, a coordenação e a comunicação;
- na experiência anterior com a entidade; e
- nas circunstâncias encontradas durante a auditoria.

PONTO A CONSIDERAR

Auditorias de entidades de pequeno porte são frequentemente conduzidas por equipes de auditoria bem pequenas. Isso facilita a coordenação e a comunicação entre os membros da equipe, e o desenvolvimento da estratégia global de auditoria pode ser direto. A documentação para entidades de pequeno porte pode ter a forma de um breve memorando, que inclui:

- a natureza e época do trabalho;
- assuntos identificados na auditoria que acabou de ser concluída;
- o que mudou no período corrente;
- quaisquer revisões necessárias na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria detalhado; e
- responsabilidades específicas de cada membro da equipe de auditoria.

O planejamento para o período corrente pode começar com um breve memorando preparado no final da auditoria anterior. Entretanto, os memorandos precisam ser atualizados para o período corrente com base em discussões com o gerente-proprietário e os resultados das reuniões da equipe de auditoria.

5.2 Desenvolvimento da Estratégia Global de Auditoria

A estratégia global de auditoria é um registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar a auditoria e comunicar assuntos significativos de maneira adequada para a equipe de trabalho. A estratégia documentará as decisões decorrentes da execução dos passos do planejamento descritos no quadro a seguir. Vale observar que os detalhes específicos da avaliação de riscos e dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados são documentados no plano de auditoria detalhado.

Quadro 5.2-1

Passos Básicos	Descrição
Início	<ul style="list-style-type: none"> • Executar atividades preliminares (aceitação/continuação de clientes e definição dos termos do trabalho). • Coletar informações relevantes sobre a entidade, tais como resultados operacionais, resultados de trabalhos anteriores e mudanças significativas no período corrente. • Designar a equipe para o trabalho, incluindo, quando aplicável, o revisor de controle de qualidade do trabalho e quaisquer especialistas necessários. • Programar a reunião da equipe de auditoria (incluindo o sócio do trabalho) para discutir a suscetibilidade a distorções relevantes (incluindo fraude) nas demonstrações contábeis. • Determinar prazos apropriados (datas) quando cada aspecto do trabalho de auditoria será levado a cabo (contagens de estoque, procedimentos de avaliação de risco, confirmações externas, visita de final de período e reuniões para discutir os resultados da auditoria).
Avaliação de Riscos e Respostas aos Riscos	<ul style="list-style-type: none"> • Determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo e a materialidade para execução da auditoria. • Determinar a natureza e extensão dos procedimentos de avaliação de risco necessários e quem irá executá-los. • Quando o risco tiver sido avaliado no nível de demonstrações contábeis, desenvolver uma resposta geral apropriada (consultar Volume 1, Capítulo 9). Incluir, também, o impacto sobre os procedimentos adicionais de auditoria a serem executados. • Comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria. • Atualizar e mudar a estratégia e o plano de auditoria conforme necessário à luz das novas circunstâncias.

Quando os riscos de distorção relevante são identificados e avaliados, a estratégia geral (incluindo época, equipe e supervisão) pode ser finalizada e o plano de auditoria detalhado desenvolvido. O plano detalhado determinará os procedimentos adicionais de auditoria necessários no nível de afirmações que respondam aos riscos identificados e avaliados.

Após o início do trabalho, podem ser necessárias mudanças na estratégia geral e nos planos detalhados para responder a novas circunstâncias, constatações da auditoria e outras informações obtidas. Todas essas mudanças e suas razões devem ser documentadas na documentação de auditoria, bem como as mudanças na estratégia geral da auditoria ou no plano de auditoria.

A estratégia geral documenta assuntos relevantes como os relacionados a seguir.

Quadro 5.2-2

Documentar	Descrição
Características do Trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • A estrutura de relatório financeiro a ser usada. • Relatórios adicionais requeridos, tais como sobre demonstrações contábeis individuais e requisitos específicos de setor (por órgãos reguladores, por exemplo). • Qualquer necessidade de conhecimento especializado ou experiência para tratar de áreas de auditoria complexas específicas e de alto risco. • Evidência requerida para organizações prestadoras de serviços. • Uso de evidência obtida em auditorias anteriores (tais como procedimentos de avaliação de risco e testes de controles). • Efeito da tecnologia da informação nos procedimentos de auditoria (disponibilidade de dados e utilização de técnicas de auditoria assistidas por computador). • Necessidade de introduzir alguma imprevisibilidade na execução dos procedimentos de auditoria. • Disponibilidade do pessoal e dos dados da entidade.
Objetivos da Apresentação de Relatório	<ul style="list-style-type: none"> • Cronograma da entidade para apresentação de relatórios. • Época das reuniões com a administração e os responsáveis pela governança: <ul style="list-style-type: none"> – a natureza, a época e a extensão do trabalho de auditoria. Isso poderia incluir contagens de estoque, confirmações externas, procedimentos intermediários e outros procedimentos necessários; – o andamento do trabalho ao longo da auditoria; e – o relatório do auditor independente e outras comunicações, como cartas-comentário para a administração. • Época das reuniões/comunicações entre membros da equipe do trabalho para discutir: <ul style="list-style-type: none"> – os fatores de risco da entidade (negócio e fraude); – a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado; – a revisão do trabalho executado; e – outras comunicações com terceiros.

Documentar	Descrição
<p>Fatores Significativos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Materialidade (geral, de rubricas específicas das demonstrações contábeis e para execução da auditoria). • Avaliação preliminar de risco no nível das demonstrações contábeis e o impacto da auditoria. • Identificação preliminar de: <ul style="list-style-type: none"> – classes de transações, saldos contábeis e divulgações importantes relevantes; e – áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes. • A forma como os membros da equipe de trabalho serão lembrados de manter uma postura questionadora e exercer ceticismo profissional na obtenção e avaliação de evidências de auditoria. • Resultados de auditorias anteriores, incluindo deficiências de controle identificadas e medidas tomadas pela administração em resposta a essas deficiências. • Discussão com os responsáveis da firma pela realização de outros serviços à entidade. • Evidência da atitude da administração em relação a controle interno e importância dada aos controles internos na entidade. • Volume de transações, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar nos controles internos.
<p>Mudanças e Desenvolvimentos Significativos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento de negócios significativos que afetem a entidade, inclusive mudanças na tecnologia da informação e nos processos de negócio, troca de diretores-chave e aquisições, fusões e alienações. • Desenvolvimentos setoriais significativos, tais como mudanças na regulamentação setorial e novos requisitos em relação a relatório. • Mudanças significativas na estrutura de relatórios financeiros, tais como mudanças nas normas contábeis. • Outros desenvolvimentos significativos relevantes, como mudanças no ambiente jurídico que afetam a entidade.
<p>Natureza, Época e Extensão dos Recursos Necessários</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A equipe de trabalho (incluindo, quando necessário, o revisor do controle de qualidade do trabalho). • Atribuição de trabalho de auditoria aos membros da equipe, incluindo a designação de membros da equipe com experiência apropriada nas áreas em que pode haver maiores riscos de distorção relevante. • Orçamento do trabalho, inclusive considerando o tempo apropriado previsto para áreas em que pode haver maiores riscos de distorções relevantes.

Se a entidade tem componentes (tais como subsidiárias ou divisões operacionais), referência deve ser feita às considerações de planejamento adicionais descritas no Apêndice da NBC TA 300 e aos requisitos da NBC TA 600.

Para entidades de pequeno porte, um breve memorando pode servir como documentação da estratégia de auditoria adotada. Para o plano de auditoria, podem ser usados programas de auditoria padrão ou listas de verificação, pressupondo que existam poucas atividades de controle relevantes e desde que os programas sejam adaptados às circunstâncias do trabalho, incluindo as avaliações de riscos do auditor.

5.3 *Comunicação do Plano de Auditoria com a Administração e para os Responsáveis pela Governança*

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.15	O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria (ver itens A11 a A15).

Um diálogo bidirecional permanente com a administração e com os responsáveis pela governança pode desempenhar um papel importante no processo de planejamento da auditoria. A boa comunicação em relação ao alcance e à época planejados da auditoria podem ajudar a administração e os responsáveis pela governança a:

- entenderem as consequências do trabalho do auditor;
- discutirem assuntos de risco e o conceito de materialidade com o auditor; e
- identificarem quaisquer áreas em que possam solicitar que o auditor aplique procedimentos adicionais.

Esse diálogo também pode ajudar o auditor a desenvolver um melhor entendimento da entidade e de seu ambiente.

Entretanto, é preciso tomar cuidado para não comprometer a eficácia da auditoria. Por exemplo, comunicar a natureza e época exatas de procedimentos de auditoria detalhados pode reduzir a eficácia desses procedimentos por torná-los demasiadamente previsíveis.

Os assuntos que o auditor pode considerar comunicar incluem:

- como o auditor propõe tratar os riscos significativos de distorção relevante devidos a fraude ou erro;
- a abordagem do auditor em relação aos controles internos relevantes para a auditoria; e
- a aplicação do conceito de materialidade no contexto de uma auditoria.

Outros assuntos de planejamento, que pode ser apropriado discutir com os responsáveis pela governança, incluem:

- as opiniões dos responsáveis pela governança sobre:
 - a distribuição de responsabilidades entre os responsáveis pela governança e a administração;
 - os objetivos e as estratégias da entidade e os correspondentes riscos do negócio que podem resultar em distorções relevantes;
 - assuntos que os responsáveis pela governança consideram que justificam uma atenção especial durante a auditoria, e quaisquer áreas em que eles solicitem a aplicação de procedimentos adicionais;
 - comunicações significativas com agências reguladoras; e
 - outros assuntos que os responsáveis pela governança consideram que possam influenciar a auditoria das demonstrações contábeis;
- as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pela governança em relação:
 - aos controles internos e sua importância na entidade, incluindo como os responsáveis pela governança supervisionam a eficácia dos controles internos; e
 - à detecção ou possibilidade de fraude;
- as ações dos responsáveis pela governança em resposta a mudanças em normas contábeis, práticas de governança corporativa e outros assuntos relacionados; e
- as respostas dos responsáveis pela governança às comunicações anteriores com o auditor.

Nota: Essa comunicação bilateral não altera a responsabilidade exclusiva do auditor de definir a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo a natureza, época e extensão dos procedimentos necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

Assuntos adicionais podem ter sua comunicação requerida por lei ou regulamento, por acordos com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho. Além disso, vale observar que a NBC TA 265 estabelece requisitos para a comunicação de deficiências significativas no controle interno.

5.4 Documentação

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
300.12	O auditor deve documentar (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6): <ul style="list-style-type: none"> (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).

A estratégia global de auditoria e o plano de auditoria detalhado, incluindo detalhes de quaisquer mudanças significativas feitas durante o trabalho de auditoria, seriam documentados. O auditor pode usar um memorando, programas-padrão de auditoria ou listas de verificação de conclusão de auditoria, adaptados conforme necessário para refletir as circunstâncias específicas do trabalho.

5.5 Estudos de Caso — A Estratégia Global de Auditoria

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Uma vez tomada a decisão de continuar com a auditoria, o passo seguinte é desenvolver ou atualizar a estratégia global de auditoria para a condução do trabalho. Isso pode ser documentado por alguma forma de lista de verificação de planejamento ou um breve memorando estruturado (ver o ponto a considerar anterior), tais como os exemplos a seguir.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Móveis Defta

Memorando sobre a estratégia global

Período findo em 31 de dezembro de 20X2

Alcance

O alcance da auditoria não mudou nesse período. A auditoria deve cumprir as NBC TAs e a estrutura contábil das IFRSs. Não houve mudanças nas IFRSs que afetem a Defta este ano.

Mudanças na Entidade

A Defta está planejando fazer vendas em moeda estrangeira.

As vendas pela Internet também estão crescendo e a capacidade de TI da Defta será ampliada.

Atualmente, a Defta está vendendo para a Franjawa Merchandising, que é uma empresa conhecida por pressionar as margens de lucro dos fornecedores em troca de pedidos grandes. Além disso, ela exige que os fornecedores mantenham estoques adicionais de alguns produtos para entrega imediata conforme necessário.

Risco

Nossa avaliação é que o risco em nível de demonstrações contábeis é **baixo** (consultar PT ref. #). A administração não é particularmente sofisticada, mas existe um forte compromisso com a competência. Ela introduziu um código de ética e, em geral, tem uma boa atitude em relação a controle interno.

Estratégia Global

- A materialidade para as demonstrações contábeis como um todo aumentará de 8.000€ para 10.000€ nesse período para refletir o crescimento das vendas e da rentabilidade durante o último período. O bônus da administração no valor de aproximadamente 70.000€ foi adicionado ao lucro estimado para fins do cálculo da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo [consultar papéis de trabalho sobre determinação de materialidade no Volume 2, Capítulo 6]. A materialidade de execução (baseada em nossa avaliação de risco de auditoria) foi estabelecida em 7.000€, exceto para certos saldos contábeis, conforme descrito no PT ref. #.
- Usar a mesma equipe sênior do período anterior e executar o trabalho na mesma época.
- Aplicar nossos procedimentos de avaliação de risco no final de agosto. Não há planos de mudar nenhum sistema no momento.
- Na reunião de planejamento da equipe que será em 15 de novembro, precisamos:
 - considerar a suscetibilidade das demonstrações contábeis a fraude;
 - enfatizar o uso de ceticismo profissional pela nossa equipe;
 - identificar cenários de fraude por parte dos empregados e da administração; e
 - concentrar-se na identificação de transações com partes relacionadas que aumentaram e expandir nossos testes.
- Participar das contagens de estoque de final de período. Ainda não existem procedimentos de controle permanente de estoque.
- Designar o David (que tem conhecimento sobre sistemas de TI) para identificar os riscos de distorção relevante relacionados com vendas pela Internet e se existe algum controle interno relevante para reduzir esses riscos. Ele também avaliará os controles gerais de TI.

Sócio de auditoria (assinado): Sang Jun Lee

Data: 20 de outubro de 20X2

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memorando sobre a estratégia global

Período findo em 31 de dezembro de 20X2

Alcance

- Conduzir uma auditoria estatutária.
- A administração quer utilizar as normas internacionais de relatório financeiro (IFRSs).

Risco

- No nível das demonstrações contábeis, é **moderado** (consultar PT ref. #).

Mudanças

- Menos vendas devido ao menor número de pedidos da Defta.
- Poderia levar a estoque de produtos acabados não vendáveis e devoluções de vendas.
- Raj não está envolvido no negócio como no período anterior, o que poderia aumentar o risco de fraude.
- Novo financiamento, que resulta em novas cláusulas restritivas bancárias a serem observadas.

Estratégia global

- A materialidade para as demonstrações contábeis como um todo será reduzida de 3.000€ para 2.500€ devido à queda nas vendas e na rentabilidade. A materialidade para a execução da auditoria (com base em nossa avaliação de risco de auditoria) foi definida em 1.800€, exceto por certos saldos contábeis conforme descrito no PT ref. #.
- Usar a mesma equipe que no último período para conferir continuidade e eficiência da auditoria.
- Aplicar procedimentos de avaliação de risco no final de dezembro.
- Na reunião de planejamento da equipe que será em 30 de novembro, precisamos:
 - considerar a suscetibilidade das demonstrações contábeis a fraude;
 - discutir o potencial de fraude de empregados e transgressão da administração. A contadora parece descontente e pode ter motivação e oportunidade considerando que Raj não tem estado envolvido na revisão das demonstrações contábeis como fazia no passado; e
 - enfocar as crescentes transações com partes relacionadas com a Defta.
- Participar da contagem de estoque de final de período.
- Expandir nossos testes com relação a transações com partes relacionadas.

Sócio de auditoria (assinado): Sang Jun Lee

Data: 20 de outubro de 20X2

6. Determinação e Utilização de Materialidade

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Determinação e utilização da materialidade em um trabalho de auditoria.	320, 450

Quadro 6.0-1

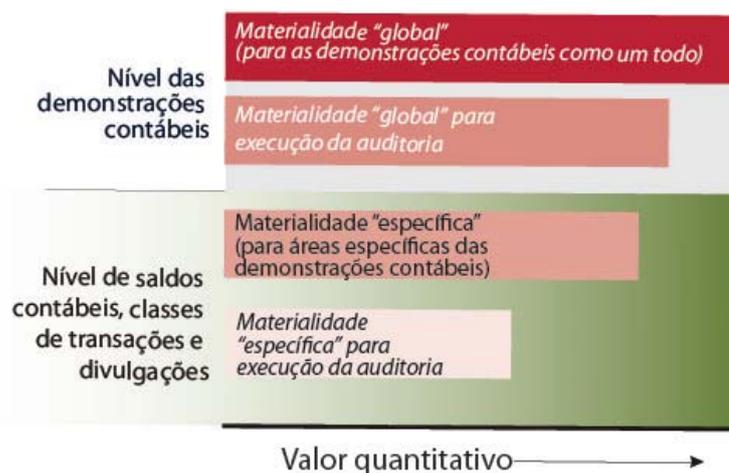


Notas:

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.

Quadro 6.0-2



Nota: Os termos materialidade “global” e “específica” usados no quadro anterior e no texto a seguir são usados exclusivamente 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.

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.
450.3	Para efeito desta Norma, o objetivo do auditor é avaliar: <ul style="list-style-type: none"> (a) o efeito de distorções identificadas na auditoria; e (b) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

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).
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 divulgações) 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 divulgações) 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 apropriados.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
320.14	<p>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):</p> <ul style="list-style-type: none"> (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); e (d) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (itens 12 e 13).
450.6	<p>O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes (ver item A4); ou (b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 (ver item A5).

6.1 Visão Geral

As decisões tomadas pelo auditor sobre materialidade formarão a base para avaliações de risco e para a determinação da extensão de procedimentos de auditoria necessários.

A determinação da materialidade é uma questão de julgamento profissional. É baseada na percepção do auditor sobre as necessidades de informações financeiras comuns de usuários das demonstrações contábeis como um grupo. A materialidade global (que é um termo usado neste Guia para resumir materialidade para as demonstrações contábeis como um todo) é o valor total de distorções em uma demonstração contábil, incluindo omissões, que, se excedido, se poderia razoavelmente esperar que influenciasse as decisões econômicas de usuários. Isso é diferente do risco de auditoria, que está relacionado com a emissão de uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações contábeis que apresentam distorções relevantes.

Este capítulo trata da determinação da materialidade global e específica e do uso pelo auditor de materialidade para execução da auditoria para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. A materialidade é usada ao longo de toda a auditoria para planejamento da auditoria, avaliação de riscos, resposta aos riscos e relatório. Informações adicionais sobre materialidade e risco de auditoria estão contidas no Volume 1, Capítulo 7, deste Guia.

Existem dois níveis de materialidade a serem considerados - materialidade global e materialidade específica - conforme descrito a seguir.

Quadro 6.1-1

Descrição	
Materialidade Global (para as Demonstrações Contábeis como um Todo)	<p>A materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações contábeis sem afetar as decisões econômicas tomadas por um usuário das demonstrações contábeis. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significaria que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes.</p> <p>A materialidade global é baseada nas necessidades de informações financeiras comuns de diversos usuários como um grupo. Consequentemente, não é considerado o possível efeito de distorções sobre usuários individuais específicos, cujas necessidades podem variar significativamente.</p>
Materialidade Específica (Nível ou Níveis de Materialidade para Classes Específicas de Transações, Saldos Contábeis ou Divulgações)	<p>Em alguns casos, pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações contábeis. Isso pode estar relacionado com áreas sensíveis, tais como divulgações de notas específicas (tais como, remuneração da administração ou dados específicos do setor), cumprimento de legislação ou de certos termos de contrato, ou transações sobre as quais se baseiam bônus. Pode estar relacionado, também, com a natureza de uma possível distorção.</p>

Natureza das Distorções

Além da magnitude de uma distorção, o auditor considera a natureza de possíveis distorções e as circunstâncias específicas de sua ocorrência ao avaliar seu efeito nas demonstrações contábeis. As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Os exemplos podem incluir atos ilegais, não cumprimento de cláusulas de empréstimos e não cumprimento de exigências estatutárias ou regulamentares de apresentação de relatório. Entretanto, não é considerado prático planejar procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza.

Materialidade para Execução da Auditoria

A materialidade para execução da auditoria é usada pelo auditor para reduzir o risco a um nível adequadamente baixo de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global), ou níveis de materialidade estabelecidos para classes particulares de transações, saldos contábeis ou divulgações (materialidade “específica”).

A materialidade para execução da auditoria é determinada num patamar (ou patamares) mais baixo do que o da materialidade global ou específica. O objetivo é executar mais trabalho de auditoria do que seria necessário pela materialidade global ou por uma materialidade específica para:

- assegurar que distorções inferiores ao limite de materialidade global ou materialidade específica sejam detectadas; e
- fornecer uma margem ou proteção para possíveis distorções não detectadas. Essa proteção fica entre as distorções detectadas mas não corrigidas em conjunto e a materialidade global ou específica.

Essa margem fornece alguma segurança para o auditor de que provavelmente as distorções não detectadas, juntamente com todas as distorções não corrigidas, não se acumularão até atingir um valor que faria com que as demonstrações contábeis apresentassem distorções relevantes.

A determinação da materialidade para execução da auditoria não é um cálculo mecânico simples. Ela envolve o exercício de julgamento profissional com base nos fatores de risco específicos identificados, o entendimento da entidade pelo auditor e quaisquer assuntos que o auditor tenha identificado em trabalhos de auditoria anteriores.

A materialidade para execução da auditoria é fixada em relação à materialidade global ou materialidade específica. Por exemplo, a materialidade específica para execução da auditoria pode ser fixada em um valor inferior ao da materialidade global para execução da auditoria para testar despesas de reparos e manutenção no caso de haver risco maior de ativos não serem capitalizados. A materialidade específica para execução da auditoria também pode ser usada para executar trabalho adicional em áreas que podem ser sensíveis devido à natureza de possíveis distorções e sua ocorrência, em vez da sua magnitude.

6.2 Como Determinar a Materialidade

Os parágrafos a seguir tratam da determinação e utilização de materialidade global e específica.

Materialidade Global

A materialidade global baseia-se nas percepções do auditor sobre as necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Os auditores podem assumir que os usuários de demonstrações contábeis:

Quadro 6.2-1

Premissas	
Usuários das Demonstrações Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> • Possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas e contabilidade. • Estão dispostos a 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 e julgamento e a consideração sobre eventos futuros. • Tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações contábeis.

Aplica-se frequentemente uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida para determinar-se o limite numérico da materialidade. A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional. Por exemplo, em um negócio administrado pelo proprietário, em que este retira uma parte do lucro antes do imposto como forma de remuneração, o lucro antes da remuneração e do imposto pode ser um referencial mais relevante.

PONTO A CONSIDERAR

Para proporcionar consistência, as firmas de auditoria podem querer estabelecer algumas orientações internas sobre como a materialidade será determinada inicialmente, incluindo o uso de porcentagens e referenciais apropriados. Entretanto, o verdadeiro referencial a ser utilizado seria baseado em julgamento profissional à luz das circunstâncias específicas da entidade. Isso também se aplica ao uso de materialidade para execução da auditoria, que é essencialmente uma ferramenta usada pelo auditor para tratar o risco de distorção relevante “detectando” distorções inferiores a um certo limite.

Ao identificar um referencial apropriado para usar, o auditor considera os assuntos descritos no quadro a seguir e obtém entendimento das opiniões e expectativas da administração e dos responsáveis pela governança.

Quadro 6.2-2

Considerar	
Escolha do Referencial Certo para Usar	<p>Usuários</p> <p>Determinar quem são os prováveis usuários das demonstrações contábeis. Isso incluiria os proprietários (e outros detentores de participação) das entidades e os responsáveis pela governança, instituições financeiras, franqueadores, principais financiadores, empregados, clientes, credores e órgãos e departamentos governamentais.</p>
	<p>Expectativas de usuários específicos</p> <p>Identificar quaisquer expectativas de usuários específicos como as descritas a seguir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mensuração ou divulgação de itens, tais como transações com partes relacionadas, remuneração da administração e cumprimento de leis e regulamentos sensíveis. • Divulgações específicas por setor, tais como custos de exploração em uma companhia mineradora e custos de pesquisa em uma empresa de alta tecnologia ou farmacêutica. • Eventos ou contingências importantes. Isso incluiria a divulgação de eventos como aquisição, alienação, reestruturação ou processos legais significativos contra a entidade. • Existência de cláusulas restritivas em contratos de empréstimo, especialmente quando a entidade está a ponto de violar uma cláusula. Se um pequeno erro não corrigido significaria que uma cláusula foi violada, isso poderia ter efeito significativo sobre as demonstrações contábeis e poderia, na pior das hipóteses, afetar a adequação da utilização do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis.
	<p>Elementos relevantes das demonstrações contábeis</p> <p>Quais são os principais elementos das demonstrações contábeis que serão do interesse dos usuários (por exemplo, ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas)?</p>
	<p>Natureza da entidade</p> <p>Considerar a natureza da entidade, em que parte do seu ciclo de vida está a entidade (crescimento, amadurecimento, declínio, etc.), e o setor e o ambiente econômico em que a entidade atua.</p>
	<p>Ajustes necessários</p> <p>São necessários ajustes para “normalizar” a base referencial? Por exemplo, o lucro de operações em continuidade poderia ser ajustado para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • itens de receitas/despesas não usuais ou não recorrentes; e • itens, tais como bônus da administração, que podem ser baseados em lucros antes dos bônus ou simplesmente pagos para reduzir o lucro deixado na empresa.

Considerar	
Escolha do Referencial Certo para Usar (continuação)	<p>Foco primário dos usuários</p> <p>Quais informações das demonstrações contábeis atrairão mais a atenção dos usuários? Por exemplo, usuários interessados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na avaliação do desempenho das operações concentrar-se-ão em lucros, receitas ou ativos líquidos; e • nos recursos utilizados para alcançar certas metas ou objetivos enfocarão a natureza e a extensão de receitas e despesas.
	<p>Financiamento</p> <p>Como a entidade é financiada? Se for financiada somente por dívida (em vez de capital próprio), os usuários poderão dar mais importância a informações sobre gravames sobre os ativos e litígios do que aos resultados da entidade.</p>
	<p>Volatilidade</p> <p>Qual a volatilidade do referencial proposto? Por exemplo, um referencial baseado em resultados é normalmente apropriado, mas se a entidade opera próximo ao ponto de equilíbrio (<i>break-even</i>) a cada período (como pequenos lucros ou prejuízos) ou seus resultados variam muito, ele pode não ser a base apropriada para a determinação da materialidade.</p>
	<p>Alternativas</p> <p>É necessário um referencial alternativo para tratar circunstâncias especiais? Referenciais alternativos poderiam incluir ativos circulantes, capital de giro líquido, total do ativo, total da receita, lucro bruto, total do patrimônio líquido e fluxo de caixa das operações.</p>

Materialidade para Execução da Auditoria

Enquanto a materialidade global e a materialidade específica são fixadas em relação às necessidades dos usuários de demonstrações contábeis, a materialidade para execução da auditoria é fixada em um valor mais baixo. Isso resultará na execução de mais trabalho de auditoria (distorções menores podem ser identificadas) e na redução do risco de auditoria para um nível apropriadamente baixo.

Se a auditoria foi planejada somente para detectar distorções individualmente relevantes, não haveria margem de erro para identificar e contabilizar distorções irrelevantes que possam existir. Consequentemente, as distorções individualmente irrelevantes em conjunto poderiam fazer com que as demonstrações contábeis apresentassem distorções relevantes.

A materialidade para execução da auditoria é planejada para:

- assegurar que distorções irrelevantes inferiores ao limite de materialidade global ou materialidade específica sejam detectadas; e

- fornecer uma margem ou proteção para possíveis distorções não detectadas. Essa proteção fica entre as distorções detectadas, mas não corrigidas em conjunto e a materialidade global ou específica.

A determinação da materialidade para execução da auditoria não seria um cálculo mecânico simples, como 80% da materialidade global. Essa simplificação ignoraria fatores de risco específicos que possam ser relevantes para a entidade. Por exemplo, se houvesse um alto risco de erros no apuração de estoques, a materialidade para execução da auditoria poderia ser baixada de modo que fosse executado trabalho adicional para identificar a extensão de distorções. Por outro lado, se o risco de distorção no saldo de contas a receber é avaliado como baixo, a materialidade para execução da auditoria poderia ser aumentada, resultando em redução na aplicação de testes substantivos sobre o saldo

A materialidade para execução da auditoria requer que o auditor exerça julgamento profissional e é afetada:

- pelo entendimento da entidade pelo auditor, que é atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco; e
- pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores.

PONTO A CONSIDERAR

Não reduzir o nível da materialidade global com base em riscos de auditoria altos

Evitar o erro de reduzir a materialidade global (demonstrações contábeis) por causa de um risco de auditoria avaliado como alto. A materialidade global é baseada nas necessidades de informações dos usuários e não no nível de risco que um saldo específico pode representar para a auditoria. A redução do limite da materialidade global implica que:

- a decisão de um usuário de demonstrações contábeis é afetada pelo risco da auditoria em vez de pelas informações contidas nas demonstrações contábeis; e
- trabalho adicional será executado pelo auditor para assegurar que as demonstrações não apresentam distorções que, individualmente ou em conjunto, excedam o limite de materialidade global.

Uma abordagem melhor é tratar o risco da auditoria fixando a materialidade para execução da auditoria no nível de classes de transações ou saldos contábeis em nível mais baixo. Isso assegurará que seja executado trabalho suficiente para detectar quaisquer distorções sem ter de reduzir o nível da materialidade global. Cria também uma proteção de segurança para cobrir distorções não identificadas no trabalho executado.

Estabelecer o nível de materialidade global por referência a usuários de demonstrações contábeis e depois estabelecer a materialidade para execução da auditoria para fins de planejamento de procedimentos adicionais de auditoria.

Divulgações, saldos e assuntos sensíveis nas demonstrações contábeis

Usar uma materialidade específica para execução da auditoria que trata de riscos específicos e saldos em áreas de auditoria sensíveis.

Resumo

Os níveis de materialidade e a utilização de materialidade para execução da auditoria estão resumidos no quadro a seguir.

Quadro 6.2-3

	Global	Específica	Execução da Auditoria
Objetivo	Estabelecer o limite para determinar se as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.	Estabelecer o(s) limite(s) (inferiores à materialidade global) a ser aplicado a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que os da materialidade global para as demonstrações contábeis influenciem as decisões econômicas dos usuários.	Estabelecer o(s) limite(s) (inferiores ao da materialidade global ou específica) que assegure que distorções irrelevantes (inferiores ao limite de materialidade global ou específica) sejam identificadas e forneçam ao auditor uma margem de segurança.
Base de Cálculo	Qual nível de distorção seria tolerável para os usuários (ou seja, não afetaria as decisões econômicas tomadas por um usuário das demonstrações contábeis)?	Qual nível de distorção relacionada com circunstâncias especiais em classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações que se poderia razoavelmente esperar que influencie as decisões econômicas dos usuários?	Qual a quantidade de trabalho de auditoria necessária para: <ul style="list-style-type: none"> • identificar distorções abaixo do limite de materialidade global ou específica; e • deixar uma margem de segurança para distorções não detectadas?

	Global	Específica	Execução da Auditoria
Regras Práticas (Para Uso como Ponto de Partida)	<p>A materialidade é uma questão de julgamento profissional e não um exercício mecânico. Consequentemente, não são fornecidas orientações específicas nas normas de auditoria. Entretanto, uma porcentagem (de 3% a 7%) sobre o lucro das operações em continuidade é frequentemente usada na prática como tendo uma grande importância para os usuários das demonstrações contábeis. Se o lucro não é uma medida útil (como para uma entidade sem fins lucrativos ou onde o lucro não seja uma base estável), considerar outras bases, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de 1% a 3% das receitas ou despesas; • de 1% a 3% dos ativos; ou • de 3% a 5% do patrimônio líquido. 	<p>Estabelecer um valor de materialidade específica mais baixo (com base em julgamento profissional) para a auditoria de áreas específicas ou sensíveis das demonstrações contábeis.</p>	<p>Não são fornecidas orientações específicas nas normas de auditoria. As porcentagens variam de 60% (da materialidade global ou específica), quando há um risco maior de distorção relevante, até 85%, quando o risco avaliado de distorção relevante é menor.</p>
Uso na Auditoria	<p>Determinação de se distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, excedem a materialidade global.</p>	<p>Determinação de se distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, excedem a materialidade global.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar os riscos de distorção relevante. • Desenhar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos avaliados.

	Global	Específica	Execução da Auditoria
Revisão no Decorrer da Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Uma mudança nas circunstâncias que ocorreu durante a auditoria, tal como a venda de parte dos negócios. • Novas informações. • Uma mudança no entendimento da entidade e de suas operações pelo auditor em decorrência de procedimentos adicionais de auditoria executados (por exemplo, resultados operacionais reais muito diferentes dos esperados). 	Uma mudança nas circunstâncias especiais.	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças em riscos avaliados. • Natureza e extensão de distorções encontradas em decorrência de procedimentos adicionais de auditoria. • Mudança no entendimento da entidade.

6.3 Materialidade no Planejamento e na Avaliação de Riscos

A determinação dos diversos níveis de materialidade é um componente-chave no processo de planejamento. Ela não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo e iterativo. O quadro a seguir resume o uso da materialidade no planejamento e na avaliação de riscos.

Quadro 6.3-1

Materialidade	
Planejamento (Estratégia Geral e Planos de Auditoria)	<p>Usar a materialidade para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • determinar quais áreas das demonstrações contábeis precisam ser auditadas; • estabelecer o contexto para a estratégia global de auditoria; • planejar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria específicos; • determinar a materialidade específica para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que os da materialidade global ou para execução da auditoria influenciem as decisões econômicas dos usuários;

Materialidade	
Planejamento <i>(Estratégia Geral e Planos de Auditoria)</i> (continuação)	<ul style="list-style-type: none"> • determinar a materialidade para execução da auditoria para cada nível de materialidade específica, conforme seja necessário para o auditor trabalhar usando um nível de materialidade para execução da auditoria para uma classe específica de transação, saldos contábeis ou divulgações, dependendo do nível de risco associado com o referido item; e • avaliar evidência posterior para determinar a necessidade de algum ajuste de quaisquer dos níveis de materialidade. Em caso positivo, o auditor revisa a natureza, época e extensão dos procedimentos conforme adequado.
Procedimentos de Avaliação de Risco	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar que procedimentos de avaliação de risco são necessários. • Fornecer um contexto ao avaliar as informações obtidas. • Avaliar a magnitude (impacto) dos riscos identificados. • Avaliar os resultados dos procedimentos de avaliação de risco.
Reuniões de Equipe	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar que os membros da equipe entendam os usuários identificados e o que se poderia razoavelmente esperar que mudasse suas decisões econômicas. Isso pode ajudar no caso de um membro da equipe tomar conhecimento de informações durante a auditoria que o teriam levado a determinar inicialmente um valor de materialidade diferente. Exemplos desses assuntos incluem: <ul style="list-style-type: none"> – uma decisão de alienar uma grande parte dos negócios da entidade; – novas informações ou novos fatores de risco que teriam afetado a determinação inicial de materialidade; e – uma mudança no entendimento da entidade e de suas operações pelo auditor em decorrência de procedimentos adicionais de auditoria executados, como quando os resultados financeiros reais são significativamente diferentes dos resultados previstos. • Estabelecer uma estratégia global de auditoria. • Determinar a extensão dos testes em relação a: <ul style="list-style-type: none"> – materialidade para execução da auditoria; e – materialidade específica para execução da auditoria. • Identificar assuntos e áreas críticas para um enfoque de auditoria significativo.

PONTO A CONSIDERAR

A determinação dos níveis de materialidade para execução da auditoria e de materialidade específica para execução da auditoria requer o uso de julgamento profissional. Sugere-se (mas não se exige) que as equipes discutam os julgamentos aplicados na determinação dos níveis de materialidade com o sócio do trabalho e obtenham sua aprovação. Finalmente, registrar os julgamentos usados na determinação da materialidade em detalhes suficientes nos papéis de trabalho da auditoria.

6.4 Materialidade na Execução de Procedimentos de Auditoria

Os auditores devem considerar a materialidade ao determinarem a natureza, época e extensão de procedimentos de auditoria, conforme ilustrado no quadro a seguir.

Quadro 6.4-1

Materialidade	
Execução de Procedimentos de Auditoria	<p>Usar a materialidade para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificar quais procedimentos adicionais de auditoria são necessários; • determinar quais itens selecionar para teste e se devem ser usadas técnicas de amostragem; • ajudar a determinar os tamanhos de amostra (por exemplo, intervalo de amostragem = precisão (materialidade) ÷ fator de confiança); • avaliar erros representativos dos itens na amostra por extrapolação para a população para “prováveis” distorções; • avaliar o conjunto do total de erros no nível de contas até o nível de demonstrações contábeis; • avaliar o conjunto do total de erros, incluindo o efeito líquido de distorções não corrigidas nos lucros acumulados iniciais; e • avaliar os resultados dos procedimentos.

Nota: A estratégia global de auditoria e o plano de auditoria precisarão ser revisados quando:

- a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes; ou
- o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria aproxima-se da materialidade.

PONTO A CONSIDERAR

Não é provável que a materialidade global mude com muita frequência. Entretanto, pode ser que seja necessário rever a materialidade à medida que o auditor toma conhecimento de novas informações ou quando há mudança no entendimento da entidade e de suas operações pelo auditor. No caso de ser necessária uma mudança, assegurar que a equipe de auditoria seja informada e avalie o impacto sobre o plano da auditoria.

A materialidade para execução da auditoria pode mudar com base em novos fatores de risco ou novas constatações de auditoria que podem não afetar a materialidade global. Mudanças na materialidade para execução da auditoria resultarão na modificação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Obviamente, se muda a materialidade global, provavelmente será necessária uma mudança correspondente na materialidade para execução da auditoria.

6.5 Materialidade na Apresentação de Relatório

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
450.11	<p>O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar:</p> <p>(a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (ver itens A13 a A17, A19 e A20); e</p> <p>(b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A18).</p>
450.12	<p>O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento (NBC TA 260, item 7). A comunicação do auditor deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas (ver itens A21 a A23).</p>

Consultar Volume 2, Capítulo 21, para mais informações sobre avaliação de distorções.

Antes de emitir uma opinião, o auditor:

- confirma a materialidade estabelecida para as demonstrações contábeis como um todo;
- avalia a natureza e o conjunto de distorções não corrigidas que são identificadas; e
- faz uma avaliação geral sobre se as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes.

Quadro 6.5-1

Materialidade	
Relatório	<p>O auditor usaria materialidade para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • avaliar o conjunto do total de erros no nível de contas até o nível de demonstrações contábeis; • avaliar o conjunto do total de erros, incluindo o efeito líquido de distorções não corrigidas nos lucros acumulados iniciais; • determinar se devem ser executados procedimentos de auditoria adicionais quando o conjunto de distorções estiver próximo da materialidade global ou específica; • solicitar que a administração corrija todas as distorções identificadas; • considerar verificar novamente as áreas com as maiores distorções; • fazer julgamentos sobre a natureza e sensibilidade das distorções identificadas e sobre sua magnitude; e • determinar se o relatório do auditor precisa ser modificado devido a distorções relevantes não corrigidas.

O conjunto de distorções é composto de:

- distorções específicas identificadas pelo auditor como resultado de seus testes de auditoria; e
- uma estimativa de outras distorções identificadas que não podem de outra forma ser especificamente quantificadas.

O auditor solicita então que a administração registre todas as distorções identificadas. Consultar Volume 2, Capítulo 21, para informações adicionais sobre avaliação de evidência de auditoria obtida.

6.6 Outras Considerações

Outras considerações incluem:

- comunicações com a administração e os responsáveis pela governança;
- atualização da materialidade; e
- redução do nível de materialidade em relação ao período anterior.

Comunicação com a Administração e os Responsáveis pela Governança

A administração e os responsáveis pela governança precisam entender as limitações relacionadas com o grau de precisão que pode ser esperado de uma auditoria. Eles também precisam estar cientes de que não é economicamente viável planejar procedimentos de auditoria que fornecerão segurança absoluta de que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes. Uma auditoria pode fornecer apenas segurança razoável nesse aspecto.

Quando são identificadas distorções pelo auditor no decorrer da auditoria, o primeiro passo é solicitar à administração que todas as distorções não corrigidas sejam corrigidas. Se a administração decide não corrigir certas distorções, o auditor deve então comunicar aos responsáveis pela governança:

- detalhes das distorções não corrigidas e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no relatório do auditor independente (a menos que proibido por lei ou regulamento);
- distorções não corrigidas individualmente relevantes; e
- o efeito de distorções não corrigidas relacionadas com períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Atualização da Materialidade

A avaliação preliminar da materialidade global e da materialidade para execução da auditoria pode mudar desde o planejamento inicial da auditoria até a época de avaliação dos resultados dos procedimentos de auditoria. Isso pode ser resultante de mudança nas circunstâncias ou de mudança no conhecimento do auditor em decorrência da execução de procedimentos de auditoria. Por exemplo, se os procedimentos de auditoria são executados antes do final do período, o auditor preverá os resultados das operações e a posição financeira. Se os resultados das operações e a posição financeira reais são substancialmente diferentes, as avaliações de materialidade e do risco de auditoria também podem mudar.

Redução do Nível de Materialidade em Relação ao Período Anterior

Quando as circunstâncias mudam de um período para o outro, o auditor deve considerar o efeito de qualquer distorção sobre o patrimônio líquido inicial. Por exemplo, quando as vendas e a receita são substancialmente inferiores às do período anterior, é necessária uma materialidade inferior. Podem existir erros em valores iniciais, uma vez que a auditoria foi conduzida anteriormente usando um nível de materialidade mais alto. Para reduzir o risco de um erro relevante ocorrer no patrimônio líquido inicial, o auditor pode executar procedimentos adicionais de auditoria sobre os saldos iniciais de ativos e passivos.

PONTO A CONSIDERAR

Novos trabalhos

Ao aceitar um novo trabalho de auditoria, indagar sobre a materialidade global usada pelo auditor antecessor. Se disponível, isso ajudaria a determinar se pode ser necessário executar procedimentos adicionais de auditoria sobre os saldos de ativos e passivos iniciais.

Uso de especialistas da administração

Assegurar que quaisquer especialistas empregados pela entidade (para assessorar a entidade na elaboração das demonstrações contábeis) ou utilizados pela equipe de auditoria sejam instruídos a usar um nível de materialidade apropriado em relação ao trabalho que executam.

6.7 Documentação

Documentar a determinação a seguir descrita e dos fatores considerados em sua determinação:

- Materialidade global.
- Quando aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.
- Materialidade para execução da auditoria.
- Qualquer revisão dos fatores anteriores no decorrer da auditoria.

6.8 Estudos de Caso — Determinação e Utilização da Materialidade

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

A materialidade é frequentemente documentada em uma planilha que inclui um resumo de resultados operacionais e proporciona espaço para outras considerações sobre materialidade, tais como fatores qualitativos.

Estudo de Caso A - Móveis Defta

Móveis Defta

(Trecho)

Avaliação de materialidade

Os principais usuários das demonstrações contábeis são o banco e os acionistas. O nível de materialidade usado no último período foi 8.000€.

Ver PT ref. # para possíveis valores de materialidade baseados no lucro proveniente de operações em continuidade e nas receitas. De acordo com nosso julgamento profissional, decidimos basear nossa materialidade em 5% do lucro antes dos impostos depois de acrescentar o bônus da administração de 70.000€. Outras bases para materialidade, como receitas, também foram consideradas, porém concluiu-se que o lucro antes dos impostos seria o valor mais significativo em relação aos usuários das demonstrações contábeis identificados.

Para esse período, o plano é usar o valor de 10.000€ como a materialidade global. O conceito de materialidade e sua utilização na auditoria foram discutidos em termos gerais com o cliente.

Com base no julgamento profissional e nos tipos de distorções identificadas em auditorias anteriores, a materialidade global para execução da auditoria foi definida em 7.500€.

Foi definida uma materialidade específica para impostos sobre vendas locais em 1.000€, uma vez que devemos auditar e emitir relatório sobre esse valor ao governo local.

Ver, também, PT 615 sobre análise quantitativa.....

Preparado por: JF **Data:** 8 de dezembro de 20X2

Revisado por: LF **Data:** 5 de janeiro de 20X3

Estudo de Caso – Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Trecho)

Avaliação de materialidade

Os principais usuários das demonstrações contábeis são o banco e os proprietários.

O nível de materialidade usado no último período foi 3.000€.

Considerando as necessidades dos usuários, decidimos basear a materialidade em aproximadamente 1% das vendas. Segundo nosso julgamento, as receitas proporcionam uma base mais estável para a materialidade do que o lucro antes dos impostos. Para esse período, planejamos usar o valor de 2.500€ como a materialidade global. O conceito de materialidade e sua utilização na auditoria foram discutidos em termos gerais com o cliente.

Com base no julgamento profissional, que se baseia em grande parte na história de erros em períodos anteriores, a materialidade global para execução da auditoria foi definida em 1.800€.

Outros assuntos

Ver PT 615 para.....

Preparado por: JF

Data: 8 de dezembro de 20X2

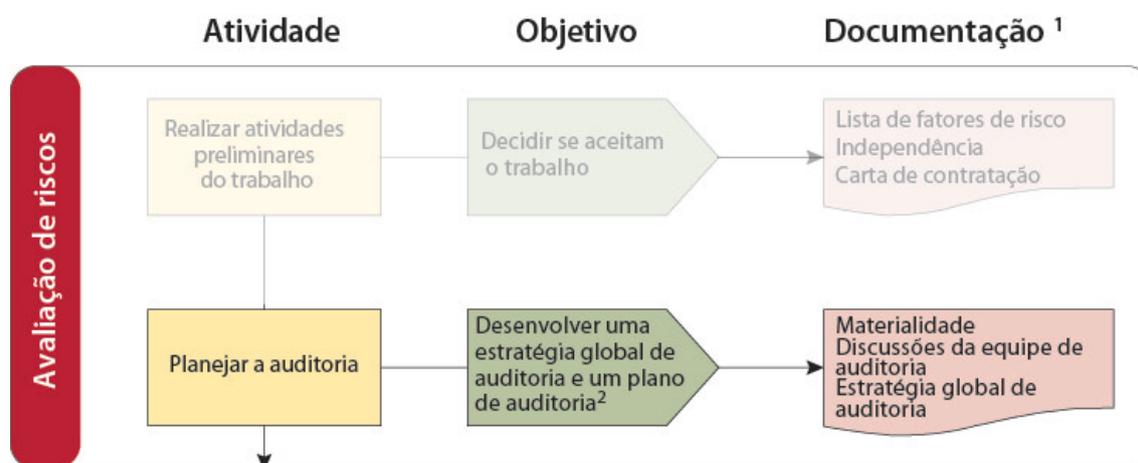
Revisado por: LF

Data: 5 de janeiro de 20X3

7. Discussões da Equipe de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Objetivo e natureza das discussões exigidas entre a equipe de auditoria sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes.	240, 300, 315

Quadro 7.0-1



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	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.15	A NBC TA 315 requer a discussão entre os membros da equipe de trabalho e que o sócio (ou responsável técnico) do trabalho determine os assuntos que devem ser comunicados aos membros da equipe não envolvidos na discussão. Essa discussão deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis à distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros (ver itens A10 e A11).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.44	<p>O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria no entendimento da entidade e seu ambiente e a avaliação dos riscos de distorção relevante pelo auditor, exigida pela NBC TA 315:</p> <p>(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</p> <p>(b) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude no âmbito das demonstrações contábeis e das afirmações.</p>
315.10	<p>O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe encarregada do trabalho discutirão a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade à distorção relevante e a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e às circunstâncias da entidade. O sócio do trabalho deve determinar quais assuntos devem ser comunicados aos membros da equipe encarregada do trabalho não envolvidos na discussão (ver itens A14 a A16).</p>

7.1 Visão Geral

Um elemento fundamental no sucesso de qualquer trabalho de auditoria é a boa comunicação entre os membros da equipe de auditoria. A comunicação começa com a nomeação dos membros da equipe, organizando-se uma reunião de equipe para planejar o trabalho, e depois continua durante todo o trabalho. Os benefícios incluídos na boa comunicação estão apresentados a seguir.

Quadro 7.1-1

Benefícios	
Necessidade de Comunicação Contínua entre os Membros da Equipe de Auditoria	<p>Produtividade da auditoria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cada pessoa da equipe deve entender a entidade sendo auditada, a estrutura de relatório financeiro a ser usada, qual será seu papel específico na auditoria e as expectativas sobre como e quando o trabalho será executado. • A possibilidade de se executar uma auditoria mais/menos detalhada será significativamente reduzida.
	<p>Eficácia da auditoria</p> <ul style="list-style-type: none"> • A equipe recebe informações sobre o cliente e sobre as expectativas da auditoria diretamente do pessoal sênior, como o sócio do trabalho. • As discussões sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis a distorções relevantes ajudarão a determinar os riscos de negócio e de fraude que devem ser tratados. • Serão tomadas melhores decisões sobre a natureza, época e extensão da avaliação de riscos e dos procedimentos adicionais de auditoria. • Linhas abertas de comunicação permitem respostas rápidas a novas informações em áreas como transações/eventos não usuais, partes relacionadas e assuntos de relatório.

Benefícios	
Necessidade de Comunicação Contínua entre os Membros da Equipe de Auditoria (continuação)	<p>Desenvolvimento da equipe</p> <ul style="list-style-type: none"> • As melhores práticas de auditoria serão transferidas dos sócios para a equipe. • A equipe será incentivada a fazer perguntas e reconsiderar a eficácia das respostas do período anterior aos riscos avaliados.

Uma comunicação contínua eficaz requer:

- envolvimento (e atenção exclusiva) do sócio do trabalho e do pessoal sênior; e
- disposição do pessoal sênior de ouvir a equipe de nível júnior. Isso inclui o entendimento do trabalho pela perspectiva da equipe de nível júnior, incentivando suas perguntas e sugestões, e depois fornecendo um retorno.

O quadro a seguir resume o que deve ser considerado e discutido nas comunicações da equipe de auditoria.

Quadro 7.1-2

Comunicações da equipe de auditoria

<p>Designação de membros da equipe e seus papéis</p> <p>Considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Habilidades e experiência - Necessidade de especialistas - Necessidade de revisor do controle de qualidade do trabalho 	<p>Reunião de planejamento da equipe</p> <p>Discutir:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Materialidade - Ideias baseadas no conhecimento da entidade - Possíveis riscos de negócio e de fraude - Como/onde as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis à distorção relevante - Plano de auditoria incluindo quem, onde e quando - Supervisão e revisão 	<p>Durante e depois da auditoria</p> <p>Discutir:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Resultados e andamento da auditoria e assuntos identificados - Mudanças no plano de auditoria - Novas informações - Eventos/transações não usuais - Sugestões para a auditoria do próximo período
---	--	--

PONTO A CONSIDERAR

As discussões da equipe de auditoria são fundamentais para uma auditoria eficaz. Evitar a tentação de correr com a agenda por causa de outras pressões de tempo. Essas discussões possibilitam que sejam discutidos os riscos da auditoria, desenvolvidos cenários de fraude e esboçadas possíveis respostas. Além disso, fornece uma oportunidade de a equipe aprender sobre o negócio da entidade e o que se espera dela na auditoria. A equipe também pode ser incentivada a apresentar suas ideias sobre como a auditoria pode ser aperfeiçoada.

7.2 Reunião de Planejamento da Equipe de Auditoria

Em trabalhos de grande porte, deve ser programada uma reunião de planejamento bem antes do início do trabalho em campo. Isso dará o tempo necessário para preparar ou fazer mudanças no plano de auditoria detalhado. Em trabalhos muito pequenos, pode-se fazer o planejamento por meio de breves discussões no início do trabalho e à medida que a auditoria avança.

Os membros da equipe devem ser incentivados a vir às reuniões com espírito questionador e preparados para participar e compartilhar informações com ceticismo profissional. Devem deixar de lado qualquer convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros. A extensão da discussão deve ser influenciada pelos papéis, pela experiência e pelas necessidades de informação dos membros da equipe responsável pelo trabalho de auditoria.

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

Quadro 7.2-1

Áreas-chave a Serem Tratadas	Objetivo: Ter uma discussão aberta
<p>Compartilhar Ideias sobre a Entidade, Tais Como as Pessoas, as Operações e os Objetivos</p>	<p>A entidade</p> <ul style="list-style-type: none"> • História e objetivos de negócio. • A cultura corporativa. • Mudanças em operações, pessoal ou sistemas. • Aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e às circunstâncias da entidade. <p>Administração</p> <ul style="list-style-type: none"> • A natureza/estrutura da entidade e da administração. • A atitude em relação a controle interno. • Incentivos para que seja cometida fraude. • Mudanças inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida de empregados-chave. • Quaisquer indicações de tendenciosidade da administração. <p>Fatores de risco conhecidos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Experiência de trabalhos de auditoria anteriores. • Fatores de risco de negócio significativos. • Oportunidade de perpetração de fraude.

Áreas-chave a Serem Tratadas	Objetivo: Fazer um “brainstorm” sobre ideias e possíveis abordagens de auditoria
<p>“Brainstorm”</p>	<p>Potencial para erros e fraude</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que áreas das demonstrações contábeis podem ser suscetíveis à distorção relevante (fraude e erro)? Essa etapa é um requisito em todas as auditorias. • Como a administração pode perpetrar e encobrir relatórios financeiros fraudulentos? Pode ser útil desenvolver diversos cenários de fraude ou, quando possível, usar os serviços de um contador com experiência forense. Considerar lançamentos contábeis, tendenciosidade da administração em estimativas/provisões, mudanças nas políticas contábeis, etc. • Como os ativos poderiam ser apropriados ou utilizados indevidamente para fins pessoais? • Existem incentivos de cunho não individual (tais como manter uma fonte de recursos para uma entidade sem fins lucrativos) para manipular as demonstrações contábeis? <p>Resposta aos riscos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quais procedimentos/abordagens de auditoria possíveis podem ser considerados para responder aos riscos identificados antes? • Considerar se um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem executados.
<p>Planejamento da Auditoria</p>	<p>Áreas específicas a serem tratadas</p> <p>Assegurar que os requisitos específicos de todas as NBC TAs relevantes para a auditoria sejam adequadamente tratados no plano da auditoria. As NBC TAs que incluem procedimentos específicos a serem executados são as seguintes:</p> <p>NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis</p> <p>NBC TA 402 - Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços</p> <p>NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas</p> <p>NBC TA 550 - Partes Relacionadas</p> <p>NBC TA 600 - Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes</p> <p>Fornecer orientação para a equipe de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • determinar níveis de materialidade; • atribuir papéis e responsabilidades; • fornecer à equipe uma visão geral das seções de auditoria pelas quais ela é responsável por completar. Tratar a abordagem exigida, considerações especiais, a época, a documentação requerida, a extensão da supervisão fornecida, a revisão de arquivos e quaisquer outras expectativas; e • enfatizar a importância de manter o ceticismo profissional durante toda a auditoria.

Nota: Se alguns membros (nível júnior) não puderem (ou não forem convidados) a participar da reunião, o sócio do trabalho determina quais assuntos levantados devem ser comunicados a eles.

PONTO A CONSIDERAR

Enfatizar a importância de a equipe estar alerta a indicações de desonestidade, porém tomar cuidado para não tirar conclusões antecipadas, especialmente ao discutir constatações com a administração ou equipe da entidade. Indicar possíveis circunstâncias (bandeira vermelha) que, se encontradas, poderiam indicar a possibilidade de fraude.

Geralmente, descobre-se uma fraude por meio da identificação de padrões, exceções e esquisitices em transações e eventos. Por exemplo, um documento falso de pequeno valor em uma conta de despesa seria irrelevante para as demonstrações contábeis por si só, mas poderia indicar um problema muito maior como falta de integridade da administração.

7.3 Comunicação Durante e ao Término da Auditoria

Cada membro da equipe de auditoria terá uma visão ligeiramente diferente sobre a entidade. Algumas das informações coletadas por um membro particular da equipe podem inclusive não fazer sentido a menos que combinadas com as informações obtidas por outros membros da equipe. Isso é especialmente verdadeiro em relação a fraude, quando a identificação de padrões, esquisitices e exceções pouco significativas pode levar à sua detecção definitiva.

Uma analogia simples seria um quebra-cabeça. Cada parte isoladamente não deixa uma pessoa ver toda a figura. Só quando se juntam todas as peças é possível ver a figura inteira. O mesmo aplica-se à auditoria. Somente quando os conhecimentos/as constatações individuais de cada auditor são compartilhados com a equipe é que surge a figura como um todo. Isso pode ser visualizado no quadro a seguir.

Quadro 7.3-1

Compartilhamento de Constatações



As discussões da equipe não precisam ater-se apenas à reunião de planejamento. Os membros da equipe de auditoria devem ser incentivados a comunicar e compartilhar as informações que obtiverem durante o curso da auditoria sobre assuntos de relevância, especialmente quando isso afeta a avaliação de risco e os procedimentos de auditoria planejados.

PONTO A CONSIDERAR

Fazer reuniões de atualização curtas em momentos estratégicos ao longo da auditoria

Além das discussões de planejamento da auditoria no início do trabalho, pode ser útil (mas não exigido) que a equipe de auditoria, mesmo pequena, se reúna (ou organize uma conferência telefônica) e discuta constatações da auditoria após as fases da auditoria mencionadas a seguir.

Execução de procedimentos de avaliação de risco e procedimentos adicionais de auditoria

Essas sessões de atualização não precisam ser formais ou longas, mas permitem que os membros da equipe de auditoria relatem verbalmente suas constatações, exceções encontradas e preocupações observadas. Eles também podem relatar quaisquer assuntos (ainda que pequenos) que pareceram estranhos ou não fizeram sentido. Muitas vezes são as pequenas questões que, quando combinadas com informações obtidas por outros membros da equipe, apontam para um possível fator de risco (como fraude) que exige a execução de trabalho adicional. Mesmo quando a equipe de auditoria é composta de apenas duas pessoas, essas reuniões podem gerar resultados significativos.

Término da auditoria

Uma vez concluída a auditoria anterior, a tentação é sempre prosseguir e começar o próximo trabalho. Conseqüentemente, pode-se perder muito do conhecimento que poderia ser útil na execução da auditoria do período seguinte. Uma reunião curta ou uma conferência telefônica depois de cada auditoria pode ser usada para obter um retorno da equipe de auditoria e determinar o que pode ser melhorado. Isso incluiria identificar:

- áreas de auditoria que necessitam de mais ou de menos atenção no futuro;
- quaisquer outras constatações inesperadas, transações não usuais ou pressões financeiras sobre pessoal que podem ser indicadores de fraude ou de incentivo à fraude;
- quaisquer mudanças planejadas que afetarão futuros trabalhos, tais como mudanças do pessoal-chave, novo financiamento, uma aquisição, novos produtos ou serviços, a instalação de novo sistema contábil ou outras mudanças no controle interno;
- áreas em que poderia ser fornecida assessoria adicional pela entidade, tais como uma análise de certas áreas das demonstrações contábeis; e
- quando existem fatores de risco significativos, a reunião de atualização também pode tratar de se a firma quer continuar com o cliente no próximo período. Se a firma renunciar logo depois de terminada a auditoria, as razões estarão frescas na cabeça de todos e a entidade terá mais tempo para encontrar outro auditor.

Na reunião de planejamento inicial, pode-se programar data e hora para essas sessões de atualização.

7.4 Estudos de Caso — Discussões da Equipe de Auditoria

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Pode ser útil fazer circular as demonstrações contábeis mais recentes, a lista dos riscos avaliados de períodos anteriores (ou do período corrente, se atualizada) e a resposta de auditoria para os membros da equipe de trabalho antes da reunião. Na reunião, enfatizar a necessidade de ceticismo profissional e a necessidade de comunicar imediatamente qualquer situação suspeita ou possível sinal de alerta de fraude.

A documentação pode ser na forma de pauta-padrão ou memorando para arquivo.

Estudo de Caso A - Móveis Defta

Data da reunião: 8 de dezembro de 20X2

Item da agenda	Ata da reunião
1. Materialidade e saldos contábeis significativos.	<i>Aumentar a materialidade global para 10.000€, com base no crescimento da rentabilidade e das vendas, e a materialidade para execução da auditoria para 7.500€.</i>
2. Época, datas-chave e disponibilidade de pessoal do cliente.	<i>Confirmado que a época do período anterior é apropriada e que nossas solicitações de ajuda da administração para a preparação de certos demonstrativos são razoáveis.</i>
3. O que se pode aprender de experiências passadas, tais como assuntos/eventos que causaram atrasos e áreas que necessitam de uma auditoria mais/menos detalhada?	<i>O controle interno de estoques foi insatisfatório no ano passado e resultou em trabalho adicional. O cliente indicou que serão tomadas providências antes do final deste período.</i>
4. Existe alguma preocupação recente sobre integridade da administração, continuidade dos negócios, litígio, etc.?	<i>Ver artigo de jornal ref.: Parvin. Pode ser um caso isolado, mas devemos ser cautelosos.</i>
5. Mudanças nesse período em operações comerciais e/ou condição financeira, regulamentos do setor, políticas contábeis usadas e pessoas.	<i>As vendas pela Internet representam atualmente 12% das vendas. Além disso, existem planos de crescimento significativo. Isso pressionará a disponibilidade financeira, o controle interno e os sistemas operacionais. A atual contração econômica exerce uma pressão adicional para que a organização mantenha os níveis de venda apesar da queda na demanda e nos preços de venda.</i>
6. Suscetibilidade das demonstrações contábeis a fraude. Quais as possíveis maneiras de a entidade ser fraudada? Desenvolver alguns cenários possíveis e depois planejar procedimentos que confirmariam ou dissipariam qualquer suspeita.	<i>Existe a possibilidade de haver tendenciosidade e transgressão da administração para evitar obrigações de impostos. Estimativas da administração, lançamentos no livro diário e transações com partes relacionadas são suscetíveis à manipulação. Além disso, Arjan (vendedor sênior) tem um estilo de vida caro. Devemos analisar, também, os cálculos de bônus e a receita de vendas.</i>
7. Riscos significativos que requerem atenção especial.	<i>Descumprimento de cláusulas bancárias. Suraj diz que renegociará os prazos bancários nesse período para conseguir alguma flexibilidade.</i>
8. Respostas de auditoria apropriadas aos riscos identificados.	<i>O plano de auditoria detalhado foi revisado detalhadamente pelo membro da equipe responsável e diversas eficiências foram identificadas.</i>
9. Considerar a necessidade de habilidades especializadas ou consultores, testes de controles internos versus procedimentos substantivos, a necessidade de introduzir imprevisibilidade em alguns testes de auditoria e o trabalho que poderia ser concluído pelo cliente.	<i>Especialista em TI para cuidar de vendas pela Internet e controles de TI em geral. Visita programada para dezembro desse período.</i>
10. Papéis da equipe de auditoria, programação, e revisões de arquivos.	<i>Os planos de auditoria gerais e detalhados foram atualizados.</i>
Preparado por: FJ Data: 8 de dezembro de 20X2 Revisado por: LF Data: 5 de janeiro de 20X3	

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Memorando para arquivo: Kumar & Co.

Em 8 de dezembro de 20X2, a equipe de auditoria (sócio e sênior) reuniu-se para planejar o trabalho de auditoria da Kumar & Co.

Discutiu-se o seguinte:

- A materialidade global diminuiu para 2.500€ com base na queda da rentabilidade e das vendas. A materialidade para execução de auditoria foi definida em 1.800€.
- O foco de Raj foi desviado recentemente devido a assuntos familiares. O trabalho do contador pode não ter sido adequadamente revisado. Isso faz com que Ruby tenha muito controle sobre os números informados. Qualquer erro intencional ou não de Ruby poderia passar despercebido. Isso deve ser tratado como risco de fraude significativo na auditoria.
- Pode ocorrer tendenciosidade e transgressão da administração para evitar obrigações de impostos ou violações de cláusulas bancárias. As estimativas da administração têm sido tradicionalmente conservadoras. A equipe de auditoria foi aconselhada a ficar alerta quanto a qualquer coisa que pareça não usual.
- Prestaremos máxima atenção a transações e precificação de produtos referentes à parte relacionada, Defta.

Plano de auditoria:

- Está confirmado que a época do período anterior é apropriada e que solicitaremos novamente a ajuda da administração para a preparação de certos demonstrativos. Entretanto, considerando que a Kumar & Co. teve dificuldade para nos conseguir os demonstrativos solicitados no último período, passaremos um tempo com Ruby neste período e forneceremos exemplos de demonstrativos para assegurar que ela entenda o que precisamos e as datas requeridas.
- O plano de auditoria detalhado foi revisado detalhadamente. Os procedimentos em algumas áreas foram expandidos com base no risco avaliado e diversos outros procedimentos em que o risco avaliado era baixo foram eliminados.
- Decidimos que será mais eficiente realizar procedimentos substantivos do que testes de controles, uma vez que não há afirmações em que os procedimentos substantivos isoladamente deixaram de fornecer evidência de auditoria suficiente e apropriada.

Preparado por: FJ

Data: 8 de dezembro de 20X2

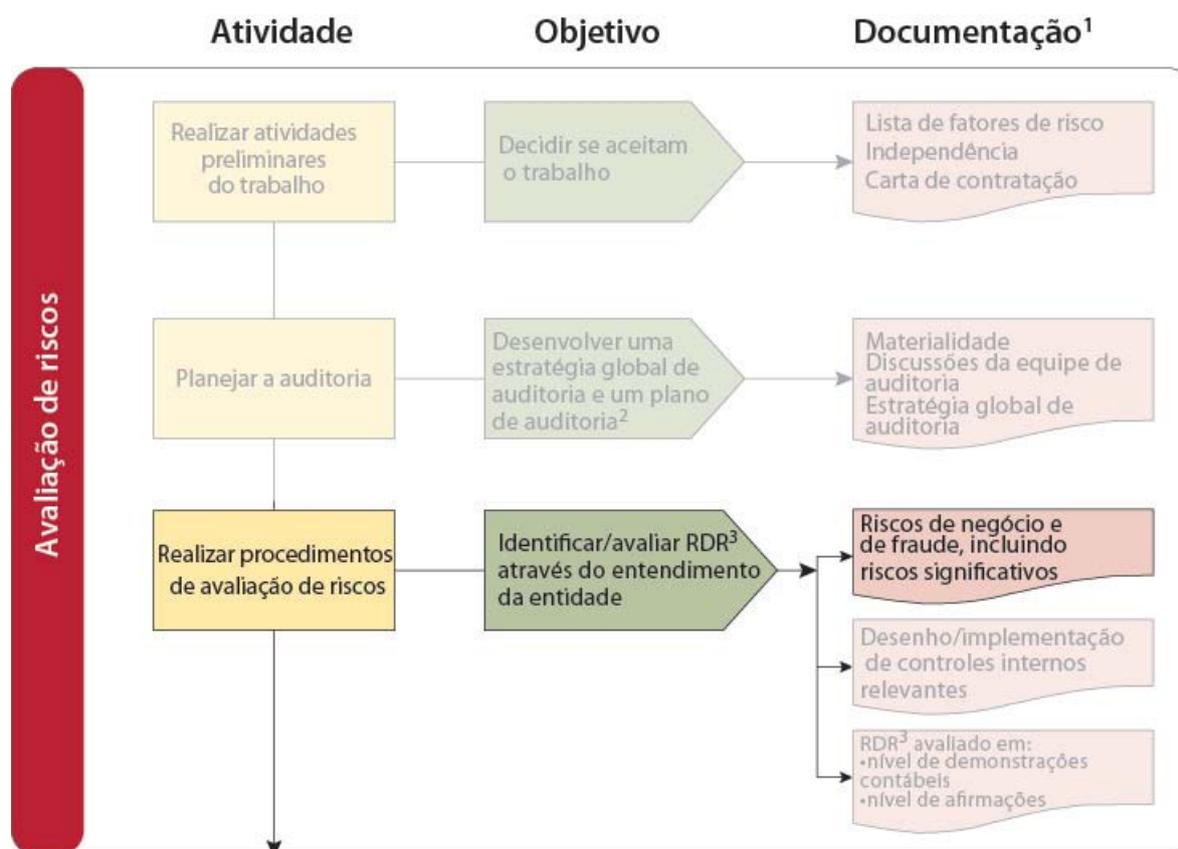
Revisado por: LF

Data: 5 de janeiro de 20X3

8. Riscos Inerentes – Identificação

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Como identificar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.	240, 315

Quadro 8.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Objetivos da NBC TA
240.10	Os objetivos do auditor são: <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude; (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e (c) responder adequadamente em face da fraude ou da suspeita de fraude identificada durante a auditoria.
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.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
200.13	Para fins das NBC TAs, os termos a seguir têm os seguintes significados : <ul style="list-style-type: none"> (n) <u>Risco de distorção relevante</u> é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações: <ul style="list-style-type: none"> (i) <u>risco inerente</u> é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados; e (ii) <u>risco de controle</u> é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.
240.11	Para efeito desta Norma, os termos a seguir têm os seguintes significados: <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>Fraude</u> é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal. (b) <u>Fatores de risco de fraude</u> são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.
240.12	Nos termos da NBC TA 200, item 15, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade (ver itens A7 e A8).
240.13	A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso (ver item A9).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.15	A NBC TA 315 requer a discussão entre os membros da equipe de trabalho e que o sócio (ou responsável técnico) do trabalho determine os assuntos que devem ser comunicados aos membros da equipe não envolvidos na discussão. Essa discussão deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros (ver itens A10 e A11)
240.17	<p>O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente 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).
240.22	O auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
240.23	O auditor deve considerar se outras informações por ele obtidas indicam riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A22).
240.24	O auditor deve avaliar se as informações obtidas com outros procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas realizadas indicam a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores de risco de fraude não indiquem necessariamente a sua efetiva existência, eles muitas vezes estão presentes em ocorrências de fraude e, portanto, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A23 a A27).
240.44	<p>O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria no entendimento da entidade e seu ambiente e a avaliação dos riscos de distorção relevante pelo auditor, exigida pela NBC TA 315:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 âmbito das demonstrações contábeis e das afirmações.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.11	<p>O auditor deve obter entendimento do seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (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, saldos de contas e 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 (e) a mensuração e revisão do desempenho das operações da entidade (ver itens A36 a A41).

8.1 Visão Geral

A identificação de riscos é a pedra fundamental da auditoria. Baseia-se nos procedimentos do auditor para entender a entidade e seu ambiente, sendo parte integrante desses procedimentos. Sem um sólido entendimento da entidade, o auditor pode não identificar certos fatores de risco. Por exemplo, se as vendas de um cliente apresentaram aumento, seria importante para o auditor saber que as vendas do setor como um todo estavam na verdade, em acentuado declínio.

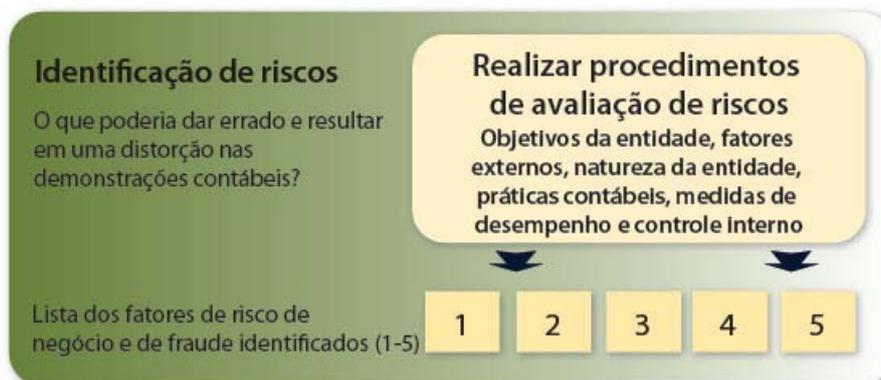
O objetivo da fase de avaliação de risco é identificar fontes de risco e depois avaliar se existe a possibilidade de elas resultarem em uma distorção relevante nas demonstrações contábeis. Ela fornece ao auditor as informações necessárias para direcionar o esforço de auditoria às áreas em que o risco de distorção relevante é maior e não às áreas que apresentam risco menor.

A avaliação de risco é composta de duas partes distintas:

- Identificação de riscos (indagação de “o que pode dar errado”).
- Avaliação de risco (determinação da importância de cada risco).

A avaliação de risco é tratada no Volume 2, Capítulo 9, e está ilustrada a seguir.

Quadro 8.1-1



PONTO A CONSIDERAR

Primeiro, identificar os riscos

Não se pode avaliar um risco que não tenha sido primeiro identificado. Evitar a tentação de pressupor que, pelo fato de a entidade ser de pequeno porte, não existam riscos relevantes ou que os riscos de distorção relevante serão os mesmos que no período anterior. Podem existir agora novos riscos e a natureza/importância de alguns riscos anteriormente identificados pode ter mudado.

Depois do primeiro trabalho, focar no que mudou do período anterior

Depois do primeiro trabalho, focar no que mudou em cada uma das seis fontes do período anterior (ou seja, natureza externa da entidade, por exemplo) em vez de começar tudo de novo. Isso economizará tempo e focará a atenção na natureza e no efeito dos novos riscos que podem existir agora e em revisões dos riscos anteriormente identificados.

8.2 Tipos de Risco

Existem duas classificações de risco principais:

- Risco de negócio.
- Risco de fraude.

A diferença entre risco de negócio e risco de fraude é que o risco de fraude é resultante de ações deliberadas de uma pessoa. Isso pode ser visualizado no quadro a seguir.

Quadro 8.2-1



Nota: Em muitas circunstâncias, o risco pode ser tanto de negócio quanto de fraude. Por exemplo, a introdução de novo sistema contábil cria incerteza (erros podem ser cometidos à medida que o pessoal aprende o novo sistema) e seria classificada como risco de negócio. Entretanto, também poderia ser classificada como risco de fraude porque alguém poderia tirar vantagem da incerteza para apropriar-se indevidamente de ativos ou manipular as demonstrações contábeis.

Risco de Negócio

O termo “risco de negócio” engloba mais do que apenas os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Os riscos de negócio decorrem de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que poderiam afetar de maneira adversa a capacidade da entidade de alcançar seu objetivo e executar suas estratégias. Isso também poderia incluir a determinação de objetivos e estratégias inadequados.

O risco de negócio também inclui eventos que surgem da mudança, complexidade ou falha em reconhecer a necessidade de mudança. A mudança pode surgir, por exemplo:

- do desenvolvimento de novos produtos que não dão certo;
- de mercado inadequado, mesmo se novos produtos forem desenvolvidos com sucesso; ou
- de falhas nos produtos que podem resultar em passivos e prejudicar a reputação da entidade.

Risco de Fraude

O risco de fraude está relacionado com eventos ou condições que indicam incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou oferecem oportunidade para que ela ocorra.

O entendimento do negócio e dos fatores de risco de fraude pelo auditor aumenta a probabilidade de serem identificados os riscos de distorção relevante. Entretanto, o auditor não é responsável por identificar nem avaliar todos os possíveis riscos de negócio.

8.3 Fontes de Informação sobre a Entidade

O primeiro passo no processo de avaliação de riscos é coletar (ou atualizar) a maior quantidade possível de informações relevantes sobre a entidade. Essas informações fornecem um sistema de referência para a identificação e avaliação de possíveis fatores de risco.

As informações sobre a entidade e seu ambiente podem ser obtidas de fontes internas e externas. Em muitos casos, o auditor começará com as informações de fontes internas. Essas informações podem, para verificação de sua consistência, ser comparadas com informações obtidas de fontes externas, tais como dados de associações comerciais e dados sobre condições econômicas em geral, que podem frequentemente ser obtidas pela Internet. O quadro a seguir apresenta as possíveis fontes de informação disponíveis.

Quadro 8.3-1



PONTO A CONSIDERAR

Uma importante fonte de informações que é frequentemente negligenciada são os arquivos de papéis de trabalho do auditor de trabalhos de períodos anteriores. Eles contêm muitas vezes informações valiosas sobre assuntos, tais como:

- considerações ou assuntos a serem tratados no planejamento da auditoria do período atual;
- avaliação e fonte de possíveis ajustes e erros não corrigidos;
- áreas em que ocorrem desacordos recorrentes, tais como as premissas usadas para estimativas contábeis;
- áreas que aparentemente são suscetíveis a erro; e
- assuntos levantados na comunicação do auditor com a administração e os responsáveis pela governança.

As informações obtidas dos procedimentos de avaliação de risco conduzidos antes da aceitação ou continuação do trabalho podem ser usadas como parte do entendimento da entidade pela equipe de auditoria.

8.4 Procedimentos de Avaliação de Risco

Com base nas informações obtidas sobre a entidade, o auditor está agora em posição de planejar os procedimentos de avaliação de risco discutidos no Volume 1, Capítulo 8. Esses procedimentos de avaliação de risco serão desenhados para obter e documentar o entendimento da entidade e seu ambiente, incluindo o controle interno.

O alcance do entendimento necessário para que o auditor identifique riscos está contido nas seis áreas-chave, como apresentado a seguir.

Quadro 8.4-1

A. Fatores externos	Natureza do setor Ambiente regulatório Estrutura de relatório financeiro
B. Natureza da entidade	Operações e pessoal-chave Controle e governança Investimento, estrutura e financiamento
C. Práticas contábeis	Seleção e aplicação Razões para mudanças Adequação para a entidade
D. Objetivos e estratégias da entidade	Planos e estratégias do negócio Implicações financeiras e riscos assumidos
E. Mensuração/revisão de desempenho financeiro	O que é mensurado Quem revisa os resultados financeiros
F. Controle interno relevante para a auditoria	Processos e controles relevantes para reduzir riscos no nível de entidade e no nível de transações

A suficiência de informações (profundidade do entendimento) necessária para o auditor é uma questão de julgamento profissional. É menor do que a possuída pela administração para a gestão da entidade. A última seção (“F” no quadro anterior), que se refere a controles internos relevantes para a auditoria, é discutida no Volume 1, Capítulo 5, e Volume 2, Capítulos 4, 11 e 12.

A obtenção de entendimento da natureza da entidade e seu ambiente, incluindo controle interno, tem diversos benefícios, conforme descrito a seguir.

Quadro 8.4-2

Fornecer Sistema de Referência	
Benefícios Obtidos do Entendimento da Entidade	<p>Identificação de riscos e desenvolvimento de respostas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Possibilidade de fazer julgamentos sobre as avaliações de risco. • Desenvolvimento de respostas adequadas para riscos identificados de distorção relevante nas demonstrações contábeis. • Estabelecimento de materialidade (consultar Volume 2, Capítulo 6). • Desenvolvimento de expectativas necessárias para execução de procedimentos analíticos. • Desenho/execução de procedimentos adicionais de auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. • Avaliação da suficiência/adequação de evidência de auditoria obtida (por exemplo, adequação de premissas usadas e representações verbais e formais da administração). <p>Revisão das demonstrações contábeis</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação da seleção e aplicação de práticas contábeis pela administração. • Consideração da adequação das divulgações das demonstrações contábeis. • Identificação de áreas de auditoria para consideração especial (por exemplo, transações com partes relacionadas, acordos contratuais não usuais ou complexos, continuidade operacional ou transações não usuais).

PONTO A CONSIDERAR

A obtenção de entendimento da entidade não é uma tarefa isolada que pode ser concluída no início da auditoria e depois deixada de lado. É importante continuar aprendendo sobre a entidade ao longo da auditoria e permanecer alerta a fatores de risco não identificados anteriormente ou quando a avaliação de riscos original precisa ser atualizada.

8.5 Fontes de Risco

Erros e fraude nas demonstrações contábeis decorrem de fatores de risco originados em uma das seis áreas necessárias de entendimento da entidade (ver Quadro 8.4-1)

Um exemplo seria um imposto novo e complexo imposto à entidade. Isso seria um fator de risco externo. Um risco de distorção nas demonstrações contábeis poderia ser uma interpretação errada da nova lei, que resultou no cálculo incorreto de imposto a pagar e do valor devido. Observar que a fonte (ou causa) dos riscos é o novo imposto que afeta a entidade e não o erro de cálculo, que é o efeito do fator de risco. Como consequência do novo imposto, o risco de erro de cálculo aumenta.

O quadro a seguir apresenta as seis áreas de entendimento como sendo potenciais fontes de risco.

Quadro 8.5-1



* RDR = Riscos de distorção relevante

Exemplos de fontes de risco (mas não o efeito sobre áreas específicas de demonstrações contábeis) estão descritos a seguir.

Quadro 8.5-2

Fontes de Risco de Negócio e de Fraude	
Objetivos e Estratégias do Negócio	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivos e estratégias inadequados, não realistas ou extremamente agressivos. • Novos produtos ou serviços, ou ingresso em novas linhas de negócio. • Ingresso em áreas de negócio/transações com as quais a entidade tem pouca experiência. • Inconsistências entre estratégias de TI e de negócio. • Resposta a rápido crescimento ou queda nas vendas que pode pressionar os sistemas de controle interno e as habilidades das pessoas. • Uso de acordos de financiamento complexos. • Reestruturações societárias. • Transações significativas com partes relacionadas.

Fontes de Risco de Negócio e de Fraude	
Fatores Externos	<ul style="list-style-type: none"> • Situação da economia e mudanças na regulamentação governamental. • Demanda pelos produtos e serviços da entidade em declínio. • Regulamentação com alto grau de complexidade. • Mudanças no setor. • Incapacidade de obter recursos necessários (materiais ou pessoal habilitado). • Sabotagem deliberada dos produtos e serviços de uma entidade. • Restrições quanto à disponibilidade de capital e de crédito.
Natureza da Entidade	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura e governança corporativas fracas. • Pessoal incompetente em cargos-chave. • Mudanças no pessoal-chave, incluindo saída de executivos-chave. • Complexidade em operações, estrutura organizacional ou produtos. • Falhas de produtos ou serviços que podem resultar em passivos e risco à reputação. • Falha em reconhecer necessidade de mudanças (habilidades exigidas ou tecnologia). • Deficiências no controle interno, especialmente aquelas não tratadas pela administração. • Relacionamentos insatisfatórios com financiadores externos, tais como bancos. • Assuntos de continuidade operacional e liquidez, incluindo perda de clientes importantes. • Instalação de novos sistemas relacionados com relatórios financeiros.
Indicadores de Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas de desempenho não usadas pela administração para avaliar o desempenho da entidade e a concretização de objetivos. • Medidas não usadas para melhorar operações ou tomar ações corretivas.
Políticas Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicação inconsistente de práticas contábeis. • Uso inadequado de práticas contábeis.

Fontes de Risco de Negócio e de Fraude	
Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisão inadequada pela administração das operações diárias. • Controles fracos ou inexistentes sobre as atividades em nível de entidade, tais como recursos humanos, fraude e preparação de informações contábeis, como estimativas e relatórios financeiros. • Controles fracos ou inexistentes sobre transações, tais como receitas, compras, despesas e folha de pagamento. • Salvaguarda de ativos insatisfatória.

8.6 Risco de Fraude

O termo “fraude” refere-se a um ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

A fraude que envolve um ou mais membros da administração ou dos responsáveis pela governança é denominada “fraude da administração”. A fraude que envolve somente empregados da entidade é denominada “fraude de empregados”. Nos dois casos, pode haver conluio dentro da entidade ou com terceiros fora da entidade.

O quadro a seguir descreve os tipos e as características de fraude.

Quadro 8.6-1

	Manipulação de demonstrações contábeis (reportar resultados acima/abaixo do que realmente foi obtido)		Apropriação indébita de ativos (conversão de ativos para uso pessoal)	
Quem?	Proprietários e administração	Empregados	Proprietários e administração	Empregados
Por quê?	Benefício pessoal (economizar imposto, vender o negócio por preço inflacionado ou pagar bônus) Justificar um fim (permanecer no negócio, salvar empregos, manter financiamento, servir à comunidade)	Benefício pessoal (obter bônus baseado em desempenho, ocultar prejuízos ou encobrir ativos roubados)	Benefício pessoal ou ajuda a outra pessoa	Benefício pessoal ou ajuda a outra pessoa
Como?	Transgressão de controles internos, transações falsas/incorrectas, conluio, manipulação de práticas contábeis, aproveitamento das deficiências no controle interno	Transações falsas ou registradas incorretamente, conluio, manipulação de práticas contábeis, aproveitamento das deficiências no controle interno	Transgressão de controles internos, roubo de estoque/ativos, conluio, aproveitamento das deficiências no controle interno	Roubo de estoque/ativos, conluio, aproveitamento das deficiências no controle interno
Quanto?	Frequentemente de grande magnitude devido à posição da administração na entidade e ao seu conhecimento sobre controle interno	Frequentemente de menor magnitude, mas pode aumentar significativamente com o decorrer do tempo se não detectada	Frequentemente baseada em uma necessidade particular. Mesmo se os valores iniciais forem baixos, provavelmente aumentarão se não for rapidamente detectada	Frequentemente baseada em uma necessidade particular. Os valores podem ser baixos, mas aumentarão se não for rapidamente detectada

PONTO A CONSIDERAR

Para cada fator de risco identificado, considerar se existe risco de negócio, risco de fraude, ou ambos. Muitas fontes de risco podem resultar em riscos de negócio e de fraude ao mesmo tempo. Por exemplo, uma mudança no pessoal da contabilidade pode resultar em erros (risco de negócio), mas também pode proporcionar uma oportunidade para alguém cometer uma fraude.

8.7 Tipos e Características de Fraude

Embora possa ocorrer fraude em qualquer nível da organização, a tendência é que ela seja mais séria (e envolva valores monetários mais altos) quando há envolvimento da alta administração.

Algumas das principais condições que criam um ambiente para fraude incluem:

- governança corporativa ineficaz;
- falta de liderança da administração e “tom no topo” insatisfatório;
- altos incentivos fornecidos com base em desempenho financeiro;
- impostos ou outras despesas que são consideradas muito altas ou onerosas;

- complexidade das normas, dos regulamentos e das políticas da entidade;
- expectativas não realistas de banqueiros, investidores ou outras partes interessadas;
- quedas e desvios inesperados de lucratividade;
- metas orçamentárias não realistas a serem atingidas pela equipe; e
- controle interno inadequado, especialmente no caso de mudança organizacional.

Como pode ser concluído a partir do anteriormente descrito, o controle interno antifraude mais eficaz é o forte compromisso dos que ocupam cargos na governança e na alta administração de fazer a coisa certa. Isso é evidenciado por meio de valores articulados da entidade e de compromisso com a ética que são modelados diariamente. Isso vale para organizações de qualquer porte.

8.8 O Triângulo da Fraude

Existem três condições que frequentemente fornecem indícios da existência de fraude. Os contadores forenses muitas vezes referem-se a isso como “triângulo da fraude” (ver quadro a seguir) porque, quando as três condições estão presentes, é altamente provável que esteja ocorrendo fraude.

As condições são:

- **Pressão**
Frequentemente gerada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas.
- **Oportunidade**
Uma cultura corporativa fraca e a falta de procedimentos de controle interno podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada.
- **Racionalização**
Racionalização é a convicção de que a fraude não foi efetivamente cometida. Por exemplo, o perpetrador racionaliza que “não é grande coisa” ou “só estou pegando o que mereço”.

Quadro 8.8-1



Por exemplo, um gerente-proprietário no ramo da construção pode receber uma proposta de trabalho para construir um anexo significativo na casa de um amigo desde que seja uma transação paga em dinheiro e sem documentos envolvidos. Considere as três condições.

- A “**pressão**” sobre o gerente-proprietário poderia ser reduzir impostos que de outra forma seriam recolhidos.
- A “**oportunidade**” de o gerente-proprietário burlar os controles internos sobre o reconhecimento de receita e não registrar a receita da venda.
- A “**racionalização**” seria que o gerente-proprietário já está pagando impostos demais.

Nota: Se uma das três condições não existir, não é provável que a venda à vista seja efetuada.

Ao aplicarem procedimentos de avaliação de risco, os membros da equipe de auditoria precisam considerar a existência das três condições e não apenas a oportunidade de fraude. Considerar fontes de risco de fraude apresentadas a seguir.

Quadro 8.8-2

Fontes de Risco de Fraude	
Incentivos e Pressões	<ul style="list-style-type: none"> • A estabilidade financeira ou lucratividade está ameaçada por condições da economia, do setor ou operacionais da entidade. • Existe uma pressão excessiva para que a administração cumpra as exigências ou expectativas de terceiros ou dos responsáveis pela governança (tais como metas de lucro ou cumprimento de regulamentos ambientais onerosos, por exemplo). • Obrigações financeiras pessoais podem pressionar a administração ou os empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis a roubo a cometerem apropriação indébita desses ativos. • Relações adversas entre a entidade e os empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos. Por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> – futuras dispensas de empregados sabidas ou previstas; – mudanças recentes ou previstas na remuneração de empregados ou nos planos de benefícios; e – promoções, remuneração ou outras recompensas inconsistentes com expectativas. • A situação financeira pessoal de membros da administração e dos responsáveis pela governança pode ser ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade (tais como interesses financeiros, remuneração, garantias, etc.).

Fontes de Risco de Fraude	
Atitudes e Racionalizações	<p>Racionalizações</p> <ul style="list-style-type: none"> • A administração está interessada em empregar meios impróprios para: <ul style="list-style-type: none"> – minimizar os lucros informados por razões fiscais; e – aumentar os lucros informados para evitar a violação de cláusulas bancárias, aumentar o preço de venda da entidade ou atingir metas fixadas por terceiros. • O comportamento do empregado indica desagrado ou insatisfação com a entidade. • Há uma baixa moral entre a alta-administração. • A administração é tolerante com alguns furtos praticados por empregados. Por exemplo, não são tomadas medidas disciplinares quando um empregado é flagrado furtando. • A administração não impõe os valores e as normas éticas da entidade. • A administração ignora a necessidade de monitoramento ou redução de riscos relacionados com apropriações indébitas de ativos.
	<p>Atitudes</p> <ul style="list-style-type: none"> • A administração tem uma história conhecida de violações de leis e regulamentos ou alegações de fraude. • A administração apresenta mudanças de comportamento ou estilo de vida que podem indicar apropriação indébita de ativos. • Gerentes seniores dão mau exemplo em termos de ética (tais como inflar relatórios de despesas e pequenos furtos, por exemplo). • A administração transgrediu os controles existentes. • A administração falhou em tomar medidas corretivas apropriadas em relação a deficiências conhecidas do controle interno. • O gerente-proprietário não faz distinção entre suas transações pessoais e as da entidade. • Disputas entre acionistas em uma entidade de capital fechado. • A administração tenta de forma recorrente justificar contabilização inadequada com base na materialidade. • A relação entre a administração e o auditor atual ou predecessor é tensa.

Fontes de Risco de Fraude	
Oportunidades	<p>Ativos suscetíveis à apropriação indébita</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grandes quantias de dinheiro em caixa ou processadas. • Itens de estoque de tamanho muito pequeno, de valor alto ou de grande demanda. • Ativos facilmente conversíveis, tais como títulos ao portador, diamantes ou <i>chips</i> de computador. • Ativos fixos de tamanho pequeno, comercializáveis ou sem identificação clara de propriedade.
	<p>Controles internos inadequados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Supervisão inadequada pelos responsáveis pela governança em relação aos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraude. • Segregação inadequada de funções ou de verificações. • Supervisão inadequada dos gastos da alta administração. • Supervisão inadequada pela administração dos empregados responsáveis por ativos. • Investigação inadequada dos antecedentes de candidatos a cargos com acesso a ativos. • Registros inadequados referentes aos ativos. • Sistema inadequado de autorização e aprovação de transações. • Salvaguardas físicas inadequadas sobre dinheiro, investimentos, estoque ou ativo imobilizado. • Falta de conciliações completas e tempestivas de ativos. • Falta de documentação tempestiva e apropriada de transações (por exemplo, créditos por devolução de mercadoria). • Falta de férias obrigatórias para empregados que executam funções-chave de controle. • Entendimento inadequado de tecnologia da informação pela administração, o que possibilita aos empregados de tecnologia da informação perpetrar apropriação indébita. • Controles inadequados para o acesso a registros automatizados, incluindo os controles sobre revisão dos acessos aos sistemas computadorizados.
	<p>Áreas de vulnerabilidade específicas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estimativas da administração, reconhecimento de receita, utilização de lançamentos no livro diário, transações com partes relacionadas, etc.

PONTO A CONSIDERAR

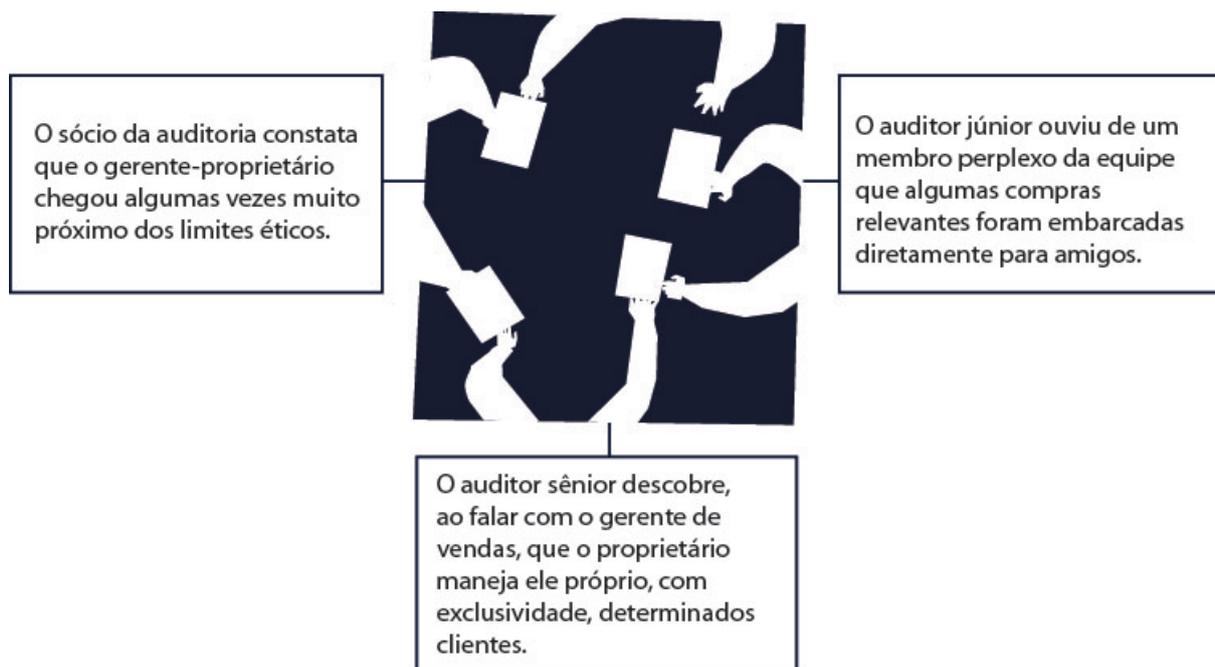
A fraude é sempre intencional. Ela envolve ocultação de informações ao auditor e declarações deliberadamente falsas. Conseqüentemente, a fraude é descoberta por meio da observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas muito pequenas.

É improvável que a fraude seja detectada somente por meio de procedimentos substantivos. Por exemplo, provavelmente um auditor não consegue identificar uma transação faltante ou determinar que uma transação é inválida a menos que possua algum “entendimento da entidade” adicional que possa ser usado como sistema de referência.

Dependendo da sua função e posição na equipe de auditoria, os auditores podem identificar um risco de fraude relacionado com um ou mais elementos do triângulo. Entretanto, é menos provável que algum auditor identifique todas as três condições (oportunidade, pressão e racionalização) juntas. Por isso, é importante que a equipe de auditoria discuta continuamente suas constatações ao longo do trabalho.

Os benefícios das discussões da equipe de auditoria estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 8.8-3



Na falta de comunicação, seria difícil para qualquer membro da equipe de auditoria individualmente visualizar o quadro como um todo. A discussão contínua da equipe de auditoria possibilita à equipe juntar pedaços de informação a fim de formar o quadro geral.

8.9 Ceticismo Profissional

O auditor é responsável por manter uma atitude de ceticismo profissional o tempo todo durante o trabalho. Uma atitude de ceticismo profissional envolve os assuntos descritos no quadro a seguir.

Quadro 8.9-1

Ceticismo Envolve:	
Reconhecer que a Administração Sempre Pode Cometer Fraude	<p>A administração sempre está em uma posição que a possibilita transgredir o bom controle interno.</p> <p>Os membros da equipe de trabalho devem deixar de lado qualquer convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade.</p>
Mente Questionadora	Fazer avaliações críticas sobre a validade da evidência de auditoria obtida.
Manter-se Alerta	<p>A evidência de auditoria contradiz ou coloca em questão a confiabilidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de documentos e respostas a indagações? • de outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança?
Ter Cuidado	<p>Evitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • desconsiderar circunstâncias não usuais; • generalizar demais ao tirar conclusões de observações da auditoria; • usar premissas falhas na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria e na avaliação dos respectivos resultados; • aceitar evidência de auditoria menos persuasiva com base na convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros; e • aceitar declarações da administração em substituição à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

PONTO A CONSIDERAR

A aplicação de ceticismo profissional na auditoria de um cliente conhecido e confiável pode ser difícil. Existe uma tendência humana natural de confiar nas pessoas, pressupondo que não haja informação do contrário. Conseqüentemente, os sócios e a equipe precisam ser regularmente lembrados de aplicar ceticismo profissional. Algumas sugestões práticas para a aplicação desse conceito incluem:

- criar um personagem fictício (com nome) que exibe uma atitude ruim em relação a controle e passa maus exemplos em termos de ética. Nas discussões sobre cenários de possível fraude e suscetibilidades das demonstrações contábeis, imagine essa pessoa (não o seu cliente) como sendo o cliente ou o gerente responsável; e
- convidar alguém (de preferência com alguma experiência forense) que não conheça a entidade para participar das discussões de planejamento sobre fraude.

8.10 Como Identificar Fatores de Risco Inerentes

A maneira mais eficaz de evitar a não detecção de um fator de risco relevante é tornar a identificação de riscos uma parte integrante do entendimento da entidade. Quanto mais o auditor souber sobre as seis áreas de entendimento, maior a probabilidade de ele ser capaz de identificar fatores de risco. Entender a entidade também é útil na identificação e posterior resposta a possíveis cenários de fraude. É preciso lembrar que a transgressão da administração é sempre uma possibilidade e, portanto, fraudes são ocultadas (especialmente do auditor).

À medida que são coletadas (ou atualizadas) informações sobre cada área de entendimento da entidade necessária, será considerada a existência de fatores de risco de negócio e de fraude relevantes. Para quaisquer riscos de negócio identificados, também pode haver risco de fraude a ser considerado. Por essa razão, sugere-se que, quando possível, os riscos de fraude sejam listados separadamente dos riscos de negócio e avaliados separadamente. Por exemplo, no caso de um panorama de vendas ruim para os produtos de uma entidade (fonte de risco externa), considerar o que poderia dar errado (implicações) nas demonstrações contábeis. Vendas fracas podem resultar em excesso de estoque que precisaria ser baixado, mas também pode constituir risco de fraude no caso de proporcionar um incentivo para um vendedor inflar suas vendas para atingir um limite especificado para recebimento de bônus.

PONTO A CONSIDERAR

Os riscos de negócio e de fraude (riscos inerentes) são identificados antes de qualquer consideração sobre quaisquer controles internos que poderiam reduzir esses riscos. Os controles internos para redução de riscos estão tratados no Volume 2, Capítulos 11 e 12. Isso também é importante para identificar quaisquer riscos significativos que possam existir (consultar Volume 2, Capítulo 10).

O efeito de alguns dos fatores de risco identificados estará relacionado com uma área específica das demonstrações contábeis, mas outros riscos serão abrangentes e estarão relacionados com diversas áreas das demonstrações contábeis. Por exemplo, se o contador sênior for incompetente, é improvável que os erros sejam limitados a uma área das demonstrações contábeis. Além disso, se alguém tirou vantagem da situação para cometer fraude, poderiam ocorrer distorções em vários saldos de ativos e passivos que poderiam ser encobertas por distorções adicionais em transações de receitas e despesas.

Os riscos abrangentes são frequentemente decorrentes de um ambiente de controle fraco e potencialmente afetam muitas áreas, divulgações e afirmações das demonstrações contábeis. Os riscos abrangentes provavelmente afetarão a avaliação de risco no nível das demonstrações contábeis. Os riscos no nível das demonstrações contábeis serão tratados por meio de uma resposta geral do auditor (como execução de trabalho de auditoria adicional, designação de membros da equipe mais experientes, etc.).

Com o andamento da auditoria, podem ser identificados fatores de risco adicionais. Eles devem ser adicionados à lista de riscos identificados e adequadamente avaliados antes de se tomar quaisquer decisões referentes ao impacto sobre a estratégia de auditoria e o plano de auditoria, tais como a natureza e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários. Isso assegurará que, no planejamento do período seguinte, a identificação e a avaliação estarão concluídas.

A seguir está apresentado um processo de três etapas sugerido para a identificação de riscos.

Quadro 8.10-1

Identificação de Riscos	
<p>Etapa 1 Coleta de Informações Básicas sobre a Entidade</p>	<p>O ponto de partida é obter um entendimento básico ou sistema de referência para planejar os procedimentos de avaliação de risco a serem executados. Sem esse entendimento, seria difícil, se não impossível, identificar quais erros e fraude poderiam ocorrer nas demonstrações contábeis.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obter (ou atualizar) informações básicas relevantes sobre a entidade, seus objetivos, sua cultura, suas operações, seu pessoal-chave e organização e controle internos.
<p>Etapa 2 Desenho, Execução e Documentação dos Procedimentos de Avaliação de Risco</p>	<ul style="list-style-type: none"> • É necessário executar procedimentos/atividades de avaliação de risco (ver Volume 1, Capítulo 8) para que: <ul style="list-style-type: none"> – sejam identificadas as fontes de risco de distorção relevante; – seja obtido entendimento adequado da entidade; e – seja obtida a evidência de auditoria necessária. • Usar o entendimento básico da entidade obtido na etapa 1 anterior, desenhar e executar procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas. • Conduzir discussões entre a equipe de auditoria sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes, causadas por erro ou fraude (ver Volume 2, Capítulo 7). • Indagar a administração sobre como ela identifica e administra fatores de risco (especialmente fraude), e quais fatores de risco foram realmente identificados e administrados. Além disso, perguntar à administração se erros ou fraude de fato ocorreram. • Documentar todos os fatores de risco identificados.
<p>Etapa 3 Relacionamento ou Mapeamento dos Riscos Identificados com Áreas Relevantes das Demonstrações Contábeis</p>	<p>Para cada fator de risco (causa de risco) identificado, identificar o efeito (distorções específicas, tais como fraude e erro) que poderia, como resultado, ocorrer nas demonstrações contábeis. Notar que um único fator de risco pode resultar em diversos tipos diferentes de distorções que podem afetar mais de uma única área das demonstrações contábeis. (Ver alguns exemplos em Ponto a Considerar a seguir.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificar os saldos contábeis, as classes de transações ou as divulgações que são relevantes para as demonstrações contábeis. • Relacionar ou mapear os riscos identificados às áreas, divulgações e afirmações específicas afetadas das demonstrações contábeis. Se o risco identificado for abrangente, relacioná-lo com as demonstrações contábeis como um todo. Identificar o efeito dos riscos por área das demonstrações contábeis ajuda na avaliação dos riscos no nível de afirmações. Identificar o efeito dos riscos abrangente ajuda na avaliação dos riscos no nível de demonstrações contábeis.

PONTO A CONSIDERAR

A tendência natural dos auditores é usar as demonstrações contábeis como ponto de partida para a identificação dos riscos. Por exemplo, o estoque pode ser considerado um risco alto devido aos erros encontrados em períodos anteriores. Entretanto, isso equivale a identificar o efeito de um risco, mas não sua causa subjacente. Saber que o estoque constitui um risco alto é importante, porém, melhor ainda é saber a causa do risco. Se a causa de um risco não for identificada, é possível que alguns fatores de risco nunca sejam identificados. Considerar o seguinte:

Saldos ou transações faltantes

As demonstrações contábeis apenas resumem os resultados das decisões e transações de negócios que tenham sido registradas. No caso de as transações não terem sido registradas, ou de ativos que foram apropriados indevidamente ou contingências não serem divulgados, é bem possível que os fatores de risco associados com esses valores ou divulgações faltantes não serão identificados ou avaliados.

Coleta de fatos versus identificação de riscos

O processo de entendimento da entidade pode facilmente tornar-se numa coleta de fatos sobre a entidade em vez de na identificação de fontes de risco. Quando isso ocorre, novos fatores de risco, eventos, transações e riscos de fraude podem nunca ser identificados.

Causa e efeito de distorções

A importância de certas fontes de risco pode não ser percebida se a atenção for dada principalmente ao efeito ou à consequência do fator de risco (como concentrar-se nos erros do saldo de estoque em vez de nas razões de sua ocorrência em primeiro lugar). A fonte do risco é o evento(s) que causaria a ocorrência de erros em primeiro lugar. A fonte de erros no saldo de estoque poderia ser equipe inadequada ou pouco treinada, um sistema antiquado de controle interno, aplicação incorreta de práticas contábeis, como reconhecimento de receita, falta de segurança do estoque ou fraude descarada cometida por empregados, etc.

Uma causa com múltiplos efeitos de distorções

Uma fonte de risco individual pode frequentemente afetar muitos saldos das demonstrações contábeis. Por exemplo, uma contração na economia pode afetar a avaliação do estoque, a possibilidade de cobrança de contas a receber, o cumprimento de acordos bancários, a manipulação de operações de venda para atingir limites especificados para recebimento de bônus e possivelmente até assuntos de continuidade operacional.

Riscos abrangentes

A concentração em uma área das demonstrações contábeis por vez pode fazer com que certos riscos generalizados e riscos de fraude não sejam identificados. Por exemplo, a introdução de novo sistema contábil poderia resultar em erros em muitos saldos das demonstrações contábeis. Além disso, alguém poderia tirar vantagem da incerteza criada pelo novo sistema para cometer uma fraude.

8.11 Documentação do Processo de Identificação de Riscos

O auditor deve usar julgamento profissional em relação à forma como esses assuntos são documentados. Por exemplo, a documentação do processo de identificação de riscos após as três etapas descritas antes consistiria:

- nas informações sobre a entidade;
- nos procedimentos de avaliação de risco; e
- em se relacionar riscos identificados a possíveis erros e fraude nas demonstrações contábeis.

Quadro 8.11-1

Documentar	Descrição
Informações sobre a Entidade	<p>Documentar informações obtidas da área de entendimento pertinente, tais como objetivos da entidade, fatores externos, natureza da entidade, etc. A documentação pode variar de muito simples a complexa, dependendo do porte da entidade, e incluiria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informações preparadas pelo cliente (tais como planos e análise de negócios); • dados externos (relatórios do setor, comunicações da equipe interna, políticas e procedimentos documentados); • correspondência relevante (agências legais, governamentais, etc.), e-mails, relatórios de consultores e memorandos; e • listas de verificação da firma.
Procedimentos de Avaliação de Risco	<p>Documentar detalhes dos procedimentos de avaliação de risco executados, que incluiriam:</p> <ul style="list-style-type: none"> • discussões entre a equipe de auditoria sobre a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes, causadas por erro ou fraude, e os resultados; • elementos-chave do entendimento obtido da entidade, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> – cada aspecto da entidade e seu ambiente descritos antes; – cada um dos cinco componentes do controle interno, conforme descritos no Volume 1, Capítulo 5; e – fontes de informações de onde foi obtido o entendimento; e • os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações.
Associação dos Riscos Identificados a Possíveis Erros e Fraude nas Demonstrações Contábeis	<p>Documentar os saldos contábeis, as classes de transações e as divulgações que são relevantes para as demonstrações contábeis, e depois, para cada fonte de risco identificada, indicar se o risco é:</p> <ul style="list-style-type: none"> • abrangente para as demonstrações contábeis como um todo; ou • confinado a áreas, divulgações e afirmações específicas das demonstrações contábeis.

Existem diversas formas de documentação de riscos identificados. Uma forma de documentar os riscos identificados está descrita no quadro a seguir. O quadro apresenta a fonte de risco por área de entendimento (fatores externos, natureza da entidade, etc.), o impacto ou a possível consequência do risco, e as áreas afetadas das demonstrações contábeis.

Quadro 8.11-2

Fonte de Risco	Impacto do Risco sobre as Demonstrações Contábeis (Erros ou Fraude)	Área Afetada das Demonstrações Contábeis ou Risco Generalizado
Objetivos da Entidade		
Introdução de Novo Produto Durante o Ano	Erros na alocação de custos e avaliação de estoques.	Avaliação de estoques
	Novas metodologias/novos sistemas de determinação de custos e de preços de produtos poderiam criar oportunidades para ocorrência de fraude.	Precisão do estoque
	O novo financiamento necessário dificultará o cumprimento de cláusulas bancárias existentes. Se a entidade violar as cláusulas, o empréstimo pode na realidade ter de ser pago à vista.	Divulgações sobre financiamento, cláusulas restritivas e classificação de empréstimos
	A administração pode ficar tentada a manipular as demonstrações contábeis para assegurar o cumprimento das cláusulas bancárias.	Risco abrangente
Natureza da Entidade		
Contador Sênior Não Treinado Adequadamente	Erros nas demonstrações contábeis.	Risco abrangente
	Oportunidade de fraude.	Risco abrangente

PONTO A CONSIDERAR

Um local para riscos

Considerar o registro de todos os fatores de risco identificados em um único documento, em único lugar ou com um número de referência de arquivo comum nos papéis de trabalho. Isso traz inúmeras vantagens:

- Facilidade na revisão do arquivo. Todos os fatores de risco identificados podem ser encontrados em um lugar.
- Avaliação consistente. Quando os riscos são revisados em conjunto, um risco específico que foi avaliado diferentemente dos outros pode ficar mais evidente.
- Os riscos podem ser classificados (usando uma planilha eletrônica) possibilitando o aparecimento dos riscos mais significativos no topo da página. Dessa maneira, um revisor pode assegurar-se que todos os riscos identificados importantes foram tratados com uma resposta de auditoria adequada.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Listas separadas de fatores de risco de fraude e de negócio

Listar e avaliar os fatores de risco de fraude separadamente dos fatores de risco de negócio. Muitos riscos de negócio também criam uma oportunidade ou um incentivo para a ocorrência de fraude. Se a fraude não for considerada separadamente, alguns fatores de risco de fraude não serão identificados. Por exemplo, 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). Outra razão para mantê-los separados é que a resposta de auditoria a um risco de fraude (identificação de quaisquer padrões, exceções ou esquisitices que possam existir) pode ser bastante diferente da resposta a um risco de negócio relacionado.

Deixar a avaliação dos riscos para depois

Evitar a tentação de listar somente fatores de risco que sejam provavelmente significativos ou importantes. Um elemento fundamental na identificação de riscos ou eventos é desenvolver uma listagem de fatores de risco mais completa possível. Os fatores de risco sem consequências sempre podem ser removidos posteriormente depois de cada risco ser adequadamente avaliado. Isso ajudará a assegurar que todos os riscos sejam de fato identificados.

Reutilização de documentação na medida do possível

Evitar documentar novamente os fatores de risco identificados e o entendimento da entidade obtido em cada período. Se as informações sobre os procedimentos de avaliação de risco executados e riscos identificados são capturadas em uma forma estruturada (ver “Um local para riscos” anterior), podem simplesmente ser atualizadas a cada período. Isso pode demandar mais tempo de preparação inicialmente (no primeiro período), mas economizará tempo nos períodos subsequentes. Contudo, certifique-se de que os procedimentos de avaliação de risco sejam executados e documentados a cada período e que quaisquer mudanças possam ser identificadas. Certifique-se, também, de que todos os documentos realmente registrem o fato de que as informações foram atualizadas.

Impacto dos riscos

A coluna mais importante, e também a mais difícil, a ser preenchida é a de “Impacto do Risco sobre as Demonstrações Contábeis” (ver quadro anterior). É nessa coluna que o auditor descreve a implicação do risco identificado. Vendas em declínio constituem um fator de risco, mas, se registradas com precisão pela entidade, não resultam em risco de distorção relevante. Entretanto, vendas em declínio poderiam resultar em obsolescência ou superavaliação de estoques e as contas a receber podem tornar-se difíceis de serem cobradas. É a implicação de cada fator de risco que o auditor precisa identificar de modo que possa ser desenvolvida uma resposta de auditoria adequada.

Nota: As fontes de risco identificadas nesse exemplo exercem múltiplos impactos, tendo sido cada um deles considerado separadamente. Se os diversos impactos das fontes de risco não forem desmembrados em componentes discretos, não somente o processo de avaliação de riscos será mais difícil, como o auditor poderá facilmente deixar de identificar algumas implicações de risco (como fraude).

8.12 Estudos de Caso — Riscos Inerentes — Identificação

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

- **Entendimento da entidade**
Isso pode ser documentado em um memorando semelhante ao apresentado no Volume 2, Capítulo 2, que descreve os detalhes desses dois estudos de caso.
- **Identificação de fatores de risco**
Uma forma de documentar a causa e o efeito de riscos identificados (de negócio e de fraude) é listá-los em um formato estruturado, como o formulário de avaliação de risco apresentado a seguir. Isso assegurará que todos os riscos sejam registrados em um único lugar e que a avaliação de riscos será consistente. A abordagem alternativa é listar os riscos identificados no formato de memorando. Evitar a tentação de combinar riscos de negócio e de fraude em um formulário. A avaliação de risco de negócio e de fraude, assim como a resposta a cada um deles, pode ser bastante diferente.

Estão apresentadas a seguir uma lista em formato estruturado para a Móveis Defta e uma lista no formato de memorando para a Kumar & Co.

Estudo de Caso A - Móveis Defta

Riscos de Negócio		
Evento/Fonte de Risco	Implicação do Fator de Risco	Afirmações
	Que áreas das demonstrações contábeis poderiam apresentar distorção e de que maneira?	AbIPEA
<i>Contração na economia</i>	<i>A cobrança de contas a receber pode ser difícil</i>	A
<i>Contração na economia</i>	<i>Baixas de estoque podem ser necessárias</i>	A
<i>O estoquista é conhecido por cometer erros</i>	<i>Os saldos de estoque podem estar superavaliados/subavaliados e possivelmente afetam a avaliação</i>	IPEA
<i>Crescimento contínuo (apesar da contração econômica) e controle de estoques insatisfatório</i>	<i>Violação de acordos de dívida</i>	Ab
<i>Os controles de TI são fracos em diversas áreas</i>	<i>A integridade dos dados pode estar comprometida ou os dados podem até estar perdidos</i>	Ab
<i>Busca de novas vendas em outros países</i>	<i>Riscos de câmbio em contas a receber</i>	P

Legenda:

Ab = Abrangente (todas as afirmações)

I = Integridade

P = Precisão

E = Existência

A = Avaliação

Riscos de Fraude		
Evento/Fonte de Risco	Implicação do Fator de Risco	Afirmações
	Que áreas das demonstrações contábeis poderiam apresentar distorção e de que maneira?	AbIPEA
Pressões		
<i>Minimizar a carga tributária</i>	<i>Tendenciosidade da administração nas estimativas (como avaliação de estoques) para reduzir a receita.</i>	<i>IPA</i>
<i>Minimizar a carga tributária</i>	<i>Lançamentos não autorizados no livro diário ou manipulação de demonstrações contábeis.</i>	<i>Ab</i>
<i>Crescimento rápido exerce pressão sobre necessidade de financiamento</i>	<i>Manipulação das demonstrações contábeis para evitar a violação de cláusulas bancárias.</i>	<i>Ab</i>
<i>Bônus para vendedores com base em vendas acima de determinados limites</i>	<i>Vendas infladas para atingir os limites.</i>	<i>E</i>
<i>Pagamento de suborno para obter contratos</i>	<i>Danos à reputação, superavaliação de despesas, multas não provisionadas.</i>	<i>IPE</i>
Oportunidades		
<i>Controle de estoques insatisfatório</i>	<i>Mercadorias furtadas do estoque.</i>	<i>E</i>
<i>Controle insatisfatório sobre vendas à vista</i>	<i>Mercadorias furtadas/dinheiro roubado</i>	<i>E</i>
<i>Transações com partes relacionadas</i>	<i>Vendas/compras podem não ser completas, adequadamente avaliadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis.</i>	<i>Ab</i>
<i>Aumento significativo do uso de transações com partes relacionadas</i>	<i>Vendas/compras podem estar subavaliadas/superavaliadas. Saldos com partes relacionadas podem ser incobráveis. A manipulação das demonstrações contábeis pode ser feita por meio de transferência de saldos “com risco” para partes relacionadas. Dessa maneira, substitui-se um saldo com risco por um saldo com partes relacionadas.</i>	<i>A</i>
Racionalização		
<i>Moral baixa entre trabalhadores temporários</i>	<i>Mercadorias ou dinheiro furtado</i>	<i>E</i>

Legenda:

Ab = Abrangente (todas as afirmações)

I = Integridade

P = Precisão

E = Existência

A = Avaliação

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Memorando para arquivo — Kumar & Co.

Identificação de riscos inerentes

Em decorrência da execução dos procedimentos de avaliação de risco descritos no papel de trabalho XX, que incluíram possíveis fontes de risco decorrentes das seis áreas de entendimento necessário, identificamos os seguintes fatores de risco:

Riscos de Negócio

Ausência de Raj nas operações — um risco abrangente

- A qualidade e a precisão dos registros contábeis podem estar comprometidas pelo fato de Raj estar concentrado em assuntos familiares pessoais. As demonstrações contábeis podem apresentar distorções relevantes.

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

- Raj costumava inspecionar a qualidade dos produtos antes do embarque. A qualidade dos produtos vendidos pode estar comprometida, levando a mais devoluções e/ou estoques não vendáveis. (Avaliação)

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

Contração na economia e dependência econômica

- A Kumar & Co. é dependente de seu principal cliente, Móveis Defta, que representa mais de 90% das suas vendas. Nessa contração da economia, a Defta poderia cancelar pedidos. O impacto poderia ser violações de cláusulas bancárias e superavaliação de ativos.
- A queda nas vendas e as pressões de liquidez podem levar à manipulação das demonstrações contábeis para evitar violações de cláusulas bancárias.
- No caso de o banco exigir o pagamento do empréstimo, a empresa pode não conseguir manter a continuidade operacional. Isso poderia resultar em uma incerteza relevante que deveria ser divulgada nas demonstrações contábeis numa avaliação da base (ou seja, o pressuposto de continuidade operacional) sobre a qual são elaboradas as demonstrações contábeis. Isso afetaria todas as afirmações.

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

Riscos de Fraude

Minimização dos impostos

- Pode haver uma tendência da administração em minimizar a carga tributária. Pode haver uma tendenciosidade nas estimativas da administração, ou podem ser feitos lançamentos contábeis não autorizados. (Integridade, Precisão)

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

Ausência de Raj nas operações — um risco abrangente

- A ausência de Raj resulta em uma supervisão mínima do trabalho de Ruby. Além disso, Ruby parece estar desanimada e sofrendo pressões financeiras pessoais. Isso gera incentivo, oportunidade e racionalização para furto de dinheiro/mercadorias (Existência) e/ou manipulação das demonstrações contábeis, e deve ser tratado como risco de fraude.

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

Partes Relacionadas

- As transações com partes relacionadas poderiam ser manipuladas, levando à superavaliação das vendas. (Avaliação) É preciso prestar atenção à possível existência de outras partes relacionadas e à avaliação/precisão de saldos com partes relacionadas no final do período.

Avaliação de riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 9)*

Resposta aos riscos: *(a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)*

Preparado por: FJ

Data: 8 de dezembro de 20X2

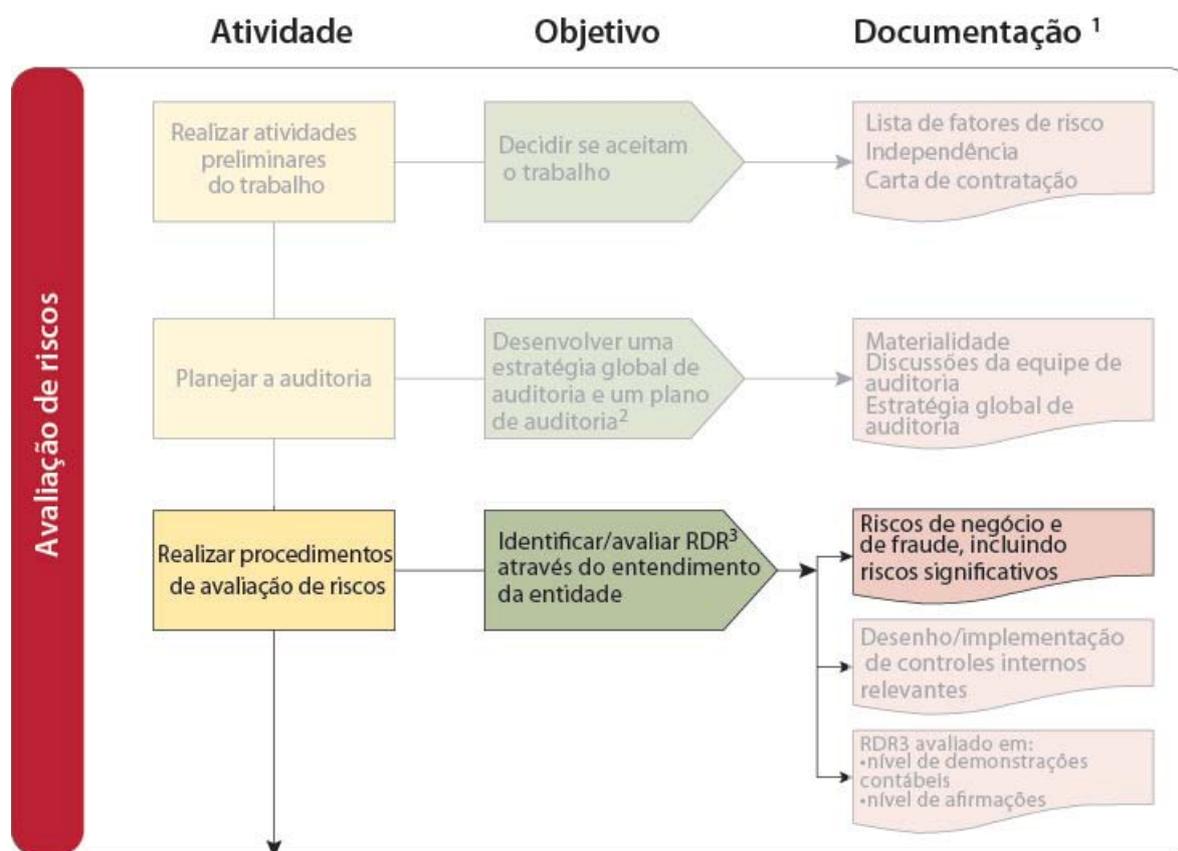
Revisado por: LF

Data: 5 de janeiro de 20X3

9. Riscos Inerentes – Avaliação

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Como avaliar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.	240, 315

Quadro 9.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
240.25	Nos termos da NBC TA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldos contábeis e divulgações.
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 risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
240.27	O auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrente de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, se ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos (ver itens A31 e A32).
315.25	O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante: <ul style="list-style-type: none"> (a) no nível das demonstrações contábeis (ver itens A105 a A108); (b) no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações (ver itens A109 a A113); e (c) para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.
315.26	Para esse propósito, o auditor deve: <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive controles relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de transações, os saldos de contas e as divulgações nas demonstrações contábeis (ver itens A114 e A115); (b) avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações; (c) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando-se em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar (ver itens A116 a A118); e (d) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

9.1 Visão Geral

A identificação de riscos, que foi tratada no capítulo anterior, envolve:

- executar procedimentos de avaliação de risco para identificar fontes (causas) de risco por meio do entendimento da entidade;
- determinar os possíveis efeitos das fontes de risco identificadas (distorções potenciais nas demonstrações contábeis), incluindo a possibilidade de fraude; e

- relacionar os efeitos de riscos com as áreas e as afirmações afetadas das demonstrações contábeis, ou determinar que os riscos são abrangentes para as demonstrações contábeis como um todo e potencialmente afetam muitas afirmações.

O passo seguinte é avaliar os riscos identificados e determinar sua importância para a auditoria das demonstrações contábeis. Novamente, é preferível avaliar os riscos inerentes antes de considerar qualquer controle interno que possa reduzir esses riscos.

A avaliação de riscos envolve a consideração de dois atributos sobre o risco:

- Qual é a probabilidade de uma distorção ocorrer como resultado do risco?
- Qual seria a magnitude (impacto monetário) no caso de o risco ter ocorrido?

Probabilidade de Ocorrência de uma Distorção

Qual é a probabilidade de que o risco ocorrerá? O auditor poderia avaliar essa probabilidade simplesmente como alta, média ou baixa, ou poderia atribuir uma classificação numérica, como, por exemplo, de 1 a 5. A classificação numérica fornece uma avaliação um pouco mais precisa. Quanto mais alta a pontuação, maior a probabilidade de o risco ocorrer.

Magnitude (Impacto Monetário) no Caso de o Risco ter Ocorrido

Se o risco ocorreu, qual seria o impacto monetário? Esse julgamento deve ser avaliado em relação a um valor monetário especificado, tal como a materialidade para execução da auditoria. Do contrário, pessoas diferentes (com diferentes valores de materialidade em mente) poderiam chegar a conclusões totalmente diferentes. Para fins da auditoria, o valor especificado seria relacionado com o que constitui uma distorção relevante para as demonstrações contábeis como um todo. Esse valor também pode ser avaliado simplesmente como alto, médio ou baixo, ou pode ser atribuída uma classificação numérica, como, por exemplo, de 1 a 5. Quanto mais alta a pontuação, maior a magnitude do risco.

PONTO A CONSIDERAR

No caso de serem usadas classificações numéricas para avaliar a probabilidade e a magnitude, os números podem ser multiplicados para fornecer uma classificação combinada ou global para a avaliação dos riscos. Esse cálculo pode ser útil ao se considerar se existem riscos significativos. Além disso, no caso de ser usada uma planilha eletrônica, a listagem de riscos pode ser classificada e ordenada de modo que os riscos identificados mais significativos fiquem sempre no topo da lista. Essas informações podem ser úteis ao se revisar o arquivo e assegurar que tenha sido elaborada uma resposta adequada para os riscos avaliados.

Em entidades de pequeno porte em que o número de fatores de risco é pequeno e a resposta de auditoria já foi estabelecida, as duas avaliações (probabilidade e magnitude) ainda podem ser consideradas separadamente, mas documentadas como uma avaliação combinada.

As etapas envolvidas na avaliação de riscos (usando como critérios de avaliação alto, médio ou baixo) estão ilustradas a seguir.

Quadro 9.1-1

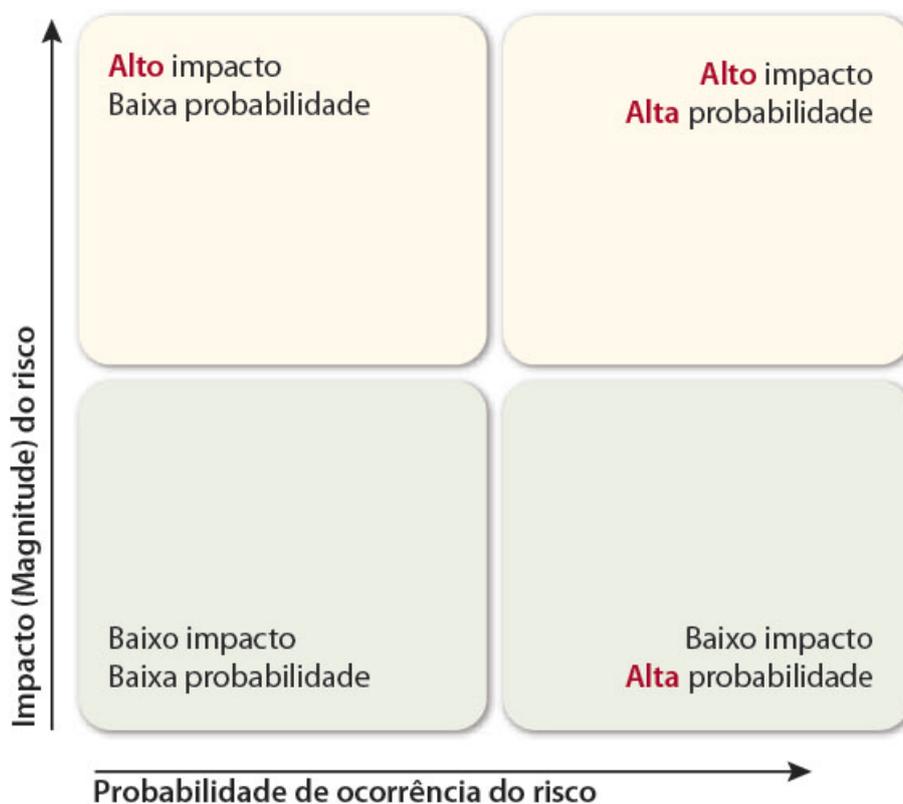
Avaliação de riscos

Lista dos fatores de risco de negócio e de fraude identificados

	1	2	3	4	5
Qual a probabilidade de o risco (distorção) identificado ocorrer? (Alta Média Baixa)	M	B	A	A	B
No caso de o risco (distorção) ter ocorrido, qual seria sua relevância nas demonstrações contábeis? (Alta Média Baixa)	M	M	A	M	B
Nível de risco avaliado (Alto Médio Baixo)	M	B	A	M	B

Os resultados do processo de avaliação de riscos também podem ser apresentados em uma tabela, como a seguir. Alguns pacotes de softwares comerciais possibilitam a preparação de tabelas.

Quadro 9.1-2



Os riscos que se enquadram na área de “alto impacto (magnitude), alta probabilidade” da tabela claramente demandam ação da administração para serem reduzidos. Além disso, é provável que esses riscos sejam determinados como sendo significativos, o que exigirá consideração especial de auditoria (consultar Volume 2, Capítulo 10).

PONTO A CONSIDERAR

Discussões com a administração

Quando os fatores de risco são documentados e avaliados pelo auditor, é importante que os resultados sejam discutidos com a administração da entidade. Essa discussão ajudará a assegurar que não se deixou passar nenhum fator de risco e que a avaliação de riscos do auditor (probabilidade e impacto) é razoável. Entretanto, é sempre importante usar ceticismo profissional ao avaliar os dados fornecidos pela administração e suas respostas.

9.2 Avaliações de Risco Realizadas pela Entidade

A avaliação de riscos é um dos cinco componentes do controle interno (ver Volume 1, Capítulo 5) que devem ser tratados pela administração da entidade.

Em entidades de pequeno porte, é provável que o processo de avaliação de riscos seja informal e não estruturado. Em entidades de pequeno porte, o risco é frequentemente reconhecido implicitamente em vez de explicitamente. A administração pode ter conhecimento de riscos relacionados com relatórios financeiros por meio do envolvimento pessoal direto com empregados e terceiros. Conseqüentemente, o auditor indagaria a administração sobre como ela identifica e trata os riscos e perguntaria quais riscos foram de fato identificados e tratados. O auditor documenta os resultados.

Uma vez que a administração entenda os benefícios de um processo de avaliação de riscos mais formalizado, ela pode decidir desenvolver, implementar e documentar seus próprios processos. Quando isso ocorre, o auditor avaliaria:

- os controles existentes sobre processos da administração;
- a integridade dos riscos de negócio e de fraude identificados. Isso é frequentemente registrado no que é comumente denominado um “registro de riscos”;
- a avaliação da magnitude dos riscos e da probabilidade de sua ocorrência pela administração; e
- as respostas da administração para tratar os riscos avaliados.

Se a administração não conseguiu identificar riscos-chave, deve-se considerar se existe uma deficiência significativa no processo de avaliação de riscos da entidade.

9.3 Documentação de Riscos Avaliados

Deve ser usado julgamento profissional em relação à maneira com que os fatores de risco são avaliados.

A avaliação dos riscos de distorção relevante é feita:

- no nível das demonstrações contábeis; e
- no nível das afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

A documentação pode ser feita na forma de memorando ou lista de riscos (de fraude) como descrito no Quadro 9.3-1. Observar o seguinte:

- As duas primeiras colunas da tabela a seguir seriam preenchidas como parte da identificação de riscos conforme discutido no Volume 2, Capítulo 8.
- A coluna de afirmações é uma avaliação:
 - das afirmações específicas relacionadas com a área ou divulgação das demonstrações contábeis afetadas pelo risco. Isso ajudará na avaliação de riscos no nível das afirmações; e
 - dos riscos abrangentes que afetam muitas avaliações e afetariam a avaliação de risco no nível das demonstrações contábeis.
- Os riscos que estão sendo avaliados são riscos inerentes. O risco de controle é tratado no Volume 2, Capítulos 11 e 12.
- As avaliações de probabilidade e magnitude (impacto) usam a escala numérica de 1 = baixa probabilidade/magnitude a 5 = alta probabilidade/magnitude. Essas pontuações podem ser multiplicadas para fornecer uma classificação geral combinada. Entretanto, esses riscos também poderiam facilmente ser avaliados como alto, médio e baixo.

Quadro 9.3-1

Período findo em: <u>31 de dezembro de 20X2</u> Materialidade <u>50.000€</u>		Avaliação de Risco Inerentes			
Evento/Fonte de Risco	Implicação do Fator de Risco	Afirmações AbIPEA	Probabilidade de ocorrência	Impacto em €	Pontuação combinada
<i>Remuneração de vendedores baseada em comissão sobre vendas</i>	<i>As vendas podem ser fictícias, registradas no período incorreto, superestimadas ou com termos diferentes dos termos e das condições-padrão a fim de alcançar as metas para bônus</i>	EP	4	4	16
<i>Falha no cumprimento de cláusulas contratuais de empréstimos é encoberta para evitar discussão com o banco</i>	<i> Lançamentos não autorizados no livro diário para diferir despesa, tendenciosidade em estimativas da administração, etc.</i>	Ab	2	5	10
<i>Fornecedores fictícios inseridos por empregados</i>	<i>A Acme paga despesas a preços inflados ou por serviços/mercadorias não entregues</i>	EP	2	4	8
<i>Transações com partes relacionadas não identificadas. Acionistas/cotistas não envolvidos no negócio poderiam estar em desvantagem</i>	<i>Receita e despesas não registradas ao VJM (valor justo de mercado)</i>	Ab	3	5	15
<i>Vendas de peças e serviços à vista podem não ser registradas e não depositadas</i>	<i>Receita e ativos são subavaliados</i>	IPE	4	1	4

PONTO A CONSIDERAR

Ao documentar fatores de risco, considerar como eles serão atualizados e usados em períodos subsequentes. O registro de informações em um local e em um formato estruturado (como anteriormente mencionado) pode tomar um pouco mais de tempo para preparação no início, mas será muito mais fácil de atualizar no futuro. O formato estruturado também ajuda a assegurar:

- que esses riscos não sejam tratados mais de uma vez (o que pode ocorrer se eles estiverem distribuídos por todo o arquivo de auditoria);
- uma avaliação consistente de cada risco;
- que os riscos significativos sejam identificados;
- facilidade na revisão. Uma planilha eletrônica possibilita a classificação dos riscos (classificação numérica) segundo sua pontuação combinada ou por probabilidade ou impacto; e
- que a lista de riscos seja compartilhada com o cliente (para obter suas opiniões) ou que seja solicitada do cliente a preparação de uma listagem de fatores de risco para revisão do auditor.

9.4 Estudos de Caso – Riscos Inerentes – Avaliação

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Quando se usa um formato estruturado para documentar a avaliação, ela pode ser concluída usando a mesma forma que a apresentada no início do Volume 2, Capítulo 8. A coluna de resposta de auditoria pode ser usada para referência cruzada entre os fatores de risco e os procedimentos de auditoria específicos ou os programas de auditoria para tratar os riscos identificados.

No caso de ser necessário usar um memorando, a avaliação de riscos e a resposta a riscos podem ser acrescentadas ao memorando apresentado no Volume 2, Capítulo 8.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Riscos de Negócio						
Evento/Fonte de Risco	Implicação do Fator de Risco	Afirmações	Avaliação de Riscos Inerentes			Risco significativo? S/N
			Probabilidade de ocorrência	Impacto em €	Pontuação combinada	
	Que áreas das demonstrações contábeis poderiam apresentar distorção e de que maneira?	AbIPEA				
<i>Crescimento contínuo (apesar da contração econômica) e controle de estoques insatisfatório</i>	<i>Violação de cláusulas restritivas de contratos de empréstimo</i>	Ab	4	5	20	S
<i>O estoquista é conhecido por cometer erros</i>	<i>Os saldos de estoque podem estar superavaliados</i>	E	5	3	15	N
<i>Os controles de TI são fracos em diversas áreas</i>	<i>A integridade dos dados pode estar comprometida ou os dados podem até ser perdidos</i>	Ab	3	5	15	N
<i>Contração na economia</i>	<i>Baixas de estoque podem ser necessárias</i>	A	3	3	9	N
<i>Busca de novas vendas em outros países</i>	<i>Riscos de câmbio em contas a receber</i>	P	2	2	4	N
<i>Contração na economia</i>	<i>A cobrança de contas a receber pode ser difícil (ou seja, superavaliada)</i>	A	1	3	3	N

Legenda:	Avaliar a probabilidade de ocorrência na escala de 1 a 5	Avaliar a magnitude (impacto monetário) em relação à materialidade na escala de 1 a 5
Ab = Abrangente (todas as afirmações)	1 = Remota	1 = Imaterial
I = Integridade	2 = Improvável	2 = Pequena
P = Precisão	3 = Provável	3 = Moderada
E = Existência	4 = Muito provável	4 = Grande
A = Avaliação	5 = Quase certo	5 = Material

(A título de orientação, os fatores de risco com pontuação 20 ou mais na avaliação de riscos combinados (Probabilidade x Impacto) devem ser considerados riscos de fraude “significativos”.)

Nota: A possível violação de cláusulas restritivas de contrato de empréstimo apresenta uma pontuação de risco combinada de 20 e é, portanto, considerada um risco significativo. Os riscos significativos requerem consideração especial por parte do auditor, incluindo a obtenção de entendimento dos controles da entidade relevantes para esses riscos.

Riscos de Fraude						
Evento/Fonte de Risco	Implicação do Fator de Risco	Afirmações	Avaliação de Riscos Inerentes			Risco significativo? S/N
	Que áreas das demonstrações contábeis poderiam apresentar distorção e de que maneira?	AbIPEA	Probabilidade de ocorrência	Impacto em €	Pontuação combinada	
Pressões						
<i>Minimizar a carga tributária</i>	<i>Lançamentos não autorizados no livro diário/manipulação de demonstrações contábeis</i>	IPA	4	5	20	S
<i>Crescimento rápido exerce pressão sobre financiamento</i>	<i>Manipulação das demonstrações contábeis para evitar a violação de cláusulas restritivas</i>	Ab	4	5	20	S
<i>Minimizar a carga tributária</i>	<i>Tendenciosidade da administração nas estimativas para reduzir receita</i>	IP	4	4	16	S
<i>Bônus para vendedores com base em vendas acima de determinados limites</i>	<i>Vendas infladas para atingir os limites. Entretanto, os valores dos bônus são baixos</i>	E	3	2	6	N
<i>Pagamento de propina para obter contratos</i>	<i>Danos à reputação, superavaliação de despesas, multas não provisionadas.</i>	IPE	2	2	4	N
Oportunidades						
<i>Reconhecimento de receita</i>	<i>Aplicação inconsistente de práticas contábeis</i>	IPE	3	4	12	S
<i>Aumento significativo do uso de transações com partes relacionadas</i>	<i>Vendas/compras podem estar subavaliadas/superavaliadas</i>	A	4	5	20	S
<i>Controle de estoques insatisfatório</i>	<i>Mercadorias furtadas do estoque</i>	E	4	3	12	N
<i>Controle insatisfatório sobre vendas à vista</i>	<i>Mercadorias furtadas/dinheiro furtado</i>	E	4	3	12	N
<i>Transações com partes relacionadas</i>	<i>Vendas/compras podem não ser completas, avaliadas adequadamente ou divulgadas nas demonstrações contábeis.</i>	Ab	3	4	12	N
Racionalização						
<i>Moral baixa entre trabalhadores temporários</i>	<i>Mercadorias ou dinheiro furtado</i>	E	3	2	6	N

Legenda:

Ab = Abrangente (todas as afirmações)
 I = Integridade
 P = Precisão
 E = Existência
 A = Avaliação

Avaliar a probabilidade de ocorrência na escala de 1 a 5

1 = Remota
 2 = Improvável
 3 = Provável
 4 = Muito provável
 5 = Quase certo

Avaliar a magnitude (impacto monetário) em relação à materialidade na escala de 1 a 5

1 = Imaterial
 2 = Pequena
 3 = Moderada
 4 = Grande
 5 = Material

(A título de orientação, os fatores de risco com pontuação 20 ou mais na avaliação de riscos combinados (Probabilidade x Impacto) devem ser considerados riscos de fraude “significativos”.)

Nota: A possível tendenciosidade da administração nas estimativas, os lançamentos não autorizados no livro diário, as pressões para financiar o rápido crescimento e as transações com partes relacionadas foram avaliados como riscos significativos (quando a pontuação combinada ultrapassa 20).

Os riscos significativos requerem consideração especial por parte do auditor, incluindo a obtenção de entendimento dos controles da entidade relevantes para esses riscos. Se não houver nenhum controle, é possível que exista deficiência significativa. Vale observar que o reconhecimento da receita tem uma pontuação combinada inferior a 16, porém, presume-se que seja um risco significativo. (Consultar NBC TA 240.26.)

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Memorando para arquivo — Kumar & Co.

Identificação de riscos inerentes

Materialidade = 3.000€

Em decorrência da execução dos procedimentos de avaliação de risco descritos no papel de trabalho XX, que incluíram possíveis fontes de risco decorrentes das seis áreas de entendimento necessário, identificamos os seguintes fatores de risco:

Riscos de Negócio

Ausência de Raj nas operações — um risco generalizado

- A qualidade e a precisão dos registros contábeis poderiam ficar comprometidas pelo fato de Raj estar concentrado em assuntos familiares pessoais. As demonstrações contábeis poderiam apresentar distorções relevantes.

Avaliação de riscos: Alta probabilidade de ocorrência/Alta magnitude (em relação à materialidade) =
Alto risco, e também um risco significativo. Ver PT XX

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

- Raj costumava inspecionar a qualidade dos produtos antes do embarque. A qualidade dos produtos vendidos poderia ficar comprometida, levando a mais devoluções e/ou estoques não vendáveis. (Avaliação)

Avaliação de riscos: Baixa probabilidade/Baixa magnitude = Baixo risco

Resposta aos riscos: (a ser tratada posteriormente)

Contração na economia e dependência econômica

- A Kumar & Co. é dependente de seu principal cliente, Móveis Defta, que representa mais de 90% das suas vendas. Nessa contração da economia, a Defta poderia cancelar pedidos. O impacto poderia ser violações de cláusulas restritivas de empréstimos e superavaliação de ativos. Se o banco exigir o pagamento do empréstimo à vista, a empresa não conseguiria manter a continuidade operacional. (Avaliação)

Avaliação de riscos: Probabilidade moderada/Magnitude moderada = Risco moderado

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Riscos de Fraude

Reconhecimento de receita

- Possibilidade de aplicação inconsistente de práticas contábeis.

Avaliação de riscos: Probabilidade moderada/Magnitude moderada = Risco moderado, porém, segundo a NBC TA 240.26, pressupõe-se que seja um risco significativo e será tratado como tal.

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Minimização dos impostos

- Pode haver uma tendência da administração em minimizar a carga tributária. Pode haver uma tendenciosidade nas estimativas da administração, ou podem ser usados lançamentos contábeis não autorizados. (Integridade, Precisão)

Avaliação de riscos: Alta probabilidade/Magnitude moderada = Risco moderado a alto, e deve ser considerado um risco significativo.

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Contração na economia e dependência econômica

- A queda nas vendas e as pressões de liquidez podem levar à manipulação das demonstrações contábeis para evitar violações de cláusulas bancárias restritivas. (Todas as afirmações)

Avaliação de riscos: Probabilidade moderada/Alta magnitude = Risco moderado a alto, e deve ser considerado um risco significativo.

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Ausência de Raj nas operações — um risco abrangente

- A ausência de Raj resulta em uma supervisão mínima do trabalho de Ruby. Além disso, Ruby parece estar desanimada e sofrendo pressões financeiras pessoais. Isso gera incentivo, oportunidade e racionalização para furto de dinheiro/mercadorias (Existência) e/ou manipulação das demonstrações contábeis,

Avaliação de riscos: Probabilidade moderada/Magnitude moderada = Risco moderado

Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Partes Relacionadas

- As transações com partes relacionadas poderiam ser manipuladas, levando à superavaliação das vendas. (Avaliação)

Avaliação de riscos: Probabilidade moderada/Magnitude moderada = Risco moderado, e deve ser considerado um risco significativo.

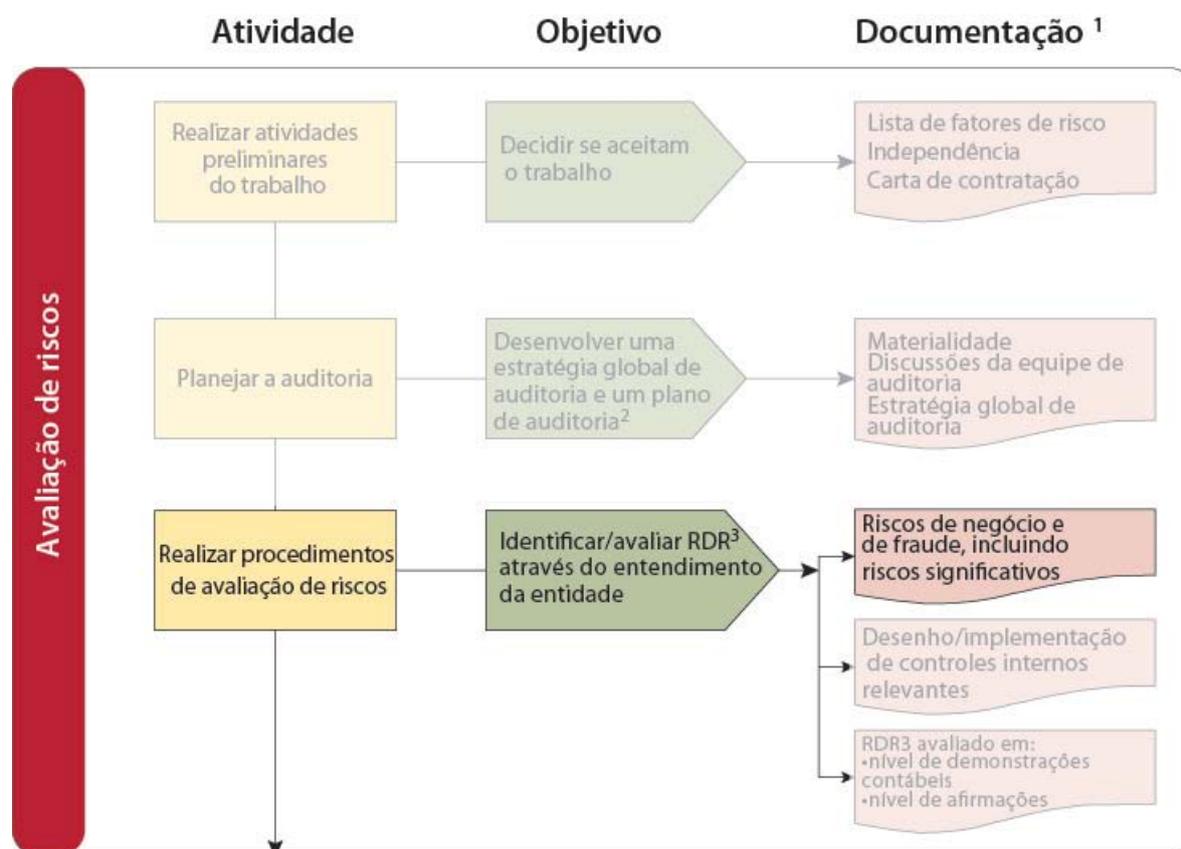
Resposta aos riscos: (a ser tratada no Volume 2, Capítulo 16)

Nota: Os riscos significativos requerem consideração especial por parte do auditor, incluindo a obtenção de entendimento dos controles da entidade relevantes para esses riscos. Se não houver nenhum controle, é possível que exista uma deficiência significativa.

10. Riscos Significativos

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre a natureza e determinação dos riscos significativos, e as consequências para a auditoria.	240, 315, 330

Quadro 10.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

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 risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
315.4	Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados: (e) <i>Risco significativo</i> é o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria.
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.
315.27	Como parte da avaliação de riscos descrita no item 25, o auditor deve determinar se qualquer um dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco.
315.28	Ao exercer o julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar pelo menos o seguinte: (a) se o risco é um risco de fraude; (b) se o risco está relacionado com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica; (c) a complexidade das transações; (d) se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas; (e) o grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam uma vasta gama de incerteza de mensuração; e (f) se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que, de outra forma, pareçam não usual (ver itens A119 a A123).
315.29	Se o auditor determinou que existe risco significativo, o auditor deve obter entendimento dos controles da entidade, inclusive das atividades de controle, relevantes para esse risco (ver itens A124 a A126).
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).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
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 às 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).

10.1 Visão Geral

Depois de os riscos de negócio e de fraude terem sido identificados e avaliados, deve ser considerada a existência de riscos significativos. Risco significativo é quando o risco de distorção relevante avaliado é tão alto que, no julgamento do auditor, exigirá consideração especial na auditoria.

Os riscos significativos são avaliados antes da consideração de quaisquer controles atenuantes. Risco significativo baseia-se no risco inerente (antes de se considerar o controle interno aplicável) e não no risco combinado (considerando riscos inerentes e de controles internos). Por exemplo, uma empresa com um grande estoque de diamantes apresentaria um alto risco inerente de roubo ou furto. A resposta da administração é manter instalações seguras. Portanto, os riscos combinados de distorção relevante são mínimos. Entretanto, pelo fato de o risco de perda (antes de se considerar controle interno) ser altamente provável e de que sua magnitude teria um impacto relevante sobre as demonstrações contábeis, o risco seria determinado como “significativo”.

PONTO A CONSIDERAR

Ao considerar a existência de riscos significativos, pode ser difícil ignorar o efeito atenuante do controle interno relevante. Isso é especialmente verdadeiro quando as pessoas que implementam o controle são bem conhecidas pelo auditor e com grande probabilidade de serem extremamente competentes no que fazem.

É necessário separar o risco inerente dos controles existentes. Por exemplo, não é provável que um adulto que vai atravessar uma rua movimentada considere a atividade como muito arriscada. Isso acontece porque a previsão é que adultos usem seus olhos, ouvidos e experiência anterior (em atravessar ruas) para cruzar a rua com segurança. Porém, esse tipo de avaliação de riscos combina o risco inerente envolvido em cruzar a rua com diversas atividades de controle (o uso dos olhos, dos ouvidos e da experiência anterior). Para avaliar se cruzar a rua é um risco significativo (ou seja, sem qualquer controle), a pessoa teria de usar uma venda nos olhos e um tapa-ouvidos para atravessar a rua.

10.2 Exemplos

O quadro a seguir apresenta exemplos de riscos significativos.

Quadro 10.2-1

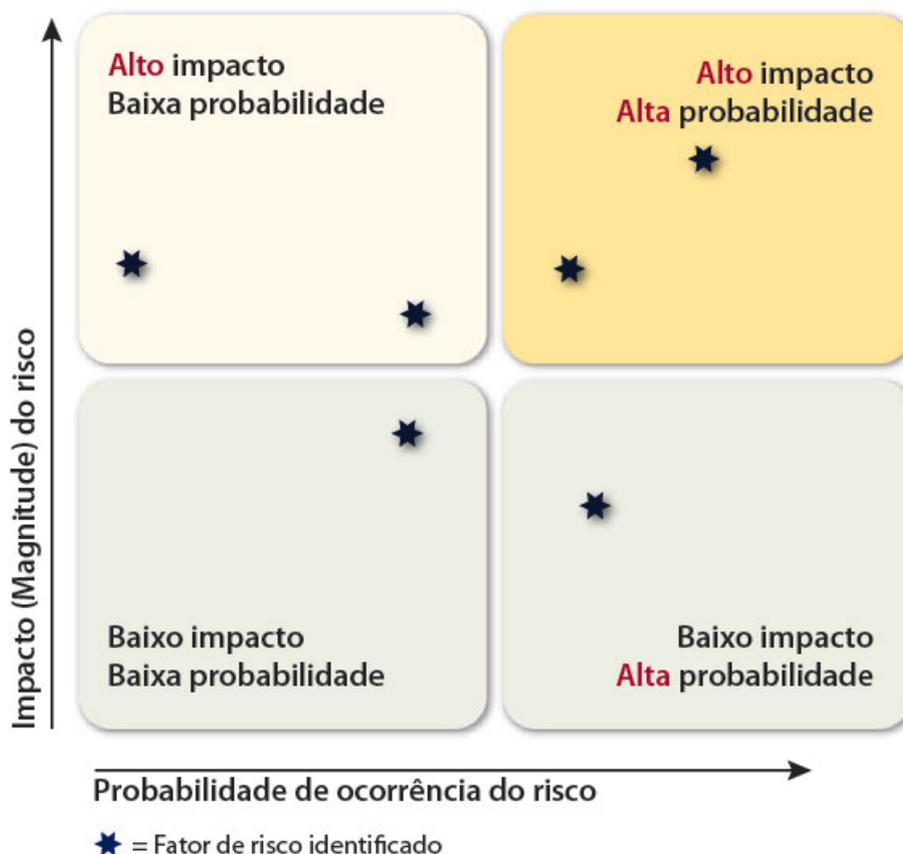
Fontes	Exemplos
Atividades de Alto Risco	Inclui operações ou eventos em que uma distorção relevante poderia ocorrer facilmente. Por exemplo, um estoque de diamantes valiosos ou de barras de ouro mantido por um joalheiro, ou um sistema contábil novo/complexo sendo introduzido.
Transações Não Rotineiras de Grande Porte (Tamanho ou Natureza)	<p>Transações significativas com partes relacionadas identificadas que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade devem ser tratadas como origem de riscos significativos.</p> <p>Inclui transações não frequentes e de valores altos. Por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • volume não usual de transações rotineiras com parte relacionada; • um contrato de vendas ou fornecimento importante; • a compra ou venda de ativos operacionais ou segmentos de negócios importantes; e • venda do negócio para terceiro. <p>Transações não complexas de rotina que são submetidas a processamento sistemático apresentam menor probabilidade de gerarem riscos significativos.</p>
Assuntos que Requerem Julgamento ou Intervenção da Administração	<p>Os exemplos incluiriam:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as premissas e os cálculos usados pela administração para desenvolver estimativas importantes; • cálculos ou práticas contábeis complexos; • reconhecimento de receita (presumidamente um risco significativo) que é sujeita a interpretação divergente; • extensa coleta e processamento de dados manual; e • quando a intervenção da administração é necessária para especificar o tratamento contábil a ser usado.

Fontes	Exemplos
<p>Potencial de Fraude</p>	<p>O risco de não detectar uma distorção relevante resultante de fraude (que seja intencional e deliberadamente encoberta) é maior que o risco de não detectar uma resultante de erro.</p> <p>Ao avaliar se riscos significativos poderiam resultar de fatores de risco de fraude identificados e os possíveis cenários e esquemas identificados nas discussões da equipe (ver Volume 2, Capítulo 7), considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a habilidade do potencial perpetrador; • a dimensão relativa dos valores individuais manipulados; • o nível de autoridade da administração ou do empregado para: <ul style="list-style-type: none"> – manipular direta ou indiretamente os registros contábeis; e – transgredir procedimentos de controle; • a frequência e extensão da manipulação envolvida; • o possível grau de conluio; • declarações intencionalmente falsas feitas ao auditor; e • a experiência de auditoria anterior ou preocupações expressadas por outras pessoas. <p>Riscos de fraude significativos podem ser identificados em qualquer etapa da auditoria como resultado da obtenção de uma informação nova.</p>

10.3 Identificação de Riscos Significativos

Se os riscos de distorção relevante já foram identificados e avaliados, tudo o que se precisa é revisar as constatações e depois selecionar (com base no uso de julgamento profissional) os riscos que sejam de fato significativos. Por exemplo, se a avaliação de riscos for apresentada no formato de tabela como a seguir (as estrelas representam riscos avaliados), os dois riscos que se enquadram na área sombreada (riscos de alta magnitude e alta probabilidade) seriam os primeiros a serem considerados como riscos significativos.

Quadro 10.3-1



Ao considerar se existem riscos significativos, o auditor consideraria os assuntos especificados a seguir.

Considerações	
Fatores que Podem Indicar Possíveis “Riscos Significativos”	Risco de fraude.
	Riscos relacionados com acontecimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica.
	Complexidade das transações.
	Transações significativas com partes relacionadas.
	O grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam vasta gama de incerteza de mensuração.
	Transações significativas que estão fora do curso normal do negócio para a entidade ou que de outra forma parecem não usuais.

Em entidades de pequeno porte, os riscos significativos estão frequentemente relacionados com os assuntos descritos no quadro a seguir.

Quadro 10.3-2

Objeto/Informações Características	
Transações Não Rotineiras Significativas	<ul style="list-style-type: none"> • Alto risco inerente (probabilidade e impacto). • Transações que ocorrem com pouca frequência e não estão sujeitas a processamento sistemático. • Não usual devido à magnitude ou natureza (como a aquisição de outra entidade). • Requer intervenção da administração: <ul style="list-style-type: none"> – para especificar o tratamento contábil; e – para coleta e processamento de dados. • Envolve cálculos ou práticas contábeis complexos. • A natureza das transações torna difícil para a entidade implementar um controle interno eficaz sobre os riscos.
Assuntos de Julgamento Significativos	<ul style="list-style-type: none"> • Alto risco inerente. • Envolve incerteza significativa de mensuração (como o desenvolvimento de estimativas contábeis). • As práticas contábeis envolvidas podem estar sujeitas a interpretação divergente (como preparação de estimativas contábeis ou aplicação de reconhecimento de receita). • O julgamento da administração necessário pode ser subjetivo, complexo ou precisar de premissas sobre os efeitos de eventos futuros (como julgamentos sobre valor justo, avaliação de estoque sujeito a rápida obsolescência, etc.).
Riscos de Transações Significativos	<ul style="list-style-type: none"> • Pode haver um pequeno número de riscos de transações relacionados com os principais processos de negócio (tais como mercadorias sendo embarcadas, mas não faturadas em processo de vendas), que resultariam em distorção relevante nas demonstrações contábeis se não mitigados. Quando esses riscos exigem consideração especial de auditoria, são considerados riscos significativos. No caso de não existirem controles internos para reduzir esses riscos, eles também seriam comunicados à administração como sendo uma deficiência significativa.
Fraude	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecimento de receita. Este é um risco significativo presumido. • Transgressão ou tendenciosidade da administração nas estimativas, por exemplo. • Transações importantes com partes relacionadas usadas para aumentar vendas ou compras. • Conluio com fornecedores ou clientes, como fraude a preços ou à licitação. • Transações não registradas ou fictícias.

10.4 Resposta aos Riscos Significativos

Quando um risco é classificado como sendo “significativo”, o auditor deve responder conforme descrito a seguir.

Quadro 10.4-1

Etapas de Auditoria	Descrição
<p>Avaliar o Desenho e a Implementação de Controles Internos sobre Cada Risco Significativo</p>	<p>A administração planejou e implementou controle interno para reduzir os riscos significativos? Considerar a existência de controles diretos, como atividades de controle, e controles indiretos (abrangentes) que podem ser incluídos no ambiente de controle, na avaliação de riscos, nos sistemas de informação e nos elementos de monitoramento. Essas informações serão úteis no desenvolvimento de resposta eficaz da auditoria aos riscos identificados.</p> <p>Quando assuntos não rotineiros ou de julgamento significativos não estão sujeitos a controle interno de rotina (tal como um evento isolado ou anual), o auditor deve avaliar o conhecimento da administração sobre os riscos e a adequação de sua resposta. Por exemplo, se a entidade comprou os ativos de outro negócio, a resposta da entidade poderia incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a contratação de avaliador independente para os ativos adquiridos; • a aplicação de práticas contábeis adequadas; e • a divulgação adequada da transação nas demonstrações contábeis. <p>Quando o auditor determina que a administração não respondeu adequadamente (mediante implementação de controle interno sobre riscos significativos), existiria uma deficiência significativa no controle interno da entidade, que seria comunicada (o mais rápido possível) aos responsáveis pela governança.</p>

Etapas de Auditoria	Descrição
<p>Desenho de Uma Resposta de Auditoria aos Riscos Significativos Identificados</p>	<p>Os procedimentos adicionais de auditoria planejados tratam especificamente dos riscos significativos? Esses procedimentos seriam desenhados para obter evidência de auditoria altamente confiável, e poderiam incluir testes de controles e procedimentos substantivos.</p> <p>Em muitos casos, os procedimentos de auditoria podem simplesmente ser uma extensão dos procedimentos que seriam executados em qualquer caso. Por exemplo, se o risco significativo relacionado com potencial tendenciosidade da administração, como na preparação de uma estimativa, os procedimentos substantivos estendidos incluiriam:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a avaliação da validade das premissas usadas; • a identificação das fontes e da confiabilidade das informações usadas (externas e internas); • a consideração da existência de qualquer tendenciosidade nas estimativas de períodos anteriores em comparação com fatos reais; e • a revisão dos métodos usados (incluindo fórmulas em planilhas eletrônicas) no cálculo das estimativas.
<p>Não é Possível Depositar Confiança na Evidência Obtida em Períodos Anteriores</p>	<p>Quando um teste de efetividade operacional é planejado para um controle que reduz um risco significativo, o auditor pode não confiar na evidência de auditoria sobre a efetividade operacional do controle interno obtida em períodos anteriores.</p>
<p>Procedimentos Substantivos Analíticos Isoladamente Não São Suficientes</p>	<p>O uso de procedimentos analíticos substantivos por si só não é considerado uma resposta adequada para tratar um risco significativo. Quando a abordagem usada para tratar dos riscos significativos consiste somente de procedimentos substantivos, os procedimentos de auditoria podem consistir em:</p> <ul style="list-style-type: none"> • testes de detalhes isoladamente; ou • uma combinação de teste de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

10.5 Documentação de Riscos Significativos

A identificação de riscos significativos e a resposta de auditoria proposta seriam documentadas. Se todos os riscos forem documentados em um único lugar, a documentação de riscos significativos pode simplesmente ser uma extensão das informações já documentadas.

Nota: Se o auditor conclui que o reconhecimento de receita não é um risco significativo de distorção relevante decorrente de fraude, as razões para essa conclusão devem ser incluídas na documentação de auditoria.

10.6 Estudos de Caso — Riscos Significativos

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Os riscos significativos podem ser identificados na lista de fatores de risco e sua avaliação. Ver os formulários contidos na discussão de estudos de caso no Volume 2, Capítulos 8 e 9. Esses formulários também podem ser usados para fazer a referência cruzada de cada risco significativo com o plano de auditoria detalhado relacionado.

Para cada risco significativo identificado, a resposta da administração deve ser documentada e devem ser desenvolvidos procedimentos de auditoria adequados que respondam ao risco específico.

Estudo de Caso A - Móveis Defta

(Trecho)

Risco Significativo	Resposta da Administração	Resposta de Auditoria	Referência aos PT
<i>Possível violação de termos de seus financiamentos bancários?</i>	<i>Preparação e monitoramento de previsões de fluxos de caixa. Renegociar valores e prazos de financiamento.</i>	<i>Analisar os planos de crescimento da empresa e se as previsões de fluxos de caixa são realistas. Revisar e comparar resultados e fluxos de caixa reais. Assegurar que as avaliações de contas a receber e estoques (a garantia dos empréstimos) sejam razoáveis. Revisar o pedido de refinanciamento da empresa para o banco. Revisar qualquer resposta/correspondência do banco.</i>	<i>(Não incluída)</i>
<i>Manipulação das demonstrações contábeis para evitar a violação de cláusulas restritivas do contrato de empréstimo.</i>	<i>Nenhuma. A administração não considera isso como um risco.</i>	<i>Revisar cuidadosamente as premissas usadas nas previsões de fluxos de caixa e a base sobre a qual são preparados relatórios sobre fluxos de caixa reais. Assegurar que a base para as avaliações de contas a receber e estoques é válida e correta. Testar criteriosamente a existência e precisão de vendas, uma vez que existe pressão para manter e aumentar as vendas apesar do complicado ambiente econômico.</i>	
<i>Reconhecimento de receita inconsistente (um presumido risco de fraude).</i>	<i>Contratos de venda acima de 500€ são revisados pelo gerente de vendas.</i>	<i>Revisar os contratos maiores (e uma amostra dos contratos menores) e discutir com o gerente de vendas para assegurar que a receita foi adequadamente reconhecida no período.</i>	
<i>Lançamentos não autorizados no livro diário.</i>	<i>A administração concordou em implementar política que exige a aprovação de todos os lançamentos no livro diário, mas ainda não foi implementada.</i>	<i>Identificar e revisar todos os lançamentos no livro diário acima de 1.500€ e todos os lançamentos no mês anterior e posterior ao final do período.</i>	
<i>Aumento significativo nas transações com partes relacionadas.</i>	<i>A política determina que todas as transações com partes relacionadas sejam identificadas como tal e conduzidas nos termos normais de venda. Isso inclui quaisquer bens ou serviços corporativos fornecidos para uso pessoal da administração ou de empregados.</i>	<i>Revisar o entendimento da política pelos empregados por meio de indagação e inspeção. Procurar assegurar que todas as transações com partes relacionadas tenham sido identificadas e que as transações, os termos de venda, a natureza da transação e as datas também sejam apropriados.</i>	

Preparado por: FJ

Data: 9 de dezembro de 20X2

Revisado por: LF

Data: 5 de janeiro de 20X3

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Memorando para arquivo: Kumar & Co.

Identificação de riscos significativos

As áreas de risco significativo, incluindo a resposta da administração e a resposta de auditoria, estão identificadas a seguir.

Contração na economia

A empresa não foi muito afetada com a contração. Entretanto, Raj deve rever periodicamente os cálculos dos índices exigidos pelo banco, mas não tem estado atento a isso no período corrente que está sendo auditado. Recalcularemos todos os índices para verificar a situação em relação às cláusulas contratuais. Além disso, executaremos mais procedimentos de auditoria para áreas de auditoria que geram dados para o cálculo. O risco é aumentado quanto mais perto da violação estiver a empresa devido à possibilidade de manipulação das demonstrações contábeis.

Minimização dos impostos

Não existem controles da administração que tratam especificamente desse assunto. A resposta a esse risco será revisar cuidadosamente as estimativas da administração e os lançamentos no livro diário (ver a seguir).

Lançamentos não autorizados no livro diário

Raj deve autorizar todos os lançamentos no livro diário, porém, constantemente isso não está acontecendo. Identificaremos e revisaremos todos os lançamentos no livro diário acima de 500€ e todos os lançamentos no mês anterior e posterior ao final do período.

Transações com partes relacionadas

A política da empresa determina que todas as transações com partes relacionadas sejam identificadas como tal e conduzidas nos termos normais de venda. Revisaremos o entendimento da política por Raj e Ruby por meio de indagação e inspeção. Asseguraremos que, para todas as transações com partes relacionadas, os termos de venda, a natureza das transações e as datas são de fato apropriadas. Também permaneceremos alertas durante toda a auditoria para transações que não estejam dentro do curso normal do negócio e para nos certificarmos de que todas as transações com partes relacionadas tenham realmente sido identificadas.

Reconhecimento de receita

As políticas de reconhecimento de receita de vendas são bastante diretas e a maioria das vendas feitas pela Kumar é para a Móveis Defta. O trabalho de auditoria realizado na “*data de corte*” e para transações com partes relacionadas tratou do eventual potencial de fraude por meio do reconhecimento de receita inadequado.

Preparado por: FJ

Data: 9 de dezembro de 20X2

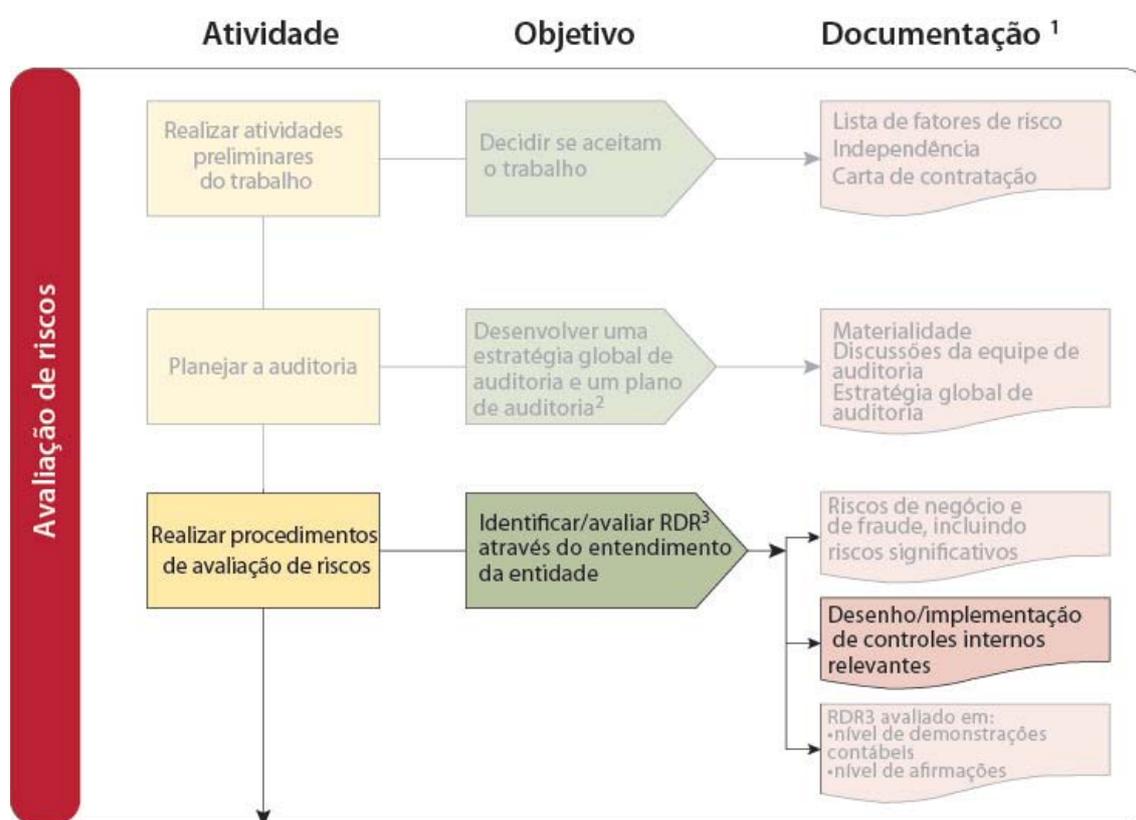
Revisado por: LF

Data: 5 de janeiro de 20X3

11. Entendimento do Controle Interno

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
<p>Orientações sobre as etapas envolvidas no entendimento do controle interno relevante para a auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do desenho e da implementação do controle; e • Documentação usando duas abordagens possíveis. 	315

Quadro 11.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.4	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <p>(a) <u>Afirmações</u> 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.</p> <p>(b) <u>Risco de negócio</u> é o risco que resulta de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas.</p> <p>(c) <u>Controle interno</u> é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, pela administração e por 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.</p>
315.12	<p>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).</p>
315.14	<p>O auditor deve obter entendimento do ambiente de controle. Como parte da obtenção desse entendimento, o auditor deve avaliar se:</p> <p>(a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e</p> <p>(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)</p>
315.15	<p>O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para:</p> <p>(a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;</p> <p>(b) estimar a significância dos riscos;</p> <p>(c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e</p> <p>(d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79).</p>
315.18	<p>O auditor deve obter entendimento do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:</p> <p>(a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações contábeis;</p> <p>(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;</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.18 (continuação)	<p>(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;</p> <p>(d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações;</p> <p>(e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e</p> <p>(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).</p>
315.19	<p>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):</p> <p>(a) comunicações entre a administração e os responsáveis pela governança; e</p> <p>(b) comunicações externas, como as comunicações com os órgãos reguladores.</p>
315.20	<p>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 divulgações nas demonstrações contábeis ou a toda afirmação relevante nessas demonstrações (ver itens A88 a A94).</p>
315.21	<p>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).</p>
315.22	<p>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).</p>

11.1 Visão Geral

Este capítulo trata do alcance do trabalho necessário para entender o controle interno relevante para a auditoria. O Volume 1, Capítulo 5, trata da natureza do controle interno e fornece uma descrição detalhada dos cinco componentes do controle interno. O Volume 2, Capítulo 12, descreve uma abordagem de quatro etapas para a avaliação do controle interno.

Controle interno refere-se aos processos, às políticas e aos procedimentos desenhados pela administração para assegurar relatórios financeiros confiáveis e a elaboração de demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O controle interno trata de assuntos, tais como a atitude da administração em relação a controle interno, a competência de pessoas-chave, a avaliação de risco e os sistemas de informações contábeis e de outras informações financeiras em uso, assim como as atividades de controle tradicionais.

O auditor deve obter um entendimento do controle interno em todos os trabalhos de auditoria. Isso aplica-se a entidades de qualquer porte, mesmo quando o auditor já tenha decidido que uma abordagem totalmente substantiva seria a resposta adequada aos riscos de distorção relevante.

A obtenção de entendimento suficiente do controle interno (relevante para a auditoria) envolve a execução de procedimentos de avaliação de risco para identificar os controles que reduzirão, direta ou indiretamente, a possibilidade de distorções relevantes. As informações obtidas ajudarão o auditor a:

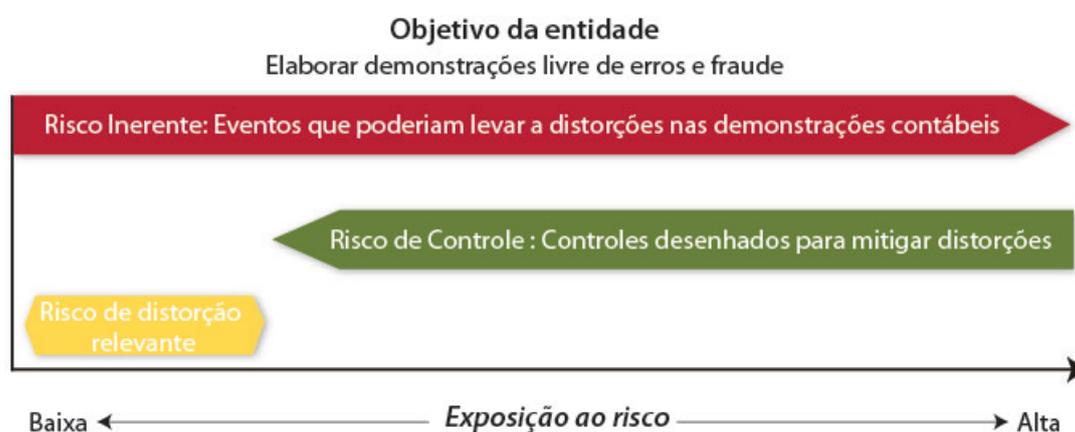
- avaliar o risco residual (risco inerente e de controle) de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e de afirmação; e
- desenhar procedimentos adicionais de auditoria que respondam aos riscos avaliados.

Entretanto, nem todas as atividades de controle são relevantes para a auditoria e, portanto, não precisam ser entendidas. O auditor está interessado na avaliação dos controles que reduzem o risco de distorção relevante (causada por fraude ou erro) nas demonstrações contábeis. As atividades de controle que não são relevantes podem ser totalmente ignoradas na auditoria.

11.2 Risco e Controle

A relação entre risco e controle pode ser ilustrada como segue.

Quadro 11.2-1



Riscos de negócio e de fraude inerentes são identificados durante a fase de identificação e de avaliação de riscos. A administração reduz esses riscos mediante o desenho e a implementação de controles internos e procedimentos que reduzirão esses riscos a um nível aceitavelmente baixo. O montante de risco remanescente, depois de desenhados e implementados os controles internos, é o risco de distorção relevante (algumas vezes denominado risco residual).

Idealmente, a administração desenharia controles suficientes para assegurar que o risco residual seja reduzido a um nível aceitavelmente baixo para fins de administração interna e de auditoria externa. Na prática, alguns administradores tendem a ter alta tolerância a risco (ou seja, existem menos controles, o que resulta em maior risco residual), e outros administradores (frequentemente no setor público) tenderão a ser conservadores e desenhar controles para reduzir o risco a praticamente zero.

PONTO A CONSIDERAR

O único objetivo de um controle é reduzir o risco. Um controle sem um risco para ser reduzido é obviamente redundante. Portanto, um risco tem de existir antes que possa ser reduzido por um controle da administração. Entretanto, alguns auditores ignoram esse fato. Eles iniciam sua avaliação do controle interno documentando o sistema e os controles que existem antes de investirem tempo para identificar quais riscos realmente precisam ser reduzidos. Essa abordagem pode resultar em muito trabalho desnecessário na documentação de processos e controles, que mais tarde se mostram totalmente irrelevantes para os objetivos da auditoria.

11.3 Controles Internos Abrangentes e Específicos

Os controles internos podem ser classificados em termos amplos como controles abrangentes (ou em nível de entidade), que tratam de riscos generalizados, e controles específicos (de transações), que tratam de riscos específicos. As diferenças entre esses controles estão ilustradas a seguir.

Quadro 11.3-1



Quadro 11.3-2

Descrição	
Controles Abrangentes (Nível de Entidade)	Os controles abrangentes (nível de entidade) tratam da governança e administração geral e servem para estabelecer o ambiente de controle geral ou o “tom no topo”. Os processos de controle típicos incluem recursos humanos, fraude, avaliação de riscos (transgressão da administração), gerenciamento de TI em geral, elaboração das informações financeiras (incluindo demonstrações contábeis e correspondentes estimativas, por exemplo) e monitoramento contínuo das operações. Em entidades de pequeno porte, esses controles referem-se basicamente às atitudes da administração em relação à integridade e ao controle.

Descrição	
Controles Abrangentes (Nível de Entidade) <i>(continuação)</i>	Um sólido entendimento dos elementos abrangentes do controle interno fornece uma base importante para a avaliação dos controles relevantes sobre relatórios financeiros no nível de transações (processo de negócios). Por exemplo, a existência de controles insatisfatórios sobre integridade de dados no nível de entidade terá impacto sobre a confiabilidade de todas as informações produzidas por sistemas, tais como de vendas, compras e folha de pagamento.
Controles Específicos (de Transações)	<p>Os controles de transações (processo de negócios) são processos/controles específicos desenhados para assegurar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as transações são adequadamente registradas para a elaboração de demonstrações contábeis; • os registros contábeis são mantidos com um nível de detalhes adequado para refletir de maneira precisa e adequada todas as transações e alienações de ativos; • os recebimentos e os gastos são realizados somente de acordo com as autorizações da administração; e • aquisições, utilizações ou alienações não autorizadas de ativos seriam evitadas ou detectadas tempestivamente. <p>Os processos de controle de transações incluem transações rotineiras (tais como faturamento, compras e folha de pagamento) e transações não rotineiras (tais como a aquisição de equipamentos ou o custo envolvido no lançamento de nova linha de negócios).</p>

11.4 Os Cinco Componentes do Controle Interno

Os diversos tipos de controle interno existentes em uma entidade foram divididos em cinco componentes-chave, como apresentado a seguir.

Cada um desses componentes deve ser tratado pelo auditor como:

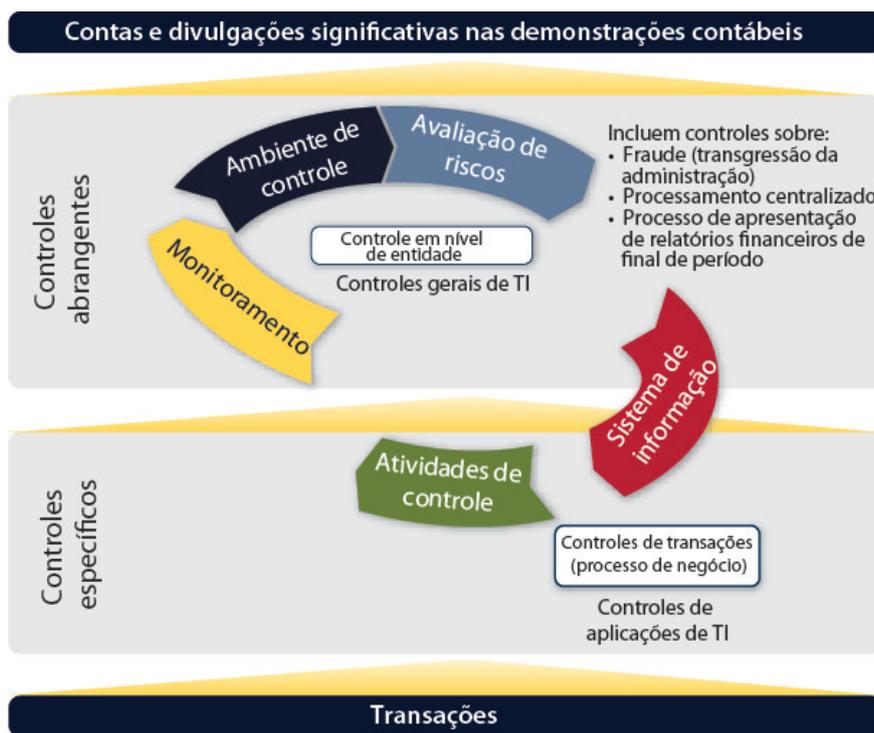
- parte do entendimento do controle interno (sobre relatórios financeiros); e
- informações para considerar como os diferentes aspectos do controle interno podem afetar a auditoria.

Quadro 11.4-1



As inter-relações dos cinco componentes entre os controles abrangentes (nível de entidade) e os controles de transações específicos (processo de negócio) estão apresentadas a seguir.

Quadro 11.4-2



Os controles abrangentes em nível de entidade coletivamente fornecem a base apropriada para todos os outros componentes do controle interno porque controles em nível de entidade insatisfatórios podem tornar ineficazes até mesmo os melhores controles de processos de negócios. Por exemplo, uma entidade pode possuir um sistema de compras eficaz, mas se o contador for incompetente (ou seja, um ambiente de controle insatisfatório), poderia ocorrer uma ampla variedade de erros e possivelmente resultar em distorção relevante nas demonstrações contábeis. A transgressão da administração e o “tom no topo” insatisfatório (que ocorre basicamente no nível de entidade) são temas comuns no comportamento corporativo inadequado.

PONTO A CONSIDERAR

A maneira como uma entidade realmente desenha e implementa seu controle interno variará com seu porte e a sua complexidade. Em entidades de pequeno porte, o gerente-proprietário pode executar funções que tratam de vários componentes do controle interno.

11.5 Controle Interno em Entidades de Pequeno Porte

Em entidades de pequeno porte, frequentemente existem poucos empregados que podem limitar a extensão em que:

- a segregação de funções é praticável; e
- há uma trilha de documentação comprobatória adequada disponível.

O controle interno nessas entidades muitas vezes deriva do ambiente de controle (compromisso da administração com valores éticos, competência, atitude em relação a controle e suas ações diárias), ao contrário de controles específicos sobre transações. A avaliação do ambiente de controle é bastante diferente da avaliação das atividades de controle tradicionais, uma vez que envolve uma avaliação do comportamento, das atitudes, da competência e das ações da administração. Essas avaliações são frequentemente documentadas em um memorando ou com um questionário.

A presença de um gerente-proprietário altamente envolvido é muitas vezes, ao mesmo tempo, um ponto forte e um ponto fraco de controle. O ponto forte do controle é que a pessoa (pressupondo uma pessoa competente) terá conhecimento de todos os aspectos das operações, o que torna altamente improvável que as distorções relevantes não sejam percebidas. O ponto fraco é a oportunidade que essa pessoa tem de transgredir o controle interno em benefício próprio.

PONTO A CONSIDERAR

Identificar os controles abrangentes (nível de entidade)

Na auditoria de entidades de pequeno porte, ocorre a tentação de pressupor que o controle interno não existe e, portanto, não vale a pena entendê-lo. Entretanto, qualquer entidade que pretende continuar operando terá alguma forma de controle interno. Por exemplo, qual administração não se preocupa se os recebimentos de caixa foram depositados no banco ou se as mercadorias embarcadas foram faturadas?

Considerar como os controles abrangentes (nível de entidade) poderiam ser evidenciados

Nos casos em que o gerente-proprietário ou equivalente aprova as transações e revisa cuidadosamente os resultados financeiros, o controle pode ter o efeito de evitar ou detectar distorções que ocorrem no nível das afirmações. No caso de a confiança nesse controle reduzir a necessidade de outros procedimentos substantivos, considerar se esses controles poderiam ser evidenciados, como por uma assinatura em um relatório ou uma conciliação para indicar revisão ou aprovação. Essa evidência poderia ser usada para testar a efetividade operacional do controle.

11.6 Ausência de Controle Interno

Em praticamente todas as entidades, existe alguma forma de controle interno, como a competência do gerente-proprietário (ambiente de controle). Ele pode ser informal e simples, mas ainda assim é um controle interno. Uma entidade que não reduz nenhum dos principais riscos que enfrenta (por meio de componentes de controle, tais como ambiente de controle, avaliação de riscos, sistemas de informações, atividades de controle ou monitoramento) provavelmente não permanece em atividade por muito tempo.

Quando não existem muitas atividades de controle que possam ser identificadas, o auditor considera se:

- é possível tratar das afirmações relevantes mediante execução de procedimentos adicionais de auditoria que são basicamente procedimentos substantivos; ou
- a ausência de atividades de controle ou outros componentes de controle (em casos raros) impossibilita a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Outros assuntos que levantariam questões sobre se a auditoria deve ser conduzida incluiriam:

- preocupações quanto à integridade da administração, seu comportamento não ético ou sua atitude insatisfatória em relação a controle interno. Deficiências no ambiente de controle tendem a prejudicar controles que existem em outros componentes de controle. Elas também aumentam o risco de declarações falsas e fraude da administração; e
- preocupações sobre a condição e a confiabilidade dos registros de uma entidade que tornam improvável que haverá evidência de auditoria apropriada e suficiente disponível para suportar uma opinião sem ressalva.

Se houver essas preocupações ou preocupações similares, o auditor deve considerar a necessidade de modificar o relatório do auditor ou retirar-se totalmente do trabalho de auditoria.

No caso de optar pela retirada, o auditor consideraria suas responsabilidades profissionais e legais, incluindo qualquer exigência de comunicar às pessoas que fizeram a nomeação da firma de auditoria e às autoridades regulatórias. O auditor também discutiria a retirada e as suas razões com o nível adequado da administração e com os responsáveis pela governança.

11.7 Controles para Evitar Fraude (Controles Antifraudes)

A transgressão da administração frequentemente pode ser mitigada ou reduzida em entidades de pequeno porte estabelecendo-se e documentando-se políticas e procedimentos-chave. Por exemplo, uma política por escrito que estabelece que todos os lançamentos no livro diário não rotineiros requerem aprovação permitiria que o guarda-livros pedisse ao gerente a aprovação de lançamentos propostos. Ela não evitaria a ocorrência de transgressão da administração, mas atuaria como inibidora. Se não forem aplicadas políticas e procedimentos antifraudes, o risco de transgressão da administração precisará ser tratado pelo auditor mediante a execução de outros procedimentos de auditoria.

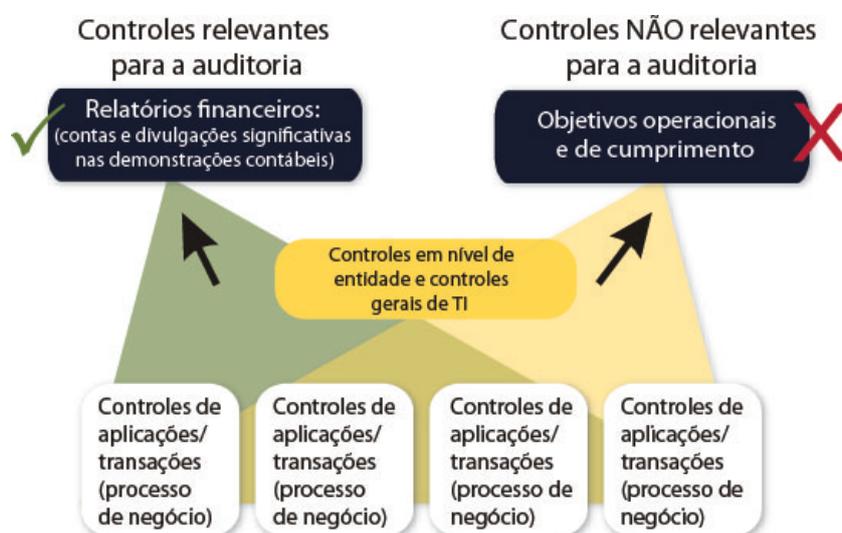
Nota: Os controles que tratam do cumprimento de regulamentos que não são relevantes para a auditoria (em que o não cumprimento não resultaria em distorção relevante nas demonstrações contábeis) não precisam ser tratados na auditoria.

11.8 Controles Internos Relevantes para a Auditoria (alcance do entendimento)

Nem todos os controles são relevantes para a auditoria, tampouco precisam de entendimento. O auditor deve concentrar-se no entendimento e na avaliação dos controles que reduzem o risco de distorção relevante (causada por fraude ou erro) nas demonstrações contábeis. Isso significa que certos tipos de controle podem ser totalmente ignorados pela auditoria, conforme apresentado no quadro a seguir. Esses controles são aqueles que:

- não influenciam os relatórios financeiros (como os controles operacionais e controles que tratam do cumprimento de regulamentos); e
- mesmo que inexistentes, seria improvável que ocorresse uma distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Quadro 11.8-1



Em alguns casos, pode haver alguma sobreposição de controles financeiros com controles relacionados com operações e objetivos de cumprimento. Os exemplos incluem controles que se referem a dados que o auditor avalia ou usa na aplicação de outros procedimentos de auditoria, tais como:

- dados necessários para procedimentos analíticos (por exemplo, estatísticas de produção);
- controles que detectam o não cumprimento de leis e regulamentos;
- controles de salvaguarda de ativos que se referem a relatórios financeiros; e
- controles sobre a integridade e precisão de informações produzidas que podem formar a base de cálculo de medidas de desempenho-chave.

Controles que sempre são relevantes para a auditoria incluem aqueles que reduzem os riscos apresentados a seguir.

Quadro 11.8-2

Descrição	
Riscos Significativos	Riscos significativos são riscos de distorção relevante identificados e avaliados que, segundo o julgamento do auditor, requerem consideração especial de auditoria.
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	São riscos de distorção relevante identificados e avaliados que, segundo o julgamento do auditor, podem potencialmente resultar na ocorrência de distorções relevantes.

O julgamento do auditor sobre se um controle específico é relevante para a auditoria é influenciado por:

- conhecimento sobre a presença/ausência de controles identificados em outros componentes de controle interno. Se um risco específico já foi adequadamente tratado (como pelo ambiente de controle, sistema de informações, 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 entendimento de cada atividade de controle relacionada com esse objetivo;
- necessidade de testar a efetividade operacional de certos controles-chave. Por exemplo, se não há uma maneira prática de testar a integridade de vendas (ou seja, mediante execução de procedimentos substantivos), seria necessário um teste da efetividade operacional de controles; e
- impacto que os testes da efetividade operacional de controles teriam sobre a extensão (ou seja, a redução) dos testes substantivos necessários.

É necessário julgamento profissional para determinar se um controle interno, individualmente ou em combinação com outros, é de fato relevante.

PONTO A CONSIDERAR

Abordagem descendente e baseada em risco

A abordagem do auditor para entender o controle interno deve ser de cima para baixo. O primeiro passo é identificar os riscos relevantes em nível de entidade e de transações e depois determinar se a resposta da administração é adequada.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Um sólido entendimento dos controles em nível de entidade fornece uma base importante para a avaliação dos controles relevantes sobre relatórios financeiros no nível de transações (processo de negócios). Por exemplo, a existência de controles insatisfatórios sobre integridade de dados no nível de entidade terá impacto sobre a confiabilidade de todas as informações produzidas por sistemas, tais como de vendas, compras e folha de pagamento.

Exemplo

A abordagem descendente e baseada em risco para entender o controle interno envolve:

- identificar os processos de negócio envolvidos (incluindo contábil) para cada saldo contábil significativo;
- determinar, para cada processo identificado, se poderia possivelmente ocorrer distorção relevante nas demonstrações contábeis, ou se existem outros fatores que o tornaria relevante; e
- eliminar da auditoria esses processos e controles que não são relevantes.

Por exemplo, uma empresa que fabrica biscoito pode ter os seguintes processos que compõem o valor da receita das vendas:

- O sistema principal de pedido de vendas captura os detalhes e o andamento de cada pedido recebido por telefone. Isso responde por 70% das vendas.
- Os clientes podem comprar “produtos com pequenos defeitos”, ou seja, biscoitos quebrados, em uma lojinha que fica nos fundos da fábrica. Isso responde por 2% das vendas.
- Vendas pela Internet - os pedidos são feitos *on-line* e pagos com cartão de crédito; elas respondem por 28% das vendas.
- O sistema contábil captura detalhes de todos os tipos de venda.

Nessa situação, não é provável que as vendas de “produtos com pequenos defeitos” resultem em distorção relevante nas demonstrações contábeis e, portanto, podem ser ignoradas pela auditoria. Entretanto, antes de se tomar essa decisão, seria prudente:

- indagar sobre a existência de controles sobre as vendas de “produtos com pequenos defeitos” para assegurar que todas essas vendas sejam registradas e que os biscoitos não sejam quebrados deliberadamente para serem vendidos a preços reduzidos a partes relacionadas; ou
- realizar uma revisão analítica da composição de vendas para assegurar que as vendas de “produtos com pequenos defeitos” não se tenham desviado dos 2% das vendas esperado.

11.9 Estudos de Caso — Identificação de Controles Relevantes

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Uma vez que nem todos os processos de negócio e controles são relevantes para a auditoria, é importante entender quais áreas das demonstrações contábeis e quais controles poderiam ter impacto relevante sobre as demonstrações contábeis.

A determinação de quais áreas das demonstrações contábeis e os processos de negócio relacionados estão dentro do alcance da auditoria envolve usar a materialidade global como guia para identificar:

- quais áreas das demonstrações contábeis são, ou poderiam ser, relevantes; e
- quais controles em nível de entidade e quais processos de negócio são relevantes.

Saldos, transações, processos de negócio e controles irrelevantes que não têm probabilidade de resultarem em distorções relevantes podem ser ignorados de qualquer consideração adicional na auditoria. Entretanto, antes de ignorar uma área, considerar:

- o possível acúmulo de distorções irrelevantes que podem, em conjunto, representar uma distorção relevante; e
- se a área das demonstrações contábeis está subavaliada devido a fraude ou erro.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Nível de Demonstrações Contábeis Riscos Abrangentes Identificados	Identificar Quaisquer Processos que Reduzem os Riscos
Controles em nível de entidade e gerais de TI	Ciclo de planejamento de negócios anual, reuniões mensais da administração/dos proprietários, incluindo revisão de demonstrações contábeis, orçamentos de TI e envolvimento diário da administração nas operações
Caixa e equivalentes de caixa	Contas a receber, processo de recebimento, investimento em depósitos bancários de curto prazo (30 a 60 dias), conciliações bancárias e gestão de caixa
Clientes e outros valores a receber	Receita, contas a receber, processo de recebimento, avaliação de contas vencidas e vendas de ativos
Estoques	Compras, contas a pagar, processo de pagamentos, gerenciamento de estoques, contagem de estoques e avaliação de estoques obsoletos
Imobilizado	Compras, contas a pagar, processo de pagamentos, cálculo de amortização, capitalização de ativos e venda de ativos
Endividamento bancário	Contas a receber, processo de recebimento, conciliação bancária e gestão de caixa
Fornecedores e outras obrigações	Compras, contas a pagar, folha de pagamento, processo de pagamentos, cálculo de amortização e capitalização de ativos
Imposto de renda a pagar	Cálculo da provisão para imposto de renda
Empréstimo sujeito a juros	Encargos financeiros e processo de conciliação bancária
Capital e reservas	Emissão/resgate de capital e dividendos
Vendas	Processo de receita, de contas a receber e de recebimento (incluindo venda de sucata à vista, vendas pela Internet e pedidos de venda por catálogo e por encomenda)
Custo de mercadorias vendidas	Compras, contas a pagar, folha de pagamento, processo de pagamentos e ajustes de estoques
Custos de distribuição	Compras, contas a pagar e pagamentos
Custos administrativos	Compras, contas a pagar, folha de pagamento e pagamentos
Depreciação	Cálculo de depreciação e amortização
Custo de financiamento	Encargos financeiros e processo de conciliação bancária
Impostos sobre a renda	Cálculo da provisão para imposto sobre a renda

Preparado por: FJ

Data: 18 de fevereiro de 20X3

Revisado por: LF

Data: 5 de março de 20X3

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Memorando para arquivo: Determinação do alcance das áreas das demonstrações contábeis e dos processos relevantes

Controles em nível de entidade e gerais de TI

- Raj prepara um orçamento anual a cada período para o banco.
- Raj comunica-se com o gerente do banco a cada trimestre quando as demonstrações contábeis são enviadas para o banco.
- Raj geralmente revisa essas demonstrações contábeis com Suraj e Jawad uma vez que a Defta é um acionista, mas também porque Raj respeita a opinião deles e por causa do conhecimento contábil e financeiro de Jawad.

Não existe uma estrutura nem um processo formal de TI. Raj decide qual software e qual hardware devem ser substituídos à medida que surge a necessidade. Embora Raj assegure-se que Ruby faça *backup* dos dados contábeis semanalmente, não existe um plano de contingência ou processo de TI documentado.

Áreas relevantes das demonstrações contábeis

Com exceção de caixa e equivalentes de caixa, que parecem variar a cada período, todas as áreas das demonstrações contábeis são relevantes e estão dentro do alcance. Portanto, os seguintes processos de negócio precisarão ser examinados como parte de nossa auditoria:

Processo de Negócio	Áreas Relevantes das Demonstrações Contábeis Afetadas
Contas a receber/recebimentos	Receita, contas a receber de clientes e outras e caixa e equivalentes de caixa
Avaliação de contas a receber vencidas	Contas a receber de clientes e despesas de dívidas incobráveis
Processo de vendas (vendas à vista e pedidos de venda)	Receita
Compras, contas a pagar e pagamentos	Contas a pagar a fornecedores e outros, imobilizado, estoques e categorias de despesas da demonstração do resultado
Folha de pagamento	Despesas de folha de pagamento
Impostos a pagar e remessas	Receita, folha de pagamento e impostos sobre vendas
Avaliação e gerenciamento de estoques	Compras e estoques
Conciliações de contas bancárias	Caixa e equivalentes de caixa, empréstimo sujeito a juros e despesa de juros
Cálculo de depreciação e amortização	Imobilizado e despesa de depreciação/amortização

Preparado por: FJ

Data: 18 de fevereiro de 20X3

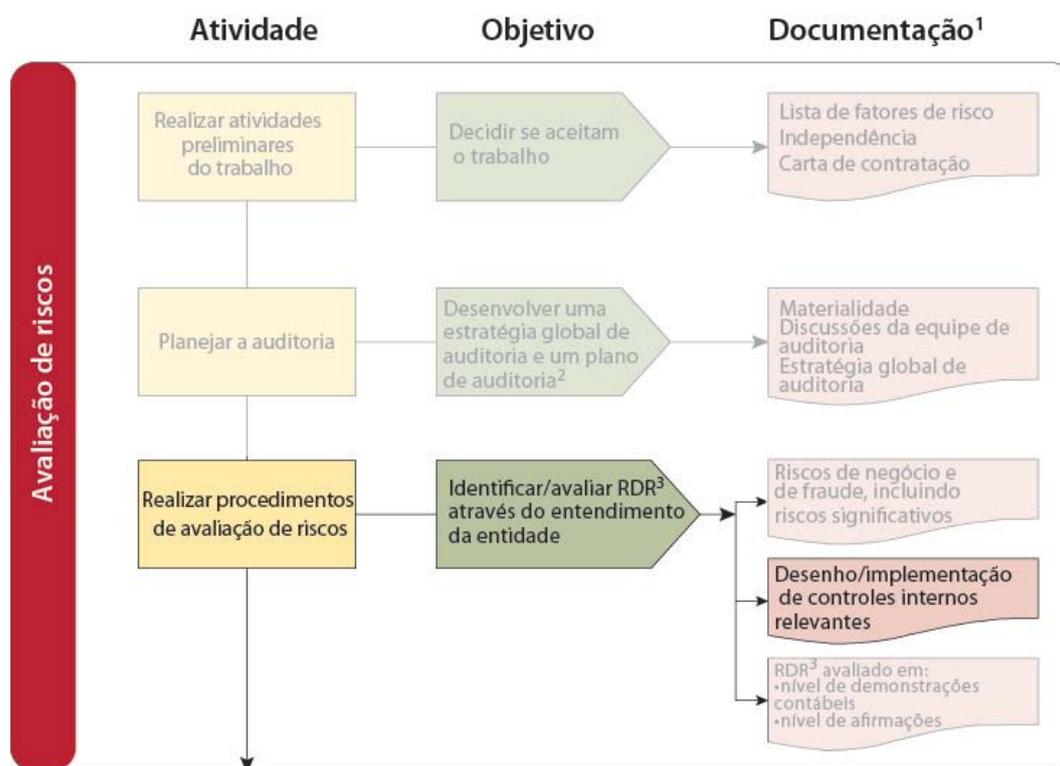
Revisado por: LF

Data: 5 de março de 20X3

12. Avaliação de Controles Internos

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre as quatro etapas-chave envolvidas na avaliação do desenho e da implementação de controles e sobre a documentação dos resultados.	315

Quadro 12.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
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).
315.29	Se o auditor determinou que existe risco significativo, o auditor deve obter entendimento dos controles da entidade, inclusive das atividades de controle, relevantes para esse risco (ver itens A124 a A126).
315.32	O auditor deve incluir na documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6): <ul style="list-style-type: none"> (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 requerimentos dos itens 27 a 30 (ver itens A131 a A134).

12.1 Visão Geral

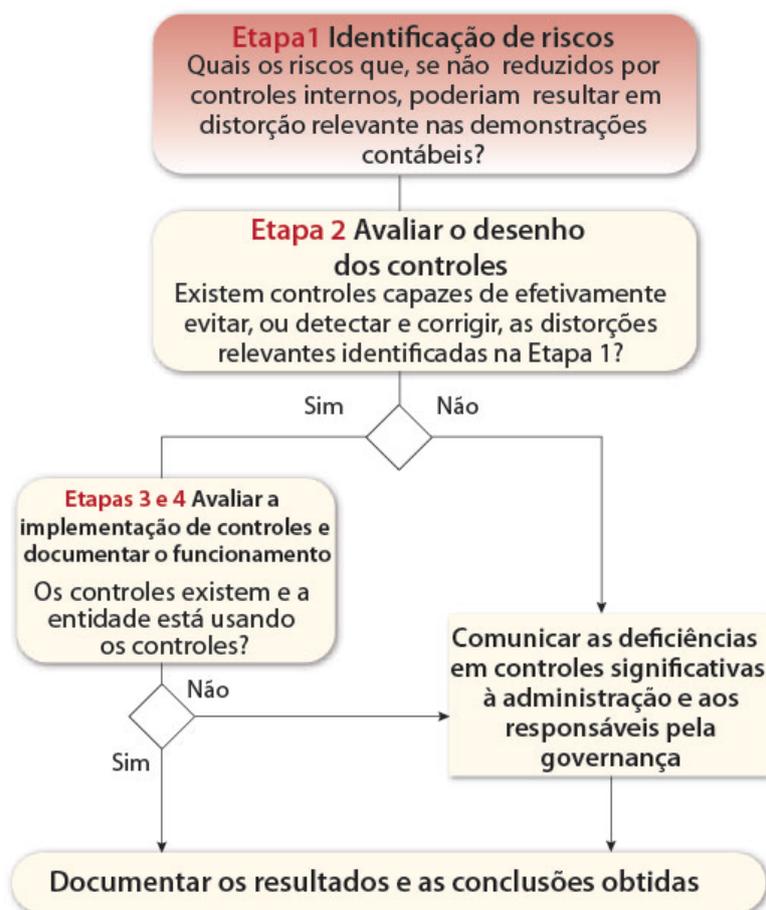
Independentemente de se os testes de controles serão por fim realizados para coletar evidência de auditoria, é necessário que o auditor de cada trabalho avalie o desenho e a implementação dos controles. Isso envolve um processo de quatro etapas, que pode ser resumido como segue.

Quadro 12.1-1

Descrição	
Etapa 1 Quais Riscos Devem Ser Reduzidos?	Identificar os riscos inerentes de distorção relevante (riscos de negócio e de fraude), e se são riscos abrangentes que afetam todas as afirmações ou riscos específicos que afetam áreas e afirmações específicas das demonstrações contábeis.

<p>Etapa 2 Os Controles Planejados pela Administração Reduzem o Risco?</p>	<p>Identificar que processos de negócio existem (se houver).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entrevistar o pessoal da entidade para identificar quais controles reduzem os riscos identificados na Etapa 1 anterior. • Revisar os resultados e avaliar se os controles realmente reduzem os riscos. • Comunicar quaisquer deficiências significativas identificadas no controle interno da entidade para a administração e os responsáveis pela governança. <p>Em entidades de grande porte, essa etapa pode exigir uma referência à documentação ou preparação de um sistema (ver Etapa 3 a seguir) para fornecer algum contexto em relação ao funcionamento de certos controles.</p>
<p>Etapa 3 Os Controles Que Reduzem os Fatores de Risco Estão Funcionando?</p>	<p>Observar ou inspecionar o funcionamento de controles internos relevantes para assegurar que eles foram realmente implementados. Vale observar que a indagação da administração não é suficiente para avaliar se um controle relevante foi realmente implementado.</p> <p>Esta etapa pode frequentemente ser combinada com a Etapa 2 anterior.</p>
<p>Etapa 4 O Funcionamento dos Controles Relevantes Foi Documentado?</p>	<p>Esta etapa pode consistir em uma simples descrição narrativa dos principais processos (preparados pela administração da entidade ou pelo auditor), descrevendo o funcionamento dos controles internos relevantes identificados.</p> <p>Essa documentação não precisa incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma descrição detalhada do processo de negócio ou como os papéis circulam pela entidade; ou • controles internos que podem existir, mas não são relevantes para auditoria.

Quadro 12.1-2



Nota: Independentemente de o controle ter sido bem desenhado e implementado, ele só pode fornecer segurança razoável sobre a concretização dos objetivos de uma entidade com relação à confiabilidade de relatórios financeiros devido a certas limitações inerentes. Essas limitações estão descritas a seguir.

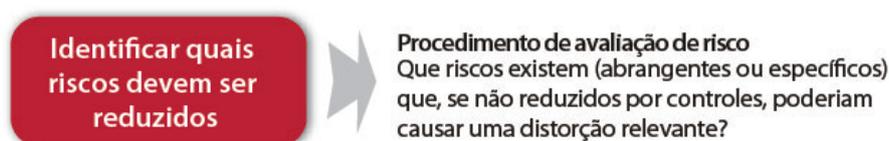
Quadro 12.1-3

Descrição	
Limitações dos Controles Internos	<ul style="list-style-type: none"> • Julgamentos humanos e falhas humanas simples, como erros ou enganos. • Controle interno burlado pelo conluio de duas ou mais pessoas. • Transgressão inadequada do controle interno pela administração, tais como alterar os termos de um contrato de vendas ou ignorar o limite de crédito de um cliente.

O Volume 2, Capítulo 11, trata do entendimento necessário do controle interno. O Volume 1, Capítulo 5, trata da natureza do controle interno e fornece uma descrição detalhada dos cinco componentes do controle interno.

12.2 Etapa 1 — Quais Riscos Devem ser Reduzidos?

Quadro 12.2-1



Antes de o auditor começar a documentar os controles que podem existir, a primeira etapa é identificar e depois avaliar os fatores de risco significativos e os outros fatores de risco presentes. Caso contrário, a avaliação do controle interno ocorrerá sem um entendimento de quais riscos devem ser reduzidos por controle interno.

A identificação de riscos foi tratada no Volume 2, Capítulo 8. Os riscos que devem ser reduzidos podem ser abrangentes, relacionados com várias áreas e afirmações das demonstrações contábeis, ou específicos, relacionados com áreas e afirmações específicas das demonstrações contábeis.

O quadro a seguir resume algumas fontes de risco típicas e os tipos de controle que poderiam reduzir esses riscos.

Quadro 12.2-2

O que pode dar errado?	Fontes de risco	Controles atenuantes
Relatórios financeiros não confiáveis (<i>riscos abrangentes</i>)	Fatores externos ao setor Natureza da entidade Políticas contábeis Objetivos e metas Medidas de desempenho Fraude	Controles e processos em nível de entidade Controles gerais de TI Controles de transações
Distorções decorrentes da elaboração de demonstrações contábeis (<i>riscos abrangentes</i>)	Estimativas contábeis Provisões Políticas contábeis Uso de planilhas eletrônicas Transações não rotineiras Lançamentos no livro diário, conciliações Informações necessárias para divulgações de demonstrações contábeis	Controles em nível de entidade Controles gerais de TI Controles de transações
Transações não processadas ou registradas com precisão (<i>riscos específicos</i>)	Identificação/registro de transações autorizadas Classificação de transações Mensuração, corte Salvaguarda de ativos	Controles de transações Controles de aplicações de TI Alguns controles específicos em nível de entidade

No caso de ter sido preparada uma listagem de fatores de risco por processo de negócio, seria útil (mas não obrigatório):

- eliminar qualquer fator de risco sem probabilidade de resultar em distorção relevante mesmo que não tenha sido reduzido. Os controles que tratam desses riscos não seriam relevantes para a auditoria;
- personalizar o texto dos fatores de risco para torná-lo relevante para a entidade específica;
- assegurar que todas as afirmações relevantes tenham sido tratadas; e
- considerar se existem quaisquer riscos adicionais (nível de entidade e de transações) que poderiam resultar em distorção relevante se não forem reduzidos.

PONTO A CONSIDERAR

Algumas entidades podem usar uma estrutura de controle interno (tal como a publicada pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO)) que fornece listagens genéricas de objetivos de controles internos e procedimentos de controles internos. Se essa ferramenta for usada na auditoria, seriam seguidas as mesmas etapas descritas antes:

- remover os objetivos de controle (ou fatores de risco) sem probabilidade de resultarem em distorção relevante mesmo que não exista controle interno;
- acrescentar quaisquer outros objetivos de controle adicionais (fatores de risco) que poderiam resultar em distorção relevante para a entidade se não reduzido; e
- identificar as áreas e afirmações das demonstrações contábeis afetadas pelos fatores de risco.

12.3 Etapa 2 – Os Controles Planejados pela Administração Reduzem o Risco?

Quadro 12.3-1



A avaliação de se um controle foi desenhado adequadamente pela administração envolve uma avaliação sobre se os controles identificados (individualmente ou em combinação com outros controles) reduzirão realmente o fator de risco. Isso envolve considerar se o(s) controle(s) é(são) capaz(es) de efetivamente:

- evitar a ocorrência de distorções relevantes em primeiro lugar; ou
- detectar e corrigir distorções relevantes depois de terem ocorrido.

Recomenda-se que uma avaliação do desenho de controles comece com os controles abrangentes. Esses tipos de controle formam os pilares para a avaliação do desenho e funcionamento de controles específicos (de transações).

Nesse ponto, alguns auditores (especialmente na auditoria de entidades de grande porte e mais complexas) podem achar útil obter algumas informações, de preferência preparadas pela entidade, que descrevem o processo de negócio, como os papéis circulam pela entidade e onde existem controles. Entretanto, este não é um requisito específico nas normas de auditoria.

Existem duas maneiras comuns de associar os controles internos aos fatores de risco (ou objetivos de controle) para cuja redução eles foram desenhados. Para fins deste Guia, essas abordagens foram denominadas de:

- um risco para muitos controles; e
- muitos riscos para muitos controles.

Um Risco para Muitos Controles

Por essa abordagem, cada fator de risco é considerado por si só. Todos os controles que tratam do fator de risco específico são identificados. Essa abordagem é especialmente útil para o mapeamento dos fatores de risco abrangentes (nível de entidade) para os controles e está ilustrada a seguir.

Quadro 12.3-2

Risco/Objetivo de Controle	Afirmação	Controles Atenuantes
1. Fator de risco	I	1. Procedimento de controle A 2. Procedimento de controle B 3. Procedimento de controle C 4. Procedimento de controle D
2. Fator de risco	EP	1. Procedimento de controle E 2. Procedimento de controle F 3. Procedimento de controle G 4. Procedimento de controle H
3. Fator de risco	P	1. Procedimento de controle I 2. Procedimento de controle J 3. Procedimento de controle K 4. Procedimento de controle L
4. Fator de risco	IP	1. Procedimento de controle M 2. Procedimento de controle N 3. Procedimento de controle O 4. Procedimento de controle P

Essa abordagem “um risco para muitos controles” tem sido frequentemente usada para o mapeamento de todos os tipos de controle, incluindo controles de transações. Entretanto, considerando que um único controle de transações pode muitas vezes ser aplicado a mais de um risco (e, portanto, ser repetido muitas vezes nessa abordagem), a matriz “muitos para muitos” (ver Quadro 12.3-4) é geralmente considerada mais eficaz para controles de transações.

O exemplo a seguir ilustra como a abordagem “um risco para muitos controles” pode funcionar. Um objetivo do ambiente de controle é a necessidade da administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, de criar e manter uma cultura de honestidade e comportamento ético. Esse objetivo expresso como um fator de risco poderia significar que a administração não criou ou manteve uma cultura de honestidade e ética.

Alguns dos controles que a administração pode desenhar e implementar para tratar desse risco abrangente incluem:

- 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; e
- sempre são aplicadas sanções aos empregados que apresentam comportamento impróprio.

Primeiro o auditor leria o risco ou o objetivo de controle e depois identificaria, possivelmente de uma lista como a que apareceu anteriormente, que controles existem, se existirem, para reduzir o risco. A documentação resultante poderia ter o seguinte formato.

Nota: A coluna “desenho do controle” descreve as etapas que devem ser seguidas pelo auditor para avaliar o desenho do controle.

Quadro 12.3-3

Componente do Controle Interno (CI)	Fator de Risco	Controle Identificado	Desenho do Controle
Ambiente de controle	Nenhuma ênfase à integridade ou à ética	<i>O código de conduta é assinado pelos empregados todo ano e aplicado na disciplina da equipe.</i>	<i>O código foi lido e ele enfatiza a necessidade de integridade e ética.</i>
	Empregados incompetentes poderiam ser admitidos	<i>Conhecimento e habilidades específicas necessárias para cada um dos cargos.</i>	<i>As especificações de função para cargos-chave, incluindo a área contábil, foram revisadas e parecem aceitáveis.</i>
Avaliação de riscos	Administração frequentemente surpreendida por eventos previsíveis	<i>Os riscos de negócios são identificados todos os anos como parte do planejamento do negócio.</i>	<i>O plano de negócio foi revisado e os riscos foram identificados, atualizados e avaliados.</i>

Uma vez identificados os controles, o auditor usa julgamento profissional para concluir se o desenho do controle é suficiente para tratar do fator de risco.

Ao formar uma conclusão sobre o ambiente de controle, de acordo com a NBC TA 315.14, o auditor deve avaliar se:

- a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
- os pontos fortes no ambiente de controle fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se esses outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle.

Esse texto poderia ser usado como uma conclusão geral formada pelo auditor sobre todos os controles em nível de entidade. Essa conclusão também terá um impacto importante sobre a avaliação pelo auditor do risco no nível das demonstrações contábeis.

Muitos Riscos para Muitos Controles

Para riscos específicos e de transações, a abordagem mais comum para a avaliação do planejamento é a utilização do que algumas vezes é denominado de “matriz de desenho do controle”. Essa matriz possibilita ao auditor visualizar:

- as relações “muitos para muitos” existentes entre riscos e controles;
- onde o controle interno é forte;
- onde o controle interno é fraco; e
- os controles-chave que tratam de muitos riscos/afirmações e poderiam ter sua efetividade operacional testada.

Um exemplo simples de matriz de desenho do controle está ilustrado a seguir.

Quadro 12.3-4

Processo = Vendas						
Fatores de Risco Relevantes		Risco A	Risco B	Risco C	Risco D	Controles-chave
	Afirmações	I	EP	PI	IE	
Controles	Componente do controle interno					
Procedimento nº 1	Ambiente de controle	D				
Procedimento nº 2	Sistemas de informação		D			
Procedimento nº 3	Atividade de controle	P	P		P	Sim
Procedimento nº 4	Monitoramento	D				
Procedimento nº 5	Atividade de controle		P		P	Sim
Procedimento nº 6	Atividade de controle					
Procedimento nº 7	Sistemas de informação	D	D		D	
O planejamento do controle é bom? Ou seja, os controles identificados reduzirão os fatores de risco?		Sim	Sim	Não	Sim	

Legenda:

P = Controle preventivo

D = Controle de detecção e correção

Nota: A matriz anterior contém as seguintes informações:

- Fatores de risco que, se não reduzidos, poderiam resultar em distorção relevante nas demonstrações contábeis.
- As afirmações tratadas pelos fatores de risco.
- Onde o procedimento de controle interno trata (cruza com) do risco na matriz, ele é registrado como prevenindo (P) uma distorção ou detectando (D) e depois corrigindo uma distorção após sua ocorrência.

Essa matriz também pode ser expandida para incluir outras informações, como:

- a frequência com que funciona o controle, por exemplo, contínua, semanal ou mensal;
- se o controle é manual ou automático; e
- a confiabilidade esperada do controle interno durante um período de tempo. Isso poderia incluir, por exemplo, avaliar a competência (e independência de outras funções) da pessoa que aplica o controle, se o controle é aplicado tempestivamente e qualquer histórico de erros que ocorra.

PONTO A CONSIDERAR

Procedimentos de controle múltiplos

Vale observar que não é provável que qualquer procedimento de controle por si só reduza um fator de risco-chave. Muitas vezes, uma combinação de atividades de controle, funcionando junto com outros componentes de controle interno (como o ambiente de controle), será suficiente para tratar do fator de risco.

Começar com os riscos

Evitar a tentação de fazer uma lista de todos os controles conhecidos e relacioná-los com riscos. Os riscos vêm primeiro, e depois vêm os controles para reduzir os riscos. É mais eficiente tratar de um risco (ou objetivo de controle) por vez e depois identificar quais controles existem para tratar esse risco. Quando já tiverem sido identificados controles suficientes para tratar do risco, não há porque despender mais tempo para identificar controles adicionais.

Fazer a associação dos controles com os riscos não apenas ajuda a avaliar o desenho dos controles, mas também identifica os controles-chave (sobre afirmações relevantes) que poderiam possivelmente ser testados. Além disso, isso ajuda o auditor a identificar deficiências de controle que podem precisar:

- ser comunicadas tempestivamente à administração e aos responsáveis pela governança para que possam ser tomadas medidas corretivas; e
- do desenvolvimento de uma resposta de auditoria apropriada.

A matriz de desenho do controle (ver Quadro 12.3-4) pode ser usada para identificar os pontos fortes e as deficiências dos controles. Esse processo está descrito a seguir.

Quadro 12.3-5

Identificar	Descrição — Utilização da Matriz de Desenho do Controle
<p>Deficiências do Controle Interno</p>	<p>Verifique a coluna de riscos (na matriz de desenho do controle anterior) para ver quais procedimentos de controle interno existem para reduzir os riscos. Se existirem controles suficientes, não há deficiência de controle.</p> <p>Onde existirem poucos ou nenhum procedimento de controle interno para reduzir o risco, pode existir uma deficiência de controle interno significativa. Consultar Risco C na matriz anterior, em que parece que existe uma deficiência significativa. Nesse caso, o auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indagaria sobre quaisquer outros procedimentos de controle interno ou procedimentos compensatórios de controle interno que possam existir. Caso não exista nenhum, pode existir uma deficiência significativa que seria comunicada à administração e aos responsáveis pela governança o quanto antes para que possa ser tomada uma medida corretiva; e • consideraria quais procedimentos adicionais de auditoria podem ser necessários para responder ao risco identificado. <p>Controles compensatórios podem ser atividades que exerçam impacto indiretamente sobre o fator de risco. Por exemplo, o risco de embarcar mercadorias sem faturá-las pode ser detectado pelo gerente de vendas quando ele revisa os resultados das vendas a cada trimestre. Obviamente, somente esse controle não seria suficiente para reduzir o risco.</p>
<p>Pontos Fortes do Controle Interno</p>	<p>Olhe as linhas da matriz de desenho do controle anterior para identificar procedimentos de controle interno que evitariam ou detectariam e corrigiriam distorções resultantes de diversos fatores de risco. Vale observar que o Procedimento de controle nº 3 no exemplo de matriz anterior trata de três riscos e três afirmações. Isso é um exemplo de um tipo de controle (frequentemente denominados de controle-chave) que, se julgado confiável, pode ser considerado para testes de efetividade operacional, especialmente onde esses testes poderiam ser usados para reduzir outros testes mais detalhados.</p>

12.4 Como Identificar Controles Internos

Os controles são geralmente identificados por meio de discussão (entrevistas) com a(s) pessoa(s) responsável(is) por gerenciar o risco ou o processo específico. Em entidades de pequeno porte, será frequentemente o gerente-proprietário ou o gerente sênior. Apresentamos, a seguir, uma abordagem típica para a identificação de controles.

Quadro 12.4-1

Ação	Descrição
Identificar os Riscos Inerentes	Identificar os riscos abrangentes (nível de entidade) e específicos (de transações) que devem ser reduzidos por controle interno para evitar ou detectar e corrigir distorções relevantes.
Perguntar sobre Procedimentos de Controle Interno que Tratam do Risco Inerente (Tratar Um Fator de Risco Por Vez)	<p>Perguntar ao gerente-proprietário ou à pessoa responsável que procedimentos de controle interno existem na entidade para reduzir cada fator de risco individualmente. Documentar os controles identificados com as palavras usadas pela pessoa entrevistada.</p> <p>Quando (com base em julgamento profissional) tiverem sido identificados controles suficientes para efetivamente reduzir o risco, parar de procurar mais controles. Não é necessário listar todos os outros controles que possam existir para reduzir o risco, a menos que especificamente exigido para outro fim.</p>
Documentar os Resultados	<p>Os controles identificados podem ser documentados de diversas formas. Eles podem ser incluídos na lista junto com cada fator de risco relacionado, ou relacionados em uma matriz de controle e associados a todos os outros fatores de risco por eles tratados.</p> <p>O essencial é assegurar que os procedimentos de controle identificados sejam associados ao fator de risco que devem reduzir. Isso permite que seja feita uma avaliação sobre se os controles identificados reduzem de fato o risco. Se a matriz de controle for usada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • registrar os procedimentos de controle interno diretamente na matriz e indicar (onde cruzam com o risco) se eles evitariam ou detectariam e corrigiriam possíveis distorções por fatores de risco; e • considerar se o controle também seria eficaz na redução de outros fatores de risco. É bem possível que alguns procedimentos de controle interno evitem ou detectem diversos fatores de risco. <p>No caso de não serem identificados controles para tratar de um risco, o auditor deve imediatamente alertar a administração para a deficiência de controle (provavelmente significativa) que pode ter de ser tratada.</p>

PONTO A CONSIDERAR

Evitar o uso de controles genéricos

Evitar a tentação de usar listas genéricas de atividades de controles internos adequadas para a chamada entidade “típica”. Listas de controles “padrão” ou “típicas” podem ser demoradas para ler e entender e são frequentemente muito complexas ou simplesmente irrelevantes para entidades de pequeno porte. Em vez disso, devem ser usadas como fonte de referência, mas só quando necessário. É muito melhor documentar a natureza de cada controle identificado usando a descrição do próprio cliente.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Multitarefa

É possível combinar a avaliação do desenho de controles com a documentação dos controles (ver Etapa 3 a seguir) e com a inspeção/observação de documentos para suportar a implementação dos controles (ver Etapa 4 a seguir). Por exemplo, se for identificada uma política de que não podem ser feitos lançamentos no livro diário não rotineiros sem autorização, pedir para ver a política (avaliar o desenho do controle) e alguns lançamentos para evidência de aprovação (implementação do controle).

Gerenciamento de riscos

Muitas entidades atribuem responsabilidades pelo gerenciamento dos riscos por processo (tais como vendas ou compras) em vez de por risco. Conseqüentemente, pode haver vários fatores de risco importantes que não se enquadram em nenhum departamento (como vendas, compras e contabilidade), e nenhum departamento fica diretamente responsável por eles. Se os riscos não são especificamente identificados e a responsabilidade não é atribuída a alguém específico, é comum que as pessoas acusem umas às outras quando algo dá errado. Cada pessoa pode jogar a culpa em outra dizendo “Achei que a Maria ou o João, ou o departamento de contabilidade, informática, ou vendas estivesse tomando conta do risco”, por exemplo.

Conclusão sobre o Desenho de Controle

A etapa final na avaliação do desenho de controles é chegar a uma conclusão sobre se os controles identificados realmente reduzem o fator de risco específico. Isso requer o uso de julgamento profissional. Para cada afirmação ou fator de risco relevante, considerar se a resposta da administração é suficiente para reduzir o risco de distorção relevante a um nível aceitavelmente baixo. Se for usada a abordagem de matriz de desenho do controle, a linha inferior da matriz poderia ser usada para documentar a conclusão sobre se os controles são suficientes ou não para reduzir cada fator de risco.

Um resumo da avaliação geral de controles (que trata dos cinco componentes de controle) está apresentado no quadro a seguir.

Quadro 12.4-2

	Processos em nível de entidade	Processo de vendas	Processo de compras	Processo de folha de pagamento
Riscos-chave de relatório financeiro são identificados	Amarelo	Verde	Verde	Verde
Políticas contábeis são aplicadas de maneira consistente	Verde	Vermelho	Amarelo	Verde
Equipe competente e com conhecimento	Verde	Verde	Verde	Verde
Existem linhas claras de autoridade e responsabilidade	Verde	Verde	Verde	Verde
Atividades de controle são adequadamente planejadas e implementadas	Verde	Verde	Amarelo	Verde
Existem controles antifraude para tratar dos riscos de fraude	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Verde
Sistemas de informações fornecem dados confiáveis	Amarelo	Verde	Verde	Verde
Controles são monitorados	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Verde

Legenda:

Verde = os riscos subjacentes foram adequadamente reduzidos

Amarelo = podem existir alguns problemas

Vermelho = deficiências potencialmente significativas

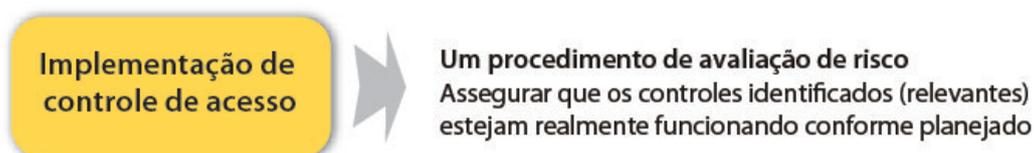
PONTO A CONSIDERAR

Para entidades de pequeno porte, existe uma maneira ainda mais simples de avaliar os controles de transações. Primeiro, identificar os fatores de risco (ver Etapa 1 anterior) e a(s) afirmação(ões) afetada(s). Depois, em vez de mapear os controles identificados para cada fator de risco individual, identificar controles que tratam das afirmações afetadas pelo risco.

Se não for identificado nenhum controle para uma afirmação específica, seria necessário desenvolver uma resposta de auditoria substantiva. Se a expectativa é que os controles identificados funcionem de maneira confiável, a resposta de auditoria poderia incluir um teste de controles-chave relevantes. Por exemplo, o risco de vendas não registradas trata da afirmação de integridade. A identificação de controles relevantes poderia ficar limitada aos controles que tratam da afirmação de integridade em geral, e não um risco específico.

12.5 Etapa 3 — Os Controles Que Reduzem os Fatores de Risco Estão Funcionando?

Quadro 12.5-1



A indagação da administração isoladamente não é suficiente para avaliar o desenho de procedimentos de controle interno ou determinar se eles foram implementados. Isso ocorre porque as pessoas podem realmente acreditar ou esperar que existam certos controles quando na verdade eles não existem. Uma descrição documentada de controles (apesar de bons) que não existem ou não funcionam não tem nenhuma validade para a auditoria.

Algumas das razões para se observar o controle interno em funcionamento são:

- **Processos mudam**
Os processos mudam com o tempo em decorrência de produtos ou serviços revisados/novos, eficiências em funcionamento, mudanças de pessoal e implementação de novas aplicações de TI de suporte;
- **Falta de realismo**
O pessoal da entidade pode explicar para o auditor como um sistema deve funcionar em vez de como realmente funciona na prática; e
- **Falta de conhecimento**
Alguns aspectos do sistema podem passar inadvertidamente despercebidos ao se obter o entendimento do controle interno.

PONTO A CONSIDERAR

Se não houver dúvida de que alguns controles identificados na Etapa 2 anterior não foram de fato implementados, não avaliar o desenho dos controles nem documentar o seu funcionamento até a execução de um trabalho para determinar que eles existem e funcionam. Alternativamente, não perder tempo para avaliar controles que pouco provavelmente sejam relevantes para a auditoria ou que tenham sido desenhados inadequadamente.

Os procedimentos de avaliação de risco necessários para obter evidência de auditoria sobre implementação de controle incluiria aqueles relacionados a seguir.

Quadro 12.5-2

Descrição	
Avaliação de Implementação de Controles	<ul style="list-style-type: none"> • Indagação do pessoal da entidade. • Observação ou reexecução de controles específicos. • Inspeção de documentos e relatórios. • Rastreamento de uma ou duas transações no sistema de informações relevante para relatórios financeiros, frequentemente denominado "walkthrough".

Nota: O "walkthrough" não é um teste da efetividade operacional de um controle.

A implementação de controles fornece evidência sobre se um controle estava de fato em funcionamento em um momento específico. Ela não trata da efetividade operacional ao longo do período auditado. A evidência da efetividade operacional (se for parte da estratégia de auditoria em desenvolvimento) seria obtida por meio de teste de controles que coleta evidência sobre o funcionamento do controle por um período de tempo, como um ano.

Somente quando tiver sido estabelecido que o controle interno relevante para a auditoria foi adequadamente desenhado e implementado, vale a pena considerar:

- quais testes da efetividade operacional de controles (se houver) reduzirão a necessidade de outros testes substantivos; e
- quais controles devem ser testados por não haver outra maneira de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

PONTO A CONSIDERAR

Assegurar que a equipe de auditoria tenha entendimento claro da diferença entre desenho de controles, implementação de controles e testes de controles. A seguir um resumo dos três procedimentos:

Desenho de controles

Foram desenhados controles que reduzirão os riscos inerentes?

Implementação de controles

Os controles desenhados estão realmente funcionando? Devem ser executados procedimentos de implementação de controles a cada período para identificar quaisquer mudanças nos sistemas.

Testes de controles

Os controles funcionaram efetivamente durante um período especificado de tempo? Não há exigência para que a efetividade operacional dos controles internos seja testada a menos que não haja outra maneira (como um sistema altamente automatizado e sem utilização de documentos impressos) de obter a evidência de auditoria necessária. Portanto, a decisão de testar a efetividade operacional dos controles é uma questão de julgamento profissional.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Não ignorar a ligação entre desenho e implementação de controles

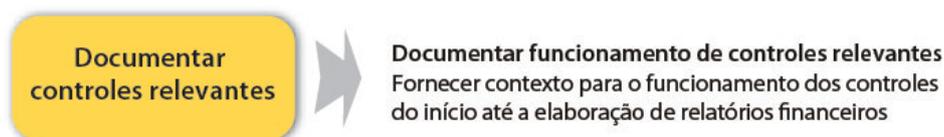
Se não houver dúvida de que alguns controles identificados na Etapa 2 anterior foram de fato implementados, não avaliar o desenho dos controles até a execução de um trabalho para determinar que eles existem e funcionam. Além disso, se o auditor concluir que o desenho dos controles é inadequado, não há porque continuar e avaliar a implementação dos controles. É provável que já exista uma deficiência significativa.

Avaliar a implementação a cada período

Após o trabalho de auditoria inicial, avaliar primeiro a implementação dos controles para determinar o que mudou. Usar a documentação de desenho de controles já obtida no período anterior como ponto de partida. No caso de ser identificada uma mudança em controle interno, considerar se os controles revisados ou novos continuam a reduzir o fator de risco ou se agora existem novos riscos que devem ser reduzidos.

12.6 Etapa 4 — O Funcionamento dos Controles Relevantes Foi Documentado?

Quadro 12.6-1



O objetivo desta etapa é fornecer algumas informações sobre o funcionamento dos controles relevantes identificados na Etapa 2 anterior. A extensão da documentação necessária é determinada por julgamento profissional.

A documentação resultante ajudará o auditor a:

- entender a natureza, o funcionamento (início, processamento, registro, etc.) e o contexto (por exemplo, quem aplica o controle, onde o controle é aplicado, frequência de aplicação e a documentação resultante) dos controles identificados; e
- determinar a probabilidade de os controles serem confiáveis e funcionarem efetivamente. Se forem, eles poderiam ser testados como parte da resposta de auditoria aos riscos avaliados. No caso de se decidir testar a efetividade operacional dos controles, essa documentação também ajudará o auditor a planejar o teste, como qual população usar ao selecionar a amostra, quais atributos do controle examinar, quem aplica o controle e onde pode ser encontrada a documentação necessária.

PONTO A CONSIDERAR

A documentação de controles não precisa ser complexa ou abrangente. Não há necessidade de o auditor documentar um processo de negócio inteiro ou descrever o funcionamento de quaisquer controles que não sejam relevantes para a auditoria.

Algum dos assuntos a serem considerados na documentação de controles internos relevantes estão identificados no quadro a seguir.

Quadro 12.6-2

Documentação de controles internos relevantes	
•	Como as transações significativas são iniciadas, autorizadas, registradas, processadas e divulgadas.
•	O fluxo de transações em detalhes suficientes para identificar os pontos onde poderiam ocorrer distorções relevantes causadas por erro ou fraude.
•	Controles internos durante o processo de elaboração de relatórios financeiros, incluindo estimativas contábeis e divulgações significativas.

As formas mais comuns de documentação preparada pela administração ou pelo auditor são:

- descrições narrativas ou memorandos;
- fluxogramas;
- uma combinação de fluxogramas e descrições narrativas; e
- questionários e listas de verificação.

A natureza e extensão da documentação exigida é uma questão de julgamento profissional. Os fatores a serem considerados incluem:

- a natureza, o porte e a complexidade da entidade e seu controle interno;
- a disponibilidade de informações da entidade; e
- a metodologia e tecnologia usadas no decorrer da auditoria.

A extensão da documentação também pode refletir a experiência e as habilidades da equipe de auditoria. Uma auditoria realizada por uma equipe menos experiente pode precisar de documentação mais detalhada para conseguir obter entendimento apropriado da entidade diferentemente de uma equipe composta de pessoas mais experientes.

12.7 Atualização da Documentação dos Controles em Períodos Subsequentes

O auditor pode usar documentação preparada ou obtida em um período de auditoria anterior ao planejar a auditoria de um período subsequente. Isso envolverá a seguinte documentação.

Quadro 12.7-1

Descrição	
Atualização da Documentação de Controles Preparada em Períodos Anteriores	<ul style="list-style-type: none"> • Fazer uma cópia dos papéis de trabalho sobre controles do período anterior como ponto de partida para a atualização no exercício corrente. No caso de nada ter mudado, avaliar a implementação dos controles antes do seu desenho. No caso de o controle já estar implementado e o risco não ter mudado, o desenho será aceitável. • Atualizar a lista de riscos que devem ser reduzidos por controle.

Descrição	
Atualização da Documentação de Controles Preparada em Períodos Anteriores (continuação)	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar mudanças no controle interno nos níveis de entidade e de transações. Isso é alcançado por procedimentos que tratam da implementação dos controles. • Quando são identificadas mudanças (risco ou controles), determinar se foram desenhados e implementados novos controles internos. • Atualizar a ligação entre os controles internos e o fator de risco apropriado. • Atualizar as conclusões sobre risco de controle.

Quando existe a probabilidade de a estratégia de auditoria envolver confiança no funcionamento efetivo de certos controles (como por meio de testes de controles) e tiverem ocorrido mudanças de controle, haverá necessidade de revisar as transações que foram processadas antes e depois de ocorrer a mudança.

PONTO A CONSIDERAR

Mudanças em controles abrangentes (nível de entidade)

Ao atualizar a documentação de controles, considerar cuidadosamente as mudanças em controles abrangentes (nível de entidade). Essas mudanças poderiam ter um impacto significativo sobre a eficácia de outros controles específicos (de transações), e pode afetar a resposta de auditoria aos riscos avaliados. Por exemplo, a decisão da administração de contratar um profissional qualificado para elaborar as demonstrações contábeis pode reduzir consideravelmente o risco de erros nas informações financeiras e aumentar a eficácia dos controles de transações que poderia anteriormente ter sido prejudicada. Alternativamente, a falha da administração em substituir um gerente de informática incompetente ou em destinar recursos suficientes para tratar dos riscos de segurança de TI podem prejudicar outros procedimentos de controle interno em vigor. Nos dois casos, essas mudanças podem deflagrar uma mudança significativa na resposta apropriada de auditoria.

12.8 Representações Formais sobre Controle Interno

As representações formais devem ser obtidas pela administração reconhecendo sua responsabilidade por esse controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

12.9 Estudos de Caso — Avaliação do Controle Interno

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Os trechos de documentação de controles internos a seguir constituem um exemplo das informações que deveriam ser obtidas utilizando-se o processo de quatro etapas descrito anteriormente.

Ambiente de Controle	Existe Controle?	Descrever a Natureza da Documentação- -Suporte ou das Ações da Administração	Descrever Indagações/Observações para Assegurar que os Controles Identificados Foram Implementados
e) Os empregados são sempre sancionados em relação a comportamento impróprio.	Sim	<i>Suraj não tolerará comportamento ilegal ou antiético de empregados, clientes ou fornecedores.</i>	<i>Observou-se que um empregado recém-contratado foi rapidamente demitido depois de ter sido pego furtando material de escritório.</i>
f) Outros (explicar).	Não		
2. Risco: Empregados incompetentes podem ser contratados ou mantidos			
Possíveis controles (escolher os que se aplicam):			
a) O pessoal da empresa tem a competência e o treinamento necessários para as funções a que foi designado.	Sim	<i>Toda a equipe é treinada em seus cargos e adequadamente supervisionada.</i>	<i>Entrevistados dois empregados, Jon e Amad, que:</i>
b) A administração especifica o conhecimento e as habilidades necessárias para os cargos dos empregados.	Sim	<i>A administração está habilitada em fabricação, vendas e administração. Ravi e Parvin prestam consultoria em negócios, marketing e questões legais.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>entendem claramente seus papéis e suas responsabilidades na ausência de uma descrição de cargo por escrito;</i>
c) Existem descrições de cargo e são usadas de maneira eficaz.	Não		<ul style="list-style-type: none"> • <i>indicaram que recebem instruções sempre que há alguma mudança relacionada com máquina ou processo;</i>
d) A administração fornece ao pessoal acesso a programas de treinamento em tópicos relevantes.	Não		<ul style="list-style-type: none"> • <i>são elogiados quando as coisas saem melhor que o esperado e advertidos imediatamente quando um trabalho não foi bem feito.</i>
e) É mantido um número adequado de integrantes da equipe para executar as tarefas necessárias de maneira eficaz.	Sim	<i>Os cargos que afetam os relatórios financeiros não ficaram vagos durante o ano.</i>	

Ambiente de Controle	Existe Controle?	Descrever a Natureza da Documentação-Suporte ou das Ações da Administração	Descrever Indagações/Observações para Assegurar que os Controles Identificados Foram Implementados
f) Combinação inicial e contínua das habilidades dos integrantes da equipe com as descrições de seus cargos.	Não		<i>Indagações à equipe administrativa (Mirelli e Cliff) indicaram que o número de integrantes da equipe permaneceu constante durante o período.</i>
g) A equipe é remunerada e recompensada por bom desempenho.	Não	<i>Os empregados são incentivados quando fazem um bom trabalho. Não existe programa de bônus a não ser para os vendedores.</i>	
h) Outros (explicar).	Não		
3. Risco: A administração tem uma atitude fraca em relação a controle interno e/ou administração dos riscos de negócio			
<p>Possíveis controles (escolher os que se aplicam):</p> <p>A administração demonstra atitudes e ações positivas para:</p> <p>a) o estabelecimento e a manutenção de controle interno sólido sobre relatórios financeiros (incluindo transgressão da administração e outra fraude):</p> <ul style="list-style-type: none"> – seleção/aplicação apropriada de políticas contábeis, – controles do processamento de informações; e – tratamento do pessoal da contabilidade. 	Sim	<i>A administração aceita bem as recomendações cuja implementação não tenha custo alto ou implique em desestruturação e tem uma boa atitude em relação a controle interno.</i>	<p><i>Revisado o plano de negócios, que incluiu:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>previsão de vendas e fluxo de caixa;</i> • <i>despesas de capital previstas; e</i> • <i>discussão de como a recessão pode afetar seus negócios em termos de vendas e a possibilidade de falência de um fornecedor.</i> <p><i>Nossa carta de recomendações à administração foi sempre aceita quando as recomendações eram viáveis.</i></p>

Ambiente de Controle	Existe Controle?	Descrever a Natureza da Documentação-Suporte ou das Ações da Administração	Descrever Indagações/Observações para Assegurar que os Controles Identificados Foram Implementados
b) a administração enfatiza o comportamento apropriado ao pessoal operacional.	Sim	<i>Ver comentários anteriores sobre atitudes e código de conduta.</i>	<i>Com base em nossas entrevistas dos empregados (ver Passo 2), os empregados entendem o que é necessário e que as regras devem ser seguidas.</i>
c) a administração estabeleceu procedimentos para evitar o acesso não autorizado ou a destruição de ativos, documentos e registros.	Sim		
d) a administração analisa riscos de negócio e toma as medidas apropriadas.	Algum	<i>Embora o gerenciamento de riscos seja informal, os riscos são discutidos nas reuniões da administração e considerados no plano de negócios.</i>	<i>Durante nossa entrevista com Jawad, ele indicou que Suraj aceitou discutir os assuntos e que não se sentiu pressionado a manipular as demonstrações contábeis. Nas palavras de Suraj, "Os números são o que são, sejam eles bons ou ruins este mês."</i>

Componentes do Controle Interno	Fatores de risco: O que pode dar errado?																														
	Os recebimentos são parcialmente/não depositados ou registrados	As vendas à vista são parcialmente registradas	Os recebimentos registrados são creditados para o cliente ou conta errada (fraude ou erro)	Os recebimentos são registrados no período acompanhado temporariamente	As contas a receber vendidas não são acompanhadas temporariamente	Controle testado (S/N)	PT ref.																								
Legenda: Afirmações I = Integridade E = Existência P = Precisão A = Avaliação Componentes do Controle Interno (CI) AC = Ambiente de controle ATC = Atividade de controle IC = Informação e comunicação MO = Monitoramento Tipo de controle P = Prevenção D = Detecção e correção	Afirmativas tratadas por fator de risco																														
A Karla pre para o comprovante de depósito, mas Jawad faz o depósito para assegurar a segregação de funções.	IP																														
Ao abrir a correspondência, os cheques recebem um carimbo de "somente para depósito" com o número da conta da Defta. O banco está instruído a não aceitar cheques para saque.	IP																														
Os cheques recebidos são listados, somados e revisados antes do depósito.	IP																														
Contas com vencimento superior a 90 dias são investigadas por Suraj e Jawad e as medidas tomadas são documentadas	IP									D																					
Existem procedimentos de corte para assegurar que os recebimentos sejam registrados no período corrente.	IP									P																					
Uma listagem de contas a receber por vencimento é preparada regularmente e distribuída mensalmente para Suraj e Jawad.	IC																														
Revisão regular de contas a receber por vencimento e acompanhamento de contas vencidas para Suraj. Contas inadimplentes colocadas em termos de pagamento na entrega	MO																														
Os procedimentos de controle reduzem o fator de risco?																															
Deficiência identificada											NÃO																				
Uma vez que não são enviados os extratos para os clientes, existe uma deficiência de controle de se efetuar um crédito em uma conta de cliente errada.																															
Considerando que as vendas no showroom são à vista e os recibos são entregues quando solicitados, existe um risco que nem todas as vendas à vista sejam registradas.																															

Processo de Negócios ou Controles de Transações

A matriz de desenho do controle anterior trata de duas das quatro etapas. Ela combina os riscos de transações com controles identificados e também poderia ser usada para fazer referência cruzada do trabalho com a implementação de controles.

Etapa 3 – A avaliação da implementação de controles é tratada a seguir

Trecho de “walkthrough” sobre receita/contas a receber

Fazer indagações ao pessoal que processa as transações.

Pessoas entrevistadas:

Karla _____ Data 16 de fevereiro de 20X3

Dameer _____ Data 17 de fevereiro de 20X3

Maria Ho _____ Data 17 de fevereiro de 20X3

Descrever os procedimentos realizados relacionados com a transação. Tratar início, autorização, registro nos registros contábeis e registro nas demonstrações contábeis.	<i>O sistema funciona conforme descrito na documentação dos sistemas. Ver PT 530 para cópias de documentos que demonstram os controles internos em ação. Entretanto, observamos que Maria Ho é uma empregada nova e atualmente conhece pouco do sistema.</i>
Descrever o processo para quaisquer transferências de informação de uma pessoa (proprietária do processo) para a próxima.	<i>Há uma transferência do departamento de vendas para contabilidade. Com base no “walkthrough”, a transferência foi bem-sucedida.</i>
Observar a frequência e época dos procedimentos de controles internos realizados.	<i>Observado na matriz de desenho do controle.</i>
Identificar quaisquer controles gerais de TI necessários para proteger os arquivos de dados de transações e assegurar o correto funcionamento de controles internos de aplicação.	<i>Os controles gerais de TI são mínimos devido ao pequeno porte da entidade.</i>
Documentar os procedimentos existentes para cobrir doenças e férias de pessoal. No caso de férias não tiradas nos últimos 12 meses, documentar a razão.	<i>Durante um período de quatro meses antes de Maria ser contratada, o cargo de empregado de escritório para vendas ficou vago. Isso significou menor segregação de funções durante esse período.</i>
Perguntar sobre a extensão e natureza de erros encontrados no período anterior.	<i>A maioria dos erros era devida a equívocos de precificação, que é atualmente, na maior parte das vezes, um processo manual.</i>
Perguntar se foi solicitado que alguém se desviasse dos procedimentos documentados.	<i>Uma solicitação feita pelo gerente de vendas para reduzir substancialmente o preço de um conjunto para dormitório para um amigo foi negada.</i>

Etapa 4 – A documentação de controles é tratada a seguir

Trecho da Documentação de Processos de Negócios Utilizando uma Abordagem Narrativa – Móveis Defta

Nota: os controles estão identificados em negrito.

Processo de negócios – Sistema de receita/contas a receber/recebimentos

Contratos de venda

Os contratos de venda para o varejo e pedidos especiais são preparados por Arjan, por envolverem muito trabalho. Todos os contratos são baseados em um **modelo** que contém as quantidades estimadas, os tipos de móveis, as solicitações especiais e os **termos e as condições-padrão** para entrega e pagamento. Os termos e as condições-padrão de pagamento podem variar por cliente. Um depósito de 15% é exigido em todos os pedidos por encomenda e registrado como receita no momento da venda.

Todos os contratos são **revisados, aprovados e assinados** por Suraj antes de serem entregues ao cliente para assinatura. Quando o contrato é aprovado e **assinado pelo cliente**, o pedido é lançado no sistema contábil, que automaticamente atribui um **número sequencial** ao pedido. Quando o pedido está pronto para expedição, um documento de embarque é preparado, lançado no sistema e confrontado com o pedido. Karla prepara uma fatura a partir do sistema contábil, que automaticamente atribui um **número sequencial**. A regra é rígida: nenhuma expedição pode ser feita sem o número do documento de embarque ter sido lançado no sistema. O sistema pode então rastrear quais pedidos foram executados e quais ainda estão pendentes pela data de entrega.

Pedidos de venda habituais

São preparados pedidos de venda para cada pedido recebido e **lançado** no sistema contábil, o que automaticamente atribui um **número sequencial** ao pedido. A única exceção é para móveis vendidos diretamente da loja ou outros pequenos itens disponíveis em estoque.

Todos os pedidos acima de 500€, ou em que o preço de venda esteja abaixo do preço de venda mínimo, devem ser **aprovados** por Arjan.

Quando os itens estão montados e prontos para embarque, Karla prepara uma fatura, que é enviada ao cliente juntamente com o pedido.

Arjan não verifica a situação de crédito dos clientes, a menos que não conheça o cliente ou o pedido seja muito grande. Ao conceder crédito, ele baseia-se principalmente em sua experiência anterior com o cliente

Vendas na loja

Para todas as vendas na loja, **as faturas são preparadas no momento da venda** e lançadas no sistema contábil. O **sistema gera automaticamente um número de fatura** para cada venda. As faturas são geralmente entregues aos clientes.

A maioria das vendas em loja é à vista, o que resulta em um baixo risco de crédito.

Vendas pela Internet

Um resumo das vendas do dia pela Internet é baixado do *site* por Karla. Ela prepara os pedidos de venda que são entregues ao departamento de produção. Ao mesmo tempo, uma fatura é preparada e registrada como receita paga antecipadamente, desde que o item esteja pago. A fatura marcada como “quitada” acompanha todos os pedidos por Internet embarcados.

Contas a receber

Karla abre toda a correspondência e separa os pagamentos recebidos para depósito. Jawad passa no banco quando vai para casa e faz o depósito. Karla então lança os pagamentos no sistema contábil e aplica o pagamento às faturas indicadas.

Jawad prepara uma listagem de contas a receber por vencimento e a entrega a Suraj para revisão.

Contas com vencimento superior a 90 dias são acompanhadas todos os meses, e na listagem são feitos comentários sobre os acordos feitos com os clientes para pagamento do saldo.

Para clientes com contas vencidas há mais de 90 dias e que não fizeram nenhum acordo de pagamento alternativo, as vendas futuras são feitas com pagamento contraentrega.

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Controles em Nível de Entidade e Gerais de TI

Este formulário trata das quatro etapas descritas anteriormente. Ele descreve os riscos a serem tratados e prescreve a documentação dos controles identificados, como operam os controles e como são implementados.

Controles em Nível de Entidade	
Riscos a considerar	Controles relevantes
<p>Ambiente de controle:</p> <ul style="list-style-type: none"> Nenhuma ênfase à importância/necessidade de integridade e valores éticos. Nenhum compromisso com a competência de empregados. Supervisão ineficaz da administração pelos responsáveis pela governança. A administração tem uma atitude fraca em relação a controle interno e/ou administração dos riscos de negócio. Estrutura organizacional ineficaz/inadequada para planejamento, controle e alcance dos objetivos. Nenhuma política/nenhum procedimento para assegurar o gerenciamento eficaz de RH. 	<p><i>Raj comunica continuamente a necessidade de integridade e negociações éticas nas comunicações com os empregados e por meio de suas ações.</i></p> <p><i>Ele tem uma boa atitude em relação a controle interno – implementou recomendações de auditoria no passado que eram viáveis.</i></p> <p><i>Não existe estrutura de governança formal, mas Raj reúne-se com Suraj e Jawad (Defra) regularmente.</i></p>
Os controles reduzem os fatores de risco?	<i>Sim</i>
Descrever indagações/observações para assegurar que os controles identificados foram implementados.	<p><i>Entrevista de Ruby, que confirmou o compromisso de Raj de tratar fornecedores e clientes de maneira ética e justa.</i></p> <p><i>Revisão da ata da última reunião que foi preparada por Jawad.</i></p>
<p>Avaliação de riscos:</p> <ul style="list-style-type: none"> A administração é frequentemente surpreendida por eventos que não foram previamente identificados/avaliados ou está continuamente reagindo a eventos em vez de planejar com antecedência. 	<p><i>Preparação anual do plano de negócios. Raj monitora fluxos de caixa e tendências de vendas mensais.</i></p>
Os controles reduzem os fatores de risco?	<i>Sim</i>
Descrever indagações/observações para assegurar que os controles identificados foram implementados.	<p><i>Revisão da cópia do plano de negócios, que destacou o potencial de a economia impactar as vendas.</i></p> <p><i>Revisão da pasta que contém fluxos de caixa mensais fornecidos a Raj. Evidência da revisão de Raj pelos comentários sobre os documentos e pelas mudanças solicitadas.</i></p>

Controles em Nível de Entidade (continuação)	
Riscos a considerar	Controles relevantes
<p>Riscos de relatório financeiro:</p> <ul style="list-style-type: none"> Eventos e condições (que não transações) que são significativos para as demonstrações contábeis podem não ser capturados ou registrados. Controle/supervisão insatisfatórios sobre relatórios financeiros, lançamentos no livro diário e preparação de estimativas/divulgações significativas podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Assuntos significativos relacionados com relatórios financeiros podem não ser comunicados ao conselho de administração ou a partes externas, tais como banqueiros ou órgãos reguladores. 	<p><i>Raj reúne-se com Suraj e Jawad (Defta) para revisar as demonstrações contábeis e os planos de negócios.</i></p> <p><i>Raj revisa as demonstrações contábeis, mas revisa os lançamentos no livro diário somente quando tem tempo. (Risco aumentado por falta de segregação de funções, o que dá a Ruby a capacidade de registrar lançamentos não detectados.)</i></p>
Os controles reduzem os fatores de risco?	<i>Não. Deficiências de controle incluem o risco de transgressão da administração e a falta de segregação de funções em uma entidade de porte tão pequeno.</i>
Descrever indagações/observações para assegurar que os controles identificados foram implementados.	<i>Revisão da pasta que contém informações financeiras mensais fornecidas a Raj. Entretanto, não havia nenhuma evidência de que Raj realmente revisou as demonstrações.</i>
<p>Prevenção de fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"> A administração não considerou nem avaliou os riscos de ocorrência de fraude (incluindo transgressão de administração). 	<p><i>Raj mantém dinheiro e objetos de valor trancados.</i></p> <p><i>Raj está envolvido em todos os passos das operações, incluindo a produção, de modo que a supervisão de todas as operações minimiza o risco de fraude.</i></p>
Os controles reduzem os fatores de risco?	<i>Não. Objetos de valor são guardados em cofre, mas Raj esteve bastante ausente este ano, o que reduziu o grau de supervisão da administração. Além disso, sabe-se que o contador tem problemas financeiros pessoais.</i>
Descrever indagações/observações para assegurar que os controles identificados foram implementados.	<i>Inspeção do local onde o dinheiro é guardado trancado e verificação de que somente Raj tem a chave.</i>

Controles Gerais de TI	
Riscos a considerar	Controles relevantes
<p>Riscos a considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> Não existe nenhuma política/nenhum procedimento para assegurar a supervisão efetiva da gerência de TI e da equipe de TI. Não existe alinhamento entre objetivos do negócio, riscos e planos de TI. Confia-se em sistemas/programas que processam dados de maneira imprecisa ou que processam dados imprecisos. Acesso a dados não autorizado. Possível destruição de dados, mudanças inadequadas, transações não autorizadas ou não existentes, ou registro impreciso de transações. 	<p><i>Nenhuma política e nenhum procedimento de TI.</i></p> <p><i>Despesas de TI e aquisições de capital fazem parte do orçamento anual (se previstas).</i></p> <p><i>Raj assegura que o software esteja atualizado e Ruby faz backup dos dados.</i></p>

Controles gerais de TI (continuação)	
Riscos a considerar	Controles relevantes
Os controles reduzem os fatores de risco?	<i>Sim, considerando a pequena magnitude das operações.</i>
Descrever indagações/observações para assegurar que os controles identificados foram implementados.	<i>Revisão do orçamento anual com despesas de TI. Não foi planejada nenhuma grande aquisição de capital para o período.</i>

Processo de Negócios ou Controles de Transações

Este formulário (receita, contas a receber e recebimentos) trata de duas das quatro etapas no processo. Ele combina os riscos de transações por afirmação com controles identificados. Pode ser usado também para fazer referência cruzada do trabalho com a implementação de controles.

Entidade: Kumar & Co.

Período findo em: 31 de dezembro de 20XX

1. Identificar quaisquer riscos de transações que, se não controlados, podem resultar em distorção relevante nas demonstrações contábeis.

	Etapa 1: Identificar Riscos de Transações Relevantes (remover os riscos a seguir que não são relevantes)	Riscos de Afirmação
1	<i>Mercadorias embarcadas/serviços prestados não faturados.</i>	<i>I</i>
2	<i>Receitas parcialmente registradas ou não registradas (ou seja, vendas à vista).</i>	<i>IP</i>
3	<i>Vendas fictícias/créditos de vendas registrados em contas.</i>	<i>IE</i>
4	<i>Políticas de reconhecimento de receita não seguidas.</i>	<i>IEP</i>
5	<i>Receita/recebimentos registrados no período contábil errado.</i>	<i>P</i>
6	<i>Recebimentos são parcialmente/não depositados ou registrados.</i>	<i>IP</i>
7	<i>Nenhuma provisão para créditos duvidosos ou incobráveis.</i>	<i>A</i>
8	<i>Transações com partes relacionadas não são identificadas.</i>	<i>IEPA</i>
9		

	Etapa 3: Resposta de Auditoria (descrever ou fazer referência cruzada com o plano de auditoria)	PT ref.
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Procedimentos adicionais em 700</i>	<i>700</i>
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Ver plano de receita</i>	<i>700</i>
	<i>Consultar PT 666</i>	<i>666</i>

2. Identificar procedimentos de controles internos relevantes (PCIRs) (manuais e automatizados) que reduzem (P = prevenção ou D = detecção e correção) os riscos de afirmação identificados (1-8) na Etapa 1 anterior. Depois avaliar, para cada afirmação, se os PCIRs identificados reduzem o risco de afirmação.

Etapa 2: Identificar PCIRs		Afirmações			
		I	E	P	A
Procedimentos de Controle					
1	<i>O registro de pedidos/expedição é preparado fazendo-se uma listagem de: detalhes de pedidos, informações de entrega, quantidade vendida/expedida, data de expedição e se o pagamento foi efetuado.</i>	D	D	D	
2	<i>O registro de vendas é preparado fazendo-se uma listagem de: nome do cliente, data de expedição, detalhes do pedido, preço e valor pago.</i>	D		D	
3	<i>Raj combina o registro de expedição com o registro de vendas a cada semana para assegurar que nenhuma expedição esteja faltando.</i>	D			
4	<i>Raj revisa vendas mensais, contas a receber e diários de recebimentos de caixa (poucos clientes, maioria das vendas para a Defta).</i>	D	D	D	D
5	<i>Todas as vendas para a Defta e empresas relacionadas são registradas em contas separadas.</i>			D	
6					
7					
Os procedimentos de controle reduzem o risco de afirmação?		S	S	S	S

Legenda:

S = Risco reduzido

A = Alguma redução

Não = Existe deficiência relevante

Etapa 3 – A implementação de controles é tratada a seguir

Implementação de controles de transações

Trecho de “walkthrough” de receita/contas a receber

Pessoas entrevistadas:

Ruby _____ Data 22 de fevereiro de 20X3

Raj _____ Data 22 de fevereiro de 20X3

Descrever os procedimentos realizados relacionados com a transação. Tratar início, autorização, registro nos registros contábeis e registro nas demonstrações contábeis.	<i>O sistema funciona conforme descrito na documentação dos sistemas. Ver PT 535 para cópias de documentos que demonstram os controles internos em ação.</i>
Descrever o processo para quaisquer transferências de informação de uma pessoa (proprietária do processo) para a próxima.	<i>Há uma transferência de vendas para contabilidade. Com base no “walkthrough”, a transferência foi bem-sucedida.</i>
Observar a frequência e época dos procedimentos de controles internos realizados.	<i>Observado na matriz de desenho do controle.</i>
Identificar quaisquer controles gerais de TI necessários para proteger os arquivos de dados de transações e assegurar o correto funcionamento de controles internos de aplicação.	<i>Os controles gerais de TI são mínimos devido ao pequeno porte da entidade.</i>
Documentar os procedimentos existentes para cobrir doenças e férias de pessoal. No caso de férias não tiradas nos últimos 12 meses, documentar a razão.	<i>Sendo empregado em regime de meio período, Ruby coloca todos os registros em dia sempre que volta ao escritório. Por causa da quantidade mínima de transações, isso tem sido suficiente.</i>
Perguntar sobre a extensão e natureza de erros encontrados no período anterior.	<i>A maioria dos erros era equívocos nas quantidades de itens pedidos e expedidos. A correlação entre os registros de vendas e de pedidos é o controle de Raj para detectar esses erros e parece funcionar de maneira eficaz nos testes de nossos “walkthrough”.</i>
Perguntar se foi solicitado que alguém se desviasse dos procedimentos documentados.	<i>Nada observado.</i>

Etapa 4 – A documentação de controles internos é tratada a seguir

Trecho da Documentação de Processos de Negócios Utilizando uma Abordagem Narrativa – Kumar & Co.

Nota: os controles estão identificados em negrito.

Processo de negócios – Sistema de receita/contas a receber/recebimentos

Pedidos de venda

São preparados pedidos de venda para cada pedido recebido e lançado no sistema contábil, que **automaticamente atribui um número sequencial ao pedido**. A única exceção é para móveis vendidos diretamente da loja ou outros pequenos itens disponíveis em estoque.

Raj mantém um **registro de pedidos** que rastreia a data do pedido, a quantidade, o tipo de produto, a data de entrega prometida, o preço, etc. Ele também mantém um **registro de vendas** com o nome do cliente, os detalhes do pedido, o preço, etc. Raj **compara e revisa** os registros de pedidos e de vendas no final do mês para verificar a precisão.

Quando os itens estão montados e prontos para expedição, Ruby prepara **uma fatura**, que é enviada ao cliente juntamente com a entrega.

Vendas na loja

Para todas as vendas na loja, **as faturas** são preparadas por Raj no momento da venda e lançadas no sistema contábil. O sistema gera automaticamente um **número de fatura** para cada venda. As faturas são entregues aos clientes.

A maioria das vendas em loja é à vista, o que resulta em um baixo risco de crédito.

Contas a receber

Ruby abre toda a correspondência e **separa** os pagamentos recebidos para depósito. Raj passa no banco quando vai para casa e faz o depósito. Ruby então lança os pagamentos no sistema contábil e aplica o pagamento às faturas indicadas.

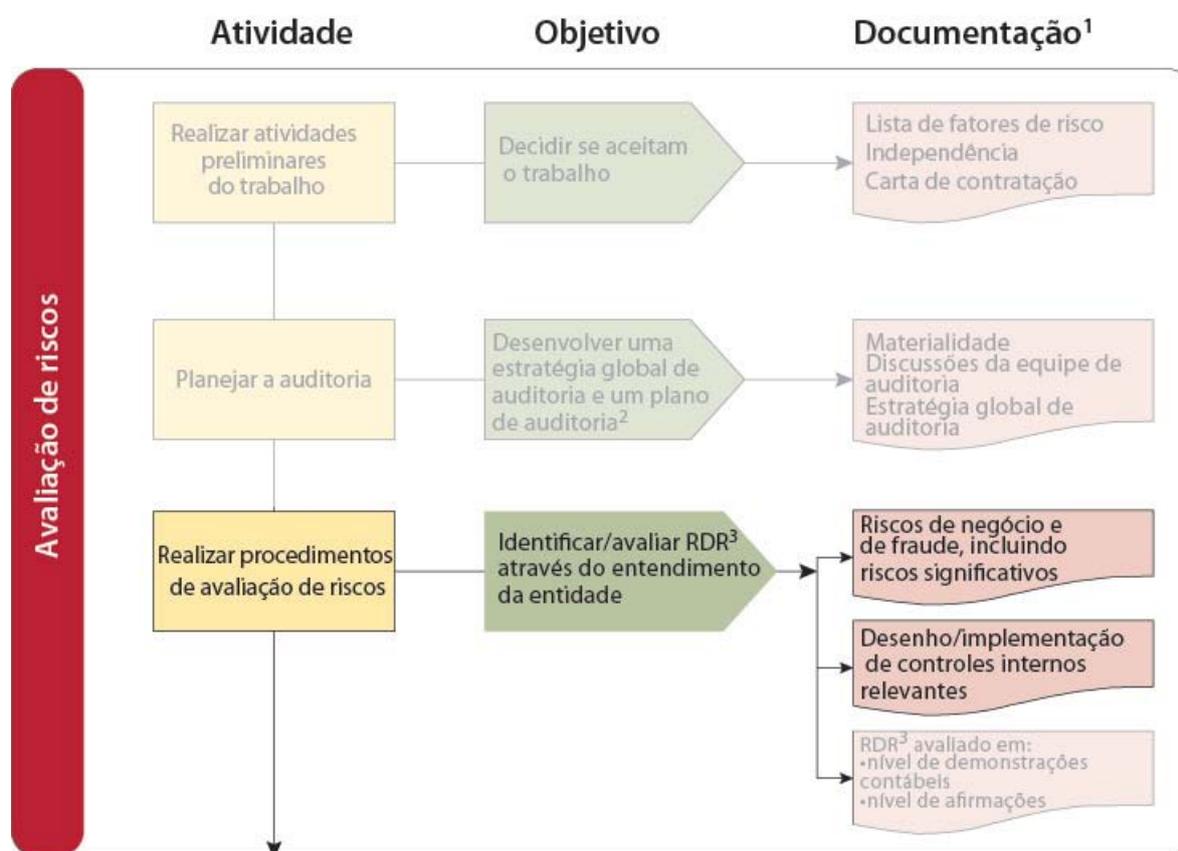
Ruby prepara uma **listagem de contas a receber por vencimento** e a entrega a Raj para revisão.

Contas **com vencimento superior a 90 dias são acompanhadas por Ruby** todos os meses e na listagem são feitos **comentários** sobre os acordos feitos com os clientes para pagamento do saldo.

13. Comunicação de Deficiências de Controle Interno

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre comunicação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, merecem a atenção da administração e dos responsáveis pela governança.	265

Quadro 13.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.10	<p>Para fins desta Norma, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <p>(a) <u>Responsáveis pela governança</u> são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatórios contábeis. Para algumas entidades em algumas circunstâncias, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração; por exemplo, membros executivos de um conselho de administração de uma entidade do setor público ou privado, ou um sócio-diretor. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governança, ver itens A1 a A8.</p> <p>(b) <u>Administração</u> são as pessoas com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração; por exemplo, membros de um conselho de administração ou um sócio-diretor.</p>
265.6	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <p>(a) <u>Deficiência de controle interno</u> existe quando:</p> <p>(i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, detectar nem corrigir tempestivamente distorções nas demonstrações contábeis; ou</p> <p>(ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente distorções nas demonstrações contábeis.</p> <p>(b) <u>Deficiência significativa de controle interno</u> é a deficiência ou a combinação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança (ver item A5).</p>
265.7	<p>O auditor deve determinar se, com base no trabalho de auditoria executado, ele identificou uma ou mais deficiências de controle interno (ver itens A1 a A4).</p>
265.8	<p>Se o auditor identificou uma ou mais deficiências do controle interno, o auditor deve determinar, com base no trabalho de auditoria executado, se elas constituem, individualmente ou em combinação, deficiências significativas. (ver itens A5 a A11).</p>
265.9	<p>O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria aos responsáveis pela governança (ver itens A12 a A18 e A27).</p>
265.10	<p>O auditor também deve comunicar tempestivamente à administração no nível apropriado de responsabilidade (ver itens A19 e A27):</p> <p>(a) por escrito, as deficiências significativas de controle interno que o auditor comunicou ou pretende comunicar aos responsáveis pela governança, a menos que não seja apropriado nas circunstâncias comunicar diretamente à administração (ver itens A14, A20 e A21); e</p> <p>(b) outras deficiências de controle interno identificadas durante a auditoria que não foram comunicadas à administração ou a outras partes e que, no julgamento profissional do auditor, são de importância suficiente para merecer a atenção da administração (ver itens A22 a A26).</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
265.11	<p>O auditor deve incluir na comunicação por escrito das deficiências significativas de controle interno:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) descrição das deficiências e explicação de seus possíveis efeitos (ver item A28); e (b) informações suficientes para permitir que os responsáveis pela governança e a administração entendam o contexto da comunicação. O auditor deve especificamente explicar que (ver itens A29 e A30): <ul style="list-style-type: none"> (i) o objetivo da auditoria era o de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis; (ii) a auditoria incluiu a consideração do controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis com a finalidade de planejar procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno; e (iii) os assuntos comunicados estão limitados às deficiências que o auditor identificou durante a auditoria e concluiu serem de importância suficiente para comunicar aos responsáveis pela governança.

13.1 Visão Geral

No decurso da auditoria, podem ser identificadas deficiências de controle interno. Isso pode ocorrer em decorrência do entendimento e da avaliação do controle interno (ver Volume 2, Capítulos 11 e 12), nas avaliações de riscos, na execução de procedimentos de auditoria, ou por outras observações feitas em qualquer estágio do processo de auditoria.

Não existe restrição quanto a quais deficiências de controle podem ser comunicadas aos responsáveis pela governança e à administração. Entretanto, quando uma deficiência identificada é avaliada pelo auditor como significativa, o auditor primeiro discute com a administração e depois deve comunicar a deficiência (e quaisquer outras deficiências significativas) por escrito aos responsáveis pela governança.

Algumas das deficiências de controle mais comuns estão relacionadas no quadro a seguir.

Quadro 13.1-1

Possíveis Deficiências de Controle Interno	
Controles Abrangentes (Nível de Entidade)	Ambiente de controle fraco (nível de entidade), como supervisão ineficaz, atitude fraca em relação a controle interno, ou casos de transgressão ou fraude da administração.
	Mudanças de pessoal que resultaram na falta de preenchimento de funções-chave, ou em que o pessoal atual (como, por exemplo, na contabilidade) não é competente para executar as tarefas necessárias.
	Deficiências identificadas em controles gerais de TI.

Possíveis Deficiências de Controle Interno	
Controles Abrangentes (Nível de Entidade) (continuação)	Controles inadequados implementados para tratar de eventos não rotineiros significativos, tais como a introdução de novo sistema contábil, a automação de sistema como de vendas, por exemplo, ou a aquisição de novo negócio.
	Incapacidade da administração de supervisionar a elaboração das demonstrações contábeis, que incluiria a falta de: <ul style="list-style-type: none"> • controles de monitoramento em geral (como supervisão do pessoal responsável pela contabilidade financeira); • controles sobre a prevenção e detecção de fraude; • controles sobre a seleção e aplicação das principais práticas contábeis; • controles sobre transações significativas com partes relacionadas; • controles sobre transações significativas fora do curso normal do negócio da entidade; e • controles sobre o processo de apresentação de relatórios financeiros de final de período (como controles sobre lançamentos não recorrentes no livro diário).
	Deficiências significativas anteriormente comunicadas à administração e aos responsáveis pela governança permanecem não corrigidas após um período razoável de tempo.
Controles Específicos (de Transações)	Uma resposta ineficaz da administração a riscos significativos identificados (por exemplo, ausência de controles sobre esse risco).
	Foram detectadas distorções pelo auditor quando deveriam ter sido evitadas, ou detectadas e corrigidas, pelo controle interno da entidade.
	Os controles internos existentes: <ul style="list-style-type: none"> • não eram suficientes para reduzir o risco (desenho insatisfatório); e/ou • não funcionavam conforme planejado (implementação insatisfatória). Isso poderia ser resultado de treinamento fraco e falta de competência da equipe ou de recursos inadequados para executar as tarefas necessárias.

13.2 Fraude

Se for obtida evidência de que existe ou pode existir fraude, o assunto deve ser levado ao nível apropriado da administração o mais rapidamente possível. Isso deve ser feito mesmo que o assunto possa ser considerado sem consequências.

O nível adequado da administração é uma questão de julgamento profissional, mas seria pelo menos um nível acima das pessoas aparentemente envolvidas na suspeita de fraude. Ele seria afetado, também, pela probabilidade de conluio e pela natureza e magnitude da suspeita de fraude. Quando a fraude envolve a alta administração, é necessário comunicar também aos responsáveis pela governança. Essa comunicação pode ser oral ou escrita.

PONTO A CONSIDERAR

Fraude perpetrada pelo gerente-proprietário ou pelos responsáveis pela governança

Quando a fraude ocorre no nível mais alto de uma organização, não há ninguém na entidade para quem ela possa ser comunicada. Nessas situações, o auditor pode obter assessoria jurídica para determinar o curso de ação apropriado nas circunstâncias. O objetivo dessa assessoria é determinar quais os passos (se houver) necessários para considerar os aspectos de interesse público da fraude identificada.

Na maioria dos países, a obrigação profissional do auditor é manter a confidencialidade das informações do cliente. Isso pode impedir que a fraude seja comunicada a uma parte externa. Entretanto, as responsabilidades legais do auditor variam dependendo do país e, em algumas circunstâncias, a obrigação de confidencialidade pode ser suprimida por estatuto, por lei ou pela justiça comum. Em alguns países, o auditor de uma instituição financeira tem uma obrigação legal de comunicar a ocorrência de fraude às autoridades de supervisão. Além disso, em alguns países, o auditor tem o dever de notificar erros às autoridades quando a administração e os responsáveis pela governança falham em tomar medidas corretivas.

13.3 Avaliação da Gravidade de uma Deficiência

Deficiência significativa é definida como uma deficiência ou combinação de deficiências do controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança.

Ao avaliar o controle interno (ver Volume 2, Capítulo 12), sugere-se que os fatores de risco sem probabilidade de resultarem em distorção relevante nas demonstrações contábeis sejam eliminados (ignorados) do entendimento do controle interno pelo auditor. Se as orientações forem seguidas, a maioria das deficiências de controle identificadas pelo auditor será provavelmente significativa.

Os critérios para determinar se uma deficiência é significativa ou não é semelhante aos usados para qualquer outro risco (ver Volume 2, Capítulo 9). É utilizado julgamento profissional para avaliar a probabilidade de uma distorção ocorrer e a possível magnitude da distorção no caso de ela ocorrer. Se uma distorção realmente ocorreu, a avaliação seria baseada na extensão da distorção propriamente dita.

Deficiências de controle menos sérias ou até sem importância podem ser identificadas no decurso da auditoria. Elas podem ser resultado de entrevistas com a administração e a equipe, da observação de controles internos em funcionamento, da execução de procedimentos adicionais de auditoria, e de quaisquer outras informações que podem ser obtidas. Se esses assuntos são suficientemente importantes para serem comunicados à administração e aos responsáveis pela governança é uma questão de julgamento profissional.

Alguns assuntos que poderiam ser considerados pelo auditor na avaliação da gravidade de uma deficiência estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 13.3-1

Identificação de Deficiência Significativa	
Critérios de Avaliação de Deficiência	Probabilidade de as deficiências levarem a distorções relevantes nas demonstrações contábeis no futuro.
	Suscetibilidade de ativo ou passivo a perda ou fraude.
	A subjetividade e complexidade da determinação de valores estimados, como estimativas contábeis a valor de mercado.
	Os valores de demonstrações contábeis expostos às deficiências.
	O volume de atividade que ocorreu ou poderia ocorrer nos saldos contábeis ou na classe de transações expostas à deficiência ou às deficiências.
	A importância dos controles para o processo de preparação de relatórios financeiros.
	A causa e frequência das exceções detectadas em decorrência das deficiências dos controles.
	A interação da deficiência com outras deficiências do controle interno.

13.4 Entidades de Pequeno Porte

Ao avaliar deficiências de controle em entidades de pequeno porte, o auditor deve dar atenção aos seguintes fatores.

Quadro 13.4-1

Considerar	
Controle em Entidade de Pequeno Porte	Os controles podem funcionar com menos formalidade e menos evidência de seu desempenho que em entidades de grande porte.
	Certos tipos de atividades de controle podem nem ser necessárias. Os riscos podem ser reduzidos por meio dos controles aplicados pela alta administração (por exemplo, controles em nível de entidade, como o ambiente de controle, que evitariam ou detectariam um erro específico).
	Haverá um menor número de empregados, o que pode limitar a viabilidade de segregação de funções. Isso pode ser compensado pela supervisão do gerente-proprietário (por exemplo, controles em nível de entidade, como o ambiente de controle) mais efetiva do que é possível em uma entidade de grande porte.
	Existe uma maior possibilidade de a administração transgredir controles.

Além disso, a comunicação de deficiências aos responsáveis pela governança pode ser menos estruturada que no caso das entidades de grande porte.

13.5 Documentação de Deficiências de Controle

Não existem requisitos específicos nas normas de auditoria sobre como as deficiências de controle devem ser documentadas. A extensão da documentação é uma questão de julgamento profissional. Quando a equipe de auditoria é menos experiente, podem ser necessárias documentação e orientações mais detalhadas do que quando a equipe consiste em pessoas altamente experientes.

Uma possível abordagem para documentar deficiências à medida que são identificadas está descrita a seguir. Essa documentação pode ser usada para:

- discutir deficiências com a administração;
- avaliar a gravidade das deficiências;
- considerar a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais para responder ao risco não reduzido; e
- preparar a comunicação necessária para a administração e para os responsáveis pela governança;

Um exemplo dessa documentação está apresentado a seguir (sem as referências para papéis de suporte e outros papéis de trabalho).

Quadro 13.5-1

Qual o fator de risco ou a afirmação afetada?	Descrever a deficiência identificada	Qual o possível efeito sobre as demonstrações contábeis?	Deficiência significativa? (Sim/Não)	Resposta de auditoria
A administração não considerou nem avaliou os riscos de ocorrência de fraude.	Os membros da equipe administrativa confiam uns nos outros e são relutantes para introduzir políticas custosas, por exemplo, que tratam do risco de fraude.	A administração poderia transgredir controles e manipular significativamente as demonstrações contábeis.	Sim	Ver os procedimentos específicos aplicados a lançamentos no livro diário, partes relacionadas e reconhecimento de receita.
Vendas/serviços registrados no período contábil errado.	Não existem controles para evitar que isso ocorra e encontramos diversos erros de corte em nossos testes de detalhes.	As receitas podem apresentar distorções relevantes nas demonstrações contábeis.	Sim	Ver os procedimentos específicos aplicados em relação a corte.

Qual o fator de risco ou a afirmação afetada?	Descrever a deficiência identificada	Qual o possível efeito sobre as demonstrações contábeis?	Deficiência significativa? (Sim/Não)	Resposta de auditoria
Supervisão e documentação insatisfatórias para suportar a preparação de estimativas.	O cliente praticamente não fornece nenhum documento para suportar suas estimativas.	Considerando a magnitude das estimativas, um erro poderia resultar em um erro relevante nas demonstrações contábeis.	Sim	Obter evidência para suportar as afirmações e refazer os cálculos.

PONTO A CONSIDERAR

Registrar as deficiências em um único lugar

Designar um formulário de auditoria específico para registrar detalhes pertinentes das deficiências de controle conforme sejam identificados. Isso assegurará que todas as deficiências identificadas sejam registradas de maneira consistente em um lugar. Se ficarem espalhadas pelos papéis de trabalho, as deficiências podem passar despercebidas. Isso resultaria em uma resposta de auditoria incompleta aos riscos envolvidos e uma comunicação incompleta à administração e aos responsáveis pela governança.

Descrever as implicações

Ao documentar deficiências, invista tempo para descrever as implicações da deficiência (“o que poderia dar errado”) e a resposta de auditoria proposta (se houver) ao risco não reduzido.

Qual o curso de ação recomendado?

Fornecer à administração um curso de ação recomendado para corrigir deficiências de controle identificadas não é uma exigência. Entretanto, recomendações podem ser úteis para a administração determinar o curso apropriado da medida corretiva. No caso de ser provável fornecer recomendações à administração, documentar as sugestões para melhorias ao mesmo tempo em que as deficiências são registradas. Se essa etapa for deixada para mais tarde, pode levar à necessidade de se incorrer em tempo adicional para se familiarizar novamente com os fatos.

13.6 Discussões Verbais com a Administração

Antes de emitir uma comunicação por escrito, considera-se geralmente como melhor prática discutir as constatações verbalmente (como uma discussão baseada em uma minuta de carta) com a pessoa ou o nível da administração apropriado e, possivelmente, com os responsáveis pela governança. A pessoa apropriada é aquela que pode avaliar as deficiências e tomar as medidas corretivas necessárias. Essa etapa auxilia o auditor a assegurar que as constatações estão realmente corretas e adequadamente descritas nas circunstâncias. Além disso, possibilita ao auditor obter uma indicação preliminar da resposta da administração às constatações.

Para deficiências significativas, o nível adequado da administração seria o nível de administração mais alto na entidade, como o gerente-proprietário, o diretor presidente ou diretor financeiro (ou equivalente). Para outras deficiências, o nível adequado pode ser a administração operacional com envolvimento direto nas áreas de controle afetadas. Vale observar que, se todos os responsáveis pela governança também estão envolvidos na administração da entidade, a comunicação à alta administração pode não informar adequadamente todos os que têm responsabilidades de governança.

Caso a deficiência seja direcionada à administração diretamente (por exemplo, uma questão sobre sua integridade ou competência), não seria apropriado discuti-la diretamente com a administração. A discussão dessas constatações normalmente seria com os responsáveis pela governança.

PONTO A CONSIDERAR

Se uma deficiência significativa está relacionada com a conduta ou competência do gerente-proprietário ou dos responsáveis pela governança, não existe nenhum nível superior para o qual comunicar as constatações. Nessas situações, o auditor consideraria sua capacidade de continuar a execução da auditoria. Para isso, o auditor pode buscar assessoria jurídica.

A discussão com a administração fornece a oportunidade de discutir as constatações e verificar a reação da administração antes de as constatações serem finalizadas e comunicadas por escrito, conforme ilustrado a seguir.

Quadro 13.6-1

Benefícios	
Discussões com a Administração	Alerta tempestivamente a administração para a existência de deficiências.
	Oportunidade de obter informações relevantes para consideração adicional, tais como: <ul style="list-style-type: none"> • confirmação de que a descrição da deficiência e dos fatos relacionados (como a extensão de uma distorção real) é precisa; • existência de outros controles possivelmente compensatórios; • a reação e o entendimento da administração das causas reais ou suspeitas das deficiências; e • existência de exceções decorrentes das deficiências notadas pela administração.
	Obter uma resposta preliminar da administração às constatações.

13.7 Comunicações por Escrito

Deficiências significativas devem ser comunicadas por escrito. Isso reflete a importância atribuída a esses assuntos e pode ajudar a administração e os responsáveis pela governança a cumprirem suas diversas responsabilidades.

A exigência de comunicar as deficiências significativas por escrito aplica-se a entidades de todos os tamanhos, incluindo entidades muito pequenas administradas pelo proprietário. A comunicação desses assuntos por escrito assegura que os responsáveis pela governança sejam de fato informados sobre os problemas.

Assim que possível depois de concluir sobre a existência de deficiências significativas, o auditor deve discutir as deficiências com a administração e então comunicá-las por escrito aos responsáveis pela governança. Embora não obrigatório, a carta de comunicação também pode conter algumas recomendações sugeridas para medidas corretivas. Seguindo essas etapas, a administração pode tomar medidas corretivas tempestivamente.

13.8 Resposta da Administração à Comunicação

É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança responder apropriadamente à comunicação do auditor sobre deficiências significativas no controle interno e a quaisquer recomendações de medidas corretivas. Essa resposta pode ser:

- iniciar uma medida corretiva para corrigir as deficiências identificadas pelo auditor;
- decidir não tomar nenhuma medida. Pode ser que a administração já esteja ciente das deficiências significativas e tenha optado por não corrigi-las devido aos custos ou a outras considerações; ou
- nenhuma medida. Isso pode indicar uma atitude fraca em relação a controle interno, que tem implicações para a avaliação de riscos no nível das demonstrações contábeis. Em algumas situações, essa falta de medidas pode constituir por si só uma deficiência significativa.

Independentemente de qual medida é tomada pela administração, o auditor deve comunicar todas as deficiências significativas por escrito. Isso inclui deficiências significativas já comunicadas em períodos anteriores. Não é papel do auditor determinar se o custo de redução de uma deficiência excede o benefício a ser obtido. Entretanto, é apropriado considerar a proporcionalidade em relação ao porte da entidade e aplicar bom senso nas circunstâncias.

No caso de uma deficiência significativa comunicada anteriormente permanecer, a comunicação do exercício corrente pode repetir a descrição da comunicação anterior ou simplesmente fazer referência à comunicação anterior.

Se a deficiência não é significativa, não é necessário colocá-la por escrito ou repetir a comunicação no exercício corrente. Entretanto, pode ser apropriado o auditor comunicar novamente as outras deficiências se tiver ocorrido alguma mudança na administração ou se o auditor tiver tomado conhecimento de novas informações.

Conteúdo da Comunicação

A comunicação de deficiências significativas normalmente inclui:

- descrição da natureza de cada deficiência significativa e os possíveis efeitos. Não há necessidade de quantificar esses efeitos;
- quaisquer sugestões de medidas corretivas para as deficiências;
- respostas reais ou propostas da administração; e
- uma declaração sobre se o auditor tomou providências para verificar se as respostas da administração foram implementadas.

As deficiências significativas podem ser agrupadas para fins de comunicação quando adequado.

A título de contexto adicional para a comunicação, a carta também incluiria:

- uma indicação de que se o auditor realizasse procedimentos mais extensos sobre controle interno, poderia ter identificado mais deficiências a serem comunicadas, ou concluído que algumas deficiências comunicadas, na verdade, não precisariam ter sido comunicadas; e
- uma indicação de que essa comunicação foi fornecida objetivando os responsáveis pela governança e que pode não ser adequada para outros fins.

Requisitos de Comunicação Locais

As leis ou os regulamentos em algumas jurisdições podem estabelecer requisitos adicionais para o auditor comunicar um ou mais tipos específicos de deficiências de controle interno identificadas durante a auditoria. Quando isso ocorre:

- os requisitos da NBC TA 265 permanecem aplicáveis independentemente de a lei ou o regulamento requerer que o auditor use termos ou definições específicos; e
- o auditor usaria os termos e as definições definidos para fins de comunicação de acordo com as exigências legais ou regulatórias aplicáveis.

13.9 Época da Comunicação por Escrito

O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria aos responsáveis pela governança. Os fatores a serem considerados incluem:

- O atraso indevido na comunicação das informações faria com que elas perdessem sua relevância?
- A informação seria um fator importante para permitir que os responsáveis pela governança exerçam suas responsabilidades de supervisão?

A menos que as exigências locais especifiquem uma data, a última data para emissão de uma comunicação por escrito pode ser antes da data do relatório do auditor independente ou logo depois. Isso permite que o auditor finalize tempestivamente a montagem do arquivo final de auditoria.

PONTO A CONSIDERAR

Quando possível, comunicar as deficiências do controle interno bem antes do início do trabalho de auditoria do final do período. A notificação antecipada possibilita à administração tomar medidas corretivas que podem ajudar o auditor a baixar o risco de distorção relevante identificados no nível de demonstrações contábeis ou de afirmação. Por exemplo, uma recomendação para substituir ou realocar um contador incompetente poderia reduzir significativamente o trabalho necessário para revisar a elaboração das demonstrações contábeis do final do período.

13.10 Estudos de Caso — Comunicação de Deficiências do Controle Interno

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

As deficiências de controle interno são identificadas durante todas as fases da auditoria (avaliação de riscos, resposta aos riscos e relatório), e o auditor deve reuni-las para serem posteriormente comunicadas à administração. As deficiências significativas de controle interno (em termos de desenho e de funcionamento) seriam comunicadas à administração por meio de carta como as apresentadas a seguir.

Estudo de Caso A - Móveis Defta



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 de março de 20X3

Suraj Defta

Móveis Defta

[Endereço]

Ref.: Auditoria das demonstrações contábeis de 20X2

Prezado Suraj:

O objetivo de nossa auditoria foi obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentavam distorções relevantes. Nossa auditoria não foi planejada com o objetivo de identificar assuntos a serem comunicados. Conseqüentemente, nossa auditoria em geral não identificaria tais assuntos que podem ser do seu interesse, não sendo apropriado concluir que esses assuntos não existem.

No decorrer da auditoria da Móveis Defta para o período findo em 31 de dezembro de 20X2, identificamos as seguintes deficiências de controle interno, que, em nossa opinião, são significativas. Uma deficiência ou combinação de deficiências significativas do controle interno é aquela que, pelo nosso julgamento profissional, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança.

Lançamentos não autorizados no livro diário

Não existem atualmente controles sobre lançamentos manuais no livro diário feitos durante todo o período. Sem uma segregação de funções e sem controles de revisão sobre os lançamentos feitos, erros ou enganos podem não ser detectados. Embora não tenham sido encontrados erros ou enganos relevantes pela nossa auditoria, esse acesso irrestrito e não monitorado a todo o pessoal da empresa apresenta um risco à precisão das demonstrações contábeis.

Recomendamos a instituição de uma adequada segregação de funções com base em papéis e responsabilidades. Além disso, deve ser estabelecido um processo de revisão formal. Todos os lançamentos significativos devem ser aprovados antes de serem feitos e uma segunda revisão deve ser conduzida pela administração mensalmente.

Controles insatisfatórios de estoques

Atualmente, existem controles muito limitados sobre os estoques. Sem controles adequados, os estoques podem ser incompletos, avaliados incorretamente ou furtados.

Recomendamos que a Defta implemente controles formais sobre a etiquetagem e a contagem periódica de estoque. Os registros de contagens de estoque devem ser comparados mensalmente com os próprios produtos no depósito. Deve ser realizada, também, uma inspeção visual mensal de produtos obsoletos e danificados para assegurar que quaisquer baixas de estoque sejam registradas conforme necessário.

Esta comunicação foi preparada exclusivamente para informar a administração e não tem nenhuma outra finalidade. Não assumimos nenhuma responsabilidade em relação a terceiros que utilizem esta comunicação.

Atenciosamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Estudo de Caso B – Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 de março de 20X3

Rajesh Kumar

Kumar & Co.

[Endereço]

Ref.: Auditoria das demonstrações contábeis de 20X2

Prezado Rajesh:

O objetivo de nossa auditoria foi obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentavam distorções relevantes. Nossa auditoria não foi planejada com o objetivo de identificar assuntos a serem comunicados. Conseqüentemente, nossa auditoria em geral não identificaria tais assuntos que podem ser do seu interesse, não sendo apropriado concluir que esses assuntos não existem.

No decorrer da auditoria da Kumar & Co. para o período findo em 31 de dezembro de 20X2, identificamos a seguinte deficiência no controle interno que, em nossa opinião, é significativa. Uma deficiência ou combinação de deficiências significativas do controle interno é aquela que, pelo nosso julgamento profissional, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança.

Falta de segregação de funções

Atualmente, há uma falta de segregação de funções na Kumar & Co. O contador em regime de meio período tem total acesso e controle sobre toda a manutenção de registros da Kumar. Sem uma segregação de funções entre os diversos empregados, há o risco de o contador cometer erros não intencionais ou intencionais que não são detectados.

Recomendamos que a Kumar & Co. considere a contratação de mais um empregado de meio período para dividir as funções com o contador. Considerando o pequeno porte da organização e as restrições de custo, se isso não for praticável, recomendamos que Raj Kumar envolva-se mais na manutenção dos registros da empresa para poder supervisionar adequadamente o trabalho do contador.

Esta comunicação foi preparada exclusivamente para informar a administração e não tem nenhuma outra finalidade. Não assumimos nenhuma responsabilidade em relação a terceiros que utilizem esta comunicação.

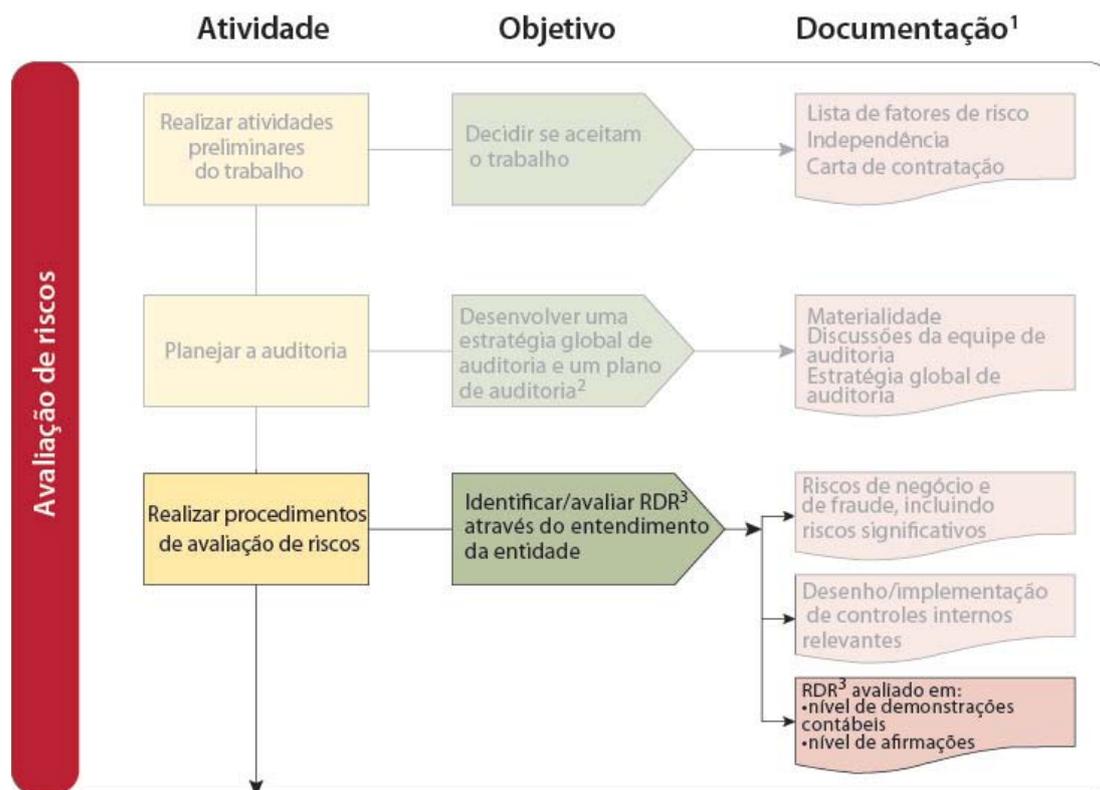
Atenciosamente,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Conclusão da fase de avaliação de riscos da auditoria mediante documentação dos riscos avaliados nos níveis de demonstração contábil e de afirmação.	315

Quadro 14.0-1



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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.25	<p>O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante:</p> <p>(a) no nível das demonstrações contábeis (ver itens A105 a A108), e</p> <p>(b) no nível de afirmação para classes de transações, saldos de contas e divulgações (ver itens A109 a A113),</p> <p>para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.</p>
315.26	<p>Para esse propósito, o auditor deve:</p> <p>(a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive controles relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de transações, os saldos de contas e as divulgações nas demonstrações contábeis (ver itens A114 e A115);</p> <p>(b) avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações;</p> <p>(c) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando-se em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar (ver itens A116 a A118); e</p> <p>(d) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.</p>
315.32	<p>O auditor deve incluir na documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):</p> <p>(a) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho, quando requerido pelo item 10, e as decisões significativas alcançadas;</p> <p>(b) os 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 os procedimentos de avaliação de riscos executados;</p> <p>(c) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis como exigido pelo item 25; e</p> <p>(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).</p>

14.1 Visão Geral

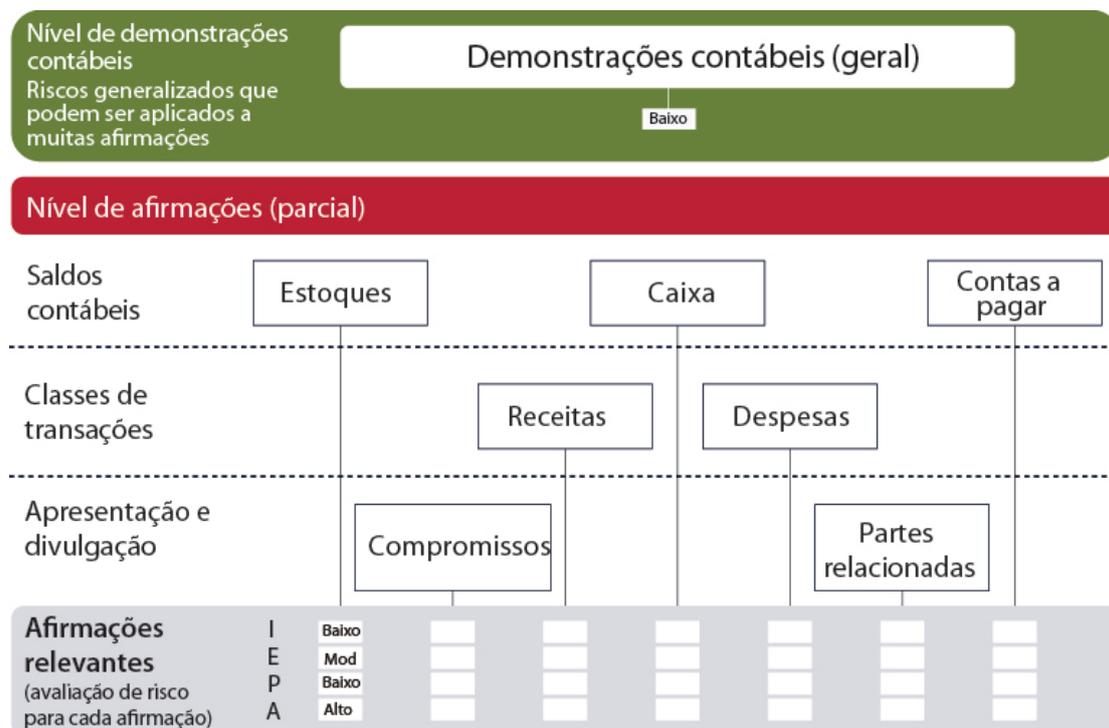
A etapa final da fase de avaliação de riscos da auditoria é revisar os resultados dos procedimentos de avaliação de riscos e depois avaliar (ou, no caso de já terem sido avaliados, resumir) os riscos de distorção material:

- no nível das demonstrações contábeis; e
- no nível de afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

A lista resultante de riscos avaliados forma o fundamento da próxima fase na auditoria, que é determinar como responder apropriadamente aos riscos avaliados por meio do planejamento de procedimentos adicionais de auditoria.

Os dois níveis de avaliação de riscos estão ilustrados no quadro a seguir:

Quadro 14.1-1



14.2 Evidência de Auditoria Obtida até o Momento

A evidência obtida até o momento, mediante execução de procedimentos de avaliação de risco, consiste na identificação e avaliação de riscos inerentes, no desenho e na implementação de controles internos que tratam de riscos. O que sobra é o risco de distorção relevante, que é simplesmente o risco remanescente depois de levar em consideração o efeito de controles internos colocados em prática para reduzir os riscos inerentes. Está ilustrado no quadro a seguir.

Quadro 14.2-1



Nota: O comprimento das barras horizontais nesse quadro tem fins puramente ilustrativos e varia entre as entidades.

As fontes de evidência de auditoria que podem ser relevantes para resumir e avaliar riscos nos dois níveis estão relacionadas a seguir.

Quadro 14.2-2

Evidência de Auditoria	Volume e Capítulos
Estratégia global de auditoria	V2 – 5
Materialidade e identificação de áreas e divulgações relevantes das demonstrações contábeis	V2 – 6
Discussões da equipe de auditoria	V2 – 7
Resultados da execução de procedimentos de avaliação de riscos	V1 - 4 e V2 - 3 a 14
Identificação e avaliação de riscos inerentes	V2 - 8 e 9
Riscos significativos	V2 – 10
Entendimento e avaliação do controle interno	V2 - 11 e 12
Deficiências significativas identificadas	V2 – 13

14.3 Resumo das Várias Avaliações de Riscos

O objetivo da avaliação de riscos é fornecer uma fundamentação e um ponto de referência necessário para responder apropriadamente com procedimentos adicionais de auditoria bem planejados e eficientes.

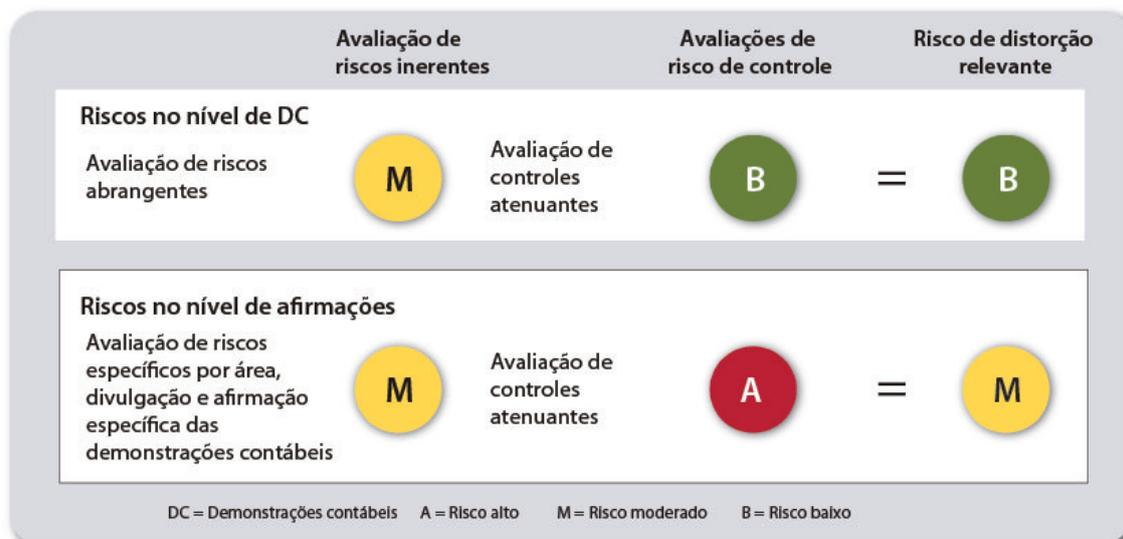
Se os riscos identificados até o momento já foram documentados e avaliados de maneira consistente, será relativamente simples revisá-los e resumi-los.

O resumo dos riscos avaliados combina os fatores de risco inerentes identificados e a avaliação de qualquer controle interno desenhado para reduzir esses riscos. Isso está ilustrado no Quadro 14.3-1.

Nota: Existe um nível de risco moderado no nível das demonstrações contábeis que é reduzido por bons controles em nível de entidade e possivelmente por outros controles. O resultado é um risco avaliado como baixo ao nível das demonstrações contábeis.

O resumo de riscos avaliados no nível das afirmações é uma combinação da avaliação de riscos inerentes e de controle que se aplicam a saldos, transações e divulgações nas demonstrações contábeis. No caso a seguir, os riscos inerentes são moderados, e não existem controles internos relevantes, portanto, o risco de controle é alto. Consequentemente, o resultado é um risco residual moderado para essa afirmação específica.

Quadro 14.3-1



Notas:

- Antes de concluir que não existem riscos específicos para uma área ou divulgação das demonstrações contábeis, considerar a existência de outros fatores relevantes, tais como história de erros conhecidos, suscetibilidade do ativo/passivo a fraude, potencial de transgressão da administração e experiência do período anterior.
- Se o auditor planeja confiar em um risco de controle que foi avaliado como baixo (por exemplo, reduzir a extensão de procedimentos substantivos), são necessários testes da efetividade operacional dos controles para suportar essa conclusão.
- Em alguns casos, a entidade pode ter alguns controles internos, mas o auditor não os considerou relevantes para a auditoria e, portanto, não foi feita nenhuma avaliação. Nesses casos, o risco de controle seria avaliado como alto.
- Controles específicos (de transações) geralmente funcionam (resultando em um risco avaliado como baixo) ou não funcionam (resultando em um risco avaliado como alto). Isso implicaria que nenhum risco de controle é avaliado como moderado. Entretanto, alguns auditores avaliam o risco de controle como moderado quando existe a possibilidade de um controle não ser totalmente confiável em funcionamento, mas se espera que funcione na maior parte do tempo. Isso pode frequentemente ser o caso em entidades de pequeno porte.
- A determinação do risco residual resultante da combinação de risco inerente e de controle é uma questão de julgamento profissional. O quadro a seguir mostra diversas combinações de risco, mas não substitui o julgamento profissional baseado nas circunstâncias específicas.

Quadro 14.3-2

Risco Inerente	Risco de Controle	Risco de Distorção Relevante
A	A	A
A	M	M
A	B	M ou B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	M/B
B	M	B
B	B	B

Legenda: A = Alto M = Moderado B = Baixo

PONTO A CONSIDERAR

Documentar a razão por trás das avaliações de risco

Ao resumir os riscos avaliados, certifique-se de fornecer uma breve descrição das razões de cada avaliação ou uma referência cruzada para onde pode ser encontrada. Isso é frequentemente mais importante do que a própria avaliação, porque ajuda a planejar respostas customizadas e eficazes em termos de custo.

Avaliação dos riscos inerentes

Lembrar que a avaliação de riscos inerentes é sempre concluída antes de se considerar quaisquer controles que possam reduzir o risco. Pressupondo que a maioria das áreas das demonstrações contábeis a serem auditadas ultrapassará a materialidade global, é provável (na maior parte das circunstâncias) que o risco inerente de distorção (antes do controle interno) para a maioria das afirmações seja alto.

Risco baixo para todas as afirmações

Quando uma área das demonstrações contábeis foi avaliada como risco baixo para todas as afirmações, não há necessidade de repetir a mesma argumentação para cada afirmação individual. Entretanto, a razão pela qual todas as avaliações são baixas seria documentada.

14.4 Revisão de Avaliações de Risco

A avaliação de risco não termina em um determinado momento. Novas informações podem ser obtidas no decorrer da auditoria e a execução de procedimentos de auditoria pode identificar riscos adicionais, ou que o controle interno não funciona como pretendido. Quando isso ocorre, deve ser revisada a avaliação de riscos original e considerado o impacto sobre a natureza e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

14.5 Documentação

O resumo de riscos avaliados pode ser documentado de várias formas. A seguir estão descritas três possíveis abordagens:

- **Um documento separado.**
Um documento separado que resume as avaliações de riscos inerentes e de controle e as principais razões para as avaliações de riscos combinados. Esse documento também pode ser usado para descrever (em termos gerais) a resposta aos riscos.
- **Incluído na estratégia global de auditoria e o plano de auditoria.**
A primeira parte de cada seção do plano de auditoria (tais como contas a receber, contas a pagar, etc.) poderia descrever as avaliações de riscos e o impacto sobre os procedimentos de auditoria planejados.
- **Incorporar as avaliações de riscos como parte da documentação de auditoria de procedimentos adicionais.**
Nesse caso, as avaliações de risco, os planos de auditoria e os resultados do trabalho executado poderiam ser documentados em um papel de trabalho abrangente para cada área das demonstrações contábeis.

A forma e extensão da documentação que suporta as avaliações de risco seriam influenciadas:

- pela natureza, pelo porte e pela complexidade da entidade e seu controle interno;
- pela disponibilidade de informações da entidade; e
- pela metodologia e tecnologia usadas no decorrer da auditoria.

Outros fatores que devem ser considerados ao planejar a documentação incluem:

- facilidade de entendimento;
- referências cruzadas para o planejamento e a implementação de uma resposta de auditoria apropriada;
- capacidade de facilitar a atualização em períodos subsequentes; e
- facilidade na revisão. Um revisor deve ser capaz de determinar se foram identificados os riscos-chave e se a resposta de auditoria resultante foi apropriada.

Um resumo bem documentado dos riscos avaliados também será útil nas reuniões de planejamento de equipe em períodos subsequentes quando a natureza dos riscos e a resposta de auditoria podem ser discutidas.

Uma abordagem que utiliza um documento separado, porém bastante vinculado ao plano de auditoria, está ilustrada no quadro a seguir. Notar que essa ilustração usa as quatro afirmações “combinadas” (usadas para fins deste Guia), conforme definido no Volume 1, Capítulo 6.

Quadro 14.5-1

Nível de Risco Avaliado

		Afirmações	RI	RC	RDR	Documentar os riscos-chave e outros fatores que contribuem para a avaliação de risco
						<i>O setor está em declínio geral com o surgimento de novas tecnologias. Entretanto, as vendas ainda são altas e a entidade está investindo em P&D.</i>
Nível de Demonstrações Contábeis		Ab	M	B	B	<i>A atitude da administração em relação a controle interno é boa. Pessoas competentes ocupam os cargos-chave.</i>
						<i>Existe a possibilidade de transgressão da administração, mas as novas políticas devem evitar as práticas mais comuns.</i>
						<i>O conselho é composto por membros da família.</i>
Nível de Afirmações						
	ADC ou divulgação de demonstrações contábeis					
1	Vendas	I	A	B	M	<i>O proprietário quer economizar em impostos. O reconhecimento de receita tem sido inconsistente.</i>
		E	M	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes. Testes de controle interno para essa afirmação são uma possibilidade.</i>
		P	M	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes e não há histórico de erros.</i>
		A	NA	B	NA	
2	Contas a receber	I	B	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes e não há histórico de erros.</i>
		E	A	M	M	<i>Os bônus dos vendedores são baseados em vendas registradas.</i>
		P	B	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes e não há histórico de erros.</i>
		A	A	M	M	<i>A recuperação de créditos pode ser um problema em um setor em declínio.</i>
3	Estoques	I	B	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes e não há histórico de erros.</i>
		E	A	A	A	<i>Roubo de estoque e controle interno físico insatisfatório no armazém.</i>
		P	B	B	B	<i>Foram identificados controles internos relevantes e não há histórico de erros.</i>
		A	A	A	A	<i>Tecnologia nova tornará algumas peças e até produtos inteiros obsoletos.</i>

Legenda:

A = Alto

M = Moderado

B = Baixo

D = Controle de detecção e correção

NA = Não aplicável

RI = Risco inerente

RC = Risco de controle interno

RDR = Riscos de distorção relevante (risco combinado)

ADC = Área de demonstrações contábeis

Ab = Riscos abrangentes

I = Integridade

E = Existência

P = Precisão

A = Avaliação

A documentação de riscos avaliados também poderia fazer referência a:

- detalhes de riscos significativos que requerem atenção especial; e
- riscos para os quais procedimentos substantivos isoladamente não fornecerão evidência de auditoria apropriada e suficiente.

14.6 Estudos de Caso — Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

A etapa final do processo de avaliação de riscos é avaliar os riscos combinados de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e de afirmação.

As avaliações de riscos podem ser resumidas usando uma abordagem como a descrita a seguir. As informações-suporte (quando as avaliações de riscos inerentes e de controle foram documentadas) não foram apresentadas. Na prática, seriam feitas referências cruzadas para os dados-suporte.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Níveis de Risco Avaliados

		Afirmações	RI	RC	RDR	Documentar os riscos-chave e outros fatores que contribuem para a avaliação de risco
						<i>A atitude da administração em relação a controle interno é boa e as posições-chave são ocupadas por pessoas competentes.</i>
Nível de Demonstrações Contábeis		Ab	M	B	B	<i>A transgressão da administração é possível, mas não encontramos nenhuma circunstância em que isso ocorreu e a atitude da administração em relação a controle interno é boa.</i>
						<i>A reunião mensal para revisão de desempenho prevê alguma responsabilidade da administração.</i>
Nível de Afirmações						
	ADC ou divulgação de demonstrações contábeis					
1	Vendas	I	A	B	M	<i>As políticas de reconhecimento de receita são inconsistentes.</i>
		E	B	B	B	<i>As políticas de reconhecimento de receita são inconsistentes. Pressão para inflar vendas devido a bônus de vendas e pressões do mercado.</i>
		P	B	B	B	<i>O sistema de vendas funciona bem.</i>
		A	NA	B	NA	
2	Contas a receber	I	B	B	B	<i>Nenhum risco significativo identificado.</i>
		E	A	M	M	<i>Os bônus dos vendedores são baseados em vendas registradas.</i>
		P	B	B	B	
		A	A	M	M	<i>A cobrança de contas a receber de grandes varejistas poderia ser um problema se houvesse uma preocupação em relação à qualidade dos produtos ou às devoluções feitas. Além disso, apesar do declínio da economia, não são feitas verificações de crédito antes da sua concessão.</i>

Legenda:

A = Alto

M = Moderado

B = Baixo

D = Controle de detecção e correção

NA = Não aplicável

RI = Risco inerente

RC = Risco de controle interno

RDR = Riscos de distorção relevante (risco combinado)

ADC = Área de demonstrações contábeis

Ab = Riscos abrangentes

I = Integridade

E = Existência

P = Precisão

A = Avaliação

Nesse ponto, uma boa prática seria preparar uma comunicação para a administração que descrevesse as deficiências significativas identificadas no controle interno.

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Conclusão da Fase de Avaliação de Riscos

Níveis de Risco Avaliados

		Afirmações	RI	RC	RDR	Documentar os riscos-chave e outros fatores que contribuem para a avaliação de risco
						<i>A atitude da administração em relação a controle interno é boa e as posições-chave são ocupadas por pessoas competentes.</i>
	Nível de Demonstrações Contábeis				M	<i>A transgressão da administração é possível devido a pressões para cumprir cláusulas bancárias e minimizar impostos. O trabalho da contadora não foi revisado por Raj de forma consistente durante todo o período. A contadora parece descontente e pode ter a oportunidade de distorcer os valores. Portanto, erros e fraude poderiam não ser detectados.</i>
						<i>A reunião mensal para revisão de desempenho prevê alguma responsabilidade da administração.</i>
	Nível de Afirmações					
	ADC ou divulgação de demonstrações contábeis					
1	Vendas	I	A	B	M	<i>Foram identificados controles internos relevantes para essa afirmação.</i>
		E	A	B	M	<i>Foram identificados controles internos relevantes para essa afirmação, mas as transações com partes relacionadas são motivo de preocupação.</i>
		P	A	B	M	<i>Foram identificados controles internos relevantes para essa afirmação, mas as transações com partes relacionadas são motivo de preocupação.</i>
		A	M	M	M	<i>Potencial para devoluções de vendas devido à situação da indústria.</i>
2	Contas a receber	I	A	B	M	<i>A maior parte do saldo de contas a receber é da Defta. Nenhum outro risco específico identificado.</i>
		E	A	M	M	<i>A maior parte do saldo de contas a receber é da Defta. Nenhum outro risco específico identificado.</i>
		P	M	M	M	<i>A maior parte do saldo de contas a receber é da Defta. Nenhum outro risco específico identificado.</i>
		A	A	M	M	<i>Os clientes menores podem ter dificuldade de pagar suas contas nesses tempos mais difíceis.</i>

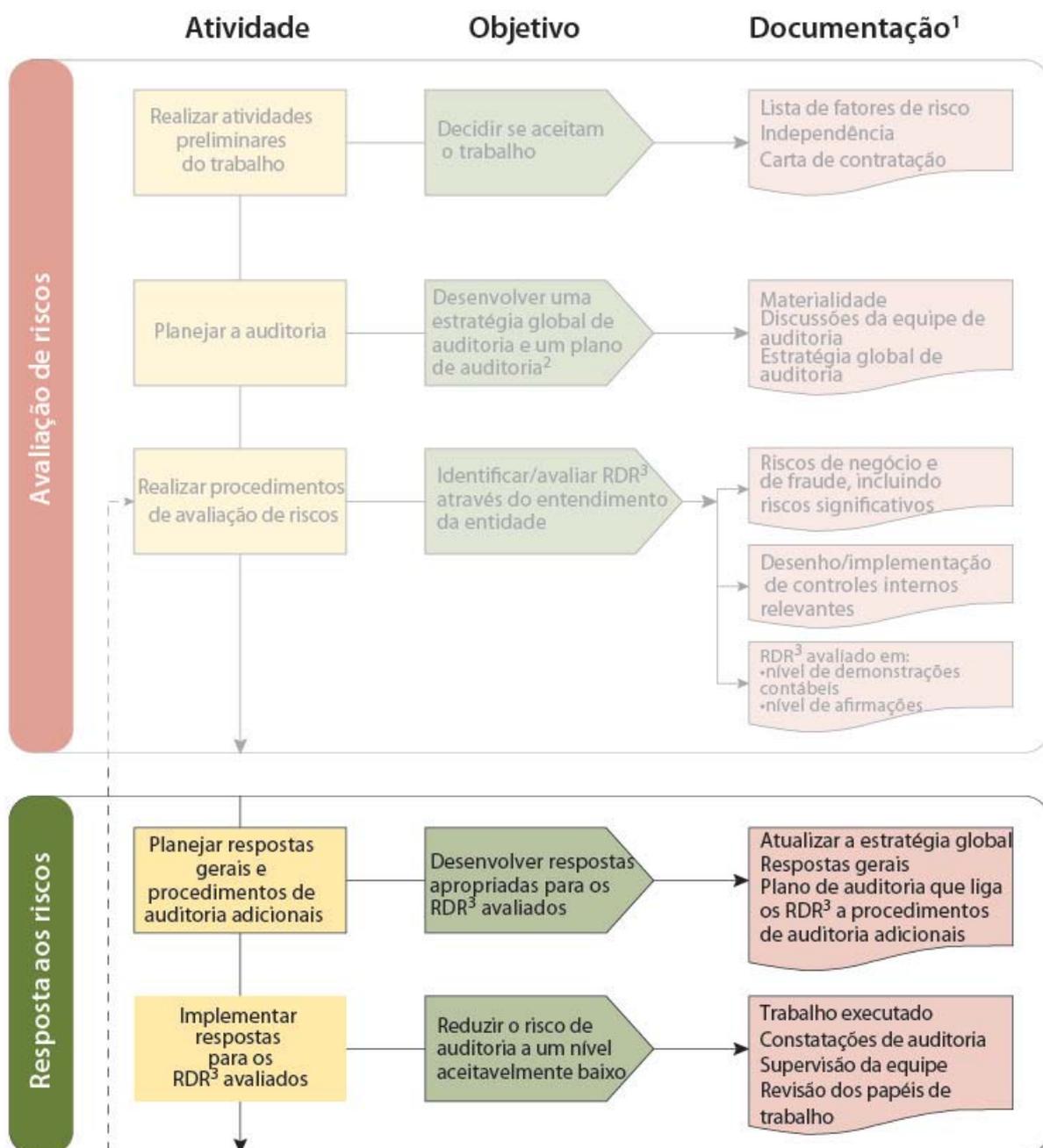
Legenda:

A = Alto	NA = Não aplicável	ADC = Área de demonstrações contábeis	P = Precisão
M = Moderado	RI = Risco inerente	Ab = Riscos abrangentes	A = Avaliação
B = Baixo	RC = Risco de controle interno	I = Integridade	
D = Controle de detecção e correção	RDR = Riscos de distorção relevante (risco combinado)	E = Existência	

Nesse ponto, uma boa prática seria preparar uma comunicação para a administração que descrevesse as deficiências significativas identificadas no controle interno.

15. Resposta aos Riscos – Visão Geral

Quadro 15.0-1





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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

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).
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 fase de resposta aos riscos inclui as etapas descritas a seguir:

Quadro 15.0-2



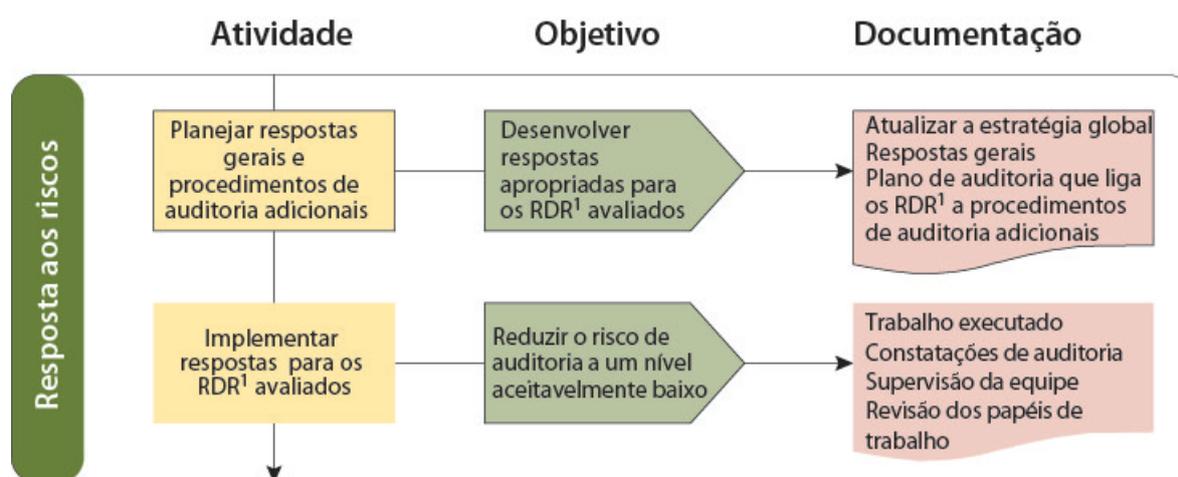
Os conceitos básicos tratados na fase de resposta aos riscos estão relacionados a seguir.

	Volume e Capítulos
Resposta aos Riscos Avaliados	V1 – 9
Procedimentos Adicionais de Auditoria	V1 – 10
Estimativas Contábeis	V1 – 11
Partes Relacionadas	V1 – 12
Eventos Subsequentes	V1 – 13
Continuidade Operacional	V1 – 14
Resumo dos Requisitos de Outras Normas de Auditoria	V1 – 15
Documentação de Auditoria	V1 – 16

16. Plano de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Como planejar uma resposta eficaz de auditoria aos riscos avaliados	260, 300, 330, 500

Quadro 16.0-1



Nota:

1. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.15	O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria (ver itens A11 a A15).
300.9	O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de: <ul style="list-style-type: none"> (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;

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
300.9 (continuação)	(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; e (c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria (ver item A12).
300.10	O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria (ver item A13).
300.11	O auditor deve planejar a natureza, época e extensão do direcionamento e da supervisão da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho (ver itens A14 e A15).
300.12	O auditor deve incluir na documentação de auditoria (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).
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).
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).
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, saldos de contas e divulgações, incluindo: (i) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transações, saldos de contas ou divulgações 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).
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).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
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: <ul style="list-style-type: none"> (a) executar outros procedimentos de auditoria com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> (i) o modo como os controles foram aplicados ao longo do período; (ii) a consistência como eles foram aplicados; (iii) por quem ou por quais meios eles foram aplicados (ver itens A26 a A29); (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).
330.15	Se o auditor planeja confiar em controles sobre um risco determinado como significativo, o auditor deve testar esses controles no período corrente.
330.18	Independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos 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: <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (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 A54 a A57).
330.24	O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, está de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável (ver item A59).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
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).
500.7	Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria (ver itens A26 a A33).
500.10	Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (ver itens A52 a A56).

16.1 Visão Geral

Na fase de resposta aos riscos, o objetivo é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos riscos avaliados. Isso é conseguido mediante desenho e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações.

O auditor deve utilizar diversas abordagens para essa tarefa, tais como:

- tratar de cada risco avaliado por vez de acordo com sua natureza (por exemplo, uma contração da economia) e planejar a resposta de auditoria apropriada na forma de procedimentos de auditoria adicionais;
- tratar dos riscos avaliados por área ou divulgação relevante das demonstrações contábeis afetadas. O auditor deve planejar uma resposta apropriada na forma de procedimentos de auditoria adicionais; ou
- começar com uma lista-padrão de procedimentos de auditoria para cada área e afirmação relevante das demonstrações contábeis e adaptá-la (acrescentando, modificando e eliminando procedimentos) para elaborar uma resposta apropriada aos riscos avaliados.

Responder aos riscos avaliados implica mais do que usar um programa de auditoria padrão (“tamanho único”) que pode tratar de cada afirmação, mas não foi adaptado para tratar do risco avaliado para a área das demonstrações contábeis por afirmação para uma entidade específica. Geralmente, os programas de auditoria devem ser adaptados (na extensão necessária) para o nível de risco da entidade e suas circunstâncias específicas.

16.2 Ponto de Partida

O ponto de partida para o desenho de uma resposta eficaz de auditoria é a lista de riscos avaliados desenvolvida na conclusão da fase de avaliação de riscos da auditoria (ver Volume 2, Capítulo 14).

Os riscos serão identificados e avaliados:

- no nível das demonstrações contábeis; e
- no nível de afirmações para áreas e divulgações das demonstrações contábeis.

Áreas menores das demonstrações contábeis poderiam ser agrupadas e tratadas como uma área maior para o desenvolvimento de uma reposta de auditoria apropriada.

O Volume 1, Capítulo 9, descreve possíveis respostas aos riscos avaliados nos dois níveis. Os tipos de resposta necessários são resumidos no quadro a seguir.

Quadro 16.2-1



16.3 Respostas Gerais

Os riscos abrangentes no nível de demonstrações contábeis (riscos como um ambiente de controle deficiente e/ou o potencial de fraude que poderia afetar muitas afirmações) são tratados por meio do desenho e da implementação de uma reposta geral pelo auditor, conforme ilustrado no quadro a seguir. Consultar Volume 2, Capítulo 8, para informações adicionais sobre riscos abrangentes.

As áreas que o auditor trataria ao desenvolver uma resposta geral incluem determinar:

- a extensão em que a equipe de auditoria deve ser lembrada sobre o uso de ceticismo profissional;
- quais pessoas designar, incluindo aqueles com habilidades especiais, ou se deve utilizar especialistas;

- a extensão de supervisão necessária ao longo da auditoria;
- a necessidade de incorporar alguns elementos de imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria adicionais a serem executados; e
- quaisquer mudanças gerais que precisam ser feitas na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Elas podem incluir a época dos procedimentos (intermediários ou no final do período) ou procedimentos novos/estendidos para tratar de fatores de risco específicos, tais como fraude.

Quadro 16.3-1

Avaliação de Riscos	Possíveis Respostas Gerais
Ambiente de Controle Eficaz	<p>Isso permite que o auditor tenha mais confiança no controle interno e na evidência de auditoria gerada internamente na entidade.</p> <p>Uma resposta geral poderia incluir alguns procedimentos de auditoria executados em uma data intermediária em vez de no final do período.</p>
Ambiente de Controle Ineficaz (Existem Deficiências)	<p>Isso provavelmente exigirá que o auditor execute trabalho adicional, tal como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • designar equipe de auditoria mais experiente; • conduzir mais procedimentos de auditoria no final do período em vez de em uma data intermediária; • obter evidência de auditoria mais ampla com uso de procedimentos substantivos; e • mudar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados.

PONTO A CONSIDERAR

Quando possível, desenvolver uma avaliação inicial de riscos no nível de demonstrações contábeis no estágio de planejamento. Dessa forma, assegura-se que seja desenvolvida uma resposta geral que trata de assuntos, tais como quais pessoas designar (incluindo aqueles com habilidades especiais), o nível de supervisão necessária e quais procedimentos de auditoria devem ser executados. Essa avaliação inicial de riscos deveria ser atualizada no decorrer da auditoria e seriam feitas as correspondentes mudanças na resposta geral.

Entretanto, isso pode não ser possível em entidades de pequeno porte que não têm informações financeiras intermediárias ou mensais disponíveis para a execução de procedimentos analíticos e para a identificação/avaliação dos riscos de distorção relevante. A menos que possam ser executados procedimentos analíticos e possam ser obtidas informações por meio de indagações ao plano de auditoria, o auditor pode ter de esperar que uma minuta das demonstrações contábeis da entidade esteja disponível.

16.4 Uso de Afirmações no Desenho de Testes

É necessária uma avaliação dos riscos avaliados de distorção relevante nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações. O objetivo do desenho de uma resposta de auditoria apropriada é obter evidência que trate das avaliações de risco desenvolvidas para cada afirmação relevante. Consultar Volume 1, Capítulo 6, para mais informações sobre afirmações.

Ao desenvolver uma resposta para séries de transações específicas, o auditor deve notar que as afirmações também fornecem um vínculo comum entre testes de controles internos e procedimentos substantivos. Isso é importante para identificar quando uma combinação de testes de controles e procedimentos substantivos pode ser apropriada para reduzir os riscos de distorção relevante a um nível aceitavelmente baixo.

Por exemplo, os procedimentos de auditoria para “existência” de estoque enfatizam testes de validade de itens já registrados como parte do saldo de estoque e testes de controles que reduziram o risco de haver itens não existentes em seu saldo de estoque. Um teste de “integridade” de estoque enfocaria testar itens não incluídos no saldo do estoque, mas forneceria possível evidência de itens faltantes. Isso poderia incluir pedidos de compra de produtos, e testes de controles que reduziram o risco de estoques faltantes.

16.5 Uso de Materialidade no Desenho de Testes

Um fator-chave na consideração da extensão de um procedimento de auditoria considerado necessário é a materialidade para execução da auditoria que foi estabelecida. A materialidade para execução da auditoria é baseada na materialidade estabelecida para as demonstrações contábeis como um todo, mas pode ser modificada para tratar de riscos específicos relacionados com um saldo contábil, uma série de transações ou uma divulgação das demonstrações contábeis.

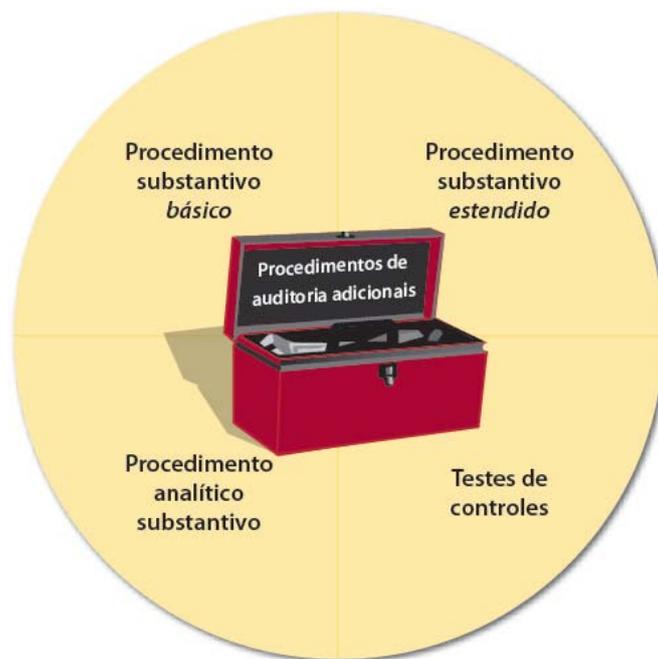
A extensão dos procedimentos de auditoria julgada necessária é determinada após a consideração da materialidade para execução da auditoria, do risco avaliado e do grau de segurança que o auditor planeja obter. Em geral, a extensão dos procedimentos de auditoria (tal como o tamanho de uma amostra para um teste de detalhes, ou o nível de detalhes necessário em um procedimento analítico substantivo) aumentaria com o aumento do risco de distorção relevante. Entretanto, aumentar a extensão de um procedimento de auditoria é eficaz somente se o próprio procedimento de auditoria for relevante para o risco específico. Ver Volume 1, Capítulo 7, e Volume 2, Capítulos 6 e 17, para mais informações sobre o uso de materialidade no planejamento de testes.

16.6 As Ferramentas do Auditor

Ao desenvolver o plano de auditoria detalhado, o auditor deve usar seu julgamento profissional para selecionar os tipos adequados de possíveis procedimentos de auditoria. Consultar o Volume 1, Capítulos 10 a 15, para uma descrição detalhada de procedimentos de auditoria adicionais.

Um programa de auditoria eficaz será baseado em uma combinação adequada de procedimentos que coletivamente reduzem o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Para fins deste Guia, os diversos tipos de procedimentos de auditoria disponíveis para o auditor foram classificados conforme ilustrado no quadro a seguir.

Quadro 16.6-1



Nota: Os termos “básico” e “estendido” são usados exclusivamente para fins deste Guia.

Quadro 16.6-2

Tipo de Procedimento	Descrição
<p>Substantivo — Básico</p>	<p>O termo “básico” foi usado para procedimentos substantivos típicos que devem ser executados segundo o item 18 da NBC TA 330 para cada classe de transações, saldo contábil e divulgação independentemente dos riscos de distorção relevante avaliados (RDR). Esses procedimentos básicos refletem o fato de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a avaliação do risco pelo auditor é baseada em julgamento e por isso pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e • existem limitações inerentes a controle interno, incluindo transgressão da administração. <p>Quando o RDR é muito baixo, esses tipos de procedimentos básicos podem ser o suficiente para obter evidência apropriada e suficiente para uma afirmação específica. Exemplos de procedimentos substantivos básicos podem ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obter uma lista completa de itens que compõem um saldo de final de período; • comparar o saldo do final do período corrente com o do período anterior; • obter razões para flutuações; e • executar alguns procedimentos de corte no final do período.

Tipo de Procedimento	Descrição
Substantivo — Estendido	<p>O termo “estendido” é usado neste Guia para destacar a natureza e extensão do trabalho de auditoria adicional (além dos procedimentos básicos) necessário para responder a situações em que os riscos avaliados para uma afirmação específica são moderados ou altos. Isso ocorreria quando existem riscos específicos ou significativos. Um procedimento estendido pode incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • procedimentos adaptados para responder a fatores de risco específicos (tais como transgressão da administração), outros tipos de fraude ou risco significativo; e • procedimentos que são semelhantes a procedimentos básicos, mas em que a extensão do procedimento foi aumentada (como o aumento do tamanho da amostra em um teste de detalhes) para obter um nível apropriado de redução de risco. <p>Ver Volume 2, Capítulo 10, para uma descrição mais detalhada de riscos significativos e a resposta de auditoria apropriada.</p>
Testes de Controles	<p>Quando existem controles-chave (que provavelmente funcionam efetivamente) para tratar de certas afirmações, podem ser realizados testes de controles para obter a evidência necessária sobre uma afirmação.</p> <p>Os testes de controles realizados para reduzir risco a um nível baixo (que exigem uma amostra de tamanho maior) podem fornecer a maior parte da evidência necessária para uma afirmação específica. Alternativamente, os testes de controles poderiam ser realizados para reduzir o risco a um nível moderado (que exigem uma amostra de tamanho menor). No último caso, para obter a evidência necessária, o auditor pode complementar os testes de controles com procedimentos substantivos que tratam da mesma afirmação.</p> <p>De acordo com certos critérios, os controles internos só precisam ser testados a cada terceira auditoria. Consultar a discussão sobre testes de controles no Volume 1, Capítulo 10.5.</p>

Tipo de Procedimento	Descrição
<p>Procedimento Analítico Substantivo</p>	<p>Os procedimentos analíticos substantivos envolvem avaliações de informações financeiras por meio da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Eles requerem o desenvolvimento de expectativas precisas de certos valores (tais como vendas) que, quando comparadas com os valores registrados reais, seriam suficientes para identificar uma distorção.</p> <p>Os procedimentos analíticos podem ser classificados como segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comparações simples de dados que seriam normalmente incluídas em procedimentos substantivos básicos. Esses procedimentos seriam normalmente combinados com outros testes de detalhes no nível de afirmações. Eles não forneceriam evidência de auditoria suficiente por si só. • Modelos preditivos que por si só (ou em combinação com testes de controles ou outros procedimentos substantivos) seriam suficientes para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por exemplo, se uma entidade tinha seis empregados com salários fixos no período, seria possível estimar os custos totais com folha de pagamento para o período com um alto grau de precisão. Pressupondo que o número de empregados e os salários eram precisos, esse procedimento poderia fornecer toda a evidência de auditoria para folha de pagamento. Pode nem ser necessário realizar outros procedimentos substantivos (básicos ou estendidos). <p>Nota: Ao avaliar um risco significativo, o auditor deve combinar os procedimentos analíticos substantivos com outros procedimentos substantivos que incluem testes de detalhes.</p>

16.7 Desenvolvimento do Plano de Auditoria

São necessários julgamento profissional e raciocínio criterioso para desenvolver um plano de auditoria que responda apropriadamente aos riscos avaliados. O tempo despendido no desenvolvimento de um plano apropriado resultará quase com certeza em uma auditoria mais efetiva e eficiente e em menos tempo despendido pela equipe.

O auditor segue três passos gerais ao desenvolver o plano:

- Responder aos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis (a resposta geral).
- Identificar quaisquer procedimentos específicos são necessários para áreas relevantes das demonstrações contábeis.
- Determinar quais procedimentos de auditoria (ferramentas) e a extensão dos testes são necessários.

Passo 1 — Responder aos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis

O primeiro passo é desenvolver uma resposta geral apropriada aos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis. Como esses riscos são abrangentes, um risco avaliado como moderado ou alto geralmente resultará em trabalho adicional necessário para praticamente todas as áreas das demonstrações contábeis. Consultar a discussão sobre respostas gerais no Volume 2, Capítulo 16.3.

Passo 2 — Identificar procedimentos específicos necessários para áreas relevantes das demonstrações contábeis

Antes de desenvolver a resposta detalhada aos riscos avaliados, o auditor pode achar útil considerar (para cada área relevante das demonstrações contábeis) as questões apresentadas no quadro a seguir.

Quadro 16.7-1

Para Cada Área Relevante ou Potencialmente Relevante das Demonstrações Contábeis	
Questões a Considerar no Desenvolvimento de Uma Resposta de Auditoria Apropriada	Existem afirmações que não podem ser tratadas apenas por testes substantivos? Em caso positivo, serão necessários testes de controles. Isso pode ocorrer quando: <ul style="list-style-type: none"> • não há documentação para fornecer evidência de auditoria sobre uma afirmação, como integridade de vendas; ou • uma entidade conduz seus negócios usando TI, e não é produzida ou mantida nenhuma documentação de transações que não seja pelo sistema de TI.
	Espera-se que os controles internos sobre séries/processos de transações relacionadas sejam confiáveis? Em caso positivo, um teste de controles pode ser possível a menos que o número de transações seja tão pequeno que os procedimentos substantivos ainda seriam mais eficientes.
	Existem procedimentos analíticos substantivos (tais como sobre séries de transações relacionadas)?
	É necessário um elemento de imprevisibilidade (para tratar de riscos de fraude, por exemplo)?
	Existem “riscos significativos” (ou seja, fraude, partes relacionadas, etc.) a serem tratados que necessitam de consideração especial?

Passo 3 — Determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários

O terceiro passo é usar julgamento profissional para escolher a combinação adequada de procedimentos e a extensão dos testes necessários para responder apropriadamente aos riscos avaliados no nível de afirmações.

Uma possível abordagem para a determinação da combinação adequada de procedimentos para tratar da existência de contas a receber com nível de risco avaliado como baixo, moderado e alto é destacada a seguir.

Contas a receber — Nível de Risco Avaliado como Baixo

Materialidade para execução da auditoria = 12.000€

Resposta de Auditoria Planejada

Risco Avaliado para Afirmação de Existência	Baixo	Comentários
Procedimentos Substantivos — <i>Básicos</i>	✓	Esses procedimentos seriam considerados adequados por si só para tratar do risco avaliado. Eles podem incluir testes típicos de detalhes e procedimentos analíticos simples que seriam realizados em praticamente qualquer auditoria de contas a receber. Esses procedimentos podem ser frequentemente incluídos em um programa de auditoria-padrão para contas a receber.

Contas a Receber — Nível de Risco Avaliado como Moderado

Materialidade para execução da auditoria = 10.000€

Resposta de Auditoria Planejada

Risco Avaliado para Afirmação de Existência	Moderado	Comentários
Procedimentos Substantivos — <i>Básicos</i>	✓	Esses procedimentos seriam executados para tratar do risco de existência em geral.
Procedimentos Substantivos — <i>Estendidos</i>	✓	Esses procedimentos seriam planejados para: <ul style="list-style-type: none"> tratar dos riscos específicos identificados em relação à existência de contas a receber (tais como risco de fraude); e realizar testes de detalhes suficientes para reduzir o risco avaliado a um nível aceitavelmente baixo.

Se a entidade tinha controles internos (tais como sobre vendas) que tratavam da existência de contas a receber, uma alternativa para executar o procedimento estendido seria um teste da efetividade operacional desses controles.

Contas a Receber — Nível de Risco Avaliado como Alto

Materialidade para execução da auditoria = 10.000€

Resposta de Auditoria Planejada

Risco Avaliado para Afirmação de Existência	Alto	Comentários
Procedimentos Substantivos – <i>Básicos</i>	✓	Esses procedimentos seriam executados para tratar do risco de existência em geral.
Procedimentos Substantivos — <i>Estendidos</i>	✓	Esses procedimentos seriam planejados para: <ul style="list-style-type: none"> tratar dos riscos específicos identificados em relação à existência de contas a receber (tais como risco de fraude); e realizar testes de detalhes suficientes para reduzir o risco avaliado a um nível aceitavelmente baixo.
Testes de Controles (Efetividade Operacional)	✓	Para reduzir o tamanho da amostra necessária para um teste de detalhes que teriam reduzido o risco para um nível baixo, os controles internos que tratam de existência seriam testados para obter um nível moderado de redução de risco. Isso, combinado com os testes de detalhes descritos anteriormente, reduzirá o risco avaliado a um nível aceitavelmente baixo.

No exemplo anterior, também pode ser possível obter a maior parte da evidência necessária por meio da realização de testes de controles que reduzirem o risco a um nível aceitavelmente baixo. Isso pode eliminar a necessidade de certos procedimentos substantivos estendidos.

Ao desenvolver uma estratégia de auditoria sobre saldos contábeis ou transações, o auditor sempre poderá considerar o trabalho executado em relação a outras partes da série de transações.

Outro exemplo é a integridade das vendas para uma entidade que possui um prédio de apartamentos e aluga as unidades.

Contas a receber — Nível de Risco Avaliado Moderado

Materialidade para execução da auditoria = 6.000€

Resposta de auditoria planejada

Risco Avaliado para Afirmação de Existência	Moderado	Comentários
Procedimento Substantivo – Básicos	–	À luz do procedimento substantivo descrito a seguir, esse procedimento pode não ser necessário ou pode ser limitado para obter evidência sobre as afirmações usadas.
Procedimento Analítico Substantivo	✓	<p>Sabe-se que são 64 unidades de aluguel e que o aluguel é de 1.000€ por mês para os 46 apartamentos de dois quartos e 800€ para os 18 apartamentos de um quarto.</p> <ul style="list-style-type: none"> A receita de aluguel prevista pode ser calculada em 724.800€. A receita real registrada nos registros contábeis foi de 718.800€, uma diferença de 6.000€. <p>Foi verificado que a diferença deveu-se ao fato de seis unidades de dois dormitórios ficarem vagas por um mês durante o ano.</p>

PONTO A CONSIDERAR

Evitar utilizar procedimentos de auditoria genéricos ou padrão, quando possível

Os procedimentos de auditoria mais eficazes são aqueles que tratam especificamente das causas dos riscos avaliados.

Afirmações múltiplas

Quando possível, escolha procedimentos de auditoria que tratam de múltiplas afirmações. Dessa forma, reduz-se a necessidade de outros testes de detalhes.

Áreas de risco baixo

Usar as informações obtidas da avaliação dos riscos de distorção relevante para reduzir a necessidade de procedimentos substantivos em áreas de risco baixo.

Considerar usar testes de controles

Usar as informações obtidas sobre controle interno para identificar controles-chave que poderiam ter sua efetividade operacional testada. Testes de controles (alguns dos quais necessitam ser testados apenas a cada três anos) frequentemente podem resultar em muito menos trabalho do que extensos testes de detalhes.

Não ignorar os controles de TI

O tamanho da amostra para testar um controle automatizado pode ser até de um item porque provavelmente um controle automatizado funciona da mesma maneira todas as vezes, o que o torna representativo de todos os itens na população. Entretanto, isso seria baseado na afirmação de que a entidade possui controles gerais de TI eficazes em funcionamento.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Testes de duplo propósito

Quando os testes de controles são planejados na mesma classe de transações como testes substantivos, considerar a possibilidade de usar testes de duplo propósito. Esta é a circunstância em que um teste de controles é aplicado simultaneamente com um teste de detalhes na mesma transação. Embora o objetivo de um teste de controles seja diferente do de um teste de detalhes, os dois objetivos podem ser alcançados simultaneamente. Por exemplo, uma fatura poderia ser examinada para determinar se foi aprovada (um teste de controle) e se a transação foi adequadamente registrada nos registros contábeis (um teste de detalhes).

Considerar o trabalho executado em todas as partes de uma série de transações

Aproveite o trabalho executado para outras partes da série de transações. Por exemplo, um teste de controles sobre a integridade de vendas pode fornecer evidência para a integridade de contas a receber.

Decidir sobre a estratégia e os procedimentos de auditoria na fase de planejamento

Quando possível, desenvolver a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria durante a fase de planejamento da auditoria, o momento no qual a equipe entre em acordo sobre a abordagem a ser seguida. Isso evita que a equipe júnior desenhe os procedimentos de auditoria ou simplesmente execute os mesmos procedimentos do exercício anterior.

Lembrar de usar procedimentos analíticos

Os procedimentos analíticos são usados em todas as fases da auditoria.

- No início da auditoria, os procedimentos analíticos são usados como um procedimento de avaliação de riscos.
- Durante a auditoria, os procedimentos analíticos são executados para analisar variações de dados e para comprovar certas séries de transações e certos saldos contábeis.
- Próximo do final da auditoria, os procedimentos analíticos são executados para determinar se as demonstrações contábeis são consistentes com o entendimento da entidade pelo auditor, ou para indicar um risco de distorção relevante anteriormente não reconhecido devido a fraude.

16.8 Resposta ao Risco de Fraude

Pode existir risco de fraude (incluindo transgressão da administração) em praticamente qualquer entidade e precisa ser tratado no desenvolvimento do plano de auditoria. O primeiro passo é avaliar o possível risco de fraude e depois planejar uma resposta geral e detalhada apropriada.

Nota: O auditor deve tratar riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude como riscos significativos. Um risco significativo requer que o auditor:

- obtenha um entendimento dos controles relacionados da entidade, incluindo atividades de controle relevantes para esse risco; e
- execute procedimentos substantivos que respondam especificamente a esse risco.

Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes

Ao avaliar o possível risco e a resposta apropriada a fraude, o auditor deve considerar:

- as respostas gerais já desenvolvidas para tratar dos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis;
- as respostas específicas já desenvolvidas em relação a outros riscos avaliados no nível de afirmações;
- os cenários de fraude (se houver) desenvolvidos durante as discussões de planejamento;
- os riscos de fraude (oportunidades, incentivos e justificativa) identificados em decorrência da execução de procedimentos de avaliação de risco;
- suscetibilidade de certos saldos e transações de demonstrações contábeis a fraude;
- quaisquer casos conhecidos de fraude realmente ocorrida no passado ou no período corrente; e
- riscos relacionados com transgressão da administração.

O quadro a seguir descreve algumas possíveis repostas aos riscos identificados anteriormente.

Quadro 16.8-1

Respostas Gerais a Fraude	
Riscos Abrangentes no Nível de Demonstrações Contábeis	<p>Considerar a necessidade de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ceticismo profissional elevado ao examinar certas documentações ou corroborar representações significativas da administração; • pessoas com habilidades/conhecimento especializado, como em tecnologia da informação (TI); • desenvolvimento de procedimentos de auditoria específicos para identificar a existência de fraude; e • um elemento de imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria a serem usados. Considerar ajustar a época de certos procedimentos de auditoria, usando métodos de amostragem diferentes ou executando procedimentos não anunciados.

Respostas Específicas a Possíveis Riscos de Fraude	
Riscos Específicos no Nível de Afirmações	<p>Considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mudança da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para tratar do risco. Os exemplos incluem o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> – obtenção de evidência de auditoria mais confiável e relevante ou informações corroborativas adicionais para suportar as afirmações da administração; – observação física ou inspeção de certos ativos; – observação de contagens de estoque sem anúncio prévio; e

Respostas Específicas a Possíveis Riscos de Fraude	
Riscos Específicos no Nível de Afirmações (continuação)	<ul style="list-style-type: none"> – 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 execução de procedimentos analíticos em nível mais detalhado; • uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs). Por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> – 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 nos arquivos eletrônicos-chave; – classificar transações com características específicas; e – testar uma população inteira em vez 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 do contrato, direitos de devolução e prazos de entrega. Entretanto, considerar se uma solicitação de informações adicionais pode atrasar o tempo de resposta significativamente; e • mudança da época de procedimentos substantivos de uma data intermediária para uma data próxima do final do período. Entretanto, no caso de existir risco de distorção intencional ou manipulação, os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de auditoria de uma data intermediária para o final do período não seriam eficazes.

Riscos Relacionados com Transgressão da Administração	
Fontes de Risco	Considerar
Lançamentos no Livro Diário	<p>Identificar, selecionar e testar lançamentos no livro diário e outros ajustes com base no seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Um entendimento do processo de informação financeira e do planejamento/da implementação de controle interno da entidade. • Consideração de: <ul style="list-style-type: none"> – 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 da Administração	<p>Revisar estimativas relacionadas com transações e saldos específicos para identificar possíveis vícios por parte da administração. Os procedimentos adicionais podem incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 de tendenciosidade nas estimativas da administração significa uma distorção relevante nas demonstrações contábeis.
Transações Significativas	<p>Obter entendimento da justificativa de negócio das transações significativas não usuais ou fora do curso normal dos negócios. Isso inclui uma avaliação de se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a administração está dando mais ênfase à necessidade de um tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da transação; • os arranjos em torno dessas transações parecem extremamente complexos; • 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.

Riscos Relacionados com Transgressão da Administração	
Transações com Partes Relacionadas	<p>Obter entendimento das relações de negócios que as partes relacionadas podem ter estabelecido direta ou indiretamente com a entidade por meio de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indagações à administração e aos responsáveis pela governança e discussão com estes; • indagações à parte relacionada; • inspeção de contratos significativos com a parte relacionada; e • pesquisa apropriada de base, como por Internet ou bases de dados de informações externas específicas. <p>Com base nas constatações anteriores:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificar e avaliar os riscos de distorção relevante associados a relacionamentos com partes relacionadas; • tratar das transações com partes relacionadas significativas identificadas que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade como origem de riscos significativos; e • determinar a necessidade de procedimentos de auditoria substantivos que respondem aos riscos identificados.
Reconhecimento de Receita	Execução de procedimentos analíticos substantivos. Considerar técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs) para identificar relações ou transações de receita não usuais ou inesperadas.
	Confirmação de termos relevantes dos contratos com clientes (critérios de aceitação, entrega e prazos de pagamento) e a ausência de acordos paralelos (tais como oferecer ao cliente o direito de devolver mercadorias imediatamente após o final do período).

16.9 Risco de Distorções em Apresentação e Divulgações

Podem surgir alguns riscos avaliados em apresentação e divulgações de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Conseqüentemente, seria necessário planejar procedimentos específicos para responder apropriadamente aos riscos envolvidos.

Esses procedimentos de auditoria tratariam de verificar se:

- os quadros isolados das demonstrações contábeis são apresentados de forma a refletir a adequada classificação e descrição de informações financeiras;
- a apresentação das demonstrações contábeis inclui a adequada divulgação de assuntos e incertezas relevantes. Isso inclui a forma, a organização e o conteúdo das demonstrações contábeis e de suas notas explicativas (incluindo a terminologia usada), o nível de detalhes, a classificação dos itens nas demonstrações e as bases dos valores apresentados; e
- a administração divulgou assuntos específicos à luz das circunstâncias e dos fatos conhecidos pelo auditor na época da assinatura do relatório do auditor independente.

16.10 Determinação de Se o Plano de Auditoria é Completo

Antes de concluir que a auditoria foi concluída, o auditor consideraria se os fatores a seguir foram adequadamente tratados.

Quadro 16.10-1

Tipo de Procedimento	Descrição
Todas as Áreas Relevantes das Demonstrações Contábeis Foram Tratadas?	Devem ser planejados e executados procedimentos substantivos para todas as classes de transações, saldos contábeis e divulgações. Isso independe dos riscos avaliados de distorção relevante.
Há Necessidade de Confirmações Externas?	<p>Considerar se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos de auditoria substantivos. Os exemplos incluiriam:</p> <ul style="list-style-type: none"> • saldos bancários; • contas a receber; • estoques e investimentos mantidos por terceiros; • valores devidos a credores; • termos de contratos; • contratos; e • transações entre a entidade e outras partes. <p>Confirmações externas também podem ser usadas para tratar da ausência de certas condições. Por exemplo, não há “acordos de venda paralelos” que poderiam afetar o corte de receita.</p>
Pode Ser Usada Evidência Obtida em Períodos Anteriores?	Pressupondo que a evidência não trate de risco significativo e se apliquem certos outros critérios (tais como nenhuma mudança em controles e nenhum elemento manual significativo no funcionamento do controle), é possível que os testes de efetividade operacional dos controles internos precisem ser realizados apenas uma vez a cada três auditorias (ver Volume 1, Capítulo 10.5, para mais informações).
Há Necessidade de Um Especialista do Auditor?	É necessária uma especialização em área que não contabilidade ou auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente?
O Processo de Encerramento das Demonstrações Contábeis Foi Tratado?	<p>Os procedimentos substantivos a seguir são necessários para o processo de encerramento das demonstrações contábeis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Confronto ou conciliação das demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam. • Exame de lançamentos relevantes no livro diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis.

Tipo de Procedimento	Descrição
Os Riscos Significativos Foram Tratados?	<p>Para cada risco avaliado como significativo, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos (possivelmente complementados por testes de controles). Procedimentos analíticos substantivos não podem ser usados isoladamente e seriam complementados com testes de detalhes.</p> <p>Quando se deposita confiança em controles internos sobre um risco significativo, o auditor deve testar esses controles no período corrente.</p>
A Evidência Obtida de Testes Intermediários Foi Atualizada?	<p>Atualizar procedimentos substantivos intermediários cobrindo o período remanescente, que incluiria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • procedimentos substantivos, combinados com testes de controles para o período desde a data intermediária até o encerramento; ou • procedimentos substantivos adicionais, que forneçam base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período.
Os Riscos Possíveis de Fraude Foram Tratados?	<p>Por exemplo, ceticismo profissional elevado, um elemento de imprevisibilidade no planejamento de procedimentos de auditoria, etc.</p> <p>(Ver Volume 2, Capítulo 16.8.)</p>

16.11 Documentação da Resposta Geral e dos Planos de Auditoria Detalhados

As respostas gerais podem ser documentadas em documento independente ou, o mais comum, como parte da estratégia global de auditoria.

O plano detalhado é frequentemente documentado na forma de um programa de auditoria que descreve a natureza e extensão dos procedimentos e da(s) afirmação(ões) tratado(s). Podem ser registrados detalhes sobre quem executou cada etapa e as constatações.

PONTO A CONSIDERAR

Época

Considerar se algum dos procedimentos adicionais de auditoria planejados pode ser executado concomitantemente com os procedimentos de avaliação de risco.

Mudanças no plano

Se os procedimentos planejados precisarem ser modificados em decorrência de evidência de auditoria ou outras informações obtidas, atualizar a estratégia global e o plano de auditoria e fornecer as razões da mudança.

Revisão

Assegurar que os procedimentos de auditoria e papéis de trabalho relacionados sejam assinados e datados pelos responsáveis pela elaboração e revisão antes da conclusão da auditoria.

16.12 Comunicação do Plano de Auditoria

A estratégia global de auditoria, as respostas gerais e o plano de auditoria são de inteira responsabilidade do auditor. Entretanto, muitas vezes é útil discutir alguns elementos do plano de auditoria detalhado (como a época) com a administração. Essas discussões frequentemente resultam em pequenas mudanças no plano para coordenar as épocas e facilitar a execução de certos procedimentos.

A natureza, a extensão e o alcance dos procedimentos planejados não seriam discutidos em detalhes com a administração, nem alterados nem reduzidos para se adaptar a uma solicitação da administração. Essas solicitações poderiam comprometer a eficácia da auditoria, tornar os procedimentos de auditoria muito previsíveis e constituir uma limitação de alcance.

A NBC TA 260 especifica diversos assuntos que o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança. (Consultar Volume 2, Capítulo 5.3, para uma lista desses assuntos.) Essas exigências são determinadas para assegurar uma comunicação bilateral eficaz entre o auditor, a administração e os responsáveis pela governança.

PONTO A CONSIDERAR

Os auditores devem considerar manter atualizações regulares periódicas com a administração para informá-la sobre constatações preliminares, solicitar qualquer documentação adicional, solicitar assistência necessária e/ou discutir outros assuntos.

Quaisquer mudanças significativas no plano de auditoria também devem ser comunicadas à administração e aos responsáveis pela governança.

16.13 Estudos de Caso — O Plano de Auditoria

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Os estudos de caso a seguir descrevem as considerações e os possíveis procedimentos de auditoria que poderiam ser usados no desenvolvimento de um plano de auditoria detalhado para contas a receber. Considerando que o objetivo do plano de auditoria é reduzir o risco de distorção relevante a um nível aceitavelmente baixo, é importante revisar os riscos identificados na fase de avaliação de riscos para o ciclo receita/contas a receber/recebimentos.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

De acordo com a avaliação de risco no Volume 2, Capítulo 14.6 – Conclusão da Fase de Avaliação de Risco, os riscos avaliados foram:

Riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis (Alto, Moderado ou Baixo)	Baixo			
Afirmações (Integridade, Existência, Precisão e Avaliação)	I	E	P	A
Riscos avaliados no nível de afirmações (Alto, Moderado ou Baixo)	B	M	B	M
Mudanças nos riscos avaliados em relação ao período anterior. Nenhuma				

Questões a serem consideradas ao desenvolver o plano de auditoria de contas a receber:

Considerações de Planejamento	Resposta
1. Existem afirmações que não podem ser tratadas apenas por testes substantivos?	<i>A integridade das vendas será tratada por meio da combinação de testes de controle e procedimentos analíticos. Nota para o próximo ano – se as vendas pela Internet continuarem a crescer, podem ser necessários testes de controles adicionais devido à falta de documentos comprobatórios em papel.</i>
2. Espera-se que o controle interno sobre séries/processos de transações relacionadas seja confiável? Em caso positivo, os controles poderiam ser testados para reduzir a necessidade/o alcance de outros procedimentos substantivos?	<i>Testes de controles podem ser usados para reduzir o nível de redução de risco exigido de outros procedimentos substantivos (confirmações) em contas a receber. Entretanto, não estamos totalmente certos sobre a confiabilidade da operação dos controles, de modo que serão usados somente procedimentos substantivos.</i>
3. Há procedimentos analíticos substantivos disponíveis que reduziram a necessidade/o alcance de outros procedimentos de auditoria?	<i>Não.</i>
4. Existe a necessidade de incorporar um elemento de imprevisibilidade ou procedimentos de auditoria adicionais (como para tratar fraude, risco, etc.)?	<i>Serão realizados alguns procedimentos de auditoria estendidos para tratar os riscos identificados por transgressão da administração.</i>
5. Há riscos significativos que requerem atenção especial?	<i>Existem alguns possíveis riscos de fraude (Volume 2, Capítulo 9) em relação a reconhecimento de receita. Eles serão tratados por procedimentos substantivos “estendidos”. A avaliação de contas a receber é um risco específico que requer atenção especial. Serão realizadas análise e revisão adicionais de pagamentos subsequentes. É necessário estar ciente de transações com partes relacionadas não divulgadas fora do curso normal do negócio durante toda a auditoria.</i>

Com base no julgamento profissional do auditor, é requerida uma combinação adequada de procedimentos para reduzir os riscos de distorção relevante (RDR) a um nível aceitavelmente baixo para afirmações relevantes (aplicável ao saldo a receber). A seguir está apresentada uma amostra de resposta de auditoria para o nível de risco avaliado para contas a receber.

Resumo de uma Resposta de Auditoria Proposta (Marcar as caixas aplicáveis embaixo de IEPA)				
	I	E	P	A
A. Procedimentos substantivos – básicos	X	X	X	X
B. Procedimentos substantivos – estendidos (<i>amostragem, fraude, riscos significativos, etc.</i>)				X
C. Procedimentos analíticos substantivos (<i>verificação mediante controle de totais, etc.</i>)		X		
D. Testes de controles (<i>efetividade operacional</i>)	X			
Com base em julgamento profissional, os procedimentos descritos antes são suficientes para tratar os riscos avaliados? (Sim/Não) Em caso negativo, explique a seguir.	Sim	Sim	Sim	Sim
Comentários:				

Uma amostra de programa de auditoria que responde aos riscos identificados está descrita nas notas do estudo de caso do Volume 2, Capítulo 17.7.

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

De acordo com a avaliação de risco no Volume 2, Capítulo 14.6 – Conclusão da Fase de Avaliação de Risco, os riscos avaliados foram:

Riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis (Alto, Moderado ou Baixo)	<i>Moderado</i>			
Afirmações (Integridade, Existência, Precisão e Avaliação)	I	E	P	A
Riscos avaliados no nível de afirmações (Alto, Moderado ou Baixo)	B	M	M	B
Mudanças nos riscos avaliados em relação ao período anterior. Nenhuma				
Riscos maiores relacionados com transações com partes relacionadas e possível fraude em decorrência da ausência de Raj.				

Questões a serem consideradas ao desenvolver o plano de auditoria de contas a receber:

Considerações de Planejamento		Resposta
1.	Existem afirmações que não podem ser tratadas apenas por testes substantivos?	<i>A integridade das vendas será tratada por uma combinação de revisão analítica e testes substantivos estendidos.</i>
2.	Espera-se que o controle interno sobre séries/processos de transações relacionadas seja confiável? Em caso positivo, os controles poderiam ser testados para reduzir a necessidade/o alcance de outros procedimentos substantivos?	<i>Devido ao pequeno porte da empresa, há controles limitados. Obtivemos entendimento do controle interno, mas não testaremos os controles nem depositaremos confiança neles.</i>
3.	Há procedimentos analíticos substantivos disponíveis que reduziram a necessidade/o alcance de outros procedimentos de auditoria?	<i>Não.</i>
4.	Existe a necessidade de incorporar um elemento de imprevisibilidade ou procedimentos de auditoria adicionais (como para tratar fraude, risco, etc.)?	<i>Não é considerado necessário, uma vez que o saldo de contas a receber no final do exercício se refere basicamente à Defta.</i>
5.	Há riscos significativos que requerem atenção especial?	<i>A possibilidade de reconhecimento de receita inconsistente ou de fraude será tratada por meio de procedimentos substantivos "estendidos". É necessário estar ciente de transações com partes relacionadas não divulgadas fora do curso normal do negócio durante toda a auditoria.</i>

A seguir está apresentada uma amostra de resposta de auditoria para o nível de risco avaliado para contas a receber.

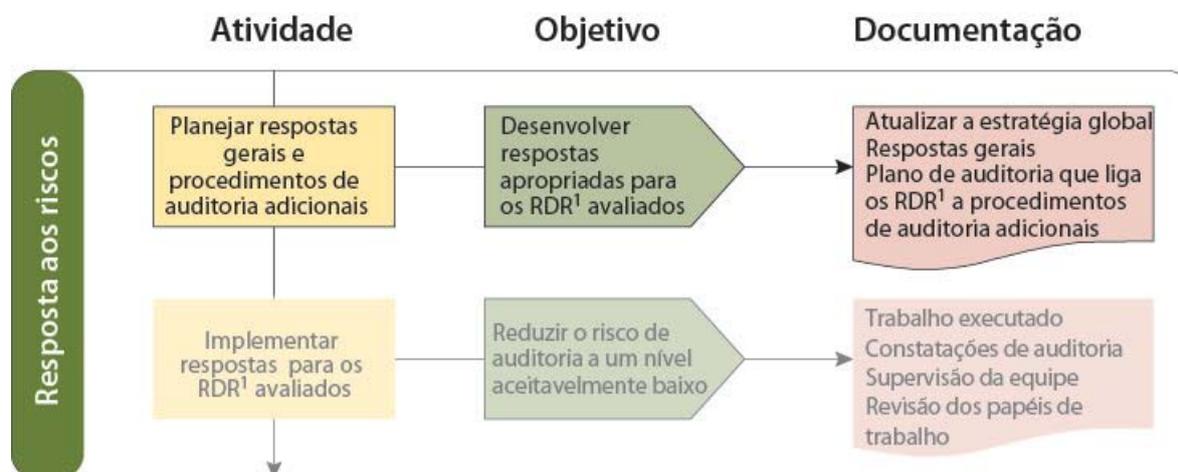
Resumo de uma Resposta de Auditoria Proposta (Marcar as caixas aplicáveis embaixo de IEPA)				
	I	E	P	A
A. Procedimentos substantivos – básicos	X	X	X	X
B. Procedimentos substantivos – estendidos (amostragem, fraude, riscos significativos, etc.)	X	X	X	
C. Procedimentos analíticos substantivos (verificação mediante controle de totais, por exemplo)		X		
D. Testes de controles (efetividade operacional)	X			
Com base em julgamento profissional, os procedimentos descritos antes são suficientes para tratar os riscos avaliados? (Sim/Não) Em caso negativo, explique a seguir.	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>
Comentários: Nenhum				

Uma amostra de programa de auditoria que responde aos riscos identificados está descrita nas notas do estudo de caso do Volume 2, Capítulo 17.7.

17. Determinação da Extensão dos Testes

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações para determinar a extensão dos testes necessária para que respondam aos riscos avaliados de distorção relevante.	330, 500, 530

Quadro 17.0-1



Nota:

1. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.12	<p>Se o auditor obtém evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles durante período intermediário, o auditor deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.13	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a efetividade dos outros elementos de controle interno, incluindo o ambiente de controle, os controles de monitoramento da 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 Tecnologia da Informação (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	<p>Se o auditor planeja usar a evidência de auditoria 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, juntamente com observação ou inspeção, para confirmar o entendimento desses controles específicos, e:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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); e (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).
530.5	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>Amostragem em auditoria</u> é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite ao auditor concluir sobre toda a população. (b) <u>População</u> é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir. (c) <u>Risco de amostragem</u> é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode levar a dois tipos de conclusões errôneas: <ul style="list-style-type: none"> (i) No caso de teste de controles, em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são, ou, no caso de teste de detalhes, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe. O auditor está preocupado com esse tipo de conclusão errônea porque ela afeta a eficácia da auditoria e é provável que leve a uma opinião de auditoria não apropriada.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
530.5 (continuação)	<p>(ii) No caso de teste de controles, em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são, ou, no caso de teste de detalhes, em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Esse tipo de conclusão errônea afeta a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.</p> <p>(d) <u>Risco não resultante da amostragem</u> é o risco de que o auditor chegue a uma conclusão errônea por qualquer outra razão que não seja relacionada ao risco de amostragem (ver item A1).</p> <p>(e) <u>Anomalia</u> é a distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população.</p> <p>(f) <u>Unidade de amostragem</u> é cada um dos itens individuais que constituem uma população (ver item A2).</p> <p>(g) <u>Amostragem estatística</u> é a abordagem à amostragem com as seguintes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) seleção aleatória dos itens da amostra; e (ii) o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem. <p>A abordagem de amostragem que não tem as características (i) e (ii) é considerada uma amostragem não estatística.</p> <p>(h) <u>Estratificação</u> é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma sendo um grupo de unidades de amostragem com características semelhantes (geralmente valor monetário).</p> <p>(i) <u>Distorção tolerável</u> é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população (ver item A3).</p> <p>(j) <u>Taxa tolerável de desvio</u> é a taxa de desvio dos procedimentos de controles internos previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.</p>

17.1 Visão Geral

Evidência de auditoria suficiente e apropriada pode ser obtida por meio de seleção e exame dos itens a seguir.

Quadro 17.1-1

Seleção e Exame	
Todos os Itens (Exame de 100%)	<p>Apropriado quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a população constitui uma pequena quantidade de itens de valor alto; • existe um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria suficiente e apropriada; e • podem ser usadas TAACs (técnicas de auditoria assistidas por computador) em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo.
Itens Específicos	<p>Apropriado para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • itens-chave ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante; • todos os itens acima de um valor especificado; • quaisquer itens ou divulgações de demonstrações contábeis não usuais ou sensíveis; • quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção; • itens que fornecerão informações sobre assuntos, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno; e • itens para testar a operação de certas atividades de controle.
Amostra Representativa de Itens da População	<p>Apropriado para chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população.</p> <p>A amostragem permite ao auditor obter e avaliar evidência de auditoria sobre características especificadas. A determinação do tamanho da amostra pode ser feita usando métodos estatísticos ou não estatísticos.</p>

A decisão sobre qual abordagem usar dependerá das circunstâncias. A aplicação de qualquer um dos meios anteriormente mencionados ou de uma combinação deles pode ser apropriada em circunstâncias específicas.

Escolher a amostragem como o método mais eficiente para obter a segurança necessária para uma afirmação tem diversas vantagens conforme apresentado a seguir.

Quadro 17.1-2

Benefícios	
Utilização de Amostras Representativas	Podem ser extraídas conclusões válidas. O objetivo do auditor é obter segurança razoável e não certeza absoluta.
	Os resultados podem ser combinados com resultados de outros testes. A evidência obtida de uma fonte pode ser corroborada por evidência obtida de outra fonte para fornecer segurança maior.
	Um exame de todos os dados não forneceria certeza absoluta. Por exemplo, transações não registradas nunca serão detectadas.
	Economias de custo. O custo de examinar todos os lançamentos nos registros contábeis e toda a evidência de suporte seria economicamente inviável.

O Volume 1, Capítulo 10, descreve a natureza e utilização de procedimentos de auditoria adicionais. Este capítulo enfoca a extensão dos testes e o uso de técnicas de amostragem.

Técnicas de Amostragem

A amostragem não deve ser obrigatoriamente utilizada como um procedimento de auditoria, porém, quando usada, todas as unidades de amostragem em uma população (como transações de vendas ou saldos de contas a receber) devem ter chance de serem selecionadas. Isso é necessário para permitir que o auditor obtenha conclusões razoáveis sobre toda a população.

Em qualquer amostra inferior a 100% da população, sempre há o risco de uma distorção não ser identificada e de ela poder exceder o nível tolerável de distorção ou desvio. A isso dá-se o nome de risco de amostragem. O risco de amostragem pode ser reduzido pelo aumento do tamanho da amostra, enquanto o risco não resultante da amostragem pode ser reduzido pelo planejamento, pela supervisão e pela revisão adequados do trabalho.

Existem dois tipos de amostragem normalmente usados em auditoria, conforme apresentado a seguir.

Quadro 17.1-3

Atributos da Amostra	
Amostragem Estatística	A amostra é selecionada aleatoriamente. Isso significa que todos os itens da população têm chance conhecida (estatisticamente apropriada) de serem selecionados.
	É possível fazer uma projeção matemática dos resultados. Pode-se usar a teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.
Amostragem Não Estatística ou Por Julgamento	Uma abordagem de amostragem que não tem as características descritas anteriormente para amostragem estatística.

Ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve determinar a taxa tolerável de desvio (exceções) que seria aceita.

- **Procedimentos substantivos**

A materialidade para execução de auditoria (seja global ou para um item específico) é determinada em relação à materialidade global (seja global ou para um item específico, respectivamente). O nível de distorção tolerável é determinado em relação à materialidade para execução de auditoria (seja global ou para o item específico, conforme o caso). Quanto mais alto o nível de distorção tolerável determinado, menor o tamanho da amostra. Quanto mais baixo o nível tolerável de distorção determinado, maior o tamanho da amostra. Vale observar que o nível tolerável de distorção será frequentemente o mesmo que da materialidade para execução de auditoria.

- **Testes de controles**

Para testes de controles, a taxa tolerável de desvio é provavelmente muito baixa, o que frequentemente não permite desvios ou permite apenas um. Testes de controles fornecem evidência sobre se os controles funcionam ou não. Consequentemente, eles seriam usados somente quando a previsão fosse de que os controles são confiáveis.

17.2 Uso de Amostragem

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
530.6	Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ver itens A4 a A9).
530.7	O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ver itens A10 e A11).
530.8	O auditor deve selecionar itens para a amostragem de forma que cada unidade de amostragem da população tenha a mesma chance de ser selecionada (ver itens A12 e A13).
530.9	O auditor deve executar os procedimentos de auditoria, apropriados à finalidade, para cada item selecionado.
530.10	Se o procedimento de auditoria não for aplicável ao item selecionado, o auditor deve executar o procedimento em um item que substitua o anteriormente selecionado (ver item A14).
530.11	Se o auditor não puder aplicar os procedimentos de auditoria definidos ou procedimentos alternativos adequados em um item selecionado, o auditor deve tratar esse item como um desvio do controle previsto, no caso de testes de controles ou uma distorção, no caso de testes de detalhes (ver itens A15 e A16).
530.12	O auditor deve investigar a natureza e a causa de quaisquer desvios ou distorções identificados e avaliar o possível efeito causado por eles na finalidade do procedimento de auditoria e em outras áreas de auditoria (ver item A17).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
530.13	Em circunstâncias extremamente raras, quando o auditor considera que uma distorção ou um desvio descobertos na amostra são anomalias, o auditor deve obter um alto grau de certeza de que essa distorção ou esse desvio não sejam representativos da população. O auditor deve obter esse grau de certeza mediante a execução de procedimentos adicionais de auditoria, para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que a distorção ou o desvio não afetam o restante da população.
530.14	Para os testes de detalhes, o auditor deve projetar, para a população, as distorções encontradas na amostra (ver itens A18 a A20).
530.15	O auditor deve avaliar: (a) os resultados da amostra (ver itens A21 e A22); e (b) se o uso de amostragem de auditoria forneceu uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada. (ver item A23).

Construção de um Fundamento

Sempre que as técnicas de amostragem estatística ou não estatística são consideradas, o auditor trata e documenta os assuntos a seguir.

Quadro 17.2-1

Fatores a Considerar	Comentários
Objetivo do Teste?	O ponto de partida para desenhar testes é estabelecer o objetivo do teste e quais afirmações serão tratadas.
Fonte Primária de Evidência?	Qual é a fonte primária de evidência para cada afirmação a ser tratada e qual é a secundária? Essa diferenciação ajudará a assegurar que o esforço de auditoria seja direcionado para o lugar certo.
Experiência Anterior?	Qual foi a experiência (se houver) em execução de testes similares em períodos anteriores? Considerar a eficácia do teste e a existência e solução de desvios (erros), se houver, encontrados em amostras selecionadas.
Qual População?	Assegurar que a população de itens a serem testados é apropriada para alcançar os objetivos do teste. A amostragem não identificará nem testará itens que já não estejam incluídos na população. Por exemplo, uma amostra de saldos de contas a receber pode ser usada para testar a existência de contas a receber, mas essa população não seria apropriada para testar a integridade de contas a receber. Além disso, deve-se considerar o tamanho da população. Em alguns casos, não é possível obter uma conclusão estatística se a população a ser testada for muito pequena para se extrair uma amostra.

Fatores a Considerar	Comentários
Qual Unidade de Amostragem Deve Ser Usada?	Considere o objetivo do teste e da afirmação que está sendo tratada. Essa decisão determinará quais itens serão selecionados para teste. Os exemplos incluem faturas de vendas, pedidos de venda e saldos contábeis.
Estatística ou Não Estatística?	Conclusões estatísticas podem ser tiradas de amostras estatísticas. Conclusões baseadas em julgamento profissional podem ser obtidas de amostras não estatísticas por julgamento. Amostras não estatísticas são frequentemente usadas em combinação com outros procedimentos de auditoria que tratam a mesma afirmação.
Definição de Desvio?	A falta de definição adequada de desvio resultará em perda de tempo da equipe na revisão de pequenas exceções que podem não constituir um desvio. Além disso, determinar como as razões e implicações do desvio serão acompanhadas pela equipe de auditoria.
Algum Item de Valor Alto a Ser Excluído?	Caso haja na população transações ou saldos de valores altos que podem ser avaliados separadamente, o resultado pode ser amostras de menor tamanho dos itens remanescentes da população. Em alguns casos, a evidência obtida por meio de testes de transações ou saldos de valores altos pode ser suficiente para eliminar a necessidade de amostragem conjunta.
Uso de TAACs?	As técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs) forneceriam resultados melhores ou mais eficientes? Para muitos testes, 100% da população pode ser testada por TAACs (em oposição a apenas uma amostra), e podem ser preparados relatórios que identificam itens não usuais para acompanhamento.
Alguma Estratificação Possível?	<p>Considere se a população pode ser estratificada dividindo-a em subpopulações discretas que possuam uma característica que as identifique.</p> <p>Por exemplo, se uma população contém diversas transações de valor alto, ela pode (para um teste de detalhes) ser estratificada por valor monetário. Isso permite que um esforço de auditoria maior seja direcionado para os itens de valor alto, uma vez que esses itens podem apresentar a maior distorção potencial em termos de superavaliação.</p> <p>Uma população também pode ser estratificada de acordo com uma característica específica que indica um risco maior de distorção. Ao testar a adequação da provisão para devedores duvidosos (avaliação de contas a receber), os saldos de contas a receber podem ser estratificados por vencimento.</p> <p>Quando as subpopulações são testadas separadamente, as distorções são projetadas para cada estrato separadamente. As distorções projetadas para cada estrato podem ser combinadas para considerar o possível efeito das distorções sobre o saldo contábil ou sobre a classe de transações.</p>

Fatores a Considerar	Comentários
Que Precisão é Necessária?	<p>A materialidade para execução de uma auditoria é frequentemente usada como base para distorção tolerável. Isso também representa a precisão para um teste estatístico.</p> <p>A materialidade para execução de uma auditoria seria determinada por um valor que permite a possível existência de distorções não detectadas e irrelevantes somada a um valor relevante.</p>
Qual Nível de Confiança é Necessário?	<p>Confiança é o nível de risco aceitável (risco de detecção) de que o teste não produzirá resultados precisos. É necessário um nível de confiança alto (resultante de uma amostra grande) ou mais baixo (resultante de uma amostra menor)?</p> <p>O nível de confiança necessário em um teste específico será baseado em fatores como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • evidência obtida de outras fontes, tais como revisão analítica, outros procedimentos substantivos e testes da efetividade operacional de controles relacionados; e • a importância da afirmação ou rubrica nas demonstrações contábeis em comparação com a materialidade global. <p>Por exemplo, um nível de confiança de 95% indica que, se um teste específico foi realizado 100 vezes (selecionando as transações representativas aleatoriamente), os resultados seriam precisos (dentro da margem de distorção) em 95 das 100 vezes em que os testes foram realizados. Existe um risco de que 5 dos 100 testes produzam resultados imprecisos.</p>

Ao planejar a amostragem estatística, a distorção ou taxa de desvio tolerável também deve ser tratada.

Quadro 17.2-2

Fatores a Considerar	Comentários
Qual a Distorção Tolerável ou Taxa de Desvio Tolerável?	<p>A distorção tolerável é usada na amostragem de testes de detalhes para tratar o risco de que distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar a uma distorção relevante das demonstrações contábeis e deixar margem para possíveis distorções não detectadas. Distorção tolerável é a aplicação da materialidade para execução de uma auditoria a um procedimento de amostragem específico. A distorção tolerável pode ser o mesmo valor que a materialidade para execução de uma auditoria ou um valor mais baixo.</p> <p>A taxa tolerável de desvio é usada para testes de controles em que o auditor define uma taxa de desvio a partir de procedimentos de controles internos previstos para obter um nível apropriado de segurança. O auditor procura obter um nível apropriado de segurança de que a taxa de desvio definida não é ultrapassada pela taxa real de desvio na população.</p>

17.3 Extensão dos Procedimentos Substantivos (usando amostragem estatística)

Quanto maiores os riscos de distorção relevante, maior a extensão dos procedimentos substantivos necessários. A extensão dos procedimentos substantivos pode ser reduzida por meio de testes da efetividade operacional do controle interno. Entretanto, se os resultados são insatisfatórios, a extensão dos procedimentos substantivos pode realmente precisar ser aumentada.

Determinação dos Tamanhos das Amostras – Amostragem por Unidade Monetária

O método mais comum de amostragem para testes de detalhes é a amostragem por unidade monetária. Por esse método, a probabilidade de um item ser selecionado para teste (por exemplo, um saldo de contas a receber) é diretamente proporcional ao valor monetário do item. Portanto, um saldo de contas a receber no valor de 6.000€ tem em uma chance três vezes maior de ser selecionado que um saldo de contas a receber de 2.000€. Esse método, não seria apropriado selecionar unidades físicas como cada 50ª fatura ou transação.

Embora a amostragem por unidade monetária possa ser a forma de amostragem mais comum usada pelos auditores, existem diversos outros métodos de amostragem que podem ser mais apropriados em determinadas circunstâncias. Esses outros métodos de amostragem não são discutidos neste Guia.

Seleção de Fatores de Confiança

Ao desenhar um teste substantivo, o auditor pode achar útil usar três níveis de segurança, como alto, moderado e baixo. A diferença entre os níveis pode ser baseada no fator de confiança usado para a seleção da amostra. Quanto maior o fator de confiança, maior o tamanho da amostra e o nível de segurança obtido. O quadro a seguir apresenta os níveis de confiança típicos para alcançar níveis de segurança alto, moderado e baixo.

Quadro 17.3-1

Segurança Necessária	Nível de Confiança	Fator de Confiança
Alta	95%	3,0
Moderada	80%-90%	1,6 – 2,3
Baixa	65%-75%	1,1 – 1,4

Um conjunto de procedimentos de auditoria eficazes para responder a riscos avaliados e afirmações específicas pode conter uma combinação de testes de controle e procedimentos substantivos.

A tabela a seguir fornece uma lista de fatores de confiança para diversos níveis de confiança. Por exemplo, se for necessário um nível de confiança de 90%, o fator de confiança a ser usado seria 2,3.

Quadro 17.3-2

Nível de Confiança	Fator de Confiança
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Seleção da Amostra

Quadro 17.3-3

Unidade Monetária	Descrição
Processo de Seleção de Amostra	Remover da população os itens de valor alto e os itens-chave.
	Calcular o intervalo de amostragem.
	Selecionar um ponto de partida aleatório para a seleção do primeiro item. O ponto de partida aleatório pode variar de 1€ até o intervalo de amostragem. Cada seleção sucessiva é feita com base no valor da seleção anterior mais um intervalo de amostragem.

Nota: É preciso assegurar que o processo de seleção de amostra, incluindo a base para a seleção do ponto de partida aleatório (a partir de um gerador de números aleatórios ou com base em julgamento profissional), seja adequadamente documentado.

Passo 1 – Calcular o intervalo de amostragem

A fórmula é a seguinte:

$$\text{Intervalo de amostragem} = \text{Materialidade para execução de uma auditoria (distorção tolerável)} \div \text{Fator de confiança}$$

Se o intervalo de amostragem foi 17.391€, a primeira conta a ser selecionada poderia ser escolhida aleatoriamente como aquela que contém o valor de 10.000€. Segunda conta selecionada seria a conta que contém o valor acumulado de 27.391€ (ponto de partida + intervalo de amostragem = 10.000€ + 17.391€). A terceira conta selecionada seria a conta que contém o valor acumulado de 44.782€ (27.391€ + 17.391€). Esse processo continuaria até o fim da população.

Passo 2 – Calcular o tamanho da amostra

Os tamanhos das amostras para a amostragem por unidade monetária de itens representativos são geralmente determinados pela fórmula a seguir.

$$\text{Tamanho da amostra} = \text{População a ser testada} \div \text{Intervalo de amostragem}$$

A população a ser testada deve excluir quaisquer itens específicos removidos para avaliação separada.

Passo 3 – Selecionar a amostra

Remover da população os itens de valor alto e os itens-chave (para serem considerados separadamente) e calcular o intervalo de amostragem (consultar o Passo 1 anterior). Depois, selecionar um ponto de partida aleatório para a seleção do primeiro item. O ponto de partida aleatório pode variar de 0 até o intervalo de amostragem. Cada seleção sucessiva é feita com base no valor da seleção anterior mais um intervalo de amostragem.

Os três exemplos a seguir ilustram esse processo.

Exemplo 1 – Amostragem de Saldos de Contas a Receber

Quadro 17.3-4

Pergunta	Resposta
Objetivo do teste	Assegurar a existência de contas a receber por meio da seleção de uma amostra de saldos de contas a receber e do envio de cartas de confirmação
Riscos de distorção relevante nas afirmações relevantes	Existência = risco alto
População a ser testada	Saldos de contas a receber no final do período
Valor monetário da população	177.203€

Pergunta	Resposta
Itens específicos sujeitos a avaliação separada	38.340€
Segurança obtida nos testes de controles	Nenhuma
Segurança obtida por outros procedimentos, como procedimentos de avaliação de risco	Limitada
Fator de confiança a ser usado (reduzido para redução de risco obtida de outras fontes)	Nenhuma outra fonte de segurança; portanto será usado 95% ou 3,0
Materialidade para execução de auditoria	15.000€
Desvios previstos na amostra	Nenhum

Intervalo de amostragem = $15.000€ / 3,0 = 5.000€$

Tamanho da amostra = $(177.203€ - 38.340€) / 5.000€ = 28$

Neste exemplo, o intervalo de amostragem é de 5.000€. Portanto, se o primeiro item escolhido aleatoriamente foi 43€, o item seguinte estaria na transação ou no saldo que contém o valor acumulado de 5.43€. O terceiro item estaria na transação ou no saldo que contém o valor acumulado de 10.436€, e assim por diante até os 28 itens terem sido selecionados.

Nota: É provável que os itens de maior valor serão selecionados para teste (consultar a população parcial de saldos de contas a receber a seguir).

Quadro 17.3-5

	Saldo de Contas a Receber	Total Acumulado	Intervalo de Amostragem	Incluir na Amostra?
Cliente A	4750	4.750	436	Sim
Cliente B	3.500	8.250	5.436	Sim
Cliente C	1.800	10.050	10.436	Não
Cliente D	2.700	12.750	10.436	Sim
Cliente E	950	13.700	15.436	Não
Cliente F	2.580	16.280	15.436	Sim

Exemplo 2 – Amostragem de Saldos de Contas a Receber

Quadro 17.3-6

Pergunta	Resposta
Objetivo do teste	Assegurar a existência de contas a receber por meio da seleção de uma amostra de saldos de contas a receber e do envio de cartas de confirmação
Riscos de distorção relevante nas afirmações relevantes	Existência = risco moderado
População a ser testada	Saldos de contas a receber no final do período
Valor monetário da população	177.203€
Itens específicos sujeitos a avaliação separada	38.340€
Segurança obtida nos testes de controles	Foi estabelecido um nível baixo de risco de controle sobre controles relacionados
Segurança obtida por outros procedimentos (como procedimentos de avaliação de risco)	Limitada
Fator de confiança a ser usado (reduzido para segurança obtida de outras fontes)	Considerando outras fontes de evidência, será usado um fator de confiança de 70% (1,2)
Materialidade para execução de auditoria	15.000€
Desvios previstos na amostra	Nenhum

Intervalo de amostragem = 15.000€ / 1,2 = 12.500€

Tamanho da amostra = (177.203€ – 38.340€) / 12.500€ = 12

Exemplo 3 – Amostragem de Faturas de Compra

Quadro 17.3-7

Pergunta	Resposta
Objetivo do teste	Assegurar a existência e precisão de faturas de compras por meio da seleção de uma amostra de faturas de compras
Riscos de distorção relevante nas afirmações relevantes	Existência = risco baixo Precisão = risco baixo
População a ser testada	Faturas de compra por período
Valor monetário da população	879.933€
Itens específicos sujeitos a avaliação separada	46.876€
Segurança obtida nos testes de controles	Nenhuma
Segurança obtida por outros procedimentos (como procedimentos de avaliação de risco)	Procedimentos analíticos substantivos moderadamente eficazes
Fator de confiança a ser usado (reduzido para segurança obtida de outras fontes)	Considerando outras fontes de evidência, será usado um fator de confiança de 80% (1,6)
Materialidade para execução de auditoria	15.000€
Desvios previstos na amostra	Nenhum

$$\text{Intervalo de amostragem} = 15.000\text{€} / 1,6 = 9.375\text{€}$$

$$\text{Tamanho da amostra} = (879.933\text{€} - 46.876\text{€}) / 9.375\text{€} = 89$$

Conforme ilustrado antes, os tamanhos das amostras para testes substantivos podem ficar muito grandes ao se examinar séries de transações. É muitas vezes mais eficiente testar controles internos (quando o tamanho da amostra é menor) ou realizar outros tipos de procedimentos de auditoria para obter a evidência necessária.

Projeção de Distorções

O processo está apresentado no quadro a seguir.

Quadro 17.3-8

Passos na Projeção da Extensão de Distorções	
1.	Calcular a porcentagem de distorção de cada item. Se o valor encontrado for 50€, mas deveria ter sido 60€, a distorção é de 10€ ou 17% do total.
2.	Somar as porcentagens de distorção, compensando as superavaliações com as subavaliações.
3.	Calcular a porcentagem média de distorção por item da amostra dividindo o total das porcentagens de distorção pelo número de todos os itens da amostra (com e sem distorção).
4.	Multiplicar a porcentagem média de distorção pelo valor monetário total representativo da população (excluindo itens de valor alto e itens-chave). O resultado é a distorção projetada para a amostra. Obviamente, isso exclui qualquer distorção encontrada em itens de valor alto e itens-chave anteriormente removidos da amostra.

Por exemplo, uma amostra de 50 itens selecionados de uma população de 250.000€ continha as três distorções a seguir.

Quadro 17.3-9

Valor Correto	Valor Auditado	Distorção	% de Distorção
500€	400€	100€	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
% de erro total (soma das porcentagens de distorção)			37,86%
% de distorção média: $37,86\% \div 50$ (tamanho da amostra) =			0,7572%
Distorção projetada $0,7572\% \times 250.000\text{€}$ (população) =			1.893€

A distorção projetada é denominada algumas vezes de “erro mais provável”.

PONTO A CONSIDERAR

Anomalias

Pode ser tentador atribuir algumas distorções/alguns desvios (descobertos em uma amostra) a uma anomalia (não representativa da população) e excluí-los ao projetar distorções na população. Entretanto, é necessário trabalho de auditoria adicional, independentemente de a distorção/o desvio ser ou não ser representativo da população:

- Se o desvio for representativo da população, o auditor deve investigar a natureza e a causa e avaliar o possível efeito sobre a finalidade do procedimento de auditoria e sobre outras áreas da auditoria.
- Se o desvio for considerado uma anomalia, o auditor deve obter um alto grau de certeza de que essa distorção ou esse desvio não é representativo da população. Isso requer a execução de procedimentos adicionais de auditoria, para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que a distorção ou o desvio não afetam o restante da população.

Cabe ressaltar que a NBC TA 530, item 13, especifica que anomalias ocorrem somente em circunstâncias extremamente raras.

17.4 Extensão dos Procedimentos Analíticos Substantivos

Os procedimentos analíticos substantivos serão o teste primário do saldo contábil ou serão usados juntamente com outros testes de detalhes cuja extensão foi adequadamente reduzida.

O Volume 1, Capítulo 10, descreve os dois níveis de segurança que podem ser obtidos por meio da realização de procedimentos analíticos substantivos. Essa segurança é altamente eficaz (ou seja, o teste básico) e moderadamente eficaz.

Procedimentos analíticos simples (como uma comparação dos resultados do exercício anterior com os deste exercício) podem ajudar a identificar um assunto que precisa ser acompanhado, mas fornecem pouca evidência de auditoria adicional. Esse tipo de procedimento analítico pode ser usado para entender a entidade, realizar procedimentos de avaliação de risco e revisar as demonstrações contábeis finais.

Ao desenhar procedimentos analíticos substantivos, o auditor:

- determina o valor da diferença entre a expectativa que pode ser aceita sem investigação adicional, que deve ser influenciada pela materialidade e consistência, e o nível de segurança desejado;
- considera a possibilidade de uma combinação de distorções no saldo contábil específico, classe de transações ou divulgação específica acumular-se a um valor inaceitável; e
- aumenta o nível desejado de segurança à medida que aumentam os riscos de distorção relevante.

Quadro 17.4-1

Exemplo de Procedimento Analítico Substantivo

Perguntas	Resposta	
Descrever o procedimento a ser realizado e o resultado esperado.	<i>Multiplicar o valor do aluguel por unidade pelo número de unidades alugadas para prever a receita de apartamentos, e depois comparar o resultado com a receita registrada nos registros contábeis da entidade.</i>	
Qual o valor ou índice registrado?	278.000€	
Quais afirmações serão tratadas?	<i>Integridade, existência e precisão</i>	
Qual materialidade para execução de auditoria será usada?	10.000€	
Que diferença de valor (entre valores registrados e valores esperados) é aceitável?	1%	
Risco remanescente de distorção relevante após a realização do procedimento (ou seja, moderado ou baixo).	<i>Baixo</i>	
Descrever detalhes de cada elemento das informações utilizadas no cálculo do resultado esperado (ou seja, financeiro e não financeiro).	Descrever os procedimentos realizados para avaliar a confiabilidade de cada elemento dos dados usados (considerar fonte, comparabilidade, natureza, relevância e controles sobre preparação).	PT Ref.
1. Unidades de aluguel	<i>Revisamos as plantas dos andares e fizemos a inspeção física do edifício para verificação de alterações importantes.</i>	
2. Aluguel por unidade	<i>Revisamos uma amostra de contratos de locação para determinar o valor de aluguel a pagar.</i>	
3.		
4.		
Fornecer detalhes do cálculo, do resultado esperado e dos resultados da comparação com o valor ou índice registrado: <i>Número de unidades de aluguel = 26 Aluguel por unidade = 12.000€ por ano</i> <i>Cálculo = 26 X 12.000 = 312.000€. A diferença com o valor registrado é de 34.000€</i>		
<i>Quando a diferença (entre valores registrados e valores esperados) ultrapassa o valor aceitável, explicar qual investigação foi realizada e os resultados (ou seja, indagações da administração, obtenção de evidência adicional e realização de outros procedimentos de auditoria).</i> <i>Indagamos sobre a diferença e verificamos que, em média, havia 2 unidades vagas (não as mesmas) todos os meses durante o ano, e uma unidade não estava alugada e era usada para reuniões e como acomodação ocasional de visitantes. Isso é responsável por 36.000€ da diferença, deixando 2.000€ sem explicação. Isso está abaixo do nível aceitável descrito antes.</i>		
Conclusão: <i>O teste foi concluído com sucesso.</i>		

PONTO A CONSIDERAR

O uso de dados “não financeiros” em procedimento analítico substantivo pode muitas vezes aprimorar o resultado. Dados não financeiros podem incluir informações como número de empregados, metragem de uma loja ou número de produtos específicos embarcados.

Ao realizar procedimentos analíticos, é obrigatório estabelecer expectativas (por exemplo, relação com saldos relacionados, mudanças em relação ao período anterior, etc.) e depois comparar essas expectativas com as informações das demonstrações contábeis. Evitar a abordagem oposta de partir das informações financeiras e depois tentar explicar as variações usando conhecimento do cliente e de seu ambiente. Os procedimentos analíticos são muito mais eficazes quando são criados por expectativas baseadas no entendimento da entidade e de seu ambiente. Entretanto, a confiabilidade de quaisquer dados “não financeiros” usados precisa ser estabelecida antes de sua utilização em procedimento analítico substantivo.

17.5 Testes de Controles – Efetividade Operacional

Os procedimentos de auditoria usados para testar controles consistem em um ou mais dos quatro tipos descritos a seguir.

Quadro 17.5-1

Testes de Controle Interno sobre Efetividade Operacional	
Tipos de Procedimentos	Indagações de pessoal apropriado. (Lembrar, porém, que a indagação isoladamente não é suficiente para testar a efetividade operacional de controles.)
	Inspeção de documentação relevante.
	Observação das operações da entidade.
	Reexecução do controle.

Controles Abrangentes (Nível de Entidade)

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
315.14	<p>O auditor deve obter entendimento do ambiente de controle. Como parte da obtenção desse entendimento, o auditor deve avaliar se:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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).

Testar os controles abrangentes que existem no nível de entidade tende a ser mais subjetivo (como testar o compromisso com a competência ou o entendimento das políticas da entidade sobre comportamentos aceitáveis) do que testar controles de transações específicos. Esses controles fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno.

O quadro a seguir apresenta alguns métodos possíveis para testar controles abrangentes (nível de entidade).

Quadro 17.5-2

Ambiente de Controle	Possíveis Testes de Controles
Comunicação e Aplicação de Integridade e Valores Éticos	<ul style="list-style-type: none"> • Ler a declaração no <i>site</i> da entidade e qualquer código de conduta ou equivalente. • Revisar as comunicações com os empregados. • Conduzir entrevistas com uma amostra dos empregados.
Compromisso com a Competência	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar as políticas de contratação e demissão. • Revisar descrições de cargo e documentação contidas em arquivos de empregados selecionados.
Participação dos Responsáveis pela Governança	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar autoavaliações feitas. • Revisar as qualificações dos membros do conselho e as atas das reuniões. • Participar de uma reunião como observador.
Filosofia e Estilo Operacional da Administração	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar documentação. • Conduzir entrevistas com uma amostra dos membros.
Estrutura Organizacional	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar a estrutura levando em consideração as melhores práticas para a natureza da entidade.
Atribuição de Autoridade e Responsabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar qualquer documentação, tal como descrições de cargos.
Políticas e Práticas de Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar políticas e práticas e seu cumprimento. • Revisar os registros de empregados para verificar avaliações de equipe, programas de treinamento frequentados, etc.

Podem ser desenhados tipos semelhantes de testes de controles para tratar outros controles abrangentes (nível de entidade) como:

- avaliação de risco;
- sistemas de informação;
- monitoramento;
- processo de encerramento do período; e
- controles antifraudes.

Os resultados da aplicação de testes de controles abrangentes também podem ser mais difíceis de documentar do que de controle interno no nível de processos de negócio (tais como verificar se um pagamento foi autorizado, o qual pode ser documentado com uma simples resposta sim/não). Consequentemente, a avaliação de controles abrangentes (nível de entidade e gerais de TI) é frequentemente documentada em memorandos para arquivo juntamente com a evidência de suporte.

Por exemplo, para testar se a administração comunica a necessidade de integridade e valores éticos para o pessoal e aplica suas políticas, pode ser selecionada uma amostra de empregados para entrevistas. Os empregados podem ser indagados sobre comunicações que receberam da administração, quais políticas e procedimentos relevantes existem, quais valores eles percebem que são demonstrados do dia a dia pela administração e se as políticas são realmente aplicadas. Se a resposta comum entre os empregados for que a administração realmente comunicou a necessidade de integridade e valores éticos e que existem casos em que as políticas foram aplicadas, o teste é bem-sucedido. Os detalhes da entrevista de cada empregado e a documentação-suporte (tais como as políticas, comunicações e medidas de aplicação da entidade) são registrados em memorando para arquivo com as conclusões obtidas.

PONTO A CONSIDERAR

Época

É preferível testar os controles abrangentes (nível de entidade) no início do processo de auditoria. Os resultados dos testes desses controles podem influenciar a natureza e extensão de outros procedimentos de auditoria planejados. Por exemplo, se for observado que a atitude da administração em relação a controles não é tão boa quanto a esperada, serão necessários procedimentos adicionais em relação a saldos contábeis e classes de transações.

Planejamento

Investir tempo para determinar a maneira mais apropriada de testar os controles abrangentes (nível de entidade). Considerar usar uma combinação adequada de indagação, observação, reexecução e testes de inspeção.

Formular perguntas abertas

Evitar perguntas para respostas do tipo sim/não. Em vez disso, fazer perguntas que podem fornecer informações ainda não obtidas. Perguntar, por exemplo, "Já pediram que você se desviasse de uma política contábil estabelecida ou fizesse alguma coisa que o deixou desconfortável?". Lembre-se também de ouvir com atenção a resposta da pessoa e observar a linguagem corporal para detectar sinais de desconforto ou insegurança durante as respostas.

PONTO A CONSIDERAR (continuação)

Acompanhamento de assuntos pendentes

No caso de a administração ou de membro da equipe se recusar a fornecer as informações solicitadas ou de você obter informações inesperadas, assegure-se de que isso seja adequadamente acompanhado e que sejam feitas as alterações necessárias na estratégia de auditoria global e nos procedimentos planejados.

Monitoramento de controles em entidades de grande porte

Algumas entidades de grande porte desenvolveram controles de monitoramento no nível de entidade que fornecem evidência da operação em andamento de controles no nível de entidade. Quando isso ocorre, considere se é possível confiar nesses controles para reduzir a extensão geral de outros testes necessários.

Embora a maioria dos controles abrangentes (nível de entidade) e gerais de TI seja testada por meio do exercício de julgamento profissional e objetivamente aplicada às circunstâncias, existem algumas situações em que pode ser aplicável usar uma amostra representativa. Um exemplo seria a disponibilidade de evidência de que os relatórios financeiros mensais foram revisados e as medidas apropriadas, tomadas.

Controles de Transações – Amostragem por Atributos

Testes de controles fornecem evidência de que um controle está operando de maneira efetiva durante o período de confiança, que será um período especificado como, por exemplo, um ano.

Considerando que os controles de transações operam de maneira efetiva ou não, não vale a pena testar a operação de controles que podem por fim não se mostrar confiáveis. Controles não confiáveis são aqueles em que há uma probabilidade de se encontrar desvio. Os tamanhos das amostras para testes de controles são frequentemente pequenos porque se baseiam no pressuposto de que não se encontrarão exceções. Do contrário, os tamanhos das amostras necessários seriam muito maiores.

Alguns dos fatores a considerar ao avaliar a confiabilidade dos controles estão descritos a seguir.

Quadro 17.5-3

Planejamento de Teste de Controles	
Fatores a Considerar	É possível que os procedimentos estabelecidos não tenham sido seguidos pela administração (ou seja, transgressão da administração)?
	Existe algum elemento manual significativo com predisposição a erro envolvido no controle?
	Existe algum ambiente de controle fraco?
	Os controles gerais de TI são insatisfatórios?
	O monitoramento contínuo de controle interno é insatisfatório?
	Ocorreram mudanças de pessoal durante o período que afetam significativamente a aplicação do controle?
	O número pequeno de integrantes da equipe envolvidos na operação do controle torna impraticável uma segregação de funções significativa?
	As mudanças de circunstâncias determinaram uma necessidade de mudanças na operação do controle?

Confiança em Controles Internos Indiretos

Considerar a necessidade de obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva de controles internos indiretos significativos. Estes são controles dos quais dependem outros controles, tais como informações não financeiras produzidas por um processo separado, o tratamento de exceções e revisões periódicas de relatórios por gerentes. Quando significativo, evidência da efetividade operacional dos controles internos indiretos seria necessária. Se algum dos fatores anteriores for significativo, pode ser mais eficaz realizar procedimentos substantivos.

Ao planejar testes de controles, o auditor deve concentrar-se na evidência que será obtida com relação às afirmações relevantes tratadas (os pontos em que podem ocorrer distorções nas demonstrações contábeis) e não na natureza do próprio controle. Controles são planejados para reduzir riscos e assegurar, por exemplo, a integridade das vendas.

Além disso, o planejamento de controles que focam primeiro a afirmação a ser tratada traz diversas vantagens práticas. Por exemplo:

- Os controles testados podem ser diretamente relacionados aos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

- Pelo fato de o objetivo dos testes não depender de controles específicos, podem ser testados outros controles que tratam dos mesmos riscos (ou objetivos de controle). Isso permite imprevisibilidade ou variação nos testes a serem usados.
- Facilita avaliar e testar novos controles introduzidos pela entidade que tratam das mesmas afirmações.

Testes de controles são frequentemente desenhados para fornecer um nível baixo ou moderado de risco de controle (nível de segurança (confiança) baixo ou moderado) de que o controle que está sendo testado esteja operando de maneira efetiva.

Ao planejar testes de controles, o auditor pode achar útil considerar os dois níveis de confiança a ser obtida dos testes de controles:

- Um alto nível de confiança (baixo nível de risco remanescente). Isso se aplica quando a evidência primária é obtida de testes de controles.
- Um nível moderado de confiança (nível moderado de risco remanescente). Isso se aplica quando os testes de controles serão combinados com outros procedimentos substantivos para tratar de uma afirmação específica.

A amostragem por atributos é frequentemente usada para testar controles. Essa técnica usa o menor tamanho de amostra possível para fornecer uma chance especificada de detectar uma taxa de desvio que ultrapassa a taxa tolerável de desvio.

Quadro 17.5-4

Vantagens	
Amostragem por Atributos/Descobertas	Ideal para testar a efetividade operacional de controles internos que já foram avaliados como altamente confiáveis durante a avaliação do desenho e da implementação dos controles.
	Se algum nível de desvio estiver previsto na aplicação de um controle, recomenda-se considerar abordagens alternativas para coletar evidência de auditoria.
	No caso de não ser encontrado nenhum desvio nessa amostra de teste de controles, o auditor pode afirmar que o controle está operando de maneira efetiva. No caso de ser encontrado um desvio, geralmente é mais eficiente parar o procedimento e, em vez disso, realizar procedimentos de auditoria substantivos alternativos. Um único desvio de controle provavelmente fará com que o nível avaliado de risco de controle seja revisto. Para continuar com um teste depois de encontrar um desvio, é necessária uma ampliação significativa do tamanho da amostra e possivelmente não serão encontrados outros desvios.

Determinação do Tamanho da Amostra

O tamanho das amostras é determinado como apresentado a seguir.

$$\text{Tamanho da amostra} = \text{Fator de confiança} \div \text{Taxa tolerável de desvio}$$

Para testar a efetividade operacional dos controles com confiança mínima sobre outro trabalho executado é frequentemente usado um nível de confiança de 90% (fator de confiança relacionado = 2,3) (ver Quadro 17.3-2 para a tabela de fatores de confiança). A taxa tolerável de desvio máxima poderia ser 10%. O menor tamanho da amostra nesse caso seria 23, calculado como segue.

$$\text{Fator de confiança (2,3)} \div \text{Taxa tolerável de desvio (0,1)} = \text{Tamanho da amostra 23}$$

No caso de outra evidência (como evidência obtida de procedimentos de auditoria substantivos) ter sido obtida para uma afirmação específica, o fator de confiança poderia ser reduzido de modo que seja obtido somente um nível de segurança moderado por meio de testes da efetividade operacional de um controle. Nesse caso, poderia ser usado um nível de confiança de 80% (fator de confiança relacionado = 1,61), resultando no menor tamanho de amostra de 8. Algumas firmas usam fatores de confiança um pouco mais altos, resultando no menor tamanho de amostra de 10 itens para um nível de segurança moderado e 30 para um nível de segurança mais alto.

Seleção da Amostra

A seleção de amostras está apresentada a seguir.

Quadro 17.5-5

Medidas a Tomar	
Seleção da Amostra	Determinar o objetivo do procedimento e a evidência que ele fornecerá em relação às afirmações que fundamentam os atributos do controle a ser testado.
	Selecionar a população de itens apropriada para alcançar o objetivo do teste. Isso pode diferir com base na afirmação que está sendo tratada. Por exemplo, para testar a existência de vendas pode-se selecionar faturas, mas esses documentos não fornecem evidência sobre integridade de vendas. Nesse caso, a melhor escolha poderia ser rastrear lançamentos de pedidos ou documentos de embarque para uma fatura, e depois em contas a receber.
	Determinar o menor tamanho de amostra necessário para fornecer o nível de segurança necessário. O nível de segurança poderia ser moderado ou alto.
	Usar um gerador de números aleatórios ou outro método apropriado para selecionar os itens individuais a serem verificados. Todos os itens da população devem ter a mesma chance de serem selecionados.

Procedimentos de Controle que Não Operam Diariamente

Para selecionar amostras em que o controle não opera diariamente, as diretrizes a seguir podem ser úteis. Entretanto, o tamanho real das amostras usado deve ser sempre baseado em julgamento profissional.

Quadro 17.5-6

Operação do Controle	Amostra Mínima Sugerida	Porcentagem de Cobertura do Teste
Semanal	10	19%
Mensal	2-4	25%
Trimestral	2	50%
Anual	1	100%

PONTO A CONSIDERAR

Quando se usa amostragem estatística para testar a efetividade operacional do controle interno, o tamanho da amostra necessário não aumenta com o aumento do tamanho da população. Uma amostra aleatória de apenas 30 itens sem nenhum desvio observado pode fornecer um nível de confiança alto de que o controle está operando de maneira efetiva.

Ao desenhar testes de controles, é necessário investir tempo para definir exatamente o que se constitui em um erro ou uma exceção do teste. Isso economizará tempo durante a execução do teste ou da avaliação dos resultados e evitará dúvidas na determinação do que é um desvio do controle.

Se algum nível de desvio estiver previsto na efetividade operacional de um controle, recomenda-se considerar abordagens alternativas para coletar evidência de auditoria.

Um plano simples que pode ser usado para amostragem por atributos está apresentado a seguir:

Com base em um nível de confiança de 95% (uma taxa de desvio de 5%), sugere-se que:

- uma amostra de 10 itens sem nenhum desvio fornecerá um nível de segurança moderado. No caso de ser encontrado um desvio, nenhuma segurança pode ser obtida;
- uma amostra de 30 itens sem nenhum desvio fornecerá um nível de segurança alto. No caso de ser encontrado um único desvio, pode ser obtido somente um nível moderado de segurança. Se for encontrado mais de um desvio, nenhuma segurança pode ser obtida; e
- uma amostra de 60 itens e até um desvio fornecerá um nível de segurança alto. No caso de serem encontrados dois desvios, pode ser obtido somente um nível moderado de segurança. No caso de serem encontrados mais de dois desvios, nenhuma segurança pode ser obtida dos testes de controles.

17.6 Avaliação de Desvios

O processo de avaliação de desvios está apresentado a seguir.

Quadro 17.6-1

Medidas a Tomar	
Avaliação de Desvios	Identificar desvios. Classificar todos os itens da amostra como “desvio” ou “nenhum desvio”.
	A natureza e a causa de cada desvio devem ser cuidadosamente consideradas. Por exemplo, há uma indicação de transgressão da administração ou possível fraude, ou o problema foi simplesmente decorrente de a pessoa responsável estar de férias?
	Considerar o risco de amostragem. No caso de serem encontrados desvios, considerar se a confiança na eficácia do controle deve ser reduzida, o tamanho da amostra ampliado (ver a seguir) ou procedimentos alternativos realizados.

PONTO A CONSIDERAR

Conforme especificado a seguir, não há muito propósito em testar controles no caso de haver a probabilidade de encontrar desvios. Isso ocorre porque a única maneira de obter a segurança necessária é ampliar o tamanho da amostra. Portanto, se for encontrado outro desvio, a amostra terá de ser ampliada novamente, e assim por diante. Seria muito melhor aplicar procedimentos alternativos do que ampliar o tamanho da amostra.

Uma exceção possível seria quando uma razão para um tipo de desvio específico pode ser claramente identificada e levada em consideração no planejamento dos testes. Por exemplo, desvios durante um período especificado, como quando a pessoa que normalmente aplica o controle está de férias, podem ser tratados em vez de se realizar alguns procedimentos substantivos.

Os resultados da amostra podem ser avaliados por meio da comparação da taxa tolerável de desvio máxima com o que se denomina limite máximo de desvio. O limite máximo de desvio é estimado pela fórmula a seguir.

$$\text{Limite máximo de desvio} = \text{Fator de confiança ajustado} \div \text{Tamanho da amostra}$$

O fator de confiança ajustado pode ser baseado no número de desvios encontrados, conforme ilustrado no quadro a seguir.

Quadro 17.6-2

Fator de Confiança Ajustado para Número de Desvios Encontrados					
Nível de Confiança Necessário	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Por exemplo, suponhamos uma amostragem de 30 itens (usando um nível de confiança de 90% e uma taxa tolerável de desvio máxima de 10%) e dois desvios encontrados. O limite máximo de desvio seria calculado como segue:

$$\text{Fator de confiança ajustado (5,3)} \div \text{Tamanho da amostra (30)} = \text{Limite máximo de desvio de 17\%}$$

O resultado de 17% é muito mais alto do que a taxa tolerável de desvio máxima de 10%, o que significa que a confiança na eficácia do controle deve ser reduzida. Entretanto, se foi decidido aumentar o tamanho da amostra, ela teria de ser ampliada para 60 itens e nenhum outro desvio encontrado. Isso reduziria o limite de desvio máximo (conforme calculado a seguir) a um nível aceitável (ou seja, próximo do limite original de 10%).

$$\text{Fator de confiança ajustado (5,3)} \div \text{Tamanho da amostra (60)} = \text{Limite máximo de desvio de 9\%}$$

Entretanto, se for encontrado mais um desvio, será necessária mais uma ampliação do tamanho da amostra para tentar obter os resultados desejados. Isso provavelmente não seria usar o tempo de auditoria de maneira eficaz, uma vez que poderia ser encontrado outro desvio.

$$\text{Fator de confiança ajustado (6,7)} \div \text{Tamanho da amostra (75)} = \text{Limite máximo de desvio de 9\%}$$

17.7 Estudos de Caso – Extensão dos Testes

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Determinação da Extensão dos Testes

Desenho de Procedimentos Adicionais – Contas a Receber

A seguir um esboço de um programa de auditoria para contas a receber. Esse programa inclui uma amostra estatística de contas a receber.

Móveis Defta

Contas a receber – Procedimentos de auditoria

Cliente: Móveis Defta

	Afirmações Tratadas	Trabalho Concluído por: (iniciais)	PT Ref.	Comentários
PROCEDIMENTOS				
<p>1. Procedimentos Analíticos</p> <p>Desenvolver expectativas para os saldos de contas a receber do final do período com base em informações obtidas do entendimento da entidade.</p> <p>Investigar mudanças ou tendências significativas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> • saldo de contas a receber; • vencimento de contas a receber por cliente; • dias de vendas em aberto em contas a receber; • saldos credores em contas a receber; • outras variações inesperadas. Explicar; e • outros (que não contas a receber de clientes). <p>Documente as constatações</p>	IEP	MAG	C.120	<p><i>As contas a receber tiveram um aumento de até 60% em relação ao período anterior.</i></p> <p><i>Os dias de vendas em contas a receber também aumentaram de 39 para 45 dias.</i></p>

	Afirmações Tratadas	Trabalho Concluído por: (iniciais)	PT Ref.	Comentários
<p>4. Corte</p> <p>Realizar e documentar procedimentos de corte.</p>	P	MAG	C.115	<p><i>Obter listagem de devoluções de vendas como parte dos testes de corte. Houve diversas devoluções significativas no ano passado.</i></p> <p><i>As condições para devolução das vendas com contrato foram revisadas como parte dos testes de vendas. Ver PT 503.1.</i></p> <p><i>Todos os lançamentos no livro diário por volta do final do período revisados, PT 626.</i></p>
PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS - AMOSTRAGEM				
<p>S1. Confirmação estendida</p> <p>Selecionar 15 confirmações de contas conforme descritas na lista de confirmação de contas a receber.</p> <p>Resumir os resultados e investigar as diferenças por meio de exame da documentação-suporte e indagação.</p>	EP	MAG	C.200	
TESTES DE CONTROLES				<i>Nenhum</i>
PROCEDIMENTOS ESTENDIDOS – para riscos de fraude específicos identificados				
<p>E1. Confirmações de contas a receber – (risco de fraude)</p> <p>a) Verificar uma amostra de nomes, endereços e números de fax/telefone de clientes selecionados por catálogo telefônico ou de empresas para assegurar que sejam empresas válidas.</p> <p>b) Considerar a revisão de <i>sites</i> ou outras informações <i>on-line</i> sobre clientes, além do envio de uma confirmação para verificar detalhes de contas e termos/condições de vendas. Questionar quaisquer negociações paralelas ou termos especiais.</p> <p>c) Considerar aceitar somente cópias originais (assinadas) de confirmações.</p>	EP	MAG	C.200	<p><i>Verificados 5 nomes, endereços e números de fax da confirmação selecionada. Nenhuma exceção observada.</i></p> <p><i>Foram chamados 2 clientes para verificação e confirmação de detalhes e termos do contrato para vendas com contrato. Nenhuma exceção observada.</i></p>

		Afirmações Tratadas	Trabalho Concluído por: (iniciais)	PT Ref.	Comentários
E2. Provisão para devedores duvidosos		A	MAG	C.121	<i>Nenhuma exceção observada.</i>
a)	Testar uma amostra de 10 pagamentos subsequentes com os depósitos bancários.				<i>Havia 2 avisos de crédito emitidos após o final do período, mas não eram materiais. Os clientes devolveram os itens, pois foram recebidos danificados. Não está claro se foram danificados durante o transporte ou se já estavam danificados quando saíram da fábrica.</i>
b)	Revisar todos os avisos de crédito emitidos após o final do período. Considerar a revisão de arquivos de clientes ou de documentação-suporte, conforme apropriado.				
c)	Revisar todas as baixas de contas a receber após o final do período para assegurar que não eram de cobrança duvidosa no período anterior.				

PT Ref. = Referência dos papéis de trabalho.

Procedimentos Substantivos – Amostragem

A seguir o desenho de teste de uma amostra estatística para determinar a existência e precisão dos saldos de contas a receber. Optou-se por usar faturas como documento-fonte para os clientes selecionados para confirmação, uma vez que determinados varejistas indicaram que não confirmariam os saldos reais do final do período.

Uma amostra estatística (usando amostragem por unidade monetária) será elaborada para determinar a existência e precisão de contas a receber.

Pergunta	Resposta
Objetivo do teste	Assegurar a existência e precisão de contas a receber por meio da seleção de uma amostra de saldos de contas a receber e do envio de cartas de confirmação
RDR nas afirmações relevantes	Existência = risco moderado Precisão = baixo risco
População a ser testada	Saldo de contas a receber no final do período
Valor monetário da população	177.203€
Itens específicos sujeitos a avaliação separada	38.340€

Pergunta	Resposta
Segurança obtida pelo teste da efetividade operacional de controle interno	Moderada
Segurança obtida por outros procedimentos (como procedimentos de avaliação de risco)	Limitada
Fator de confiança a ser usado (reduzido pela redução de risco obtida de outras fontes)	Teste de controles planejado para receita/contas a receber/recebimentos; portanto, será usado um intervalo de confiança de 75%, ou 1,4
Materialidade	15.000€
Desvios previstos na amostra	Nenhum

Estimativa do Tamanho da Amostra

Itens específicos serão testados separadamente. Existem duas contas a receber de partes relacionadas no valor de 28.340€ e 10.000€ de Kalyani Defta e Vinjay Sharma, respectivamente, que devem ser confirmadas separadamente.

O saldo remanescente de contas a receber de clientes no valor de 138.863€ (177.203€ – 38.340€) precisará ser testado para existência e precisão usando confirmações de contas a receber. Como alguns clientes não podem confirmar saldos depois do fato, as confirmações de contas a receber serão baseadas em confirmação de faturas e:

- Intervalo de amostragem:
 $\text{Precisão (materialidade)} \div \text{fator de confiança}$
 $15.000\text{€} \div 1,4 (75\%) = 10.714\text{€}$
- Tamanho da amostra:
 $\text{População a ser testada} \div \text{intervalo de amostragem}$
 Excluir itens específicos removidos para avaliação separada
 $138.340\text{€} \div 10.714\text{€} = 13$

Considerando que as unidades de amostragem nessa população são faturas, a amostra consiste em 13 faturas a serem selecionadas para confirmação, mais os dois saldos de transações com partes relacionadas identificadas anteriormente.

Seleção de Faturas a Serem Testadas

Para selecionar as faturas e os clientes para confirmação, as faturas serão escolhidas usando amostragem por unidade monetária. Para o saldo remanescente de contas a receber de clientes no valor de 138.340€, o ponto de partida escolhido foi 913€. Usando o intervalo de amostragem de 10.714€, foram selecionadas as 13 faturas.

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Determinação da Extensão dos Testes

Planejamento de Procedimentos Adicionais – Contas a Receber

Programa de procedimentos de auditoria para a Kumar:

Saldo – Contas a receber (CR)

Procedimentos básicos:

Procedimento	Afirmações	Trabalho Concluído por e PT Ref.	Comentários
<p>Procedimentos Analíticos</p> <p>Aplicar procedimentos analíticos sobre o saldo de CR, vencimentos e índices importantes, e comparar tendências e resultados com o período anterior.</p>	IEP	C.110 LP	Os dias de vendas em aberto em CR aumentaram para 106 dias em relação aos 58 dias de dois anos atrás. A maior parte do aumento parece ser resultante de aumentos em CR da Defta.
<p>Listagem</p> <p>Obter uma listagem de CR por vencimento e verificar a precisão aritmética, confrontar com o razão geral e revisar a listagem com Ruby para verificar saldos com partes relacionadas.</p> <p>Verificar a precisão dos vencimentos mediante revisão de 5 faturas, escolhidas com base em julgamento, e assegurar a precisão do relatório dos vencimentos.</p>	P	C.105 LP C.105 LP	A listagem está de acordo com o razão geral e não foram encontrados erros nos vencimentos nem nas verificações aritméticas. Nenhuma evidência observada.
<p>Provisão</p> <p>Obter de Raj detalhes da provisão e revisar os vencimentos. Discutir a possibilidade de cobrança de contas com vencimento superior a 90 dias. Obter uma listagem de pagamentos subsequentes ao final dos nossos testes de eventos subsequentes.</p>	A	C.120 LP	Listagem revisada com Raj. Somente duas contas com vencimento superior a 90 dias. Faturas da Defta com vencimento superior a 90 dias totalizaram 10.590€. Segundo Raj, elas são cobráveis e logo serão pagas. Algumas das faturas foram pagas após o final do período.
<p>Corte</p> <p>Revisar uma amostra de 10 faturas antes e depois do final do período e documentar outros procedimentos de corte para assegurar que foram registradas no período correto. Examinar evidência de que as mercadorias foram expedidas antes do final do período para transações selecionadas.</p>	P	C.122 LP	Nenhum erro observado aqui nem no teste de receita em relação a corte. Todos os lançamentos no livro diário por volta do final do período foram revisados no PT 626.

Procedimento	Afirmações	Trabalho Concluído por e PT Ref.	Comentários
<p>Confirmações</p> <p>Confirmar todas as contas com partes relacionadas.</p> <p>Selecionar, com base em julgamento, saldos de contas a receber (excluindo saldos com partes relacionadas) para cobertura de 60%. Verificar uma amostra de nomes e endereços antes de enviar confirmação para assegurar que as informações da empresa são precisas. Acompanhar as confirmações retornadas por fax por meio de telefonema para verificar os detalhes das confirmações.</p> <p>Realizar procedimentos alternativos para confirmações não devolvidas.</p>	<p><i>EP</i></p>	<p>C.130</p> <p><i>LP</i></p>	<p><i>Confirmadas as contas a receber da Defta e confrontado o saldo com o arquivo de papéis de trabalho da Defta.</i></p> <p><i>As confirmações de contas a receber apresentaram uma taxa de resposta de apenas 45% de modo que foram realizados procedimentos alternativos.</i></p>

Procedimentos Substantivos – Amostragem

A amostra de confirmações foi estendida para nível de risco moderado. Confiou-se nos procedimentos substantivos.

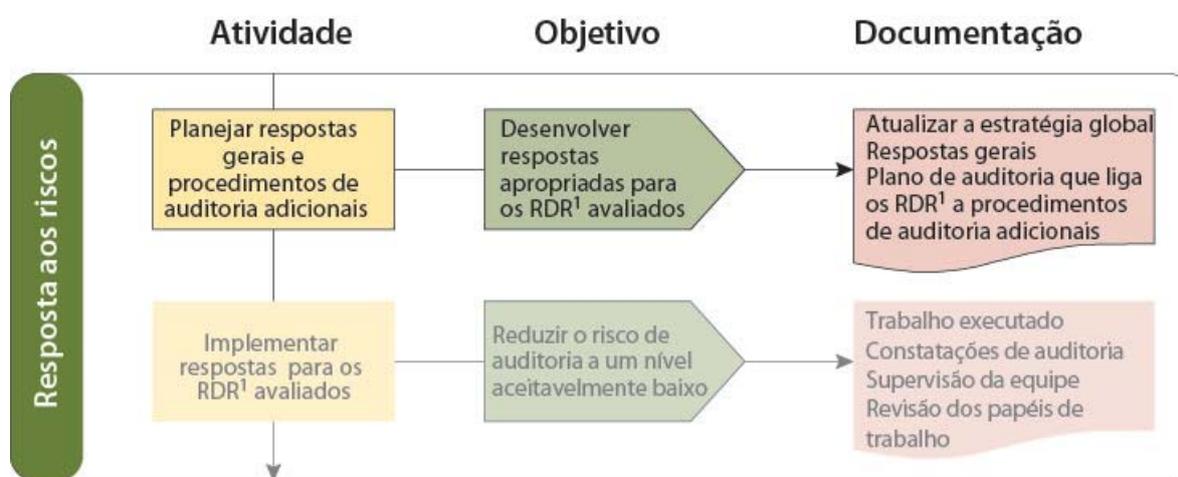
Procedimentos Substantivos Estendidos/Outros Procedimentos Substantivos

Considerando-se o risco de transgressão da administração, foram verificados nomes e endereços para uma amostra de confirmações enviadas. Para qualquer confirmação devolvida por fax, os detalhes da confirmação foram confirmados por telefone para assegurar sua precisão.

18. Documentação do Trabalho Executado

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre a documentação apropriada da resposta do auditor aos riscos nos arquivos de papéis de trabalho da auditoria.	230, 500

Quadro 18.0-1



Nota:

1. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.7	O auditor deve preparar tempestivamente a documentação de auditoria (ver item A1).
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): <ul style="list-style-type: none"> (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

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
230.8 (continuação)	(c) os 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).
230.9	<p>Ao documentar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:</p> <p>(a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados (ver item A12);</p> <p>(b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e</p> <p>(c) quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão (ver item A13).</p>
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).
330.16	Ao avaliar a efetividade operacional dos controles relevantes, o auditor deve avaliar se as distorções que foram detectadas pelos procedimentos substantivos indicam que os controles não estão operando efetivamente. A ausência de detecção de distorções por procedimentos substantivos, entretanto, não fornece evidência de auditoria de que os controles relacionados com a afirmação que está sendo testada são efetivos (ver item A40).
330.26	O auditor deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. Para formar uma opinião, o auditor deve considerar todas as evidências de auditoria relevantes, independentemente do fato de ela parecer corroborar ou contradizer as afirmações nas demonstrações contábeis (ver item A62).
330.27	Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, o auditor deve expressar opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações contábeis.
500.8	<p>Se as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria forem elaboradas com a utilização de um especialista da administração, o auditor deve, na medida necessária, levando em conta a importância do trabalho desse especialista para os propósitos do auditor (ver itens A34 a A36):</p> <p>(a) avaliar a competência, as habilidades e a objetividade do especialista (ver itens A37 a A43);</p> <p>(b) obter entendimento do trabalho do especialista (ver itens A44 a A47); e</p> <p>(c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista como evidência de auditoria para a afirmação relevante (ver item A48).</p>
500.9	<p>Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, conforme necessário nas circunstâncias:</p> <p>(a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações (ver itens A49 e A50); e</p> <p>(b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria (ver item A51).</p>

18.1 Visão Geral

A documentação de arquivos tem papel fundamental no planejamento e na execução da auditoria. Ela fornece o registro de que o trabalho foi realmente executado e constitui a base para o relatório do auditor independente. Além disso, será usada para revisões de controle de qualidade, monitoramento do cumprimento das normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis, e possivelmente inspeções por terceiros.

As exigências específicas e a natureza da documentação de auditoria foram extensamente tratadas no Volume 1, Capítulo 16, e não são repetidas aqui. O quadro a seguir fornece uma lista de verificação de alguns assuntos que seriam tratados na conclusão do arquivo.

Quadro 18.1-1

Considerações sobre Documentação	Sim/Não
O cumprimento das exigências de documentação da firma, conforme especificadas no manual de controle de qualidade, foi documentado?	
A documentação de auditoria está bem organizada e completa, incluindo referências claras para onde os assuntos significativos foram tratados?	
A documentação de arquivos indica: <ul style="list-style-type: none"> • quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído? • quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão? • os resultados de 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? 	
Um auditor experiente, sem envolvimento anterior com a auditoria, conseguiria entender: <ul style="list-style-type: none"> • a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir as exigências legais, regulamentares e profissionais aplicáveis? • os resultados dos procedimentos de auditoria e a evidência de auditoria obtida? • a natureza dos assuntos significativos identificados, as conclusões obtidas e os julgamentos profissionais significativos feitos para chegar a essas conclusões? 	

Considerações sobre Documentação	Sim/Não
<p>O arquivo contém documentação que trata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da presença de condições prévias para a auditoria e a da decisão de aceitar ou continuar o trabalho? • da estratégia global de auditoria? • da discussão entre membros da equipe de trabalho? • dos elementos-chave do entendimento da entidade obtido e de cada um dos cinco componentes do controle interno, incluindo as fontes das informações obtidas? • dos resultados da execução dos procedimentos de avaliação de riscos? • dos riscos de distorção relevante nos níveis de demonstrações contábeis e de afirmações identificados e avaliados? • do plano de auditoria detalhado que responde aos riscos avaliados? • dos resultados da execução de procedimentos de auditoria, incluindo a relevância e confiabilidade da evidência obtida e o tratamento das exceções encontradas, incluindo quaisquer mudanças exigidas nos riscos avaliados? • das informações e dos procedimentos executados para tratar de indicadores de fraude identificados durante a auditoria? • das mudanças na materialidade em decorrência de novas informações obtidas? • de informações suficientes para reexecutar cada procedimento no caso de ter sido necessário? • das eventuais alterações significativas feitas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria, e as razões dessas alterações? • dos detalhes de assuntos significativos e sua resolução, tais como incertezas relevantes, problemas com estimativas da administração, eventos subsequentes e outros assuntos que poderiam resultar em uma opinião de auditoria modificada? 	
<p>As consultas feitas na firma e com especialistas contratados pelo auditor e pela administração foram documentadas?</p> <p>No caso de ter sido utilizado um especialista, foi documentada a adequação do trabalho do especialista como evidência de auditoria?</p>	
<p>O cumprimento dos requisitos da NBC TA 600 com relação a comunicações com auditores de componentes foi documentado?</p>	
<p>Foram tratadas todas as exigências de documentação de cada norma de auditoria relevante? (Ver Volume 1, Capítulo 16, para uma lista de NBC TAs com exigências de documentação específicas.)</p>	

Propriedade do Arquivo

A menos que de outra forma especificado por lei ou regulamento, a documentação da auditoria é de propriedade da firma de auditoria.

Cópias de Registros da Entidade

Resumos ou cópias dos registros da entidade (como contratos e acordos específicos e significativos) podem ser incluídos como parte da documentação de auditoria se considerado adequado. Entretanto, cópias dos registros contábeis da entidade não substituem a documentação de auditoria apropriada.

PONTO A CONSIDERAR

Tempestividade da preparação

A preparação tempestiva da documentação de auditoria ajuda a aumentar a qualidade da auditoria e facilita uma revisão eficaz e a avaliação da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório do auditor independente. A documentação preparada depois da execução do trabalho de auditoria é provavelmente menos precisa do que a documentação preparada na época da execução do referido trabalho.

O arquivo de auditoria é suficiente por si mesmo?

Quando possível, a documentação de auditoria deve ser clara e compreensível sem necessidade de explicações verbais adicionais. Explicações verbais isoladamente não representam um suporte adequado para o trabalho executado ou para as conclusões obtidas. Entretanto, elas até podem ser usadas para explicar ou esclarecer informações contidas na documentação de auditoria.

Inconsistências

No caso de ser obtida evidência de auditoria que não seja consistente com a conclusão final em relação a um assunto significativo, assegurar que a documentação seja acrescentada ao arquivo que explica como o auditor tratou da inconsistência. Isso não implica que o auditor precisa reter documentação que seja incorreta ou tenha sido substituída.

19. Representações Formais

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre obtenção de confirmação por escrito de representações da administração.	580

Quadro 19.0-1



Nota:

1. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Objetivos da NBC TA
580.6	Os objetivos do auditor são: (a) obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança de que eles cumpriram com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis e pela integridade das informações fornecidas ao auditor;

Item	Objetivos da NBC TA
580.6 (continuação)	<p>(b) dar suporte a outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para afirmações específicas nas demonstrações contábeis por meio de representações formais, se o auditor determinar que estas são necessárias ou se forem exigidas por outras normas de auditoria; e</p> <p>(c) reagir apropriadamente às representações formais fornecidas pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança, ou se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança não fornecerem as representações solicitadas pelo auditor.</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
580.09	O auditor deve solicitar representações formais dos membros da administração com responsabilidades apropriadas pelas demonstrações contábeis e conhecimento dos assuntos envolvidos (ver itens A2 a A6).
580.10	O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal de que ela cumpriu com a sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a adequada apresentação, como estabelecido nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria) (ver itens A7 a A9, A14 e A22).
580.11	<p>O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal afirmando que:</p> <p>(a) forneceu ao auditor todas as informações e permitiu os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)(ii)); e</p> <p>(b) todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis (ver A7 a A19, A14 e A22).</p>
580.12	A responsabilidade da administração deve ser descrita nas representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 da maneira como essa responsabilidade é descrita nos termos do trabalho de auditoria.
580.13	Outras normas de auditoria exigem que o auditor solicite representações formais. Se, além das citadas representações exigidas, o auditor determinar que é necessário obter uma ou mais representações formais para corroborar outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para uma ou mais afirmações específicas nas demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar tais representações formais (ver itens A10 a A13, A14 e A22).
580.14	A data das representações formais deve ser tão próxima quanto praticável, mas não posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. As representações formais devem ser para todas as demonstrações contábeis e período(s) mencionado(s) no relatório do auditor (ver A15 a A18).
580.15	As representações formais devem ter a forma de carta de representação dirigida ao auditor. Se lei ou regulamento exigir que a administração faça representações públicas formais a respeito de suas responsabilidades e o auditor determinar que tais representações fornecem alguma ou todas as representações requeridas pelos itens 10 e 11, os assuntos relevantes abrangidos por tais representações não precisam ser incluídas na carta de representação (ver itens A19 a A21).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
580.16	Se o auditor tem preocupação a respeito da competência, da integridade, dos valores éticos ou da diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver itens A24 e A25).
580.19	Se a administração não fornecer uma ou mais das representações formais solicitadas, o auditor deve: <ul style="list-style-type: none"> (a) discutir o assunto com a administração; (b) reavaliar a integridade da administração e avaliar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral; e (c) tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito sobre a sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705 considerando a exigência do item 20 desta Norma.
580.20	O auditor pode abster-se de emitir opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 705 se: <ul style="list-style-type: none"> (a) o auditor concluir que há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração, de tal modo que as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 não sejam confiáveis; ou (b) a administração não fornecer as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 (ver itens A26 e A27).

19.1 Visão Geral

Uma das responsabilidades da administração ao assinar a carta de contratação (ver Volume 2, Capítulo 4) é confirmar a expectativa do auditor de receber confirmação por escrito sobre as representações feitas em relação à auditoria.

No decorrer da auditoria, a administração fará diversas representações verbais ao auditor, que podem ser usadas como evidência de auditoria para complementar outros procedimentos de auditoria. No final do trabalho, essas representações verbais devem ser incluídas em uma carta de representação formal obtida da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança.

Nota: Diversas normas de auditoria contêm requisitos específicos de o auditor solicitar representações formais.

A carta de representação formal incluiria representações específicas solicitadas e a convicção da administração de que:

- ela cumpriu com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis; e
- as informações fornecidas ao auditor são completas.

A carta de representação formal seria obtida em uma data tão próxima quanto praticável, mas não posterior, à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. As representações formais cobririam todas as demonstrações contábeis e o(s) período(s) mencionado(s) no relatório do auditor independente.

As representações formais da administração não devem ser usadas como:

- substitutos da execução de outros procedimentos de auditoria; ou
- a única fonte de evidência sobre assuntos significativos.

PONTO A CONSIDERAR

Quem assina a carta?

Para trabalhos considerados de alto risco, considerar obter mais de uma assinatura para a carta de representação. Por exemplo, a carta de representação poderia ser assinada pelo gerente-proprietário e outros membros-chave da administração.

Representações como evidência

As representações formais, sozinhas, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de quaisquer dos assuntos dos quais tratam. O fato de que a administração forneceu representações formais confiáveis também não afeta a natureza ou extensão de outras evidências de auditoria que o auditor obtenha a respeito do cumprimento das responsabilidades da administração ou de afirmações específicas.

19.2 Objeto

As representações da administração podem ser:

- **Verbais, voluntárias ou involuntárias**
Essas representações são normalmente obtidas durante o trabalho de auditoria.
- **Formais (por escrito)**
Ao final do trabalho, o auditor deve solicitar uma declaração por escrito da administração confirmando certos assuntos, como:
 - as representações verbais mencionadas antes;
 - o cumprimento da responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis; e
 - outras representações conforme necessário para suportar a evidência de auditoria obtida.

Quadro 19.2-1

Formas de Representações da Administração	Assuntos comunicados em discussões.
	Assuntos comunicados eletronicamente, tais como e-mails, mensagens telefônicas ou mensagens de texto.
	Cronogramas, análises e relatórios preparados pela entidade e anotações e comentários da administração sobre eles.
	Memorandos ou correspondências internas e externas.
	Atas de reuniões dos responsáveis pela governança e de comitês de remuneração.
	Cópia assinada das demonstrações contábeis.
	Carta de representação da administração.

19.3 Considerações na Execução da Auditoria

Os assuntos a seguir devem ser considerados na avaliação das representações da administração.

Quadro 19.3-1

Avaliação de Representações da Administração	
Assuntos a Considerar	Pode-se esperar que a pessoa que faz a representação seja objetiva e tenha conhecimento sobre o objeto?
	A representação é razoável levando-se em consideração: <ul style="list-style-type: none"> • o entendimento da entidade e de seu ambiente pelo auditor? • outras evidências obtidas, incluindo outras representações obtidas da administração? • outras evidências obtidas durante a execução dos procedimentos de auditoria para alcançar outros objetivos de auditoria?
	Quais procedimentos de auditoria adicionais são necessários para corroborar as representações? Para corroborar a intenção da administração, considerar fontes de evidência, tais como atas de reuniões de conselho, atas de reuniões de comitês de investimento, documentos legais ou correspondência interna e e-mails. Por exemplo, como parte da consideração do auditor sobre a continuidade operacional da entidade, a evidência “comprobatória” incluiria inspeção de atas de reuniões de conselho, documentos legais e disponibilidade de informações sobre captação de recursos, etc. Quando não há evidência corroborativa, existe uma limitação de alcance?

Avaliação de Representações da Administração	
Assuntos a Considerar (continuação)	Quando as representações da administração foram contraditas por outra evidência de auditoria obtida: <ul style="list-style-type: none"> • existe razão para duvidar da honestidade e integridade da administração? Em caso positivo, o auditor discutiria o assunto com os responsáveis pela governança e consideraria o impacto sobre a avaliação de risco e a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais. • continuar a confiar em quaisquer outras representações da administração é apropriado e justificado?
	Considerar os meios mais apropriados para a documentação de representações. Por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> • um memorando criado pelo auditor; • um memorando por escrito criado pela administração da entidade; e • inclusão na carta de representação.

19.4 Representações Formais

As representações formais são uma importante fonte de evidência de auditoria, pelas seguintes razões:

- Se a administração modificar ou não fornecer as representações formais solicitadas, ela pode alertar o auditor sobre a possibilidade de existir um ou mais assuntos significativos.
- Uma solicitação de representações formais (em vez de verbais) pode fazer com que a administração considere esses assuntos com mais rigor, aumentando, dessa forma, a qualidade das representações.

São solicitadas representações formais dos responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e pelo conhecimento dos assuntos envolvidos. Com frequência eles serão o diretor presidente e o diretor financeiro da entidade, ou outras pessoas equivalentes, como o gerente-proprietário.

O auditor deve solicitar à administração que forneça uma representação formal afirmando que:

- cumpriu com sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- forneceu ao auditor todas as informações relevantes e os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria;
- todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis; e
- ela suporta outra evidência de auditoria relevante para as demonstrações contábeis (conforme exigido por outras NBC TAs) ou uma ou mais afirmações específicas nas demonstrações contábeis.

As normas de auditoria específicas que podem exigir representações formais estão descritas a seguir.

Quadro 19.4-1

NBC TA	Título	Item
240	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	39
250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	16
450	Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria	14
501	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	12
540	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	22
550	Partes Relacionadas	26
560	Eventos Subsequentes	9
570	Continuidade Operacional	16(e)
710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	9

As representações formais tratam de assuntos como os especificados a seguir.

Quadro 19.4-2

Responsabilidades da Administração	A administração:
	<ul style="list-style-type: none"> Cumpriu com sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação, conforme especificado nos termos do trabalho de auditoria) e pela integridade das informações fornecidas ao auditor. Em alguns casos (tais como quando os termos do trabalho foram acordados por outras partes), a administração pode ser solicitada a reconfirmar seu conhecimento e entendimento dessas responsabilidades em representações formais.
	Forneceu ao auditor todas as informações e permitiu os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria.
	Registrou todas as transações nos registros contábeis e refletiu essas transações nas demonstrações contábeis.

Quadro 19.4-3

Representações Específicas	A administração declara que:
	A seleção e aplicação das políticas contábeis são apropriadas e estão de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
	Os assuntos a seguir, quando relevantes de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, foram reconhecidos, mensurados, apresentados ou divulgados em conformidade com essa estrutura: <ul style="list-style-type: none"> • planos ou intenções que podem afetar o valor contábil ou a classificação dos ativos e passivos; • passivos efetivos e contingentes; • titularidade ou controle sobre os ativos; • gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia; e • aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis, inclusive o seu descumprimento.
	Ela comunicou todas as deficiências conhecidas no controle interno das quais está ciente.
	Todas as razões da entidade para escolher um curso de ação específico foram comunicadas.
	Suas intenções em relação a [especificar o assunto] são as seguintes: [descrever os planos ou as intenções da entidade].

Outras Considerações

Quadro 19.4-4

Comentários:	
Linguagem Qualificadora	Em alguns casos, a administração pode incluir uma linguagem qualificadora, afirmando que as representações são feitas com base no seu melhor conhecimento e crença. Essa redação pode ser aceita se o auditor estiver convencido de que as representações estão sendo feitas pelos que têm responsabilidades e conhecimento dos assuntos incluídos nas representações.
Distorções Triviais	Ao obter representações sobre distorções, poderia ser estabelecido um valor-limite abaixo do qual as distorções individuais podem ser consideradas triviais.

Comentários:	
Data da Carta	O relatório do auditor independente não teria data anterior à data das representações formais, uma vez que as representações fazem parte da evidência de auditoria.
Dirigir Carta ao Auditor	As representações formais solicitadas seriam incluídas em uma carta dirigida ao auditor.
Comunicar aos Responsáveis pela Governança	A NBC TA 260 exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governança as representações formais que o auditor solicitou da administração.
Indagações da Administração Junto a Outros	Se a administração não tem conhecimento suficiente para servir de base para as representações formais, ela pode decidir fazer indagações junto a outros que participaram da elaboração/apresentação das demonstrações contábeis e afirmações nelas contidas. Isso incluiria pessoas com conhecimento especializado.

Dúvidas sobre Representações Fornecidas ou Não Fornecidas

No caso de haver dúvida quanto à confiabilidade das representações formais ou se as representações formais solicitadas não foram fornecidas, o auditor consideraria a natureza da preocupação e agiria de acordo.

Quadro 19.4-5

Dúvidas	Resposta Requerida do Auditor
Representações Solicitadas Não Fornecidas	<ul style="list-style-type: none"> • Discutir o assunto com a administração. • Reavaliar a integridade da administração e avaliar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral. • Tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito sobre a sua opinião no relatório de auditoria.
Inconsistências Identificadas	<ul style="list-style-type: none"> • Executar procedimentos de auditoria adicionais para tentar resolver o assunto. • Se o assunto continuar sem solução, reconsiderar a avaliação da competência, da integridade, dos valores éticos ou da diligência da administração (ver ponto a seguir) ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, e determinar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e a evidência de auditoria em geral.

Dúvidas	Resposta Requerida do Auditor
Incompetência da Administração, Falta de Integridade ou Valores Éticos	<p>Determinar o efeito que esses problemas podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e a evidência de auditoria em geral.</p> <p>O auditor abster-se-ia de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o auditor conclui que há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração, de tal modo que as representações formais exigidas não sejam confiáveis; ou • a administração não fornece as representações formais exigidas.

Representações Complementares/Adicionais

Além das representações formais exigidas, o auditor pode considerar necessário solicitar:

Representações complementares sobre as demonstrações contábeis

Tais representações formais podem complementar a representação formal exigida pela NBC TA 580.10, mas não fazem parte dela. Os exemplos incluiriam:

- se a seleção e a aplicação das políticas contábeis são apropriadas; e
- se os assuntos a seguir foram reconhecidos, ponderados, apresentados ou divulgados de acordo com essa estrutura:
 - planos ou intenções que podem afetar o valor contábil ou a classificação dos ativos e passivos;
 - passivos efetivos e contingentes;
 - titularidade ou controle sobre ativos e gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia; e
 - aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis, inclusive o seu descumprimento.

Representações formais adicionais

Além das representações formais exigidas pela NBC TA 580.11, o auditor pode considerar necessário solicitar:

- confirmação de que a administração comunicou todas as deficiências no controle interno das quais a administração está ciente; e
- afirmações específicas.

Em alguns casos, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sem uma representação formal da administração confirmando as razões, os julgamentos e as intenções com relação a afirmações específicas nas demonstrações contábeis. Os assuntos a serem considerados incluem:

- o histórico da entidade no cumprimento de suas intenções estabelecidas;
- as razões da entidade para escolher um curso de ação específico;

- a capacidade da entidade de perseguir um curso de ação específico; e
- a existência ou ausência de quaisquer outras informações que poderiam ter sido obtidas durante o curso da auditoria e que possam ser incompatíveis com o julgamento ou a intenção da administração.

PONTO A CONSIDERAR

Reunir-se com a administração para explicar a natureza das representações solicitadas e assegurar que ela esteja totalmente ciente do que está concordando em assinar.

19.5 Exemplo de Representações Formais

O exemplo da carta de representação da administração incluída nos materiais dos estudos de caso segue o formato contido na NBC TA 580.

19.6 Estudo de Caso — Representações da Administração

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Representações da Administração

Os exemplos a seguir são de representações da administração fornecidas por Suraj e de alguns procedimentos de auditoria adicionais que podem ser aplicados.

Representação da Administração	Avaliação
<i>Não há nenhuma redução no valor recuperável das ferramentas que foram substituídas por máquinas novas. Isso ocorre porque as máquinas quebram e, portanto, as máquinas antigas são necessárias quando as outras são reparadas.</i>	<i>Fazer indagações ao gerente de produção e junto a outras pessoas para determinar se as ferramentas e os equipamentos, novos ou antigos, estão atualmente em uso e ainda funcionam. Isso pode ser feito por meio de exame físico e revisão de registros de manutenção.</i>
<i>Não há provisão adicional requerida para os produtos levemente danificados identificados durante a contagem de estoques.</i>	<i>Verificar se os produtos danificados foram realmente vendidos após o final do período. Indagar ao gerente de produção se os produtos danificados são vendidos ou reparados (em caso positivo, qual o custo), ou vendidos com desconto.</i>

Na conclusão da auditoria, seriam documentadas representações importantes na carta de representação da administração que seria assinada por Suraj Defta e Jawad Kassab.

Essas representações poderiam ser incluídas em uma carta como segue.

Móveis Defta

15 de março de 20X3

Para: Jamel, Woodwind & Wing, LLP
 Rua Kingston, 55
 Cabetown, Territórios Unidos
 123-50004

Prezado Sr. Lee:

Esta carta de representação é fornecida em conexão com a sua auditoria das demonstrações contábeis da Móveis Defta para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 com o objetivo de expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Confirmamos que:

Demonstrações Contábeis

- Cumprimos nossas responsabilidades, como definidas nos termos do trabalho de auditoria datado de 15 de outubro de 20X2, pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, e, em particular, as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente em conformidade com essas práticas.
- Os pressupostos significativos utilizados por nós ao fazermos as estimativas contábeis, inclusive aquelas avaliadas pelo valor justo, são razoáveis.
- Os relacionamentos e as transações com partes relacionadas foram adequadamente contabilizados e divulgados em conformidade com as exigências das práticas contábeis adotadas no Brasil.
- Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis, e para os quais as práticas contábeis adotadas no Brasil exigem ajuste ou divulgação, foram ajustados ou divulgados.
- Os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individual e agregadamente, para as demonstrações contábeis como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa a esta carta de representação.
- A Empresa cumpriu com todos os aspectos de acordos contratuais que poderiam ter algum efeito relevante sobre as demonstrações contábeis no caso de seu descumprimento.
- Não deixou de ser cumprida nenhuma exigência de autoridades reguladoras que pudesse ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis no caso de não cumprimento.
- A Empresa tem a devida titularidade de todos os ativos, e não existem gravames ou ônus sobre seus ativos, exceto para aqueles divulgados na nota explicativa X às demonstrações contábeis.

- Não temos planos de abandonar linhas de produto ou outros planos ou intenções que resultarão em estoque em excesso ou obsoleto, e nenhum estoque está demonstrado a um valor superior ao valor líquido de realização.
- Não houve redução no valor recuperável do valor líquido de realização de ativos fixos (ferramentas) que foram substituídos por máquinas novas.

Informações fornecidas

- Fornecemos-lhes:
 - acesso a todas as informações das quais estamos cientes que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis, tais como registros e documentação e outros assuntos;
 - informações adicionais que V.Sas. nos solicitaram para o propósito da auditoria; e
 - acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais V.Sas. determinaram necessário obter evidência de auditoria.
- Todas as transações foram registradas nos registros contábeis e estão refletidas nas demonstrações contábeis.
- Divulgamos a V.Sas. os resultados da nossa avaliação do risco de que as demonstrações contábeis podem ter distorções relevantes decorrentes de fraude.
- Divulgamos a V.Sas. nosso conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade, envolvendo:
 - a administração;
 - os empregados com funções significativas no controle interno; ou
 - outros cuja fraude possa ter efeito relevante nas demonstrações contábeis.
- Divulgamos a V.Sas. nosso conhecimento de quaisquer suspeitas ou indícios de fraude que afetam as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, órgãos reguladores ou outros.
- Divulgamos a V.Sas. todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, cujos efeitos devem ser considerados na elaboração de demonstrações contábeis.
- Divulgamos a V.Sas. a identidade das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas das quais temos conhecimento.

Atenciosamente,

Suraj Defta

Jawad Kassab

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

Representações da Administração

Os exemplos a seguir são de representações da administração fornecidas por Raj, e de alguns procedimentos de auditoria adicionais que podem ser aplicados.

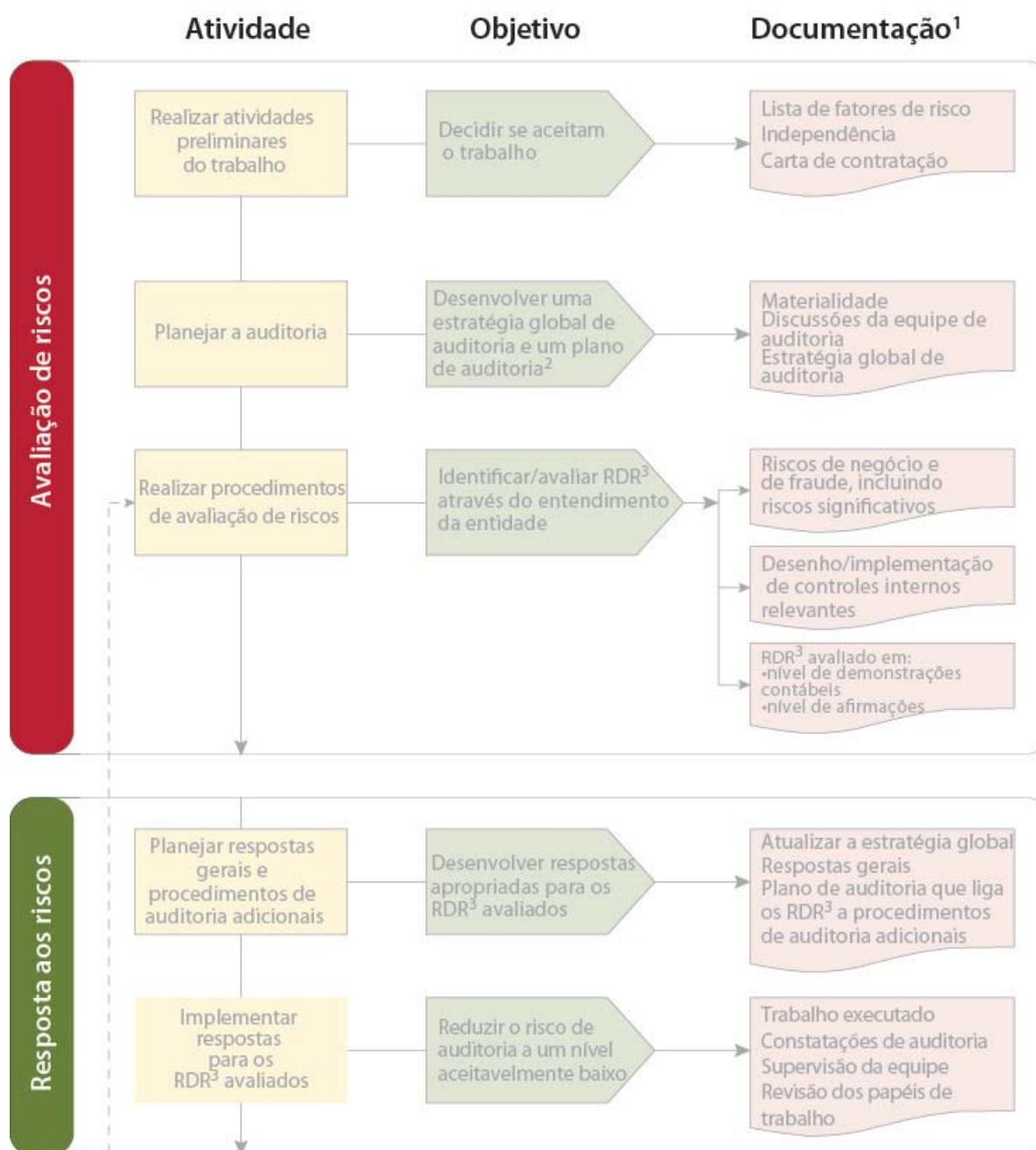
Representação da Administração	Avaliação
<p><i>Não é necessária provisão adicional para devedores duvidosos. As contas a receber da Defta são totalmente cobráveis e outras contas a receber não são suficientemente significativas para se estimar uma provisão.</i></p>	<p><i>Enviar confirmação de contas a receber à Defta.</i></p> <p><i>Fazer indagações a Raj e Ruby para entender as diversas contas a receber de clientes e seu histórico de pagamentos, e tentar encontrar tendências. Validar o fato de que a proporção de contas a receber que não da Defta não é significativa, conforme sugestão do cliente.</i></p> <p><i>Revisar pagamentos subsequentes para suportar a possibilidade de cobrança de contas.</i></p> <p><i>Considerar quaisquer informações relevantes da auditoria da Defta.</i></p>
<p><i>A Defta continua satisfeita com a qualidade dos produtos que vendemos.</i></p>	<p><i>Revisar o histórico de devoluções e tentar encontrar tendências.</i></p> <p><i>Revisar os resultados das confirmações de contas a receber para a Defta em termos de comentários sobre a qualidade dos produtos ou a possibilidade de cobrança dos valores.</i></p> <p><i>Conduzir observação de estoque e procurar itens obsoletos e estoque sem movimentação.</i></p> <p><i>Fazer indagações a Ruby sobre a qualidade dos produtos e sobre quaisquer comunicações que ela possa ter recebido da Defta em relação à qualidade dos produtos que esta adquiriu até o momento.</i></p>

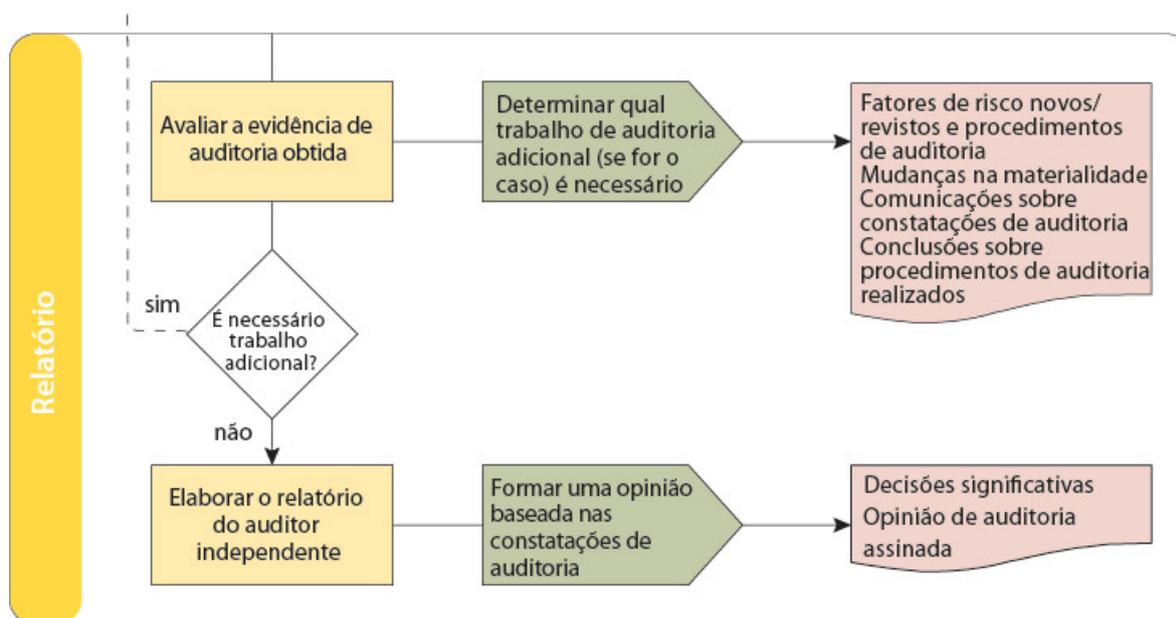
Na conclusão da auditoria, seriam documentadas representações importantes em uma carta de representação da administração que seria assinada por Raj Kumar.

Essas representações poderiam ser incluídas em uma carta como a apresentada anteriormente no Estudo de Caso A — Móveis Defta.

20. Relatório – Visão Geral

Quadro 20.0-1





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.
3. RDR = Riscos de distorção relevante.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
200.11	<p>Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:</p> <p>(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</p> <p>(b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.</p>
200.12	<p>Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.</p>

A fase final da auditoria envolve o seguinte:

Quadro 20.0-2



*RG = Responsáveis pela governança

Conceitos básicos tratados na fase de relatório são como segue:

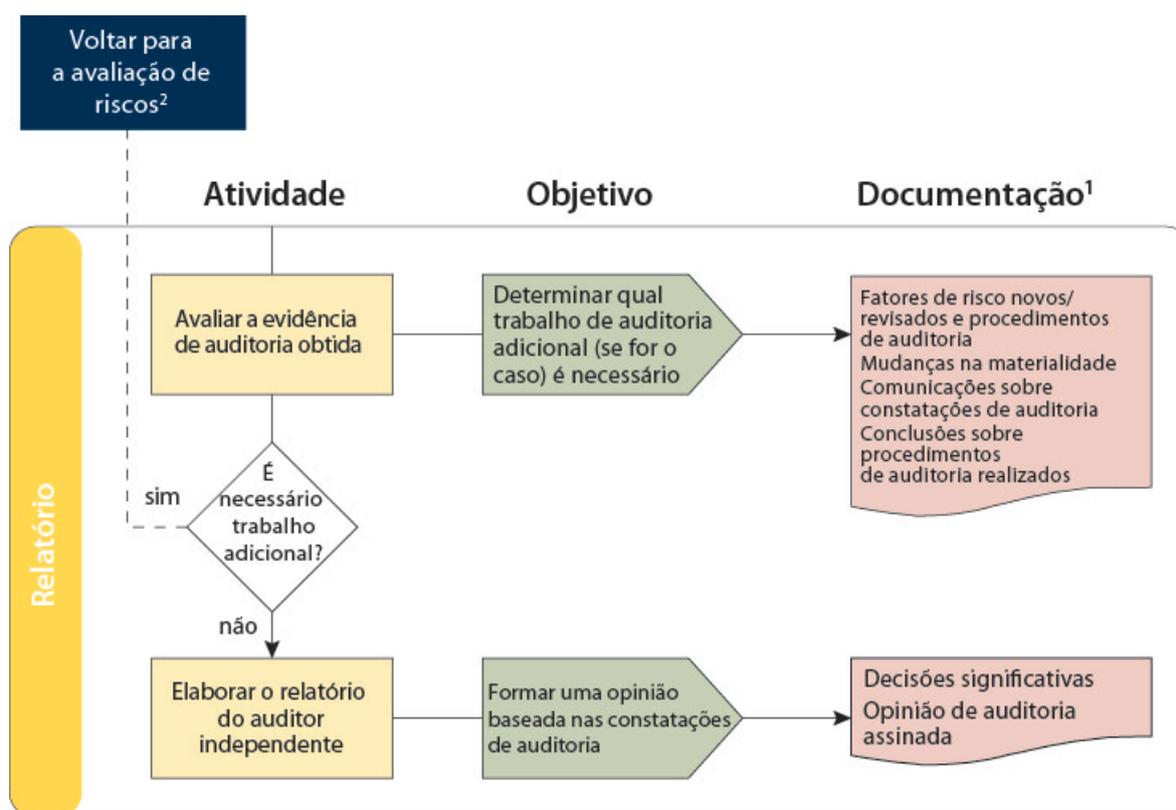
Quadro 20.0-3

	Volume e Capítulos
Eventos subsequentes	V1 – 13
Continuidade operacional	V1 – 14
Documentação de auditoria	V1 – 16
Comunicação de constatações da auditoria	V2 – 19
Relatório do auditor independente	V1 – 17

21. Avaliação da Evidência de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria de modo que possam ser obtidas conclusões para servirem de base para a opinião de auditoria.	220, 330, 450, 520, 540

Quadro 21.0-1



Nota:

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	Trechos Relevantes das NBC TAs
220.15	<p>O sócio do trabalho deve assumir a responsabilidade pela:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria de acordo com as normas técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis (ver itens A13 a A15 e A20); e (b) emissão do relatório apropriado nas circunstâncias.
220.16	<p>O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade de realizar as revisões de acordo com as políticas e os procedimentos de revisão da firma (ver itens A16, A17 e A20).</p>
220.17	<p>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).</p>
220.18	<p>O sócio encarregado do trabalho deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinar que foi designado um revisor do controle de qualidade do trabalho; (b) discutir assuntos significativos que surgem 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).
220.20	<p>O revisor do controle de qualidade do trabalho deve realizar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões tiradas na elaboração do parecer do auditor independente. Essa avaliação deve envolver:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) discussão de assuntos significativos com o sócio do trabalho; (b) revisão das demonstrações contábeis e do relatório proposto; (c) revisão da documentação selecionada de auditoria relativa aos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e das conclusões obtidas; e (d) avaliação das conclusões atingidas ao elaborar o relatório e consideração se o relatório é apropriado (ver itens A26, A27 e A29 a A31).

21.1 Visão Geral

Após a execução dos procedimentos de auditoria planejados, será feita uma avaliação dos resultados. Ela incluiria uma revisão da documentação de auditoria e discussões com a equipe do trabalho e de quaisquer mudanças nos planos de auditoria em decorrência dos procedimentos executados. Algumas das considerações-chave estão especificadas a seguir.

Quadro 21.1-1

Controle de Qualidade	É responsabilidade do sócio encarregado do trabalho assegurar a execução de revisões de arquivo de acordo com as políticas e os procedimentos de revisão da firma, e que a opinião do auditor seja apropriada.
Consulta	O sócio encarregado do trabalho é responsável por assegurar que: <ul style="list-style-type: none"> • a equipe de trabalho tenha realizado consultas apropriadas (internamente na firma ou externamente com terceiros) sobre assuntos difíceis ou controversos; e • as conclusões resultantes das consultas tenham sido documentadas e implementadas.
Revisão de Controle de Qualidade do Trabalho (RCQT)	Quando a política da firma requer uma revisão de controle de qualidade do trabalho (RCQT), o sócio encarregado do trabalho deve: <ul style="list-style-type: none"> • assegurar que seja indicado um revisor de controle de qualidade do trabalho qualificado; • discutir assuntos de auditoria significativos com o revisor de controle de qualidade do trabalho; e • não datar o relatório do auditor independente até a conclusão do RCQT.

O objetivo do auditor é estar satisfeito de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas, e que tenha sido emitido um relatório do auditor adequadamente redigido.

A avaliação da evidência de auditoria obtida trataria dos assuntos especificados a seguir.

Quadro 21.1-2

<p>Materialidade</p>	<p>Os valores estabelecidos para materialidade global e materialidade para execução da auditoria ainda são apropriados no contexto dos resultados financeiros efetivos da entidade?</p> <p>Se uma materialidade global (para as demonstrações contábeis como um todo) inferior à inicialmente determinada é apropriada, o auditor deve determinar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se é necessário rever a materialidade para execução da auditoria; e • se a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais continuam apropriados.
<p>Risco</p>	<p>Considerando as constatações da auditoria, as avaliações de risco de distorção relevante no nível de afirmações ainda são apropriadas? Em caso negativo, as avaliações de risco seriam revistas e os procedimentos de auditoria planejados adicionais seriam modificados.</p>
<p>Distorções</p>	<p>O efeito de distorções identificadas e distorções não corrigidas sobre a auditoria foi considerado?</p> <p>Foram consideradas as razões das distorções/dos desvios? Elas podem indicar um risco não identificado ou uma deficiência significativa no controle interno.</p> <p>A estratégia global de auditoria e o plano de auditoria precisam ser revisados? Isso aplicar-se-ia quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicam que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes; ou • o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade. <p>Foram executados procedimentos de auditoria adicionais para determinar se permanecem distorções (em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações) nos casos em que foi solicitada à administração a correção das distorções?</p>
<p>Fraude</p>	<p>As informações obtidas com outros procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas realizadas indicam a presença de um ou mais fatores de risco de fraude?</p> <p>Os procedimentos analíticos executados próximo do final da auditoria indicam um risco de distorção relevante devido a fraude não identificado anteriormente?</p>

<p>Fraude (continuação)</p>	<p>As distorções relevantes foram avaliadas para determinar se uma distorção indica fraude?</p> <p>Em caso positivo, avaliar as implicações da distorção em relação a outros aspectos da auditoria, especialmente à confiabilidade das representações da administração. É improvável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada.</p> <p>Existe alguma razão para acreditar que a administração poderia estar envolvida nas distorções identificadas, relevantes ou não, em decorrência de fraude?</p> <p>Em caso positivo, reavaliar a avaliação dos riscos de distorção relevante devido a fraude e seu impacto resultante sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. Além disso, considerar se as circunstâncias ou condições indicam possível conluio envolvendo empregados, administração ou terceiros ao reconsiderar a confiabilidade de evidência obtida anteriormente.</p> <p>No caso de terem sido identificados riscos de fraude, é possível confirmar que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes em decorrência de fraude? Se não for possível, determinar as implicações para a auditoria, incluindo se elas colocam em questão a capacidade de continuar a execução da auditoria.</p>
<p>Evidência</p>	<p>Foi obtida evidência apropriada suficiente para reduzir os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis a um nível aceitavelmente baixo? Considerar a necessidade de execução de procedimentos adicionais.</p>
<p>Procedimentos Analíticos</p>	<p>Os procedimentos analíticos executados no estágio de revisão final da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • corroboram as constatações da auditoria; ou • identificam riscos de distorção relevante não considerados anteriormente?

21.2 Reavaliar a Materialidade

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
450.10	Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve rever a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 para confirmar se ela continua apropriada no contexto do resultado efetivo da entidade (ver itens A11 e A12).

Antes de o auditor avaliar os resultados da execução de procedimentos e quaisquer distorções resultantes destes, o primeiro passo é reavaliar os valores estabelecidos para materialidade global e materialidade para execução da auditoria. Isso é necessário porque a determinação inicial de materialidade será frequentemente baseada em estimativas dos resultados financeiros da entidade, e os resultados efetivos podem ser diferentes. Os fatores que levariam a uma mudança incluem:

- determinação inicial de materialidade não é mais apropriada no contexto do resultado financeiro efetivo da entidade;
- são disponibilizadas novas informações (como expectativas de usuários) que teriam levado o auditor a determinar um valor (ou valores) diferente inicialmente; e
- distorções inesperadas que podem fazer com que o valor da materialidade para uma classe específica de transação, saldo contábil ou divulgação seja excedido.

Sempre que uma revisão for necessária, o auditor deve considerar e documentar o impacto dos riscos avaliados e a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria necessários.

Se for necessária uma materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis como um todo, determinar também se é necessário rever a materialidade para execução da auditoria. Em caso positivo, determinar se a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais continuam apropriadas.

PONTO A CONSIDERAR

No caso de a materialidade precisar ser revista, não esperar até o final da auditoria para fazer a mudança. Se a materialidade for baixada, é possível que sejam necessárias alterações nas avaliações de riscos e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

21.3 Alterações nas Avaliações de Riscos

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.25	Com base nos procedimentos de auditoria executados e na evidência de auditoria obtida, o auditor deve avaliar, antes da conclusão da auditoria, se as avaliações de riscos de distorção relevante no nível de afirmações continuam apropriadas (ver itens A60 e A61).

A avaliação de riscos no nível de afirmações será frequentemente baseada em evidência de auditoria disponível antes da execução de procedimentos adicionais de auditoria. Durante o tempo de execução desses procedimentos, podem ser obtidas novas informações que exigirão uma modificação na avaliação de riscos original.

Por exemplo, na auditoria de estoques, o nível avaliado de risco para a afirmação de integridade pode ser baixo, com base na expectativa de que o controle interno está operando de maneira efetiva. Se um teste de controles indica que o controle interno não é efetivo, precisaria ser alterada a avaliação de riscos e executados procedimentos adicionais de auditoria para reduzir o risco a um nível aceitavelmente baixo. O mesmo vale para quaisquer procedimentos de auditoria executados quando os resultados não correspondem às expectativas.

Alguns pontos a serem considerados ao determinar se a avaliação de riscos original foi alterada ou não estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 21.3-1

<p>Controle Interno</p>	<p>Testes de controles</p> <ul style="list-style-type: none"> Os resultados da aplicação de testes de controles suportam o nível de redução de risco planejado com base em sua efetividade operacional? <p>Transgressão da administração</p> <ul style="list-style-type: none"> Existe alguma evidência de transgressão de controles internos pela administração? <p>Deficiências de controle</p> <ul style="list-style-type: none"> Alguma possível distorção é resultante de uma deficiência de controle interno que deveria ser imediatamente levada ao conhecimento da administração?
<p>Natureza da Evidência de Auditoria Obtida</p>	<p>Novos fatores de risco</p> <ul style="list-style-type: none"> A evidência identifica novos fatores de risco, fatores de risco de fraude ou transgressão da administração? <p>Evidência contraditória</p> <ul style="list-style-type: none"> A evidência obtida contradiz outras fontes de informações disponíveis? <p>Evidência conflitante</p> <ul style="list-style-type: none"> A evidência obtida entra em conflito com o atual entendimento da entidade? <p>Políticas contábeis</p> <ul style="list-style-type: none"> Há evidência de que as políticas contábeis da entidade não são sempre aplicadas de maneira uniforme? <p>Relações imprevisíveis</p> <ul style="list-style-type: none"> A evidência comprova as relações entre dados financeiros e não financeiros? <p>Fraude</p> <ul style="list-style-type: none"> Existe evidência de quaisquer padrões, esquisitices, exceções ou desvios encontrados na execução de testes que poderiam indicar a ocorrência de possível fraude (incluindo transgressão da administração)? <p>Confiabilidade das representações</p> <ul style="list-style-type: none"> Há evidência que questione a confiabilidade de representações feitas pela administração ou pelos responsáveis pela governança?

Natureza das Distorções	<p>Tendenciosidade nas estimativas</p> <ul style="list-style-type: none"> As distorções encontradas em estimativas contábeis e mensurações do valor justo indicam um possível padrão de tendenciosidade da administração? <p>Distorções</p> <ul style="list-style-type: none"> As distorções, individualmente ou combinadas com todas as outras distorções não corrigidas, constituem distorção relevante nas demonstrações contábeis tomadas em conjunto?
--------------------------------	--

Quando a avaliação de riscos original é alterada, os detalhes devem ser documentados e deve ser revisada a avaliação de riscos. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria detalhado foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada. Esses detalhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos de auditoria planejados ou a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

PONTO A CONSIDERAR

Designar um tempo no orçamento da auditoria para a equipe do trabalho de auditoria discutir suas constatações (como um grupo) imediatamente após a conclusão do trabalho. Os assuntos descritos no quadro anterior poderiam servir de base para a pauta. Lembrar que a detecção de fraude muitas vezes acontece juntando-se informações sobre assuntos menos importantes e aparentemente insignificantes.

21.4 Avaliação do Efeito de Distorções

Item	Objetivos da NBC TA
450.3	<p>Para efeito desta Norma, o objetivo do auditor é avaliar:</p> <p>(a) o efeito de distorções identificadas na auditoria; e</p> <p>(b) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
450.5	O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais (ver itens A2 e A3).
450.6	<p>O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se:</p> <p>(a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes (ver item A4); ou</p> <p>(b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria aproxima-se da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 (ver item A5).</p>
450.7	Se, por solicitação do auditor, a administração examinou uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação e corrigiu distorções que foram detectadas, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar se continua havendo distorções (ver item A6).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
450.8	O auditor deve comunicar tempestivamente ao nível apropriado da administração todas as distorções detectadas durante a auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 7). O auditor deve solicitar que a administração corrija essas distorções. (ver itens A7 a A9).
450.9	Se a administração recusar-se a corrigir algumas das distorções reportadas pelo auditor, este deve obter o entendimento sobre as razões pelas quais a administração decidiu por não efetuar as correções e deve considerar esse entendimento ao avaliar se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes (ver item A10).
450.11	O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar: <ul style="list-style-type: none"> (a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (ver itens A13 a A17, A19 e A20); e (b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A18).
450.12	O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento (NBC TA 260, item 7). A comunicação do auditor deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas (ver itens A21 a A23).
450.13	O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.
450.14	O auditor deve solicitar representação formal da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre se acreditam que os efeitos de distorções não corrigidas são não relevantes, individualmente e em conjunto, para as demonstrações contábeis como um todo. O resumo desses itens (demonstrativo de ajustes não registrados) deve estar incluído na representação formal ou anexo a ela (ver item A24).
540.18	O auditor deve avaliar, com base nas evidências de auditoria, se as estimativas contábeis nas demonstrações contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável ou se apresentam distorção (ver itens A116 a A119).

O objetivo da avaliação de distorções é determinar o efeito sobre a auditoria e se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais.

Podem ser necessárias revisões da estratégia de auditoria e dos planos de auditoria detalhados quando:

- a natureza ou as circunstâncias de distorções identificadas indicam que podem existir outras distorções que, em conjunto com distorções conhecidas, poderiam exceder a materialidade para execução da auditoria; ou
- o conjunto das distorções identificadas e não corrigidas se aproxima da materialidade para execução da auditoria ou a excede.

PONTO A CONSIDERAR

Lembrar que sempre haverá o risco de distorções não detectadas nas demonstrações contábeis. Isso ocorre por causa das limitações inerentes de uma auditoria descritas no Volume 1, Capítulo 3.1, deste Guia.

Distorções podem surgir nas áreas descritas no quadro a seguir.

Quadro 21.4-1

Fonte	Descrição
Imprecisões ou Fraude	Podem ser cometidos erros pelo pessoal da entidade na coleta ou no processamento de dados usados como base para a elaboração das demonstrações contábeis. Isso incluiria, também, erros cometidos no corte do final do período. Além de identificar distorções específicas, o auditor pode também: <ul style="list-style-type: none"> • quantificar os erros em uma população específica (como vendas) por meio de amostragem por unidade monetária. Um provável conjunto de distorções pode ser projetado quando uma amostra representativa é usada; e • considerar a natureza de distorções identificadas. Se houver diversas distorções que afetam um saldo específico ou de um estabelecimento, elas podem indicar um risco de distorção relevante devido a fraude.
Omissões ou Fraude	Algumas transações podem não ser registradas, por erro ou deliberadamente, sendo que esta última constituiria fraude.
Transações Significativas	A falta de justificativa para transações significativas (não usuais ou fora do curso normal do negócio) poderia ter a intenção de manipular as demonstrações contábeis ou ocultar a apropriação indébita de ativos.
Lançamentos no Livro Diário	Podem ter ocorrido lançamentos impróprios ou não autorizados no livro diário ao longo do período ou no final do período. Esses lançamentos poderiam ser usados para manipular valores informados nas demonstrações contábeis.
Erros em Estimativas	As estimativas da administração podem calcular incorretamente, ignorar ou interpretar mal certos fatos, usar premissas falhas ou conter algum elemento de tendenciosidade se a estimativa da entidade não se enquadrar em uma faixa de variação aceitável. As estimativas também poderiam ser deliberadamente distorcidas para manipular resultados das demonstrações contábeis.

Fonte	Descrição
Erros em Valores Justos	Podem ocorrer desacordos com os julgamentos da administração em relação ao valor justo de certos ativos, passivos e componentes do patrimônio que devem ser mensurados ou divulgados pelos valores justos de acordo com a estrutura financeira.
Seleção e Aplicação de Políticas Contábeis	Podem ocorrer desacordos com a administração em relação à seleção e ao uso de certas políticas contábeis.
Distorções Não Corrigidas no Patrimônio Líquido Inicial	Distorções de períodos anteriores não corrigidas seriam refletidas no patrimônio líquido inicial. Se não forem ajustadas, elas também podem causar distorção nas demonstrações contábeis do período corrente.
Reconhecimento de Receita	Superavaliação ou subavaliação de receita (por exemplo, reconhecimento prematuro de receita, registro de receita fictícia, ou transferência indevida de receita para um período posterior).
Deficiências do Controle Interno	As distorções podem ser resultantes de deficiências inesperadas do controle interno. Isso seria discutido ou comunicado à administração, e seria considerada a execução de trabalho adicional para identificar outras distorções que possam existir.
Apresentação ou Divulgações de Demonstrações Contábeis	Certas divulgações de demonstrações contábeis exigidas pela estrutura contábil podem ser omitidas, incompletas ou imprecisas.

Agrupamento de Distorções Identificadas

As distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais devem ser agrupadas. Elas também podem ser classificadas em distorções factuais, distorções de julgamento e distorções projetadas.

PONTO A CONSIDERAR

A maioria das distorções quantitativas pode ser agrupada de forma que o impacto geral sobre as demonstrações contábeis possa ser avaliado. Entretanto, algumas distorções (tais como divulgações incompletas ou imprecisas de demonstrações contábeis) e constatações qualitativas (tais como a possível existência de fraude) não podem ser agrupadas. Essas distorções devem ser documentadas e avaliadas individualmente.

Para possibilitar a avaliação do efeito agregado de distorções não corrigidas, elas podem ser documentadas centralmente em um papel de trabalho mantido centralizadamente. Isso fornecerá um resumo de todas as distorções não corrigidas não triviais que foram identificadas.

O impacto de distorções agrupadas pode ser considerado em diversos estágios do processo de agrupamento, como segue.

Quadro 21.4-2

Impacto de Distorções Agrupadas	
Considerar o Impacto de Distorções Não Corrigidas sobre:	Um saldo contábil ou uma classe específica de transação.
	O total de ativos e passivos circulantes.
	O total de ativos e passivos.
	O total de receitas e despesas (lucro antes do imposto de renda).
	O lucro líquido.

Uma possível abordagem para o agrupamento de distorções está apresentada no quadro a seguir.

Nota: O nível de distorções (100€) foi considerado trivial e, portanto, não será acumulado.

Quadro 21.4-3

Resumo de Distorções Identificadas

Descrição	Circunstâncias da Ocorrência	PT Ref.	Valor Avaliado a Maior (Menor)				Corrigido?
			Ativo	Passivo	Lucro antes do Imposto de Renda	Patrimônio Líquido	
Não provisionamento para pagamento de aluguel	Factual — Resultante de supervisão			(5.500)	5.500	4.125	Sim
Vendas não registradas	Projeção de amostra representativa		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Sim
Compensação de contas a receber com contas a pagar	Factual — Erro de classificação		(5.500)	(5.500)			Sim
Bens de capital registrados como despesa	Julgamento — Erro na aplicação de política contábil		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Sim
Total de distorções identificadas durante a auditoria			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Distorções corrigidas pela administração			31.500	11.000	20.500	15.375	
Total de distorções não corrigidas			0	0	0	0	

As distorções identificadas devem ser discutidas tempestivamente com a administração com a solicitação de correção. As correções poderiam afetar os saldos das demonstrações contábeis ou retificar divulgações inadequadas das demonstrações contábeis. Os passos envolvidos no tratamento de distorções identificadas estão especificados a seguir.

Quadro 21.4-4

Tratamento de Distorções Identificadas	
Reavaliar Materialidade	Considerar se pode ser necessário rever a materialidade global antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, com base nos resultados financeiros efetivos.
Considerar as Razões e o Impacto sobre o Plano de Auditoria	<p>Considerar as razões para as distorções identificadas durante a auditoria. Isso inclui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • possíveis indicadores de fraude; • possível existência de outras distorções; • existência de um risco não identificado; ou • uma deficiência significativa no controle interno. <p>Considerando as constatações mencionadas, determinar se a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria precisam ser revisados. Isso seria necessário quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • puderem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes; ou • o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade.
Solicitar que a Administração Faça as Correções	Pedir à administração que corrija todas as distorções identificadas que não aquelas claramente triviais.
Pedir à Administração que Execute Procedimentos Adicionais	Se o valor preciso da distorção em uma população não for conhecido (como em uma projeção de distorções identificadas em uma amostra de auditoria), pedir que a administração execute procedimentos para determinar o valor efetivo da distorção e depois faça os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis. Quando isso ocorre, o auditor precisará executar alguns procedimentos de auditoria adicionais para determinar se permanece alguma distorção.

Tratamento de Distorções Identificadas	
A Administração se Recusa a Corrigir Algumas ou Todas as Distorções	<p>Se a administração se recusa a corrigir algumas ou todas as distorções:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obter entendimento das razões da administração para não fazer as correções e levar esse entendimento em consideração ao avaliar se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante; • comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança, incluindo seu efeito sobre a opinião no relatório do auditor independente (a menos que proibido por lei ou regulamento); e • solicitar que os responsáveis pela governança corrijam as distorções que continuam sem correção da administração.

Ao formar uma conclusão sobre se as distorções não corrigidas (individualmente ou em conjunto) fariam com que as demonstrações contábeis apresentassem distorções relevantes, o auditor consideraria os fatores relacionados no quadro a seguir.

Quadro 21.4-5

Considerar	
Existe uma Distorção Relevante?	<p>A magnitude e a natureza das distorções em relação a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • demonstrações contábeis como um todo; • classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações; e • circunstâncias específicas de sua ocorrência.
	<p>As limitações inerentes dos testes baseados em julgamento ou estatísticos. Sempre existe a possibilidade de algumas distorções não serem encontradas.</p>
	<p>Qual a proximidade entre o provável nível de distorções não corrigidas em conjunto e o(s) nível(is) de materialidade? Os riscos de distorção relevante aumentam à medida que o provável nível de distorções em conjunto se aproxima do limite de materialidade.</p>
	<p>Considerações quantitativas ou a possibilidade de fraude quando distorções de valor relativamente baixo poderiam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.</p>
	<p>O efeito de distorções não corrigidas relacionadas com períodos anteriores.</p>

É responsabilidade da administração ajustar as demonstrações contábeis para corrigir distorções relevantes (incluindo divulgações inadequadas) e implementar quaisquer ações necessárias.

Considerações Qualitativas

Algumas distorções podem ser avaliadas como relevantes (individualmente ou quando consideradas com outras distorções acumuladas durante a auditoria), mesmo se forem inferiores à materialidade global. Os exemplos desses assuntos estão apresentados a seguir.

Quadro 21.4-6

Distorções que:	Descrição
Afetam Cumprimento	Não cumprimento de exigências regulatórias, acordos de dívida ou outras exigências contratuais.
Mascaram Mudanças	Por exemplo, mudança nos rendimentos ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor.
Aumentam a Remuneração da Administração	Distorção que asseguraria o cumprimento dos requisitos para bônus ou outros incentivos de remuneração.
Exercem Impacto sobre Outras Partes	Por exemplo, partes externas e partes relacionadas.
Afetam o Entendimento dos Usuários	Omissão de informações (não requeridas especificamente), mas que, na opinião do auditor, são importantes para que os usuários entendam a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa da entidade.
São Irrelevantes no Momento, mas Significativas no Futuro	Seleção ou aplicação incorreta de política contábil que tem efeito irrelevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros.
Cláusulas Bancárias	Um valor relativamente baixo poderia ser altamente relevante para a entidade se resultasse na violação de cláusula bancária ou de empréstimo.
Afetam Índices de Desempenho	Afeta os índices usados para avaliar a posição financeira, os resultados das operações ou os fluxos de caixa da entidade.

Representações Formais

A responsabilidade da administração deve ser evidenciada por meio da obtenção de representação formal da administração. Essa representação especificará que quaisquer distorções não corrigidas (anexar ou incluir uma lista) são, na opinião da administração, irrelevantes individualmente ou em conjunto. Se a administração discorda com a avaliação das distorções, ela pode acrescentar em sua representação formal um texto como o que segue:

“Não concordamos que os itens... e ...constituem distorções porque [descrever as razões].”

Nota: Quando o auditor comunica constatações aos responsáveis pela governança, é necessário identificar as distorções não corrigidas individualmente.

Quando as distorções não corrigidas pela administração são comunicadas aos responsáveis pela governança e as correções ainda não foram feitas, o auditor deve obter uma representação semelhante. Ela especificaria que os responsáveis pela governança também acreditam que os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individualmente e em conjunto, para as demonstrações contábeis como um todo. Um resumo desses itens também está incluído nas representações por escrito ou anexo a elas.

21.5 Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
330.26	O auditor deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. Para formar uma opinião, o auditor deve considerar todas as evidências de auditoria relevantes, independentemente do fato de ela parecer corroborar ou contradizer as afirmações nas demonstrações contábeis (ver item A62).
330.27	Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, o auditor deve expressar opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações contábeis.

O objetivo geral é obter evidência apropriada e suficiente para reduzir os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis a um nível aceitavelmente baixo.

O que constitui evidência de auditoria apropriada e suficiente é, em última análise, uma questão de julgamento profissional. Ela será baseada principalmente na execução satisfatória dos procedimentos adicionais de auditoria planejados para tratar dos riscos de distorção relevante avaliados. Eles incluem quaisquer procedimentos adicionais ou modificados executados para tratar mudanças identificadas na avaliação original de riscos. Alguns dos fatores a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria incluem os fatores descritos no quadro a seguir.

Quadro 21.5-1

Avaliação da Suficiência e da Adequação da Evidência de Auditoria	
Fatores a Considerar	<p>Materialidade das distorções</p> <ul style="list-style-type: none"> Qual a importância de uma distorção em uma afirmação ser tratada, e qual a probabilidade de ela ter efeito relevante (individualmente ou em conjunto com outras possíveis distorções) sobre as demonstrações contábeis? <p>Respostas da administração</p> <ul style="list-style-type: none"> Como é a receptividade da administração às constatações de auditoria, e qual a eficácia do controle interno no tratamento dos fatores de risco? <p>Experiência anterior</p> <ul style="list-style-type: none"> Qual foi a experiência anterior com execução de procedimentos semelhantes, e foi identificada alguma distorção?

Avaliação da Suficiência e da Adequação da Evidência de Auditoria	
Fatores a Considerar (continuação)	<p>Resultados de procedimentos de auditoria executados</p> <ul style="list-style-type: none"> Os resultados de procedimentos de auditoria executados suportam os objetivos e há alguma indicação de fraude ou erro? <p>Qualidade das informações</p> <ul style="list-style-type: none"> A fonte e a confiabilidade das informações disponíveis são apropriadas para suportar as conclusões de auditoria? <p>Capacidade de persuasão</p> <ul style="list-style-type: none"> Quão persuasiva (convicente) é a evidência de auditoria? <p>Entendimento da entidade</p> <ul style="list-style-type: none"> A evidência obtida suporta ou contradiz os resultados dos procedimentos de avaliação de riscos (que foram executados para obter entendimento da entidade e seu ambiente, incluindo controle interno)?

Se não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor expressa uma opinião com ressalva ou abstém-se de expressar uma opinião.

21.6 Procedimentos Analíticos Finais

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
520.6	O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria os quais o auxiliam 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).

Além de executar procedimentos analíticos para fins de avaliação de riscos e depois como um procedimento substantivo, o auditor deve aplicar procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria ao formar uma conclusão geral (NBC TA 520).

Os objetivos da execução desses procedimentos analíticos finais são:

- identificar um risco anteriormente não considerado de distorção relevante;
- assegurar que as conclusões formadas durante a auditoria sobre componentes ou elementos individuais das demonstrações contábeis possam ser corroborados; e
- auxiliar a se chegar à conclusão geral sobre a razoabilidade das demonstrações contábeis.

Se forem identificados novos riscos ou relações inesperadas entre dados, o auditor pode precisar reavaliar os procedimentos de auditoria planejados ou executados.

21.7 Constatações e Assuntos Significativos

A etapa final do processo de avaliação é registrar todas as constatações e todos os assuntos significativos em um documento de conclusão de trabalho. Esse documento pode incluir:

- todas as informações necessárias para entender as constatações ou os assuntos significativos; ou
- referências cruzadas, conforme apropriado, com outra documentação de auditoria de suporte disponível.

Esse documento também incluiria conclusões sobre informações identificadas pelo auditor relacionadas com assuntos significativos que são inconsistentes com as conclusões finais ou contradizem-nas. Entretanto, essa exigência não se estende à retenção de documentação que seja incorreta ou que tenha sido substituída, como minuta de demonstrações contábeis provavelmente incompletas.

21.8 Estudos de Caso — Avaliação de Evidência de Auditoria

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Em decorrência da execução dos procedimentos de auditoria planejados, foram observadas as distorções não ajustadas e os assuntos a seguir.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

18 de fevereiro de 20X3

Trecho do Resumo de Possíveis Ajustes – Defta

Descrição	Circunstâncias da Ocorrência	PT Ref.	Valor Avaliado a Maior (Menor)				
			Ativo	Passivo	Lucro antes do Imposto de Renda	Patrimônio Líquido	Corrigido?
<i>Erros em cálculo de avaliação de estoque.</i>	<i>O novo estoquista cometeu alguns erros.</i>	D.300	(19.000)		(19.000)	(15.200)	Sim
<i>Despesas pessoais pagas por meio da Defta e não registradas em conta de acionista.</i>	<i>Identificadas durante testes de despesas. Isso gerou trabalho adicional para identificar itens semelhantes.</i>	550.8		(4.800)	(4.800)	(3.840)	Sim

Descrição	Circunstâncias da Ocorrência	PT Ref.	Valor Avaliado a Maior (Menor)				Corrigido?
			Ativo	Passivo	Lucro antes do Imposto de Renda	Patrimônio Líquido	
<i>Contas a receber de clientes vencidas há mais de 90 dias e nenhum pagamento subsequente recebido.</i>	<i>Revisão das contas vencidas e pagamentos subsequentes.</i>	C.305	12.000		12.000	9.600	Sim
Total de distorções identificadas durante a auditoria			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Distorções corrigidas pela administração			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Total de distorções não corrigidas			0	0	0	0	

Além disso, na lista anterior seria incluída uma referência cruzada com onde foi executado trabalho adicional para assegurar que não existem distorções similares ou que a distorção não é indicativa de assunto mais sério como transgressão da administração.

Trecho do Memorando para Arquivo Referente à Avaliação de Evidência de Auditoria

Constatação da Auditoria	Resposta Planejada
<i>Diversos erros de transcrição na avaliação de estoque resultaram em uma subavaliação do estoque no valor de 19.000€.</i>	<i>A natureza dos erros deve ser revisada para identificar áreas de deficiência do controle interno. Deve ser executado trabalho adicional para assegurar que todos os erros significativos já foram descobertos. Incluir comentário na carta da administração.</i>
<i>Durante os testes de despesas, descobriu-se que 4.800€ de despesas de manutenção de equipamentos referiam-se aos custos de serviços para o Mercedes-Benz SUV de Suraj.</i>	<i>Deve ser executado trabalho adicional para identificar quaisquer outras transações não identificadas relacionadas com uso pessoal. No caso de serem encontradas, considerar se constituem lapso de integridade da administração e indicador de possível fraude.</i>

Constatação da Auditoria	Resposta Planejada
<p><i>Durantes os testes de contas a receber, observamos que algumas contas estavam vencidas há mais de 90 dias e nenhum pagamento referente a estas tinha sido recebido durante os testes. Embora Suraj tenha assegurado que essas contas são cobráveis (uma vez que o cliente confirmou o saldo), a cobrança parece improvável. Registradas como erro não ajustado.</i></p>	<p><i>Continuar a monitorar recebimentos de caixa até a data do trabalho relacionado com eventos subsequentes. Revisar o histórico de cobrança dos clientes no passado e tentar obter mais informações sobre as empresas.</i></p>
<p><i>Algumas das ferramentas e dos equipamentos nos registros contábeis parecem não ser mais usados. Foram compradas máquinas que fazem o mesmo trabalho em uma fração do tempo. A administração ainda acha que os ativos têm valor, pois ainda seriam usados no caso de quebra de uma máquina.</i></p>	<p><i>Indagar se as ferramentas e os equipamentos foram realmente usados no período anterior.</i></p> <p><i>Determinar o custo de capital das ferramentas e dos equipamentos e se é necessário dar baixa.</i></p>

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

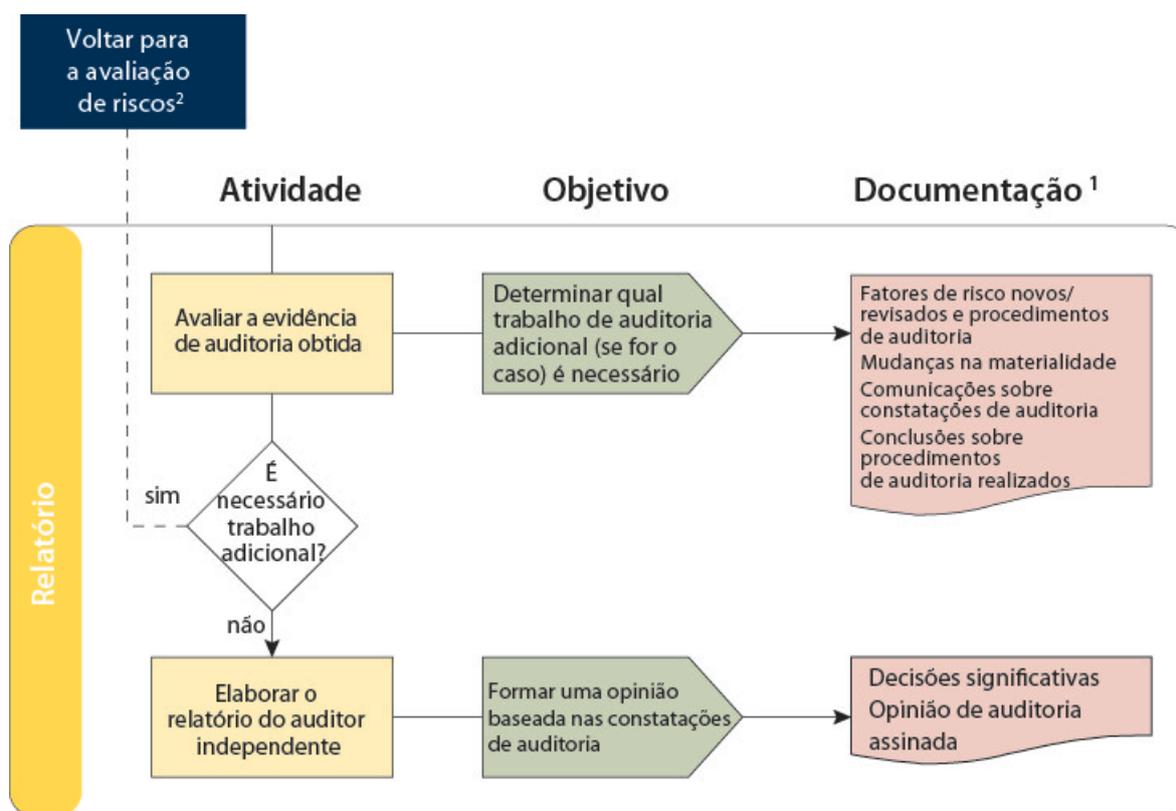
Trecho do Memorando sobre Resumo de Possíveis Ajustes

<p>Estoques <i>A listagem de estoques gerada pela nossa contagem de estoque não coincidiu com a listagem final — estoque subavaliado em 1.800€ e receita em 1.800€; ver PT D.108.</i></p> <p>Resposta de Auditoria <i>O erro foi causado pelo fato de Ruby não usar a listagem de estoques final. Nossos procedimentos substantivos serão expandidos para assegurar que todos os ajustes discutidos na contagem tenham sido refletidos na listagem final.</i></p> <p>Erro de Corte de Contas a Pagar <i>Ruby não provisionou recursos para reparações e serviços de assistência técnica para o turno. Erro identificado durante os testes de pagamentos subsequentes. Ver PT CC.110. Isso afeta o passivo e o lucro antes do imposto de renda em 900€.</i></p> <p>Resposta de Auditoria <i>O alcance dos nossos testes de corte deve ser expandido, pois Ruby estava aparentemente muito ocupada neste período para manter uma lista de todas as despesas pagas após o final do período relacionadas com o exercício fiscal de 20X2. O limite para testes baixou para 400€.</i> <i>A administração concordou em corrigir essas distorções.</i></p> <p>Preparado por: FJ Data: 24 de fevereiro de 20X3</p> <p>Revisado por: LF Data: 5 de março de 20X3</p>

22. Comunicação com os Responsáveis pela Governança

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre como promover uma comunicação recíproca eficaz entre o auditor e os responsáveis pela governança, e quais constatações de auditoria e outros assuntos devem ser comunicados.	260, 265, 450

Quadro 22.0-1



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
260.9	<p>Os objetivos do auditor são:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as suas responsabilidades em relação à auditoria das demonstrações contábeis, e uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria; (b) obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria; (c) fornecer tempestivamente aos responsáveis pela governança, as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar de modo geral o processo de relatórios contábeis; e (d) promover uma efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.10	<p>Para fins desta Norma, os termos a seguir têm os seguintes significados :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>Responsáveis pela governança</u> são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatórios contábeis. Para algumas entidades em algumas circunstâncias, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração; por exemplo, membros executivos de um conselho de administração de uma entidade do setor público ou privado, ou um sócio-diretor. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governança, ver itens A1 a A8. (b) <u>Administração</u> são as pessoas com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração; por exemplo, membros de um conselho de administração ou um sócio-diretor.
260.11	O auditor deve determinar as pessoas apropriadas dentro da estrutura da governança da entidade com as quais deve se comunicar (ver itens A1 a A4).
260.12	Quando o auditor se comunicar com um subgrupo dos responsáveis pela governança, por exemplo, um comitê de auditoria ou um indivíduo, o auditor deve determinar se também precisa se comunicar com o conselho de administração ou órgão equivalente (ver itens A5 a A7).
260.13	Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, por exemplo, uma empresa de pequeno porte em que um único proprietário administra a entidade e não há outros desempenhando função de governança. Nesses casos, se os assuntos exigidos por esta Norma são comunicados a pessoa(s) com responsabilidades administrativas, e essa(s) pessoa(s) também tem(têm) responsabilidades de governança, os assuntos não precisam ser comunicados novamente para essa(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governança. Esses assuntos estão mencionados no item 16(c). O auditor deve, não obstante, ficar satisfeito de que a comunicação com a pessoa com responsabilidades administrativas inclui todos aqueles que deveriam ser comunicados (ver item A8).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.14	<p>O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança as responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis, incluindo que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) o auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança; e (b) a auditoria das demonstrações contábeis não isenta a administração nem os responsáveis pela governança de suas responsabilidades (ver itens A9 e A10).
260.15	<p>O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria (ver itens A11 a A15).</p>
260.16	<p>O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança (ver item A16):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a visão do auditor sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade, incluindo políticas e estimativas contábeis, e divulgação nas demonstrações contábeis. Quando for o caso, o auditor deve explicar aos responsáveis pela governança porque o auditor considera uma prática contábil significativa, que é aceitável pela estrutura de relatório financeiro aplicável, como não sendo a mais apropriada para as circunstâncias específicas da entidade (ver item A17); (b) dificuldades significativas, se houver, encontradas durante a auditoria (ver item A18); (c) a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade: <ul style="list-style-type: none"> (i) assuntos importantes, se houver, decorrentes da auditoria que foram discutidos ou tratados por correspondência com a administração (ver item A19); e (ii) representações formais (por escrito) exigidas pelo auditor; e (d) outros assuntos, se houver, decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para a supervisão geral do processo de relatórios contábeis (ver item A20).
260.18	<p>O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança a forma, a época e o conteúdo geral previsto das comunicações (ver itens A28 a A36).</p>
260.19	<p>O auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança as observações significativas decorrentes da auditoria se, no julgamento profissional do auditor, a comunicação verbal não for adequada. As comunicações por escrito não precisam incluir todos os assuntos que surgiram no curso da auditoria (ver itens A37 a A39).</p>
260.21	<p>O auditor deve se comunicar tempestivamente com os responsáveis pela governança (ver itens A40 e A41).</p>
260.22	<p>O auditor deve avaliar se a comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança foi adequada para fins da auditoria. Em caso negativo, o auditor deve considerar tal aspecto em sua avaliação de riscos e na sua capacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, tomando as medidas apropriadas (ver itens A42 a A44).</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
260.23	Caso os assuntos que devem ser comunicados, conforme exigido por esta Norma, sejam comunicados verbalmente, o auditor deve incluir essa informação na documentação de auditoria, inclusive quando e a quem eles foram comunicados. Caso os assuntos tenham sido comunicados por escrito, o auditor deve reter uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6) (ver item A45).
265.09	O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria aos responsáveis pela governança (ver itens A12 a A18 e A27).
450.12	O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento (NBC TA 260, item 7). A comunicação do auditor deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas (ver itens A21 a A23).
450.13	O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

22.1 Visão Geral

A efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança é um elemento importante de toda a auditoria. Ela possibilita que:

- o auditor comunique os assuntos necessários e outros; e
- os responsáveis pela governança forneçam ao auditor informações que poderiam não estar disponíveis de outra forma. Essas informações poderiam ser úteis para o auditor no planejamento e na avaliação dos resultados.

22.2 Governança

As estruturas de governança variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências, como diferentes ambientes culturais e legais e tamanho e características de propriedade. Na maioria das entidades, a governança é uma responsabilidade coletiva dos órgãos de administração, tais como conselho de administração, conselho supervisor, sócios, proprietários, comitê de administração, conselho de governança, agentes fiduciários ou afins.

Em algumas entidades de pequeno porte, um indivíduo pode ser responsável pela governança; por exemplo, o sócio-diretor no caso de não haver nenhum outro proprietário ou haver um agente fiduciário. Nesses casos, se os assuntos devem ser comunicados à administração, eles não precisam ser novamente comunicados para as mesmas pessoas no seu papel de governança. Entretanto, se houver mais de uma pessoa responsável pela governança da entidade (tais como outros membros da família), o auditor tomaria providências para assegurar que todas as pessoas sejam adequadamente informadas.

Em outras entidades em que a governança é uma responsabilidade coletiva, as comunicações do auditor podem ser direcionadas a um subgrupo de pessoas responsáveis pela governança, tais como um comitê de auditoria. Nesses casos, o auditor determinaria se também existe a necessidade de comunicação com todos os órgãos de administração. Essa determinação seria baseada:

- nas respectivas responsabilidades do subgrupo e dos órgãos de administração;
- na natureza do assunto a ser comunicado;
- nas exigências legais ou regulatórias relevantes; e
- se o subgrupo tem autoridade para tomar medidas em relação às informações comunicadas, e se pode fornecer informações e explicações adicionais que o auditor possa precisar.

Quando as pessoas apropriadas para quem devem ser feitas as comunicações podem não ser claramente identificadas pela estrutura legal aplicável ou por outras circunstâncias do trabalho de auditoria, o auditor pode ter de discutir e decidir com a parte contratante para quais pessoas relevantes devem ser feitas as comunicações. Ao decidir com quem se comunicar, o entendimento do auditor da estrutura de governança e dos processos de uma entidade é importante. As pessoas apropriadas com as quais se deve comunicar podem variar dependendo do assunto a ser comunicado.

Quando a entidade é um componente de um grupo, as pessoas apropriadas com as quais o auditor do componente deve se comunicar dependem das circunstâncias do trabalho de auditoria e do assunto a ser comunicado. Em alguns casos, diversos componentes podem estar conduzindo os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controles internos e usando as mesmas práticas contábeis. Quando os responsáveis pela governança desses componentes são os mesmos (por exemplo, conselho de administração comum), a duplicidade pode ser evitada tratando esses componentes simultaneamente para fins de comunicação.

22.3 Assuntos a Serem Comunicados

Os assuntos de auditoria de interesse da governança incluem:

- as responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis;
- o alcance e o momento planejados da auditoria; e
- constatações significativas decorrentes da auditoria.

O auditor não precisa planejar procedimentos de auditoria com o objetivo específico de identificar assuntos de interesse da governança, a menos que especificamente solicitado ou exigido pelas normas de auditoria específicas do país ou pela legislação.

Em alguns casos, requisitos, leis ou regulamentos locais podem impor obrigações de confidencialidade que restringem as comunicações do auditor. Seria feita uma referência a tais requisitos antes da comunicação com os responsáveis pela governança.

PONTO A CONSIDERAR

Investir tempo para desenvolver relações de trabalho construtivas com os responsáveis pela governança. Isso ajudará a aumentar a eficácia das comunicações entre as partes.

Responsabilidades do Auditor

Os responsáveis pela governança devem ser informados sobre assuntos significativos e relevantes para o desempenho de sua função de supervisão do processo de relatórios contábeis. Isso inclui comunicar que:

- a auditoria das demonstrações contábeis não isenta a administração nem os responsáveis pela governança de suas responsabilidades; e
- as responsabilidades do auditor incluem:
 - formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança; e
 - comunicar assuntos significativos decorrentes da auditoria das demonstrações contábeis.

Essa exigência pode frequentemente ser cumprida mediante o fornecimento de uma cópia da carta de contratação da auditoria aos responsáveis pela governança. Com isso, os responsáveis pela governança serão informados sobre os assuntos descritos a seguir.

Quadro 22.3-1

Natureza da Comunicação	
Fornecer Cópia da Carta de Contratação da Auditoria	A responsabilidade do auditor pela execução da auditoria de acordo com as NBC TAs.
	As exigências das NBC TAs de que os assuntos significativos decorrentes da auditoria, relevantes para a supervisão dos relatórios contábeis pelos responsáveis pela governança, sejam comunicados.
	As normas de auditoria não exigem que o auditor planeje procedimentos com o objetivo de identificar assuntos complementares para comunicar aos responsáveis pela governança.
	A responsabilidade do auditor (quando aplicável) de comunicar determinados assuntos exigidos por lei ou regulamento, por acordo com a entidade, ou por requisitos adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria (por exemplo, as normas de órgão representativo nacional da classe contábil).

O Alcance e a Época Planejados da Auditoria

O objetivo de discutir o planejamento da auditoria é promover uma efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança. Entretanto, é preciso tomar cuidado para não fornecer informações detalhadas (tais como a natureza e época de procedimentos de auditoria específicos) que possam comprometer a eficácia da auditoria. Isso é especialmente importante quando alguns ou todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade.

Os assuntos a serem discutidos estão apresentados a seguir.

Quadro 22.3-2

Descrição	
O Plano de Auditoria	Detalhes gerais do plano de auditoria e seu alcance e época.
	A aplicação do conceito de materialidade na auditoria.
	Como serão tratados os riscos significativos de distorção relevante, seja devidos a fraude ou erro.
	Abordagem para controle interno relevante para a auditoria.
	Mudanças significativas nas normas contábeis e o provável impacto.
Obter Dados Fornecidos pelos Responsáveis pela Governança (Que Podem Exercer Impacto sobre os Planos de Auditoria)	Discussão sobre os objetivos e as estratégias da entidade, quaisquer comunicações significativas com órgãos reguladores, e os correspondentes riscos do negócio que podem resultar em distorções relevantes.
	Descrição da supervisão exercida sobre: <ul style="list-style-type: none"> • a adequação do controle interno, incluindo os riscos de fraude; • a competência e integridade da administração; e • as respostas a comunicações anteriores com o auditor.
	Assuntos que justificam uma atenção especial durante a auditoria.
	Solicitações para que o auditor execute procedimentos adicionais.
	Outros assuntos que podem influenciar a auditoria das demonstrações contábeis.

Descobertas Significativas Decorrentes da Auditoria

Exceto quando o assunto está relacionado com a competência ou a integridade da administração, inicialmente o auditor discutiria os assuntos de auditoria de interesse da governança com a administração. Essas discussões iniciais servem para esclarecer os fatos e os assuntos, e dar uma oportunidade à administração de fornecer informações adicionais.

A NBC TA 260 possui um apêndice (reproduzido a seguir) que fornece uma lista de assuntos específicos que devem ser comunicados aos responsáveis pela governança. Essas exigências foram tratadas em outras partes do Guia.

Quadro 22.3-3

NBC TA	Exigências de Comunicação Específicas	Item
NBC PA 01	<i>Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes</i>	30(a)
NBC TA 240	<i>Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis</i>	21, 38(c)(i), 40-42
NBC TA 250	<i>Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis</i>	14, 19, 22-24
NBC TA 265	<i>Comunicação de Deficiências de Controle Interno</i>	9
NBC TA 450	<i>Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria</i>	12-13
NBC TA 505	<i>Confirmações Externas</i>	9
NBC TA 510	<i>Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais</i>	7
NBC TA 550	<i>Partes Relacionadas</i>	27
NBC TA 560	<i>Eventos Subsequentes</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
NBC TA 570	<i>Continuidade Operacional</i>	23
NBC TA 600	<i>Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes</i>	49
NBC TA 705	<i>Modificações na Opinião do Auditor Independente</i>	12, 14, 19(a), 28
NBC TA 706	<i>Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente</i>	9
NBC TA 710	<i>Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas</i>	18
NBC TA 720	<i>Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas</i>	10, 13, 16

Alguns dos assuntos mais comuns do interesse da governança que podem ser comunicados (de preferência por escrito) estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 22.3-4

Assuntos de Auditoria	Considerações de Comunicação
Políticas Contábeis	A seleção (ou as mudanças) das principais políticas e práticas contábeis que têm ou poderiam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.
Comunicações de Períodos Anteriores	Assuntos de interesse da governança anteriormente comunicados que podem ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente.
Riscos de Distorção Relevante	O possível efeito sobre as demonstrações contábeis de quaisquer riscos relevantes (tais como litígios pendentes) que requerem divulgação nas demonstrações contábeis.
Incertezas Significativas	Incertezas significativas relacionadas com eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.
Preocupações	Condições do negócio que afetam a entidade, e planos e estratégias do negócio que podem afetar os riscos de distorção relevante. Preocupações sobre consultas da administração com outros profissionais sobre assuntos contábeis ou de auditoria.
Dificuldades Significativas Encontradas	Isso poderia incluir: <ul style="list-style-type: none"> • resolução de assuntos contábeis ou de auditoria difíceis; • documentos necessários para a auditoria não disponíveis; • pessoal não capacitado a responder perguntas; • limitações de alcance e como foram resolvidas; e • desacordos com a administração sobre assuntos que, individualmente ou em conjunto, poderiam ser importantes para as demonstrações contábeis da entidade ou para o relatório do auditor independente.
Comentários sobre a Administração da Entidade	Questões referentes à competência da administração: <ul style="list-style-type: none"> • deficiências significativas do controle interno; • questões sobre integridade da administração; • transações significativas com partes relacionadas; • atos ilícitos; e • fraude envolvendo a administração.
Ajustes de Auditoria	Ajustes de auditoria não corrigidos que têm ou poderiam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis da entidade.

Assuntos de Auditoria	Considerações de Comunicação
Distorções Não Corrigidas	Distorções não corrigidas que foram determinadas pela administração como sendo irrelevantes (que não valores triviais), individualmente ou em conjunto, para as demonstrações contábeis como um todo.
Relatório do Auditor Independente	Descrever as razões de quaisquer modificações esperadas no relatório do auditor independente.
Assuntos Acordados	Quaisquer outros assuntos acordados nos termos do trabalho de auditoria.
Outros Assuntos	Outros assuntos, se houver, decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para a supervisão geral do processo de relatórios contábeis.

PONTO A CONSIDERAR

Comunicar assuntos significativos por escrito sempre que possível. Uma carta ou um relatório constitui documento compartilhado pelas duas partes que descrevem os assuntos a serem comunicados. Se os assuntos necessários são comunicados verbalmente, pegar as atas das reuniões que podem ser compartilhadas com a entidade para servir de registro apropriado de que a comunicação foi feita.

Documentação

Quando os assuntos que devem ser comunicados segundo uma NBC TA são comunicados verbalmente, preparar notas para o arquivo que descrevam quando e para quem esses assuntos foram comunicados. Caso os assuntos tenham sido comunicados por escrito, reter uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria.

Tempestividade

Assegurar que os assuntos de auditoria de interesse sejam comunicados tempestivamente de modo que os responsáveis pela governança possam tomar as medidas adequadas.

22.4 Estudos de Caso — Comunicação com os Responsáveis pela Governança

Para detalhes dos estudos de caso, consultar Volume 2, Capítulo 2 – Introdução aos Estudos de Casos.

Estudo de Caso A – Móveis Defta

Assuntos de Auditoria de Interesse da Governança

O trecho a seguir foi extraído da carta enviada à administração e aos responsáveis pela governança.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 de março de 20X3

Sr. Suraj Defta, Gerente Administrativo
Móveis Defta
Rua West, 2.255
North Cabetown
Territórios Unidos
123-50214

Prezado Sr. Defta:

Os assuntos levantados neste relatório são decorrentes de nossa auditoria das demonstrações contábeis e referem-se a assuntos que, em nossa opinião, devem ser levados ao seu conhecimento.

Concluimos nossa auditoria das demonstrações contábeis da Móveis Defta de acordo com as normas profissionais. Esperamos emitir nosso relatório de auditoria datado de 20 de março de 20X3 assim que obtivermos a carta de representação assinada.

Nossa auditoria é realizada para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentam distorção relevante. Não é possível obter segurança absoluta devido às limitações inerentes de uma auditoria e do controle interno, que resultam em um inevitável risco de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas.

No planejamento de nossa auditoria, consideramos o controle interno sobre os relatórios contábeis para determinar a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria. Entretanto, uma auditoria de demonstrações contábeis não fornece segurança sobre a efetiva operação do controle interno na Móveis Defta. Contudo, se no decorrer de nossa auditoria, certas deficiências do controle interno chegarem ao nosso conhecimento, elas serão comunicadas a V.Sa. Favor consultar o Apêndice A desta carta (*não incluído*).

Considerando que fraude é uma ação deliberada, sempre existe o risco de distorções relevantes, fraude e outros atos ilícitos existirem e não serem detectados por nossa auditoria das demonstrações contábeis.

Apresentamos a seguir um resumo de constatações resultantes da execução da auditoria.

1. Não identificamos nenhuma distorção relevante (que não as distorções identificadas já discutidas com V.Sa. e que agora foram corrigidas) que precise ser levada ao seu conhecimento.
2. Tivemos a cooperação da administração e dos empregados durante a auditoria. Ao que nos é dado saber, também tivemos total acesso aos registros contábeis e a outros documentos que precisamos para realizar nossa auditoria. Não tivemos quaisquer desacordos com a administração, e resolvemos de maneira satisfatória todos os assuntos de auditoria, contábeis e de divulgação.

Gostaríamos de chamar sua atenção para os seguintes assuntos:

- Mudanças em pronunciamentos profissionais durante o período. Ver Apêndice B (*não incluído*).
- Outros assuntos identificados que podem ser do interesse da administração. Ver Apêndice C (*não incluído*).

Favor observar que as normas de auditoria não exigem que o auditor planeje procedimentos com o objetivo de identificar assuntos complementares para comunicar aos responsáveis pela governança. Consequentemente, uma auditoria normalmente não identificaria esses assuntos.

Esta comunicação foi preparada exclusivamente para informar a administração e não tem nenhuma outra finalidade. Não assumimos nenhuma responsabilidade em relação a terceiros que utilizem essa comunicação.

Atenciosamente,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Estudo de Caso B – Kumar & Co.

MEMORANDO PARA ARQUIVO: Comunicação aos Responsáveis pela Governança

Ajustes e constatações de auditoria

Discutimos com Raj os ajustes ao saldo do estoque e às provisões para contas a pagar. Mostramos que, por causa de suas questões familiares, ele não ficou muito tempo supervisionando a Ruby e aprovando transações neste período, de modo que ele não ficou surpreso com o fato de haver coisas faltando. Ele prometeu que Ruby fará o rastreamento de contas pagas após o final do período com o objetivo de melhorar o provisionamento para o próximo período.

Indicamos que, com exceção dos ajustes encontrados, não encontramos nenhum outro assunto relevante durante nossa auditoria e que Ruby foi muito prestativa.

Outras recomendações

Durante nossa discussão sobre controle de TI, soubemos que Ruby nunca testou o *backup* do pacote contábil e recomendamos que ela o teste para se certificar de que é possível fazer o *backup* dos registros contábeis. No caso de acidente, a perda dos registros contábeis teria impacto significativo sobre nossa capacidade de executar uma auditoria.

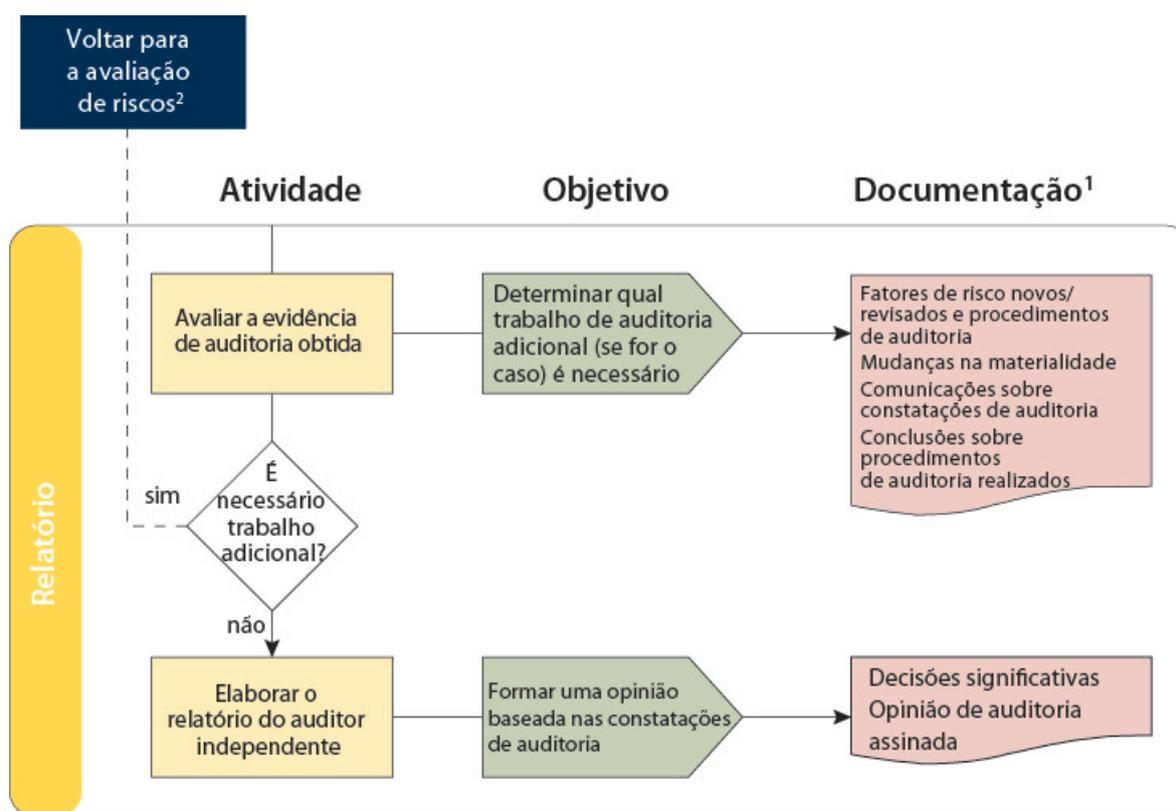
Preparado por: SL

Data: 16 de março de 20X3

23. Modificações no Relatório de Auditoria

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações sobre como expressar uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, quando necessário.	705

Quadro 23.0-1



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
705.4	<p>O objetivo do auditor é expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) o auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
705.5	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>Generalizado</u> é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos disseminados de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis que não são detectados, se houver, devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são aqueles que, no julgamento do auditor: <ul style="list-style-type: none"> (i) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis; (ii) se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações contábeis; ou (iii) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários. (b) <u>Opinião modificada</u> compreende opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião.
705.6	<p>O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ele conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes (ver itens A2 a A7); ou (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes (ver itens A8 a A12).
705.7	<p>O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.
705.8	<p>O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
705.9	O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados.
705.10	O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.
705.11	Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.
705.12	No caso de a administração se recusar a retirar a limitação mencionada no item 11, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, a menos que todos aqueles responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NCB TA 260, item 13), assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
705.13	<p>Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve determinar as implicações como segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva; ou (b) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria não adequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve: <ul style="list-style-type: none"> (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou os regulamentos aplicáveis; ou (ver itens A13 e A14) (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório de auditoria independente não for viável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
705.14	Se o auditor renunciar conforme previsto no item 13(b)(i), antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos relativos a distorções identificadas durante a auditoria que dariam origem a uma opinião modificada (ver item A15).
705.15	Quando o auditor considera necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, o seu relatório de auditoria independente não deve incluir, também, no mesmo relatório, uma opinião não modificada com relação à mesma estrutura de relatório financeiro sobre um quadro isolado das demonstrações contábeis ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos da demonstração contábil. A inclusão de uma opinião não modificada no mesmo relatório nessas circunstâncias contrariaria a opinião adversa ou a abstenção de opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A16). A NBC TA 805 trata das circunstâncias em que o auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração contábil.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
705.16	Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos requeridos pela NBC TA 700, incluir um parágrafo no seu relatório de auditoria independente que fornece uma descrição do assunto que deu origem à modificação. O auditor deve colocar esse parágrafo imediatamente antes do parágrafo da opinião no seu relatório de auditoria independente, utilizando o título “Base para opinião com ressalva,” “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado (ver item A17).
705.17	Se houver uma distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada a valores específicos nessas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir no parágrafo contendo a base para a modificação uma descrição e a quantificação dos efeitos financeiros da distorção, a menos que seja impraticável. Se não for praticável quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve especificar isso no referido parágrafo contendo a base para a modificação (ver item A18).
705.18	Se houver uma distorção relevante nas demonstrações contábeis, relacionada com as divulgações nas notas explicativas, o auditor deve incluir uma explicação sobre como as divulgações estão distorcidas no parágrafo contendo a base para a modificação.
705.19	Se houver uma distorção relevante das demonstrações contábeis, relacionada com a não divulgação de informações que devem ser divulgadas, o auditor deve: <ul style="list-style-type: none"> (a) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança; (b) descrever a natureza da informação omitida no parágrafo contendo a base para a modificação; e (c) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida (ver item A19).
705.20	Se a modificação for decorrente da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade no parágrafo contendo a base para a modificação.
705.21	Mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve descrever no parágrafo contendo a base para a modificação as razões para quaisquer outros assuntos dos quais ele está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião, assim como os respectivos efeitos (ver item A20).

23.1 Visão Geral

O auditor deve expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis em situações como as apresentadas a seguir.

Quadro 23.1-1

Situações	
Relatório Modificado Necessário (Opinião com Ressalva, Opinião Adversa ou Abstenção de Opinião)	As Demonstrações Contábeis Apresentam Distorções Relevantes Com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes. Isso incluiria distorções não corrigidas que são relevantes, a adequação ou aplicação de princípios contábeis e a falha em divulgar informações que resulta em uma distorção relevante.
	Impossibilidade de Obter Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes. Isso poderia incluir: <ul style="list-style-type: none"> • circunstâncias que estão fora do controle da entidade, tais como incêndio que destruiu registros contábeis; • circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor, tais como não conseguir acompanhar a contagem dos estoques; ou • limitações impostas pela administração, tais como não permitir que o auditor obtenha confirmação externa de certas contas a receber.

23.2 Modificações na Opinião do Auditor Independente

É necessária uma opinião de auditoria modificada quando o auditor conclui que:

- com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- não é possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Existem três tipos de opiniões modificadas, que são opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

O quadro a seguir (reproduzido da NBC TA 705.A1) ilustra como o tipo de opinião a ser expressa é afetado pelo julgamento do auditor sobre:

- a natureza do assunto que gerou a modificação; e
- a disseminação de seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis.

Quadro 23.2-1

Natureza do Assunto que Gera a Modificação	Julgamento do Auditor sobre a Disseminação de Forma Generalizada dos Efeitos ou Possíveis Efeitos sobre as Demonstrações Contábeis	
	Relevante mas NÃO Generalizado	Relevante E Generalizado
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

O uso apropriado dos três tipos de modificações está descrito no quadro a seguir.

Quadro 23.2-2

Tipo	Aplicabilidade
Opinião com Ressalva	Quando o efeito não é relevante e generalizado o suficiente para exigir uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião. Isso se aplica quando: <ul style="list-style-type: none"> • foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que existem distorções, individualmente ou em conjunto, relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações contábeis; ou • o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião. O auditor conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.
Redação	“Exceto pelos efeitos (ou possíveis efeitos) do assunto descrito no parágrafo ‘Base para opinião com ressalva’, ...”
Opinião Adversa	Quando os efeitos de distorções são relevantes e generalizados. Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis.
Redação	“Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo ‘Base para opinião adversa’, ... as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente ...”

Tipo	Aplicabilidade
Abstenção de Opinião	<p>Quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, poderia ser relevante e generalizado. Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados.</p> <p>Isso também se aplica em circunstâncias extremamente raras quando não é possível formar uma opinião devido à possível interação de múltiplas incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre as demonstrações contábeis. Isso se aplica mesmo quando o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a cada uma das incertezas individualmente.</p>
Redação	<p>“Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo ‘Base para abstenção de opinião’, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis.”</p>

A única alternativa para não emitir uma opinião adversa ou com ressalva seria renunciar ao trabalho (quando permitido) ou não emitir uma opinião.

Quando uma modificação é necessária, os detalhes seriam fornecidos em um “parágrafo sobre a base para a modificação” como o descrito a seguir.

Quadro 23.2-3

Parágrafo sobre a Base para a Modificação	<p>Objetivo Descrever os detalhes da modificação em um parágrafo separado (redigido de maneira uniforme na medida do possível) incluído antes do parágrafo de opinião ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis. O título do parágrafo seria “Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa”, “Base para abstenção de opinião”.</p> <p>Redação O parágrafo incluiria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as razões substantivas para a ressalva; • a menos que seja impraticável, a quantificação dos possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis de modificações que envolvam valores específicos nas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas). Isso incluiria a quantificação dos efeitos sobre os saldos contábeis, as classes de transações e as divulgações afetadas, além do efeito sobre o lucro antes dos impostos, lucro líquido e patrimônio líquido; • quando aplicável, uma declaração de que não é praticável quantificar os efeitos financeiros;
--	--

<p>Parágrafo sobre a Base para a Modificação (continuação)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • quando a distorção relevante está relacionada com divulgações narrativas, uma explicação sobre como as divulgações apresentam distorção; • a natureza das informações omitidas, a menos que as divulgações não estejam prontamente disponíveis, não tenham sido preparadas pela administração ou ficariam inadequadamente volumosas no relatório; e • uma descrição de todos os assuntos identificados que teriam exigido uma modificação da opinião do auditor. Uma opinião adversa ou abstenção de opinião relacionada com um assunto específico não justifica a omissão de outros assuntos que teriam exigido um relatório do auditor independente modificado.
<p>Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis</p>	<p>O relatório do auditor independente pode fazer referência a uma discussão mais abrangente em uma nota explicativa às demonstrações contábeis.</p>

23.3 As Demonstrações Contábeis Apresentam Distorções Relevantes

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
450.4	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <p>(a) <u>Distorção</u> é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação requeridos para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorções podem ser decorrentes de erro ou fraude (item A1).</p> <p>Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem aqueles ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.</p> <p>(b) <u>Distorções não corrigidas</u> são as distorções que o auditor detectou durante a auditoria e que não foram corrigidas.</p>

Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes (requerem uma opinião com ressalva) ou relevantes e generalizadas (requerem uma opinião adversa) nas demonstrações contábeis.

Isso pode ser resultado da:

- avaliação do auditor de distorções não corrigidas;
- adequação das políticas contábeis selecionadas;
- aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
- adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

Exemplos de distorções relevantes estão apresentados a seguir.

Quadro 23.3-1

Seleção Inadequada de Políticas Contábeis

Avaliação = Relevante, mas não generalizada

Resposta = Opinião com ressalva

Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da ...

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável ...

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é ...

Base para opinião com ressalva

Conforme discutido na nota explicativa nº X às demonstrações contábeis, não foi registrada nenhuma depreciação nas demonstrações contábeis, prática essa que, em nossa opinião, não está de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. A provisão para o período findo em 31 de dezembro de 20X1 deve ser de xxx, com base no método de depreciação linear e a taxas anuais de 5% para edifícios e 20% para equipamentos. Consequentemente, o imobilizado deve ser reduzido pela depreciação acumulada de xxx, e o prejuízo do período e o prejuízo acumulado devem ser aumentados em xxx e xxx, respectivamente.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho das suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Quadro 23.3-2

Divulgação Inadequada de um Instrumento Financeiro

Avaliação = Relevante, mas não generalizada

Resposta = Opinião com ressalva

Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da...

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável ...

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é ...

Base para opinião com ressalva

Em 15 de janeiro de 20XX, a Companhia emitiu debêntures no valor de xxx com o objetivo de financiar a expansão da fábrica. O contrato de debêntures restringe o pagamento de dividendos futuros em dinheiro dos lucros após 31 de dezembro de 20XX. Em nossa opinião, a divulgação dessas informações é exigida por ...

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira da Companhia ABC em ...

Quadro 23.3-3

Não Consolidação de Uma Subsidiária

Avaliação = Relevante e generalizada

Resposta = Opinião adversa

Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da...

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável ...

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é ...

Base para opinião adversa

Conforme explicado na nota X, a Companhia não consolidou as demonstrações contábeis da controlada XYZ, que foi adquirida durante 20X1, devido a não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as normas internacionais de relatório financeiro, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis não foram determinados.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis consolidadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC e de suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho das suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.

Quadro 23.3-4

Divulgação Inadequada de Incerteza Relevante

Avaliação = Relevante e generalizada

Resposta = Opinião adversa

Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da...

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável ...

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é ...

Base para opinião adversa

Os acordos de financiamento da Companhia expiraram com montantes em aberto a pagar em 31 de dezembro de 20X1. A Companhia não conseguiu renegociar ou obter substituição do financiamento e está considerando declarar falência.

Esses eventos indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar uma dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade da Companhia e, portanto, a Companhia pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio. As demonstrações contábeis (e as notas explicativas) não divulgam integralmente este fato.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à omissão das informações mencionada no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a posição financeira da Companhia em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho das suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com ...

23.4 Impossibilidade de Obter Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente

Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes (opinião com ressalva) ou relevantes e generalizados (abstenção de opinião).

A impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada como limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:

- circunstâncias que estão fora do controle da entidade, tais como quando os registros contábeis foram destruídos (devido a incêndio, inundação, roubo ou perda de dados do computador) ou apreendidos por autoridades governamentais;

- circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor. Isso poderia ocorrer quando a nomeação do auditor é tal que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques, quando os registros contábeis não estão concluídos na época da auditoria, ou quando o auditor determina que a execução de procedimentos substantivos isoladamente não é suficiente, mas os controles da entidade não são efetivos; ou
- limitações impostas pela administração, tais como não permitir confirmação externa de certas contas a receber, ou restringir o acesso a pessoal-chave, registros contábeis ou instalações operacionais. Quando isso ocorre, pode haver outras implicações de auditoria, tais como a avaliação de riscos de fraude e determinação se é adequado continuar o trabalho. Se a limitação é conhecida antes da aceitação do trabalho, o auditor normalmente não aceitaria um trabalho com limitação.

Antes de concluir que é necessária uma opinião modificada, o auditor:

- tentaria obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio da execução de procedimentos alternativos; e
- discutiria o assunto com a administração e os responsáveis pela governança para determinar se o assunto pode ser resolvido. Se o assunto não puder ser resolvido, o auditor comunicaria a intenção de modificar a opinião de auditoria e a redação proposta.

Quadro 23.4-1

<p>Limitação de Alcance, Impossibilidade de Acompanhar a Contagem dos Estoques</p> <p>Avaliação = Relevante, mas não generalizada</p> <p>Resposta = Opinião com ressalva</p> <p>Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro</p> <p>RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</p> <p>[Destinatário apropriado]</p> <p>Examinamos as demonstrações contábeis da...</p> <p>Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis</p> <p>A administração da Companhia é responsável ...</p> <p>Responsabilidade do auditor</p> <p>Nossa responsabilidade é ...</p> <p>Base para opinião com ressalva</p> <p>Não acompanhamos a contagem física dos estoques em 31 de dezembro de 20XX, uma vez que essa data foi anterior à época em que fomos inicialmente contratados como auditores da Companhia. Devido à natureza dos registros da Companhia, não conseguimos nos satisfazer quanto à contagem física dos estoques por meio de outros procedimentos de auditoria. Conseqüentemente, não foi possível determinar se teria havido necessidade de efetuar ajustes nos saldos de estoques e nas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.</p> <p>Opinião com ressalva</p> <p>Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira da Companhia ABC em ...</p>
--

Quadro 23.4-2

Limitação de Alcance do Trabalho de Auditoria Imposta pela Administração

Avaliação = Relevante e generalizada

Resposta = Abstenção de opinião

Estrutura = Normas Internacionais de Relatório Financeiro

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da...

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável ...

Responsabilidade do auditor

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na condução da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em razão da questão descrita no parágrafo Base para abstenção de opinião, não conseguimos obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fornecer uma base para uma opinião de auditoria.

Base para abstenção de opinião

Não conseguimos acompanhar a contagem física dos estoques e confirmar contas a receber devido a limitações impostas sobre o alcance de nosso trabalho pela Companhia. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque e contas a receber em 31 de dezembro de 20XX que estão registradas no balanço patrimonial por xxx e xxx, respectivamente. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se teria havido necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e no saldo de contas a receber, assim como nos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Abstenção de opinião

Devido à relevância dos assuntos descritos no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Conseqüentemente, não expressamos opinião sobre as demonstrações contábeis.

Item	Objetivos da NBC TA
706.4	<p>O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância, que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou (b) como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o relatório de auditoria.

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
706.5	<p>Para os fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>Parágrafo de ênfase</u> é o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis. (b) <u>Parágrafos de outros assuntos</u> é o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o relatório de auditoria.
706.6	<p>Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis (ver itens A1 e A2).</p>
706.7	<p>Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor; (b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado; (c) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e (d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ver itens A3 e A4).
706.8	<p>Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que, de acordo com seu julgamento, é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado. O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção “Outras responsabilidades de relatório” (ver itens A5 a A11).</p>
706.9	<p>Se o auditor espera incluir um parágrafo de “Ênfase” ou parágrafo de “Outros assuntos” no relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta desse parágrafo (ver item A12).</p>

24.1 Visão Geral

Em algumas situações, o auditor pode querer chamar a atenção dos usuários para certos assuntos no relatório do auditor independente que são fundamentais para que os usuários entendam as demonstrações contábeis, ou a própria auditoria e as responsabilidades do auditor. Isso pode ser conseguido incluindo-se um parágrafo adicional ao relatório do auditor independente

Os dois tipos de parágrafo que podem ser incluídos estão descritos a seguir.

Quadro 24.1-1

Item	Aplicabilidade
Ênfase	Chama-se a atenção para assuntos importantes relacionados com as demonstrações contábeis já divulgados nas demonstrações contábeis. Assuntos apresentados/divulgados nas demonstrações contábeis que têm tal importância que são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.
Exemplos	Incerteza relacionada com litígio excepcional ou ação regulatória, eventos subsequentes, uma grande catástrofe, outras incertezas e inconsistências significativas, e aplicação antecipada (quando permitido) de uma nova norma contábil.
Outros Assuntos	Assuntos relevantes para o entendimento dos usuários da função da auditoria, mas não divulgados nas demonstrações contábeis. Quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis que são relevantes para que os usuários entendam a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o relatório do auditor independente.
Exemplos	Impossibilidade do auditor de renunciar ao trabalho, às responsabilidades adicionais do auditor e a quaisquer restrições à distribuição do relatório do auditor independente.

Um parágrafo de “Ênfase” não substitui:

- modificar a opinião de auditoria quando necessário; ou
- a administração fazer as divulgações necessárias nas demonstrações contábeis.

Se o auditor espera incluir um parágrafo de “Ênfase” ou parágrafo de “Outros assuntos” no relatório, ele deve comunicar-se com a administração e os responsáveis pela governança sobre:

- a necessidade do parágrafo; e
- a redação proposta.

24.2 Parágrafo de Ênfase

O objetivo do parágrafo de “Ênfase” é destacar assuntos importantes (já divulgados nas demonstrações contábeis) que aumentarão o entendimento dos usuários das demonstrações contábeis.

Os requisitos-chave para o uso de parágrafos de “Ênfase” estão descritos a seguir.

Quadro 24.2-1

Condições	Comentários
Assunto Já Divulgado na Íntegra nas Demonstrações Contábeis	O parágrafo de “Ênfase” refere-se a assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e não substitui essa divulgação. O parágrafo não incluiria mais detalhes do que os já apresentados nas demonstrações contábeis.
Não Existem Distorções Relevantes	O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que o assunto não apresenta distorções relevantes nas demonstrações contábeis.
Incluído Imediatamente Após a Opinião de Auditoria	O parágrafo vem depois da opinião do auditor, mas antes da seção sobre outras responsabilidades de relatório. O título do parágrafo é “Ênfase” ou outro título apropriado.
Não é uma Modificação da Opinião	O parágrafo indica que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado.

As NBC TAs a seguir exigem que o auditor, em circunstâncias especificadas, inclua um parágrafo de ênfase no relatório do auditor independente.

Quadro 24.2-2

NBC TA	Título	Item
210	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	19(b)
560	Eventos Subsequentes	12(b), 16
570	Continuidade Operacional	19
800	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais	14

Amostras de redação estão apresentadas a seguir.

Quadro 24.2-3

<p>Incerteza Relevante — Continuidade Operacional</p> <p>Pressupondo a adequação da divulgação da nota nas demonstrações contábeis, a redação do parágrafo poderia ser como segue:</p> <p>Ênfase</p> <p>Sem incluir uma ressalva em nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa nº X às demonstrações contábeis, que indica que a Companhia incorreu em um prejuízo líquido de ZZZ durante o exercício findo em 31 de dezembro de 20X6 e, naquela data, o passivo circulante da Companhia excedeu o total do ativo em YYY. Essas condições, juntamente com outros assuntos, conforme descrito na nota explicativa nº X, indicam a existência de uma incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da Companhia.</p> <p>Outras Incertezas Significativas — Uma Ação Judicial</p> <p>Pressupondo a adequação da divulgação da nota nas demonstrações contábeis, a redação do parágrafo poderia ser como segue:</p> <p>Ênfase</p> <p>Sem incluir uma ressalva em nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa nº X às demonstrações contábeis. A Companhia é ré em uma ação judicial que alega infração de certos direitos de patente e exige <i>royalties</i> e indenização punitiva. A Companhia entrou com uma contra-acusação e estão em andamento as audiências preliminares e exibições de provas. O desfecho do assunto não pode ser determinado no momento e não foi feita nenhuma provisão nas demonstrações contábeis para qualquer possível passivo resultante.</p>

24.3 Parágrafo de Outros Assuntos

Pode ser necessário um parágrafo de “Outros assuntos” para destacar assuntos ainda não divulgados nas demonstrações contábeis que seriam relevantes para que os usuários entendam a auditoria, as responsabilidades do auditor e/ou o relatório do auditor independente.

Parágrafos de “Outros assuntos” podem ser usados para destacar assuntos como:

- restrição à distribuição do relatório do auditor independente — considerando que as demonstrações contábeis (usando uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais) são às vezes elaboradas para uma finalidade específica, um parágrafo de “Outros assuntos” especificaria que o relatório do auditor independente se destina unicamente a usuários específicos e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes;
- destaque para responsabilidades adicionais — lei, regulamento específico ou prática geralmente aceita em uma jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor forneça mais detalhes sobre as responsabilidades do auditor; e
- impossibilidade de renunciar ao trabalho — se o auditor não puder retirar-se ou renunciar ao trabalho, um parágrafo de “Outros assuntos” poderia explicar a razão da impossibilidade.

As condições especificadas a seguir aplicam-se para a utilização de parágrafo de “Outros assuntos”.

Quadro 24.3-1

Condições	Comentários
Assunto Ainda Não Divulgado nas Demonstrações Contábeis	Refere-se a um assunto que não aqueles já apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis. Além disso, o parágrafo de “Outros assuntos” não incluiria informações cujo fornecimento seja exigido da administração.
A Divulgação Não É Proibida	A divulgação não seria proibida por lei, regulamento ou outras normas profissionais, tais como normas relacionadas com confidencialidade de informações.
Divulgação Relevante para os Usuários	A divulgação é relevante para que os usuários das demonstrações contábeis entendam a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o relatório do auditor independente.
Sem Contradições	As informações apresentadas não deveriam contradizer a opinião ou os itens divulgados ou apresentados nas demonstrações contábeis. O parágrafo de “Outros assuntos” não afeta a opinião do auditor.
Incluído Imediatamente Após a Opinião de Auditoria	O parágrafo seria incluído imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de “Outros assuntos” for relevante para a seção “Outras Responsabilidades de Relatório”.
Especificar que essa Divulgação Não é Exigida	O conteúdo do parágrafo de “Outros assuntos” indicaria que a divulgação ou apresentação do assunto nas demonstrações contábeis não é exigido.

As NBC TAs a seguir referem-se a situações em que um parágrafo de “Outros assuntos” pode ser incluído.

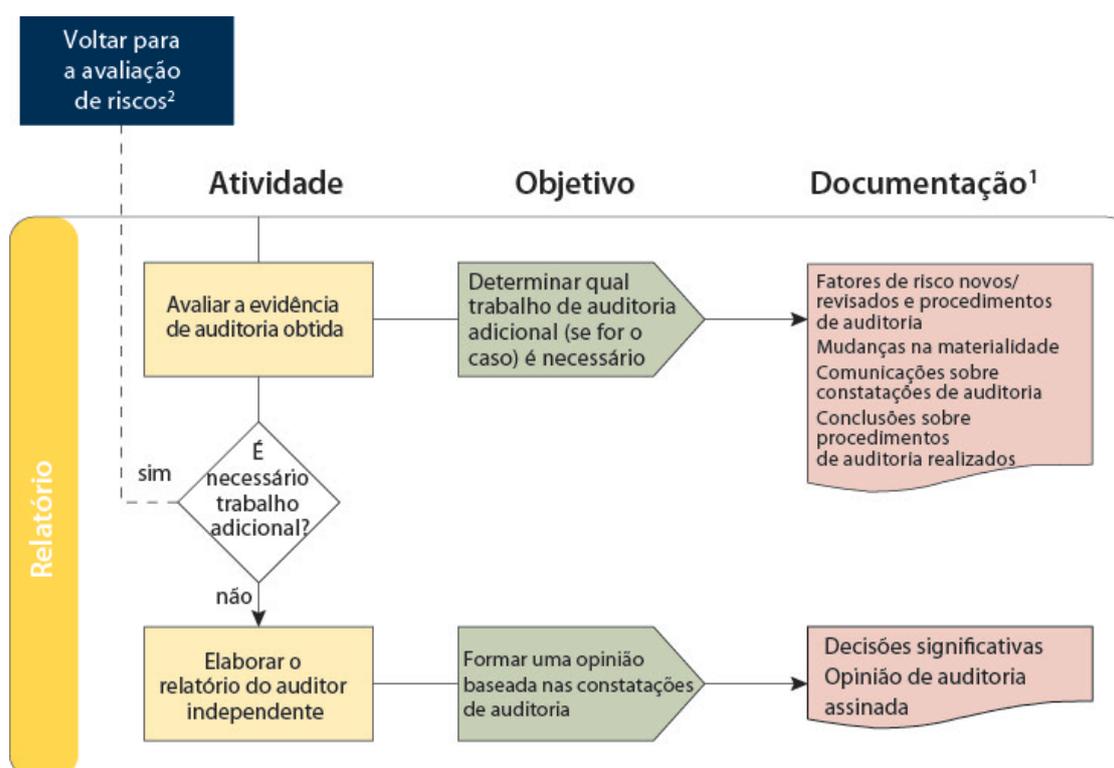
Quadro 24.3-2

NBC TA	Título	Itens
560	Eventos Subsequentes	12(b), 16
710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	13-14, 16-17, 19

25. Informações Comparativas

Conteúdo do Capítulo	NBC TAs Relevantes
Orientações para obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre informações comparativas e as responsabilidades de relatório do auditor.	710

Quadro 25.0-1



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
710.5	<p>Os objetivos do auditor são:</p> <p>(a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e</p> <p>(b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
710.6	<p>Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:</p> <p>(a) <u>Informações comparativas</u> compreendem os valores e as divulgações incluídos nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.</p> <p>(b) <u>Valores correspondentes</u> são informações comparativas em que os valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente e devem ser lidas somente em relação aos valores e a outras divulgações relacionados ao período corrente (denominados “valores do período corrente”). O nível de detalhes dos valores e das divulgações correspondentes apresentados é determinado principalmente por sua relevância em relação aos valores do período corrente.</p> <p>(c) <u>Demonstrações contábeis comparativas</u> são informações comparativas em que os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídos para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, mas, se auditadas, são mencionadas na opinião do auditor. O nível de informações incluídas nessas demonstrações contábeis comparativas é comparável com o das demonstrações contábeis do período corrente.</p> <p>Para fins desta norma de auditoria, as referências a “período anterior” devem ser lidas como “períodos anteriores” quando as informações comparativas incluem valores e divulgações para mais de um período.</p>
710.7	<p>O auditor deve determinar se as demonstrações contábeis incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável e se essas informações estão classificadas adequadamente e, para tanto, o auditor deve avaliar se:</p> <p>(a) as informações comparativas compreendem os valores e outras divulgações apresentados no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas; e</p> <p>(b) as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.</p>
710.8	<p>Se o auditor toma conhecimento de uma possível distorção relevante nas informações comparativas durante a execução da auditoria do período corrente, o auditor deve executar os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe distorção relevante. Se o auditor examinou as demonstrações contábeis do período anterior, ele deve cumprir também os requisitos relevantes da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, o auditor deve determinar que as informações do período anterior apresentadas para fins de comparação correspondem às demonstrações contábeis alteradas.</p>

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
710.9	Conforme requerido pela NBC TA 580 – Representações Formais, item 14, o auditor deve solicitar representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor independente. O auditor deve obter, também, uma representação formal específica sobre qualquer atualização feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior que afeta as informações comparativas (ver item A1).
710.10	Quando são apresentados valores correspondentes, a opinião do auditor não deve mencionar os valores correspondentes exceto nas circunstâncias descritas nos itens 11, 12 e 14 (ver item A2).
710.11	<p>Se o relatório do auditor independente no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião e o assunto que gerou a modificação não está resolvido, o auditor deve incluir modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente. No parágrafo sobre a base para a modificação no relatório do auditor independente, o auditor deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) mencionar os valores do período corrente e os valores correspondentes na descrição do assunto que gerou a modificação quando os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes; ou (b) em outros casos, explicar que a opinião da auditoria contém modificação em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e dos valores correspondentes (ver itens A3 a A5).
710.12	Se o auditor obtém evidência de auditoria de que existe distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais foi emitida anteriormente uma opinião sem modificação e os valores correspondentes não foram adequadamente ajustados ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa no seu relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente. Essa opinião com ressalva ou adversa é sobre o efeito na comparação dos valores correntes com relação aos valores correspondentes nelas incluídos (ver item A6).
710.13	<p>Se as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor e o auditor atual não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes e decide fazer isso, ele deve especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” no seu relatório de auditoria independente:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor; (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se essa opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e (c) a data desse relatório. (ver item A7)
710.14	Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” no relatório do auditor independente que os valores correspondentes não foram auditados. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de 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 (NBC TA 510, item 6).

Item	Trechos Relevantes das NBC TAs
710.15	Quando são apresentadas demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas, ou seja, a opinião cobre os dois períodos (ver itens 2, A8 e A9).
710.16	Ao emitir relatório sobre demonstrações contábeis cobrindo também o período anterior, em conexão com a auditoria do período corrente, se a opinião atual (do mesmo auditor) sobre as demonstrações do período anterior for diferente da opinião expressa anteriormente, o auditor deve divulgar as razões substanciais para a opinião diferente em um no parágrafo de “Outros assuntos”, de acordo com o item 8 da NBC TA 706 (ver também item A10 desta Norma).
710.17	<p>Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por um auditor independente antecessor e, a menos que o relatório desse auditor independente antecessor sobre as demonstrações contábeis do período anterior seja reemitido com as demonstrações contábeis, além de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente, o auditor deve especificar em um parágrafo de “Outros assuntos”:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor; (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se a opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e (c) a data desse relatório.
710.18	Se o auditor (atual) conclui que existe distorção relevante que afeta as demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais o auditor independente antecessor emitiu anteriormente relatório sem modificação, o auditor (atual) deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e, 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), para os responsáveis pela governança, e solicitar que o auditor independente antecessor seja informado. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, e o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis alteradas do período anterior, o auditor (atual) deve emitir relatório somente sobre o período corrente (ver item A11).
710.19	Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” que as demonstrações contábeis comparativas não foram auditadas. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de 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 (NBC TA 510, item 6).

25.1 Visão Geral

A natureza das informações comparativas que são apresentadas nas demonstrações contábeis da entidade depende dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. As responsabilidades de relatório do auditor serão baseadas na abordagem adotada para as informações comparativas apresentadas conforme estabelecido por lei, por regulamento e pelos termos da contratação.

Existem duas abordagem diferentes utilizadas para informações comparativas, que estão ilustradas a seguir.

Quadro 25.1-1

Abordagem	Comentários
Valores Correspondentes	Os valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente e devem ser lidas somente em relação aos valores e outras divulgações relacionados ao período corrente. A opinião do auditor faria referência somente ao período corrente.
Demonstrações Contábeis Comparativas	Os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídos para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, mas, se auditadas, são mencionadas na opinião do auditor. O nível de informações incluídas nessas demonstrações contábeis comparativas é comparável com o das demonstrações contábeis do período corrente. A opinião do auditor faria referência a todos os períodos para os quais são apresentadas as demonstrações contábeis.

25.2 Procedimentos de Auditoria

Quadro 25.2-1

Tarefa	Procedimentos
Obter Evidência de Auditoria Necessária	Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que as informações comparativas cumprem os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e que essas informações estão adequadamente classificadas. Isso envolve avaliar se: <ul style="list-style-type: none"> • as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas; e • as informações comparativas compreendem os valores e outras divulgações apresentados no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas.

Tarefa	Procedimentos
Identificar Quaisquer Possíveis Distorções	<p>Se possível, as distorções relevantes nas informações comparativas são identificadas durante a execução da auditoria do período corrente e o auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • executa os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para determinar se existe distorção relevante; e • quando as demonstrações contábeis do período anterior foram alteradas, deve determinar que as informações comparativas correspondem às demonstrações contábeis alteradas. <p>Se o auditor examinou as demonstrações contábeis do período anterior, ele também deve cumprir os requisitos relevantes da NBC TA 560 sobre eventos subsequentes. Esses requisitos são discutidos no Volume 1, Capítulo 13.</p>
Obter Representações Formais	<p>Solicitar representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor. Isso incluiria representação formal específica sobre qualquer atualização feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior.</p>

25.3 Valores Correspondentes

As responsabilidades de relatório estão especificadas a seguir.

Quadro 25.3-1

Procedimentos	
Nenhuma Referência Feita a Informações Comparativas na Opinião do Auditor	<p>A opinião do auditor não mencionaria os valores correspondentes, exceto quando o relatório de auditoria do período anterior incluiu uma modificação não resolvida. O auditor modificaria a opinião do período corrente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mencionando os valores do período corrente e os valores correspondentes quando os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes; ou • explicando que a opinião da auditoria contém modificação em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e dos valores correspondentes.

Procedimentos	
É Necessário Retificar Alguma Demonstração?	<p>É necessária uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa nas demonstrações contábeis do período corrente quando existe distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior para as quais:</p> <ul style="list-style-type: none"> • foi emitida anteriormente uma opinião não modificada; e • os valores correspondentes não foram adequadamente atualizados ou não foram feitas divulgações apropriadas.
Valores do Período Anterior Examinados por Outra Firma	<p>Se o auditor não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor e decide fazer isso, ele deve especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” no seu relatório de auditoria independente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor; • o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se a opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e • a data desse relatório.
Valores do Período Anterior Não Auditados	<p>Especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” no relatório do auditor independente que os valores correspondentes não foram auditados.</p> <p>Contudo, isso não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que os saldos iniciais não contêm distorções relevantes que afetam as demonstrações contábeis do período atual. No caso de ser identificada distorção relevante, os valores correspondentes devem ser atualizados e divulgações apropriadas devem ser feitas.</p> <p>Se essa atualização ou divulgação não for possível, a opinião de auditoria deve ser modificada no que tange a quaisquer valores correspondentes incluídos.</p>

25.4 Demonstrações Contábeis Comparativas

As responsabilidades de relatório estão especificadas a seguir.

Quadro 25.4-1

Procedimentos	
Mencionar Todos os Períodos Apresentados	<p>A opinião do auditor deve fazer referência a todos os períodos para os quais são apresentadas as demonstrações contábeis e sobre os quais se expressa uma opinião de auditoria.</p>

Procedimentos	
Quaisquer Mudanças Necessárias em Opiniões Anteriores Emitidas	Se a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis do período anterior for diferente da opinião expressa anteriormente, divulgar as razões substanciais para a opinião diferente em um parágrafo de “Outros assuntos”.
Valores do Período Anterior Examinados por Outra Firma	Além de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente, especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” (a menos que o relatório do auditor independente antecessor seja reemitido com as demonstrações contábeis): <ul style="list-style-type: none"> • que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor; • o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se a opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e • a data desse relatório.
Alguma Modificação Necessária nas Demonstrações Contábeis Comparativas?	Se existe distorção relevante que afeta as demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais o auditor independente antecessor emitiu anteriormente relatório sem modificação: <ul style="list-style-type: none"> • comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e para os responsáveis pela governança; e • solicitar que o auditor independente antecessor seja informado. <p>Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, e o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis alteradas do período anterior, o auditor (atual) deve emitir relatório somente sobre o período corrente.</p>
Valores do Período Anterior Não Auditados	Especificar em um parágrafo de “Outros assuntos” no relatório do auditor independente que os valores correspondentes não foram auditados. <p>Contudo, isso não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre de que os saldos iniciais não contêm distorções relevantes que afetam as demonstrações contábeis do período atual. No caso de ser identificada uma distorção relevante, os valores correspondentes devem ser atualizados e as divulgações apropriadas devem ser feitas.</p> <p>Se essa atualização ou divulgação não for possível, a opinião de auditoria deve ser modificada no que tange a quaisquer valores correspondentes incluídos.</p>



International Federation
of Accountants