

Directriz de Revisão/Auditoria 400

AVALIAÇÃO DO RISCO DE REVISÃO/AUDITORIA

Maio de 2000

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1 - 5
Conceitos	6 - 8
Risco Inerente	9 - 10
Risco de Controlo	11 - 39
Relacionamento Entre as Avaliações do Risco Inerente e do Risco de Controlo	40 - 41
Risco de Detecção	42 - 49
Risco de Revisão/Auditoria nas Pequenas Entidades	50
Apêndice I - Ilustração da Avaliação do Risco de Controlo	
Apêndice II - Ilustração do Inter-relacionamento dos Componentes do Risco de Revisão/Auditoria	
Apêndice III - Ilustração da Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta (AI)	

Manual do Revisor Oficial de Contas

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 400

Maio de 2000

AValiação DO RISCO DE REVISÃO/AUDITORIA

Introdução

1. A necessidade de determinação do risco vem referida no parágrafo 15 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria:

"15. O revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade."

2. A finalidade desta Directriz Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na avaliação do risco de revisão/auditoria e seus componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção "(1).
3. O revisor/auditor deve usar juízo profissional para avaliar o risco de revisão/auditoria e conceber os procedimentos de revisão/auditoria com vista a assegurar que ele seja reduzido a um nível aceitavelmente baixo.
4. Quando desenvolver a metodologia de revisão/auditoria, o revisor/auditor considera a avaliação preliminar do risco de controlo (em conjugação com a avaliação do risco inerente) para avaliar o risco de detecção apropriado a aceitar para as asserções contidas nas demonstrações financeiras e para determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos para tais asserções.

Conceitos

5. "Risco de revisão/auditoria" "(2) é a susceptibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas "(3) de forma materialmente relevante. O risco de revisão/auditoria tem três componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção.
6. "Risco inerente" é a susceptibilidade de um saldo de conta ou classe de transacções conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respectivos controlos internos.
7. "Risco de controlo" é a susceptibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transacções e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detectada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno.
8. "Risco de detecção" é a susceptibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor não virem a detectar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transacções que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes.

Risco Inerente

9. Ao desenvolver o plano global de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve avaliar o risco inerente

Manual do Revisor Oficial de Contas

ao nível das demonstrações financeiras. Para esse efeito o revisor/auditor deve relacionar tal avaliação com os saldos de conta e classes de transacções materialmente relevantes ao nível da asserção, ou assumir que o risco inerente é alto relativamente a ela, quando concluir que o esforço exigido para avaliar o risco inerente a uma asserção excederá a potencial redução na extensão dos procedimentos de revisão/auditoria derivados dessa avaliação.

10. Ao avaliar o risco inerente, o revisor usa o juízo profissional para avaliar numerosos factores, de que são exemplos:

Ao Nível das Demonstrações Financeiras

- A imagem/reputação da gestão.
- A experiência e conhecimentos da gestão e alterações na gestão durante o período, por exemplo, a in experiência da gestão pode afectar a preparação das demonstrações financeiras da entidade.
- Pressões fora do habitual sobre a gestão, por exemplo, circunstâncias que possam predispor a gestão a distorcer as demonstrações financeiras, tal como um sector que está a atravessar uma crise ou uma entidade a que falte capital suficiente para continuar as operações.
- A natureza do negócio da entidade, por exemplo, o potencial para obsolescência tecnológica dos seus produtos e serviços, a complexidade da sua estrutura de capital, a importância das partes em relação de dependência, o número de localizações e a dispersão geográfica das suas instalações de produção.
- Factores que afectem o sector em que a entidade opera, por exemplo, condições económicas e de concorrência identificadas por tendências e rácios financeiros e alterações na tecnologia, na procura do consumidor e nas práticas contabilísticas comuns ao sector.

Ao Nível de Saldo de Conta ou Classe de Transacções

- Contas das demonstrações financeiras com probabilidade de serem susceptíveis de distorção, por exemplo, contas que necessitaram de ajustamento no período precedente ou contas que envolvam um elevado grau de estimativas põem maiores riscos do que contas que consistam em informação factual de relativa rotina.
- A complexidade das transacções subjacentes e de outros acontecimentos que requeiram do trabalho de um perito.
- O grau de juízo envolvido ao determinar os saldos de conta.
- A conclusão de transacções não usuais e complexas, particularmente no ou próximo do final do período - Transacções não sujeitas a processamento normal.
- Susceptibilidade dos activos para perdas ou apropriações indevidas, por exemplo, activos que sejam altamente desejáveis e transportáveis como o dinheiro que é mais susceptível ao roubo do que outros activos.

Risco de Controlo

Avaliação Preliminar do Risco de Controlo

11. A avaliação preliminar do risco de controlo é o processo de avaliar a eficácia do sistema de controlo interno de uma entidade na prevenção ou detecção e correcção de distorções materialmente relevantes. Existirá sempre algum risco de controlo devido às limitações inerentes de qualquer sistema de controlo interno.

Manual do Revisor Oficial de Contas

12. Após obter a compreensão do sistema de controlo interno, o revisor/auditor deve fazer uma avaliação preliminar do risco de controlo, a nível da asserção, relativamente a cada saldo de conta ou classe de transacções materialmente relevante.
13. O revisor/auditor avalia normalmente o risco de controlo a um nível elevado para algumas ou todas as asserções, porque está convicto que os controlos:
 - a) provavelmente não dizem respeito a uma asserção contida nas demonstrações financeiras;
 - b) não são eficazes; ou
 - c) ao avaliar a sua eficácia, se revelam ineficientes.
14. Na identificação de controlos relevantes para asserções específicas contidas nas demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve considerar que os controlos podem ter, quer um efeito penetrante em muitas asserções, quer um efeito específico numa asserção individual, dependendo da natureza do particular componente envolvido no controlo interno. Por exemplo, a conclusão que o ambiente de controlo duma entidade é altamente eficaz pode influenciar a decisão do revisor/auditor sobre o número de localizações da entidade, nas quais os procedimentos de revisão/auditoria serão executados ou se executam, ou não, certos procedimentos de revisão/auditoria para alguns saldos de conta ou classes de transacções numa data intercalar. Tanto uma como outra decisão afecta a forma dos procedimentos de revisão/auditoria serem aplicados em relação a asserções específicas, apesar de o revisor/auditor poder não ter considerado especificamente cada asserção individual que seja afectada por tal decisão.
15. Inversamente, alguns procedimentos de controlo frequentemente têm um efeito específico numa asserção individual incorporada num particular saldo de conta ou classe de transacções. Por exemplo, procedimentos de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal está a contabilizar e a registar adequadamente o inventário físico anual relaciona-se directamente com a asserção da existência do saldo da conta de "stocks".
16. Os controlos relacionados com uma asserção podem ser directos ou indirectos. Quanto mais indirecto o relacionamento, menos eficaz esse controlo pode ser em reduzir o risco de controlo para essa asserção. Por exemplo, uma revisão pelo gerente de vendas do extracto das vendas para armazéns específicos por região, normalmente está indirectamente relacionada com a asserção da plenitude para proveitos em vendas. Em conformidade, pode ser menos eficaz na redução do risco de controlo para essa asserção que controlos mais directos para essa asserção, tais como, balancear documentos de expedição com documentos de facturação.
17. A avaliação preliminar do risco de controlo de uma asserção contida nas demonstrações financeiras deve ser alta, a menos que o revisor/auditor:
 - a) seja capaz de identificar os controlos internos relevantes que sejam susceptíveis de prevenir ou detectar e corrigir uma distorção materialmente relevante; e
 - b) planeie levar a efeito testes de controlo para suportar a avaliação da sua eficácia.

Testes de Controlo

18. Os testes de controlo são executados para obter prova de revisão/auditoria acerca da eficácia:
 - a) da concepção do sistema de controlo interno, isto é, se está ou não convenientemente concebido de forma a prevenir ou detectar e corrigir distorções materialmente relevantes; e
 - b) do funcionamento dos controlos internos durante o período.

Manual do Revisor Oficial de Contas

19. Os testes de controlo dirigidos directamente à *eficácia da concepção dos controlos* têm em vista avaliar se os controlos estão ou não adequadamente concebidos para detectar distorções materialmente relevantes nas asserções contidas nas demonstrações financeiras. Os testes para obter tal evidência ordinariamente incluem procedimentos, tais como, indagações ao pessoal apropriado da entidade, verificação de documentos que apoiam transações e outros acontecimentos, relatórios, e observação da aplicação dos controlos específicos. Para entidades com um complexo controlo interno, o revisor/auditor deve considerar que o uso de fluxogramas, questionários, ou listas de verificação, pode facilitar a aplicação dos testes de concepção.
20. Os testes de controlo dirigidos directamente à *eficácia do funcionamento dos controlos* têm em vista avaliar a forma, a consistência e por quem foram aplicados os controlos durante o período de revisão/auditoria. Estes testes incluem normalmente procedimentos, tais como, indagações ao pessoal apropriado da entidade, verificação de documentos que apoiam transações e outros acontecimentos, por exemplo, verificar que uma transacção foi autorizada, relatórios, ou ficheiros electrónicos e indicadores de desempenho dos controlos; observação da aplicação dos controlos, nomeadamente controlos internos que não deixam pista de revisão/auditoria, por exemplo, determinando quem realmente leva a efeito cada função e não simplesmente quem é suposto levá-la a efeito; e redesempenho da aplicação do controlo pelo revisor/auditor, por exemplo, conciliação de saldos de contas bancárias, para assegurar que elas foram correctamente executadas pela entidade. Em algumas circunstâncias, um procedimento específico pode dirigir-se à eficácia de ambos, tanto à concepção como ao funcionamento. Contudo, uma combinação de procedimentos pode ser necessária para avaliar a eficácia da concepção ou funcionamento dos controlos.
21. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria através de testes de controlo para apoiar qualquer avaliação do risco de controlo que seja inferior a alto. Quanto mais baixa a avaliação do risco de controlo tanto maior o suporte que o revisor/auditor deve obter de que o controlo interno está convenientemente concebido e a funcionar eficazmente.
22. O conceito de funcionamento eficaz reconhece que alguns desvios possam ter ocorrido. Os desvios de controlos prescritos podem ser causados por factores, tais como, alterações em pessoal chave, alterações sazonais significativas em volume de transacções e erros humanos. Quando forem detectados desvios, o revisor/auditor faz indagações específicas respeitantes a estas matérias, particularmente a períodos de alterações de pessoal em funções importantes do controlo interno. O revisor/auditor assegura então que os testes de controlo cobrem apropriadamente tal período de alteração ou flutuação.
23. Num ambiente de sistemas de informação computadorizados, os objectivos dos testes de controlo não variam dos existentes num ambiente manual; porém, alguns procedimentos de revisão/auditoria podem variar. O revisor/auditor pode entender necessário, ou pode preferir, usar técnicas assistidas por computador. O uso de tais técnicas, por exemplo, ferramentas de interrogação de ficheiros ou determinados testes de revisão/auditoria podem ser apropriados quando o sistema de controlo interno não proporcione prova visível que documente o desempenho dos controlos internos, que estejam programados dentro de um sistema de contabilidade computadorizado.
24. Baseado nos resultados dos testes de controlo, o revisor/auditor deve avaliar se os controlos internos estão ou não concebidos e a funcionar como contemplado na avaliação preliminar do risco de controlo. A avaliação de desvios pode ter como consequência o revisor/auditor concluir que o nível avaliado do risco de controlo necessita de ser revisto. Em tais casos o revisor/auditor modificará a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

Relação Entre a Compreensão do Controlo Interno e a Avaliação do Risco de Controlo

Manual do Revisor Oficial de Contas

25. Embora a compreensão do controlo interno seja discutido na Directriz de Revisão/Auditoria 410 - Controlo Interno e a avaliação do risco de controlo seja discutido separadamente nesta secção, eles podem ser executados simultaneamente numa revisão/auditoria. O objectivo dos procedimentos executados para obter uma compreensão do controlo interno é proporcionar ao revisor/auditor o conhecimento necessário para o plano global de revisão/auditoria. O objectivo dos testes de controlo (discutidos nos parágrafos 18 a 24) é proporcionar ao revisor/auditor a prova de revisão/auditoria para usar na avaliação do risco de controlo. Contudo, procedimentos executados para atingir um objectivo pode também dizer respeito a outro objectivo.
26. Quando obtiver a compreensão do controlo interno com o fim de planear a revisão/auditoria, o revisor/auditor obtém o conhecimento da concepção do controlo interno e do seu funcionamento. Por exemplo, um revisor/auditor pode levar a efeito um teste "andar através", que é seguir a pista de algumas transacções através do sistema contabilístico. Quando as transacções seleccionadas sejam típicas daquelas transacções que passam através do sistema, este procedimento pode ser tratado como parte dos testes de controlo. A natureza e extensão dos testes "andar através" levados a efeito pelo revisor/auditor são tais que não irão por si só proporcionar prova de revisão/auditoria suficiente para suportar a avaliação de risco de controlo que seja inferior a alto.
27. Baseado na estimativa do nível de risco de controlo que o revisor/auditor espera suportar e nas considerações de eficiência da revisão/auditoria, o revisor/auditor planeia frequentemente executar alguns testes de controlo simultaneamente com a obtenção da compreensão do controlo interno. Em adição, mesmo que alguns dos procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do controlo interno possam não ter sido especificamente planeados como testes de controlo, eles podem proporcionar prova de revisão/auditoria acerca da eficácia da concepção e funcionamento dos controlos internos relevantes para determinadas asserções e, conseqüentemente, servir como testes de controlo. Por exemplo, ao obter a compreensão do controlo interno respeitante ao dinheiro, o revisor/auditor pode ter obtido provas de revisão/auditoria acerca da eficácia do processo de conciliação de saldos de bancos através da indagação e observação. Ainda outro exemplo, para a obtenção da compreensão do ambiente de controlo, o revisor/auditor pode ter feito inquéritos sobre a utilização pela gestão de orçamentos, observar a comparação dos orçamentos mensais e as despesas mensais e inspeccionar os relatórios que digam respeito à investigação dos desvios entre o orçamento e as quantias reais. Embora estes procedimentos proporcionem conhecimento sobre a concepção das políticas de orçamentação da entidade e se foram ou não, postas em funcionamento, eles podem também proporcionar prova de revisão/auditoria sobre a eficácia da concepção e funcionamento das políticas de orçamentação em prevenir ou detectar distorções materialmente relevantes na classificação de despesas. Em algumas circunstâncias, essa prova de revisão/auditoria pode ser suficiente para suportar uma estimativa do nível de risco de controlo que seja abaixo do nível máximo para a apresentação e divulgação de asserções que digam respeito a despesas nas demonstrações financeiras.
28. Quando o revisor/auditor concluir que os procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do sistema de controlo interno também proporciona prova de revisão/auditoria acerca da adequação da concepção e da eficácia operacional das políticas e procedimentos relevantes para uma particular asserção de demonstração financeira, pode usar essa prova de revisão/auditoria, no caso dela ser suficiente para suportar uma avaliação do risco de controlo a nível inferior a alto.

Posterior Redução na Avaliação do Nível do Risco de Controlo

29. Após a obtenção da compreensão do controlo interno e avaliação do risco de controlo, o revisor/auditor pode desejar procurar uma posterior redução na avaliação do nível do controlo de risco para certas asserções. Em tais casos, o revisor/auditor considera se é provável estar ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

não disponível prova adicional de revisão/auditoria suficiente para suportar uma posterior redução e se será, ou não, eficaz para executar testes de controlo para obter essa prova de revisão/auditoria. Os resultados dos procedimentos executados na obtenção da compreensão do controlo interno, como também da pertinente informação de outras fontes, ajuda o revisor/auditor a avaliar esses dois factores.

30. Ao considerar a eficiência, o revisor/auditor reconhece que a prova de revisão/auditoria adicional que suporte uma futura redução na avaliação do nível de risco de controlo para uma asserção resultará num menor esforço de revisão/auditoria para os testes substantivos para essa asserção. O revisor/auditor avalia o aumento no esforço de revisão/auditoria associado aos testes adicionais aos controlos que é necessário para obter tal prova, contra a resultante diminuição no esforço de revisão/auditoria associado à redução dos testes substantivos. Quando o revisor/auditor concluir que é incapaz de obter prova de revisão/auditoria adicional para uma específica asserção, usa o nível de risco de controlo avaliado no planeamento dos testes substantivos para essas asserções, com base na compreensão do controlo interno.
31. Para as asserções em relação às quais executa testes de controlo adicionais, o revisor/auditor determina a estimativa do nível do risco de controlo que o resultado desses testes suportam. Esta estimativa do nível de risco de controlo é usada na determinação do apropriado risco de detecção para aceitar essas asserções e, na mesma medida, na determinação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos testes substantivos para tais asserções.

Documentação da Compreensão e da Avaliação do Risco de Controlo

32. O revisor/auditor deve documentar nos papéis de trabalho de revisão/auditoria:
- a) a compreensão que obteve dos componentes do controlo interno da entidade; e
 - b) a avaliação do risco de controlo.
33. As conclusões sobre a avaliação do risco de controlo pode diferir ao relacionar com os vários saldos de conta e classes de transacções. Contudo, para as asserções contidas nas demonstrações financeiras onde o risco de controlo seja avaliado no nível máximo, o revisor/auditor deve documentar a sua conclusão de que o risco de controlo é no nível máximo, mas não necessita de documentar as bases dessa conclusão. Para aquelas asserções onde a avaliação do risco de controlo é inferior a alto, o revisor/auditor deve documentar as bases da sua conclusão de que a eficácia da concepção e funcionamento dos controlos suportam esse nível de avaliação. O Apêndice I representa, na forma de fluxograma, a avaliação do risco de controlo, incluindo as várias decisões que o revisor/auditor deve fazer e as suas consequências na estratégia de revisão/auditoria.
34. Podem ser usadas diferentes técnicas para documentar a informação relacionada com o sistema de controlo interno. É matéria de julgamento do revisor/auditor a selecção de uma determinada técnica. São técnicas comuns de verificação usadas, só ou em combinação, as descrições narrativas, os questionários, *checklists* e os fluxogramas. A forma e a extensão desta documentação é influenciada pelo usado nível de avaliação do risco de controlo, a dimensão e complexidade da entidade, a natureza do sistema de controlo interno da entidade e pela forma da documentação do sistema de controlo interno da entidade. De uma forma geral, quanto mais complexo seja o sistema de controlo interno da entidade tanto mais extensivos os procedimentos do revisor/auditor, tanto mais extensiva necessitará de ser a documentação do revisor/auditor.

Qualidade e Oportunidade da Prova de Revisão/Auditoria

35. Certos tipos de provas de revisão/auditoria obtidos pelo revisor/auditor merecem mais confiança do que outros. Normalmente, a observação pelo revisor/auditor proporciona prova de revisão/auditoria mais credível do que meramente fazer indagações, por exemplo, o

Manual do Revisor Oficial de Contas

revisor/auditor pode obter prova de revisão/auditoria acerca da segregação de funções apropriada, observando a pessoa que aplica um procedimento de controlo ou fazendo indagações a pessoal apropriado. Porém, a prova de revisão/auditoria obtida por alguns testes de controlo, tais como, observações, diz respeito somente ao momento em que o procedimento for aplicado. O revisor/auditor pode decidir, por conseguinte, suplementar estes procedimentos com outros testes de controlo capazes de proporcionar prova de revisão/auditoria acerca de outros períodos de tempo.

36. Ao determinar a prova de revisão/auditoria apropriada a fim de suportar uma conclusão acerca do risco de controlo, o revisor/auditor pode tomar em consideração a prova de revisão/auditoria obtida em revisões/auditorias anteriores. Num trabalho continuado, o revisor/auditor ficará conhecedor do sistema de controlo interno através do trabalho levado a cabo anteriormente, mas necessitará de actualizar o conhecimento obtido e considerar a necessidade de obter prova de revisão/auditoria adicional de quaisquer alterações no controlo. Antes de confiar em procedimentos levados a efeito em anteriores revisões/auditorias, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria que suporte esta confiança. O revisor/auditor deverá obter prova de revisão/auditoria quanto à natureza, extensão, profundidade e oportunidade de quaisquer alterações no sistema de controlo interno da entidade, desde que tais procedimentos sejam executados, e avaliar o seu impacto na pretendida confiança do revisor/auditor. Quanto maior for o período de tempo que decorreu desde a execução de tais procedimentos menor é a segurança alcançada.
37. O revisor/auditor deve considerar se os controlos internos estiveram ou não em funcionamento durante o período. Se foram usados controlos substancialmente diferentes em momentos diferentes durante o período, o revisor/auditor tomará em consideração cada um separadamente. Uma interrupção nos controlos internos durante uma fracção específica do período requer consideração separada da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria a serem aplicados às transacções e outros acontecimentos desse período.
38. O revisor/auditor pode decidir executar alguns testes de controlo durante uma visita intercalar antes do final do período. Porém, o revisor/auditor não pode confiar nos resultados de tais testes sem considerar a necessidade de obter prova de revisão/auditoria adicional relativa ao restante período. Os factores a serem considerados compreendem:
- Os resultados dos testes intercalares.
 - A duração do período remanescente.
 - Se ocorreram ou não quaisquer alterações no sistema de controlo interno durante o período remanescente.
 - A natureza e quantia das transacções e de outros acontecimentos e os saldos envolvidos.
 - O ambiente de controlo, especialmente controlos de supervisão.
 - Os procedimentos substantivos que o revisor/auditor planeie levar a efeito.

Determinação Final do Risco de Controlo

39. Antes da conclusão da revisão/auditoria, o revisor/auditor baseado nos resultados de procedimentos substantivos e de outras provas de revisão/auditoria por ele obtidas, deve tomar em consideração se se confirma ou não a avaliação do risco de controlo.

Relacionamento Entre as Avaliações do Risco Inerente e do Risco de Controlo

40. O revisor/auditor pode fazer avaliações do risco inerente e do risco de controlo em separado ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

em combinação. Se ele considerar o risco inerente ou o risco de controlo, separadamente ou em combinação, a um nível menor do que o máximo, deve ter uma base apropriada para a sua avaliação. Esta base pode ser obtida, por exemplo, através do uso de questionários, *checklists*, instruções, ou generalizado material similar e, no caso do risco de controlo, o seu entendimento do controlo interno e o desempenho dos adequados testes de controlo. Contudo, o juízo profissional é exigido na interpretação, adaptação ou expansão de tal material generalizado como apropriado às circunstâncias.

41. A gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um sistema de controlo interno para prevenir ou detectar e corrigir distorções e, portanto, em muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo estão altamente inter-relacionados. Em tais situações, se o revisor/auditor tentar avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo, existe a possibilidade de avaliação inapropriada de risco. Em consequência, o risco de revisão/auditoria pode ser avaliado mais apropriadamente em tais situações, fazendo uma avaliação combinada.

Risco de Detecção

42. O nível do risco de detecção relaciona-se directamente com os procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor. O risco de detecção é uma função entre a eficácia dos procedimentos de revisão/auditoria e a sua aplicação pelo revisor/auditor. A avaliação do risco de controlo pelo revisor/auditor, juntamente com a avaliação do risco inerente, influencia a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos a serem executados para reduzir o risco de detecção, e, portanto, o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Algum risco de detecção estaria sempre presente mesmo se o revisor/auditor examinasse 100 por cento dos saldos de conta ou das classes de transacções, uma vez que a maior parte da prova de revisão/auditoria é persuasiva preferentemente a conclusiva e também porque existem outras incertezas. Tais outras incertezas surgem porque um revisor/auditor pode seleccionar inapropriados procedimentos de revisão/auditoria, executar erradamente os adequados procedimentos ou interpretar erradamente as conclusões de revisão/auditoria. Essas outras incertezas podem ser reduzidas a um nível negligenciável através de um planeamento e supervisão adequados e uma conduta do revisor/auditor de acordo com as normas de controlo de qualidade.
43. O revisor/auditor deve tomar em consideração os níveis avaliados dos riscos inerentes e de controlo ao determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos necessários para reduzir o risco da revisão/auditoria a um nível aceitável. A este respeito o revisor/auditor considerará:
- a) a natureza dos procedimentos substantivos, por exemplo, usando testes dirigidos a partes independentes externas à entidade, em vez de testes dirigidos a partes ou à documentação dentro da entidade, ou usando testes substantivos de pormenor quanto a um objectivo particular de revisão/auditoria em aditamento a procedimentos analíticos;
 - b) a extensão dos procedimentos substantivos, por exemplo, usando uma amostragem de maior dimensão;
 - c) a profundidade dos procedimentos substantivos, por exemplo, determinando que os testes substantivos sejam feitos a partir de certos limites quantitativos ou da selecção qualitativa de determinadas transacções; e
 - d) a oportunidade dos procedimentos substantivos, por exemplo, executando-os no final do período, em vez de numa data anterior.
44. O risco inerente e o risco de controlo diferem do risco de detecção pelo facto de aqueles existirem independentemente da revisão/auditoria das demonstrações financeiras, enquanto o

Manual do Revisor Oficial de Contas

risco de detecção está relacionado com os procedimentos do revisor/auditor e pode ser alterado ao seu arbítrio, conforme o seu juízo profissional. Existe um relacionamento inverso entre o risco de detecção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo forem altos, o risco de detecção aceitável tem de ser baixo para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo forem baixos, um revisor/auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e ainda reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Estes componentes de revisão/auditoria do risco de revisão/auditoria podem ser avaliados em termos quantitativos, tais como, em percentagens ou em intervalos de termos não quantitativos, por exemplo, de um mínimo a um máximo. Ver os Apêndices II e III para uma ilustração do relacionamento dos componentes do risco de revisão/auditoria.

45. Embora os testes de controlo e os procedimentos substantivos sejam distintos quanto aos seus propósitos, os resultados de cada um dos tipos de procedimentos podem contribuir para os propósitos do outro. As distorções descobertas ao conduzir procedimentos substantivos podem dar origem a que o revisor/auditor modifique a anterior estimativa do risco de controlo.
46. Não é apropriado, contudo, que um revisor/auditor confie completamente na sua avaliação do risco inerente e do risco de controlo para a exclusão de executar procedimentos substantivos de saldos de contas e classes de transações onde podem existir distorções que podem ser materiais quando agregadas com distorções em outros saldos de conta ou classes de transações.
47. Os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo podem não ser suficientemente baixos para eliminar a necessidade de o revisor/auditor levar a efeito quaisquer procedimentos substantivos. Não obstante os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo, o revisor/auditor deve executar alguns procedimentos substantivos relativos a saldos de contas e classes de transações materialmente relevantes.
48. A avaliação pelo revisor/auditor dos componentes do risco de revisão/auditoria pode modificar-se no decurso de uma revisão, por exemplo, pode a informação chegar ao conhecimento do revisor/auditor ao executar procedimentos substantivos que difiram significativamente da informação sobre o qual o revisor/auditor originalmente avaliou o risco inerente e o risco de controlo. Em tais casos, o revisor/auditor deve alterar os procedimentos substantivos planeados com base numa revisão dos níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo.
49. Quanto maior for a avaliação do risco inerente e do risco de controlo mais prova da revisão/auditoria deve o revisor/auditor obter a partir da execução de procedimentos substantivos. Quando o risco inerente e o risco de controlo forem ambos avaliados como altos, o revisor/auditor necessita de considerar se os procedimentos substantivos podem ou não proporcionar prova de revisão/auditoria para reduzir o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de revisão/auditoria, a um nível aceitavelmente baixo. Quando o revisor/auditor determina que o risco de detecção respeitante a uma asserção contida nas demonstrações financeiras em relação a um saldo de conta ou classe de transações materialmente relevante não pode ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, o revisor/auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.

Risco de Revisão/Auditoria nas Pequenas Entidades

50. O revisor/auditor necessita de obter o mesmo nível de segurança, a fim de expressar uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras, tanto de grandes como de pequenas entidades. Porém, muitos controlos internos que seriam relevantes para grandes entidades não são práticos nas pequenas entidades. Por exemplo, nas pequenas entidades, os procedimentos contabilísticos podem ser executados por poucas pessoas, que podem ter tanto responsabilidades operacionais como de custódia, e, por conseguinte, a segregação de funções

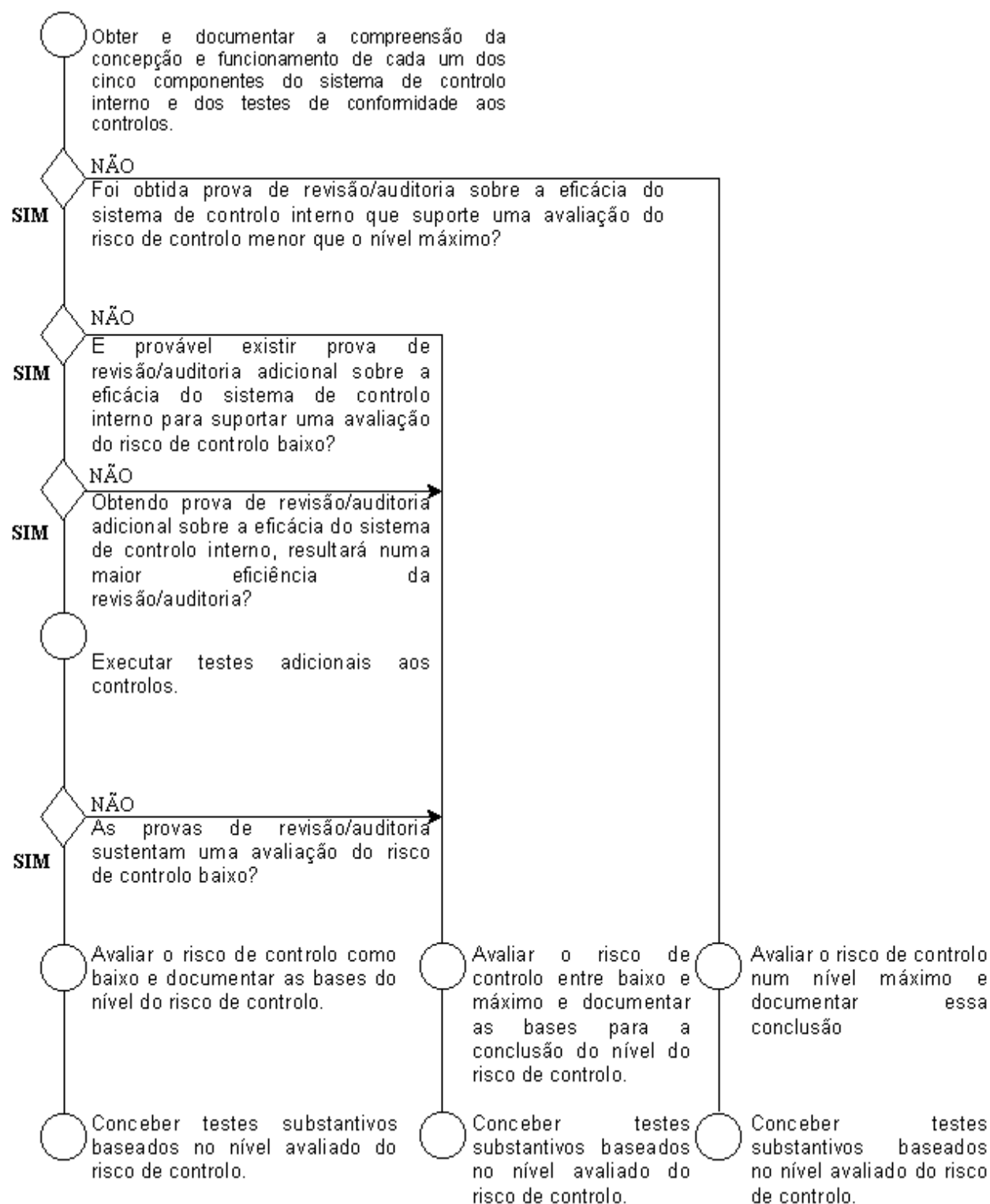
Manual do Revisor Oficial de Contas

pode não existir ou estar severamente limitada. Uma inadequada segregação de funções pode, nalguns casos, ser compensada por um forte sistema de controlo de gestão em que os controlos de supervisão do proprietário-gestor existem devido ao conhecimento pessoal e directo da entidade e do seu envolvimento nas transacções. Nas circunstâncias em que seja limitada a segregação de funções e falte prova de revisão/auditoria dos controlos de supervisão, a prova de revisão/auditoria necessária para suportar a opinião do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras pode ter de ser inteiramente obtida através da execução de testes substantivos.

Apêndice I

Ilustração da Avaliação do Risco de Controlo

A norma não exige que o revisor/auditor faça uma avaliação separada da eficácia de cada componente da estrutura do controlo interno, mas em muitos casos é prático fazê-lo para chegar à avaliação do nível do risco de controlo.



Manual do Revisor Oficial de Contas

Apêndice II

Ilustração do Inter-relacionamento dos Componentes do Risco de Revisão/Auditoria

O quadro seguinte mostra como pode variar o nível aceitável de risco de detecção com base em avaliações do risco inerente e do risco de controlo.

		Avaliação pelo auditor /revisor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

As áreas sombreadas neste quadro referem-se ao risco de detecção.

Existe uma relação inversa entre o risco de detecção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo são altos, os níveis aceitáveis do risco de detecção necessitam de ser baixos para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo são baixos, um revisor/auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e reduzir ainda o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Apêndice III

Ilustração da Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta (AI)

O seguinte modelo expressa uma descrição geral do relacionamento dos riscos associados com a avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e do risco de controlo e da eficácia dos procedimentos analíticos (incluindo outros testes substantivos relevantes) e dos testes substantivos de pormenor. O modelo não pretende ser uma fórmula matemática que inclua todos os factores que podem influenciar a determinação dos componentes individuais do risco; contudo, alguns revisores/auditores acham este modelo útil quando do planeamento dos procedimentos de revisão/auditoria para atingir o nível apropriado do risco desejado de revisão/auditoria.

$$RR = RI \times RC \times PA \times AI$$

Um revisor/auditor pode usar este modelo para obter uma compreensão do apropriado risco de aceitação incorrecta para testes substantivos de pormenor, como segue:

$$AI = RR / (RI \times RC \times PA)$$

RR = Risco de Revisão/Auditoria, ver parágrafo 5.

RI = Risco Inerente, ver parágrafos 6, 9 e 10.

RC = Risco de Controlo, ver parágrafos 7, 11 a 39.

PA = A avaliação pelo revisor/auditor do risco de que os procedimentos analíticos e outros relevantes testes substantivos possam falhar na detecção de distorções que podem ocorrer numa asserção igual à distorção tolerável, dado que essa distorção ocorra e não seja detectada pela estrutura de controlo interno.

AI = O risco tolerável de aceitação incorrecta para os testes substantivos de pormenor, dado que essa distorção iguale a distorção tolerável que ocorra numa asserção e não seja detectada pela estrutura de controlo interno ou pelos procedimentos analíticos e outros testes substantivos relevantes.

As relações entre estes riscos independentes estão ilustrados no quadro seguinte. Nesse quadro é assumido para ilustração, que o revisor/auditor escolheu um risco de revisão/auditoria de 5 por cento para uma asserção onde o risco inerente foi assumido como máximo. É também incorporada a premissa que nenhum controlo interno nos dá a esperança de ser completamente efectivo na detecção de distorções agregadas igual à distorção tolerável que possa ocorrer. O quadro também ilustra o facto de que o nível de risco para procedimentos substantivos relativamente a determinadas asserções em particular não é uma decisão isolada. Em vez disso, é uma consequência directa da avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e do risco de controlo e do seu juízo profissional sobre a eficácia dos procedimentos analíticos e outros testes substantivos relevantes, e não pode ser considerada adequadamente fora deste contexto.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Quadro Ilustrativo

Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta

Avaliação subjectiva pelo revisor/auditor do risco de controlo.	Avaliação subjectiva pelo revisor/ auditor do risco de que os procedimentos analíticos e outros testes substantivos relevantes possam falhar em detectar distorções agregadas igual à distorção tolerável.			
RC	PA			
	10%	30%	50%	100%
	AI			
10%	*	*	*	50%
30%	*	55%	33%	16%
50%	*	33%	20%	10%
100%	50%	16%	10%	5%

* O nível tolerável de RR (risco de revisão/auditoria) em 5% excede o produto de RI, RC e PA, e, consequentemente, o planeado teste substantivo de pormenor pode não ser necessário.

Nota: Os valores no quadro para AI são calculados a partir do modelo ilustrativo: AI igual a $RR / (RI \times RC \times PA)$. Por exemplo, para RI = 1,0; RC = 0,50; PA = 0,30; AI = 0,05 / (1,0 x 0,50 x 0,30) ou 0,33 (igual a 33%).

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Notas)

A fórmula apresentada no apêndice III, que traduz um dos modelos existentes para a avaliação do risco de revisão/auditoria, descreve o risco de revisão/auditoria não nos três componentes de risco aqui apresentados, mas através de quatro componentes do risco. O risco de detecção é dividido em duas componentes: o risco dos procedimentos analíticos e outros relevantes testes substantivos poderem falhar na detecção de distorções iguais às distorções toleráveis e o risco tolerável de aceitação incorrecta para os testes substantivos de pormenor.

2 (Janela-flutuante - Notas)

Para além do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor está também exposto a perdas e danos no exercício da sua actividade profissional resultante de litígios, publicidade adversa ou outros eventos, que surjam em conexão com as demonstrações financeiras que ele examinou e sobre as quais emitiu uma opinião.

3 (Janela-flutuante - Notas)

Esta definição de risco de revisão/auditoria não inclui o risco do revisor/auditor poder concluir erroneamente que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Em tais situações, ele habitualmente reavalia ou estende os seus procedimentos de revisão/auditoria e solicita que o cliente execute procedimentos específicos para reavaliar a conformidade das demonstrações financeiras. Estes procedimentos conduzirão normalmente o revisor/auditor a uma conclusão correcta. Esta definição também não inclui o risco de emissão de opinião inapropriada, não relacionada com a detecção e avaliação de distorções nas demonstrações financeiras, tal como uma inapropriada decisão no que concerne ao tipo de modelo de certificação/relatório se houver uma incerteza fundamental ou uma limitação de âmbito na revisão/auditoria.