

Normas Internacionais de Auditoria (ISAs)

ISA 200 - Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 200 OBJECTIVO E PRINCÍPIOS GERAIS QUE REGEM UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006) ^{*(1)}

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1
Objectivo de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	2 - 3
Requisitos Éticos Relacionados com uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	4 - 5
Condução de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	6 - 9
Âmbito de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	10 - 14
Ceticismo Profissional	15 - 16
Garantia Razoável de Fiabilidade	17 - 21
Risco de Auditoria e Materialidade	22 - 32
Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras	33 - 36
Determinação da Aceitabilidade da Estrutura Conceptual de Relato Financeiro	37 - 38
Expressão de uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras	49-51
Data de Eficácia	52

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras" deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o objectivo e princípios gerais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. Também descreve a responsabilidade da gerência pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras e pela identificação da estrutura conceptual de relato financeiro a ser usada na preparação das demonstrações financeiras, referida nas ISAs como “a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável”.

Objectivo de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

2. **O objectivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é de habilitar o auditor a expressar uma opinião se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.**
3. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um trabalho de garantia de fiabilidade, como definido na Estrutura Conceptual Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade. A Estrutura Conceptual define e descreve os elementos e objectivos de um trabalho de garantia de fiabilidade. As ISAs aplicam a Estrutura Conceptual no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras e contém os princípios básicos e procedimentos essenciais, juntamente com orientação relacionada, a ser aplicados em tal auditoria. Os parágrafos 34-35 desta ISA debatem o sentido do termo “demonstrações financeiras” e responsabilidade de gerência por tais demonstrações. Como debatido na Estrutura Conceptual, uma condição de aceitação de um trabalho de garantia de fiabilidade é de que os critérios referidos na definição sejam “critérios convenientes” e disponíveis a utentes pretendidos. Os parágrafos 37-48 desta ISA debatem critérios convenientes e a sua disponibilidade para utentes pretendidos de uma auditoria de demonstrações financeiras por meio da consideração do auditor na aceitabilidade da estrutura conceptual de relato financeiro. [1] (2)

Requisitos Éticos Relacionados com uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

4. **O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes relacionados com trabalhos de auditoria.**
5. Como debatido na ISA 220, “Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica”, os requisitos éticos relacionados com auditorias de demonstrações financeiras compreendem geralmente as Partes A e B do Código de Ética dos Contabilistas Profissionais da International Federation of Accountants (Código da IFAC) juntamente com os requisitos nacionais que sejam mais restritivos. A ISA 220 identifica os princípios fundamentais de ética profissional estabelecidos pelas Parte A e B do Código da IFAC e estabelece as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho com respeito a requisitos éticos. A ISA 220 reconhece que a equipa de trabalho tem o direito de confiar nos sistemas da firma ao ir de encontro às suas responsabilidades com respeito a procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis aos trabalhos de auditoria individuais (por exemplo, em relação às capacidades e competência de pessoal por via do seu recrutamento e treino formal; independência por intermédio da acumulação e comunicação de informação independente relevante; manutenção de relações com clientes por intermédio de sistemas de aceitação e continuação; e aderência a requisitos legais e reguladores por intermédio de processos de monitorização), a menos que a informação proporcionada pela firma ou outras partes o sugiram de outra maneira. Consequentemente, a Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, “Controlo de Qualidade de Firms Que Executem Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados” exige que a firma estabeleça políticas e procedimentos concebidos que lhe proporcionem garantia razoável de fiabilidade de que a firma e o seu pessoal cumprem os requisitos éticos relevantes.

Condução de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

6. **O auditor deve conduzir uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.**
7. As ISAs contêm os princípios básicos e procedimentos essenciais juntamente com orientação relevante na forma de material explicativo e outro, incluindo apêndices. Os princípios básicos e procedimentos essenciais devem ser entendidos e aplicados no contexto de material explicativo e outro que proporcione orientação para a sua aplicação. É considerado o texto de uma Norma completa afim de compreender e aplicar os princípios básicos e procedimentos essenciais.
8. Ao conduzir uma auditoria de acordo com as ISAs, o auditor tem conhecimento e considera as Recomendações Internacionais de Práticas de Auditoria (IAPS) aplicáveis ao trabalho de auditoria. As IAPS proporcionam orientação interpretativa e assistência prática a auditores na implementação das ISAs. Um auditor que não aplique a orientação incluída numa IAPS relevante necessita de estar preparado para explicar como forma cumpridos os princípios básicos e procedimentos essenciais na Norma tratada pelo IAPS.
9. O auditor pode também conduzir a auditoria de acordo não só com as ISAs mas também com as normas de auditoria de uma jurisdição específica ou país.

Âmbito de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

10. O termo “âmbito de uma auditoria” refere-se aos procedimentos de auditoria que, no julgamento do auditor e com base nas ISAs, são considerados como apropriados nas circunstâncias para atingir os objectivos da auditoria.
11. **Ao determinar os procedimentos de auditoria a serem desempenhados na condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, o auditor deve cumprir cada uma das Normas Internacionais de Auditoria relevantes à auditoria.**
12. Ao executar uma auditoria, pode ser exigido aos auditores que cumpram outros requisitos profissionais, legais ou reguladores adicionalmente às ISAs. AS ISAs não se sobrepõem às leis e regulamentos locais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. No caso em que essas leis e regulamentos difiram das IASs, uma auditoria conduzida de acordo com as leis locais e regulamentos não se conformará automaticamente com as ISAs.
13. Quando o auditor conduza a auditoria de acordo com ISAs e normas de auditoria de uma jurisdição específica ou país, adicionalmente a se conformar com cada um das ISAs relevantes para a auditoria, o auditor também executa quaisquer procedimentos adicionais de auditoria necessários para cumprir as normas relevantes dessa jurisdição ou país.
14. **O auditor não deve apresentar conformidade com Normas Internacionais de Auditoria a menos que o auditor tenha cumprido inteiramente todas as Norma Internacionais de Auditoria relevantes à auditoria.**

Cepticismo Profissional

15. **O auditor deve planejar e executar uma auditoria com uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas.**
16. Uma atitude de cepticismo profissional significa que o auditor faça uma avaliação crítica, com uma atitude inquisitiva, da validade da prova da auditoria obtida e esteja alerta para a prova de auditoria que contradiga ou ponha em questão a fiabilidade de documentos e respostas a indagações e outra informação obtidas da gerência e dos encarregados da governação. Por exemplo, uma atitude de cepticismo profissional é necessária em todo o processo de auditoria para que o auditor reduza o risco de desprezar circunstâncias não usuais, ou generalizar para além do normal quando tirar conclusões de observações de auditoria e de usar pressupostos errados ao determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria e avaliar os resultados respectivos. Quando ao fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria, o auditor não fica satisfeito com prova de auditoria inferior a persuasiva com base numa convicção de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e têm integridade. Nestas condições, as declarações da gerência não substituem a obtenção de prova de auditoria apropriada suficiente para que seja capaz de tirar conclusões razoáveis para basear a opinião de auditoria.

Garantia Razoável de Fiabilidade

17. Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISAs obtém garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras tomadas no seu todo estão isentas de distorção material, quer devido a fraude ou a erro. Garantia razoável de fiabilidade é um conceito que se relaciona com a acumulação de prova de auditoria necessária para que o auditor conclua que não há distorções materiais nas demonstrações financeiras tomadas no seu todo. A garantia razoável de fiabilidade relaciona-se com todo o processo de auditoria.
18. Um auditor não pode obter segurança absoluta porque há limitações inerentes numa auditoria que afectam a capacidade do auditor para detectar distorções materiais. Estas limitações resultam de factores tais como os seguintes:
 - O uso de teste.
 - As limitações inerentes de controlo interno (por exemplo, a possibilidade de derrogação pela gerência ou conluio).
 - O facto de que a maior parte de prova de auditoria é mais persuasiva do que conclusiva.
19. Também, o trabalho levado a efeito pelo auditor para formar uma opinião de auditoria está imbuído de julgamento, em particular no que respeita:
 - (a) À recolha de prova de auditoria, por exemplo, na detecção da natureza, tempestividade e extensão de procedimentos de auditoria: e
 - (b) À obtenção de conclusões com base na prova de auditoria recolhida, por exemplo, avaliar a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência ao preparar as demonstrações financeiras.
20. Para além disso, outras limitações podem afectar a persuasão da prova de auditoria disponível para tirar conclusões sobre particulares asserções³ (por exemplo, transacções entre partes relacionadas). Nestes casos certas ISAs identificam procedimentos de auditoria específicos que, por força da natureza das asserções particulares, proporcionam prova de auditoria suficiente apropriada na ausência de:
 - (a) Circunstâncias não usuais que aumentam o risco de distorções materiais para além do que seria geralmente esperado; ou
 - (b) Qualquer indicação de que ocorreu uma distorção material.
21. Consequentemente, por força dos factores descritos acima, uma auditoria não é uma garantia de que as demonstrações financeiras estejam isentas de distorções materiais, porque não é atingida segurança absoluta. Para além disso, uma opinião de auditoria não assegura a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gerência tenha conduzido os assuntos da entidade.

Risco de Auditoria e Materialidade

22. As entidades têm em vista estratégias para atingir os seus objectivos, e dependendo da natureza das suas operações e sector económico, do ambiente regulador em que operam, e da sua dimensão e complexidade, deparam-se-lhes uma variedade de riscos de negócio. [3](3) A gestão é responsável pela identificação de tais riscos respondendo por eles. Porém, nem todos os riscos se relacionam com a preparação das demonstrações financeiras. O auditor está, por último, preocupado com riscos que possam afectar as demonstrações financeiras.
23. O auditor obtém e avalia evidência de auditoria para obter garantia razoável de fiabilidade acerca de se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou estão apropriadamente, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. O conceito de garantia razoável de fiabilidade reconhece que há um risco de que a opinião de auditoria seja inapropriado. O risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas é conhecido como “o risco de auditoria”. [4] (4)
24. **O auditor deve planear e executar a auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo que seja consistente com o objectivo de uma auditoria.** O auditor reduz o risco de auditoria ao conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente apropriada para ser capaz de tirar conclusões razoáveis em que basear uma opinião de auditoria. Obtém-se garantia razoável de fiabilidade quando o auditor tenha reduzido o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.
25. O risco de auditoria é uma função do risco de distorção material das demonstrações financeiras (ou simplesmente, o “risco de distorção material”) (i.e., o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes da auditoria) e o risco de que o auditor não detectará tal distorção (“risco de detecção”). O auditor executa procedimentos de auditoria para avaliar o risco de distorção material e procura limitar o risco de detecção ao executar demais procedimentos de auditoria com base nessa avaliação (ver ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” e ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”). O processo de auditoria envolve o exercício de julgamento profissional ao conceber a abordagem de auditoria, ao focar o que pode sair errado (i.e., quais são as distorções potenciais que possam surgir) ao nível de asserção (ver ISA 500, “Prova de Auditoria”) e executar procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados a fim de obter prova de auditoria apropriada suficiente.
26. O auditor está preocupado com distorções materiais e não é responsável pela detecção de distorções que não sejam materiais às demonstrações financeiras tomadas no seu todo. O auditor considera se o efeito de identificar distorções não corrigidas, quer individualmente quer agregadamente, é material nas demonstrações financeiras tomadas como um todo. A materialidade e o risco de auditoria estão relacionados (ver ISA 320, “Materialidade de Auditoria”). A fim de conceber procedimentos de auditoria para determinar se há distorções que sejam materiais às demonstrações financeiras tomadas no seu todo, o auditor considera o risco de distorção material a dois níveis: o nível global de demonstração financeira e em relação a classes de transacções, saldos de contas e divulgações e asserções relacionadas. [5](5)
27. O auditor considera o risco de distorção material ao nível de demonstração financeira global, que se refere aos riscos de distorção material que profundamente se relacionam com as demonstrações financeiras no seu todo e potencialmente afectam muitas asserções. Os riscos desta natureza relacionam-se muitas vezes com o ambiente de controlo da entidade (se bem que estes riscos possam também relacionar-se com outros factores tais como condições económicas em declínio) e não são necessariamente riscos identificáveis com asserções específicas ao nível de classe de transacções, saldos de contas ou divulgação. Em vez disso, este risco total representa circunstâncias que aumentam o risco de que possam existir

Manual do Revisor Oficial de Contas

distorções materiais em qualquer número de diferentes asserções, por exemplo, por via da derrogação de controlo interno pela gerência. Tais riscos podem ser especificamente relevantes para a consideração pelo auditor do risco de distorção material proveniente de fraude. A resposta do auditor ao risco avaliado de distorção material ao nível das demonstrações financeiras no seu todo inclui consideração do conhecimento, habilitações e capacidade do pessoal a que se atribuiu significativas responsabilidades de trabalho, incluindo se houve peritos envolvidos; os níveis apropriados de supervisão; e se há acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.

28. O auditor também considera o risco de distorção material a nível de classe de transacções, de saldos de contas e de divulgação porque tal consideração ajuda directamente a determinar a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos de auditoria ao nível de asserção. [6](6) O auditor procura obter evidência de auditoria apropriada suficiente a nível de classe de transacções, de saldos de contas e de divulgação de tal maneira que habilite o auditor, ao completar a auditoria, a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas no seu todo a um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Os auditores usam várias abordagens para atingir esse objectivo. [7](7)
29. O debate dos parágrafos seguintes proporciona uma explicação dos componentes do risco de auditoria. O risco de distorção material ao nível de asserção consiste de dois componentes como se segue:
- “Risco inerente” é a susceptibilidade de uma asserção a uma distorção que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada a outras distorções, presumindo que não haja outros controlos relacionados. O risco de tais distorções é maior para algumas asserções e respectivas classes de transacções, saldos de conta e divulgações do que para outras. Por exemplo, cálculos complexos têm mais probabilidade de estar distorcidos do que cálculos simples. As contas que consistam de quantias derivadas de estimativas contabilísticas que estejam sujeitas a significativa incerteza de mensuração colocam maiores riscos do que contas que consistam de dados relativamente rotineiros e factuais. Circunstâncias externas que dêem origem a riscos de negócio podem também influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar um produto obsoleto, por isso fazendo com que o inventário se torne mais susceptível a sobreavaliação. Adicionalmente a essas circunstâncias que são peculiares a uma asserção específica, factores na entidade e seu ambiente que se relacionem com várias ou com todas as classes de transacções, saldos de contas, ou divulgações podem influenciar o risco inerente relacionado com uma asserção específica. Estes últimos factores incluem, por exemplo, uma falta de suficiente fundo de manio para continuar as operações ou um sector económico em declínio caracterizado por um grande número de falências de empresas.
 - O “risco de controlo” é o risco de que pudesse ocorrer uma distorção numa asserção e que pudesse ser material, quer individualmente ou quando agregada com outras distorções, que não seria evitada ou detectada e corrigida, numa base tempestiva pelo controlo interno da entidade. Esse risco é uma função da eficácia da concepção e funcionamento do controlo interno para atingir os objectivos da entidade relevantes para a preparação das demonstrações financeiras da mesma. Algum risco de controlo sempre existirá por força das limitações inerentes do controlo interno.
30. Risco inerente e risco de controlo são riscos da entidade; existem independentemente da auditoria das demonstrações financeiras. Ao auditor é exigido que avalie o risco de distorção material ao nível de asserção como base para procedimentos adicionais de auditoria, se bem que a avaliação seja um julgamento, e não uma mensuração precisa do risco. Quando a avaliação pelo auditor do risco de distorção material incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos, o auditor executa testes de controlo para suportar a avaliação do risco. As ISAs não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente, mas sim a uma avaliação combinada do “risco de distorção material”. Se bem

Manual do Revisor Oficial de Contas

que as ISAs descrevam geralmente uma avaliação combinada do risco de distorção material, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas de risco inerente e de controlo dependendo de técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação do risco de distorção material pode ser expressa em termos quantitativos, tais como percentagens, ou em termos não quantitativos. Em qualquer caso, a necessidade do auditor fazer apropriadas avaliações de risco é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais possam ser feitas.

31. “Risco de detecção” é o risco de o auditor não detectar uma distorção que exista numa asserção que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada com outras distorções. O risco de detecção é uma função da eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação pelo auditor. O risco de detecção não pode ser reduzido a zero porque o auditor geralmente não examina toda a classe de transacções, saldos de contas ou divulgações e por força de outros factores. Tais outros factores incluem geralmente a possibilidade de que um auditor possa seleccionar um procedimento inadequado de auditoria, não aplicar um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar incorrectamente os resultados da auditoria. Esses outros factores podem geralmente ser tratados por intermédio de planeamento adequado, atribuição apropriada de pessoal ao grupo de trabalho, a aplicação de cepticismo profissional, e supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado.
32. O risco de detecção relaciona-se com a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos do auditor que sejam determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a nível um aceitavelmente baixo. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção está numa relação inversa para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção. Quanto maior for o risco de distorção material que o auditor creia que existe, menor será o risco de detecção que pode ser aceite. Inversamente, quanto menor for o risco de distorção material que o auditor crer que exista, maior será o risco de detecção que pode ser aceite.

Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras

33. Enquanto que o auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, a responsabilidade pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável é da gerência [8] (8) da entidade, com supervisão dos encarregados da governação [9](9) . A auditoria das demonstrações financeiras não isenta a gerência ou os encarregados da governação das suas responsabilidades.
34. O termo “demonstrações financeiras” refere-se a uma representação estruturada da informação financeira, que geralmente inclui notas anexas, obtidas de registos contabilísticos e destinam-se a comunicar os recursos ou obrigações económicas de uma entidade num ponto do tempo ou as alterações das mesmas por um período de tempo de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro. O termo pode referir-se a um conjunto completo de demonstrações financeiras mas pode também referir-se a uma única demonstração financeira, por exemplo, a um balanço ou a uma demonstração dos resultados e respectivas notas explicativas.
35. Os requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Para certas estruturas de relato financeiro, uma demonstração financeira única tal como uma demonstração de fluxos de caixa e as notas explicativas relacionadas constituem um conjunto completo de demonstrações financeiras. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS), “Relato Financeiro Segundo o Regime Contabilístico de Caixa” dispõe que a demonstração financeira principal é uma demonstração de recebimentos e pagamentos de caixa quando uma entidade do sector público prepara e apresenta as suas demonstrações financeiras de acordo com IPSAS. Por outro lado, as demonstrações financeiras preparadas com referência às Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) , destinam-se a proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade. Um conjunto completo de demonstrações financeiras segundo as IFRS s inclui um balanço; uma demonstração dos resultados; uma demonstração de alterações do capital próprio; uma demonstração de fluxos de caixa; e notas compreendendo um resumo de políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.
36. A gerência é responsável pela identificação da estrutura conceptual de relato financeiro a ser usada na preparação e apresentação das demonstrações financeiras. A gerência é também responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Esta responsabilidade inclui:
- A concepção, implementação e manutenção do controlo interno relevante à preparação e apresentação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorções materiais, quer devidas a fraude ou a erro;
 - Seleccionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas; e
 - Fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias.

Determinação da Aceitabilidade da Estrutura Conceptual de Relato Financeiro [10](10)

37. **O auditor deve determinar se a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência na preparação das demonstrações financeiras é aceitável.** O auditor faz geralmente esta determinação quando considera se aceita o trabalho de auditoria, como discutido na ISA 210, “Termos de Trabalhos de Auditoria”. Uma estrutura conceptual de relato financeiro aceitável é referida nas ISAs como a “estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
38. O auditor determina se a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência é aceitável em função da natureza da entidade (por exemplo, se é uma empresa de negócios, uma entidade do sector público ou uma organização não lucrativa) e o objectivo das demonstrações financeiras.

Demonstrações Financeiras Concebidas para Satisfazer as Necessidades de Informação Financeira de Utentes Específicos

39. Em alguns casos, o objectivo das demonstrações financeiras será o de satisfazer as necessidades de informação financeira de utentes específicos. As necessidades de informação de tais utentes determinarão a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável nestas circunstâncias. São exemplos de estruturas conceptuais de relato financeiro que tratam as necessidades de utentes específicos: um regime fiscal de contabilidade para um conjunto de demonstrações financeiras que acompanhem as demonstrações de impostos de uma entidade; as disposições de relato financeiro de uma agência reguladora de governo para um conjunto de demonstrações financeiras que satisfaçam as necessidades de informação dessa agência; ou uma estrutura conceptual de relato financeiro estabelecida pelas disposições de um acordo que especifique as demonstrações financeiras a serem preparadas. As demonstrações financeiras a serem preparadas de acordo com tais estruturas conceptuais de relato financeiro podem ser as únicas demonstrações financeiras preparadas por uma entidade e, em tais circunstâncias, são muitas vezes usadas pelos utentes adicionalmente àquelas para quem a estrutura conceptual de relato financeiro seja concebida. Apesar de da vasta distribuição das demonstrações financeiras nessas circunstâncias, as demonstrações financeiras são ainda consideradas como satisfazendo as necessidades financeiras de utentes específicos para finalidades das ISAs. A ISA 800, “O Relatório do Auditor Independente sobre Trabalhos de Auditoria de Finalidades Especiais” estabelece normas e proporciona orientação sobre demonstrações financeiras cujo objectivo é o de satisfazer as necessidades de informação financeira de utentes específicos. Se bem que possam não ser identificados utentes específicos, as demonstrações financeiras que sejam preparadas de acordo com uma estrutura conceptual que não seja concebida para atingir apresentação apropriada são também tratadas na ISA 800.

Demonstrações Financeiras Concebidas para Satisfazer as Necessidades Comuns de Informação Financeira de uma Larga Variedade de Utentes

40. Muitos utentes de demonstrações financeiras não estão em posição de exigir demonstrações financeira concebidas para satisfazer as suas necessidades de informação específica. Se bem que todas as necessidades de informação específica não possam ser satisfeitas, há necessidades de informação financeira que são comuns a uma larga variedade de utentes. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que esteja concebida para satisfazer as necessidades de geral de uma larga escala de utentes são referidas como “demonstrações financeiras de finalidade geral”.

Estruturas de Relato Financeiro Estabelecidas por Organizações Autorizadas ou Reconhecidas

41. Presentemente, não há base objectiva e autorizada que tenha sido geralmente reconhecida

Manual do Revisor Oficial de Contas

globalmente para julgar a aceitabilidade de estruturas conceptuais de relato financeiro que tenham sido concebidas para demonstrações financeiras de finalidade geral. Até que tal base exista, as estruturas conceptuais de relato financeiro estabelecidas por organizações que estejam autorizadas ou reconhecidas para promulgar normas a serem usadas por certos tipos de entidades presumem-se que sejam aceites para demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas por tais entidades desde que as organizações sigam um processo estabelecido e transparente que envolva deliberação e consideração dos pontos de vista de uma larga escala de accionistas. Exemplos de tais estruturas de relato financeiro incluem:

- IFRSs promulgadas pelo International Accounting Standards Board;
- IPSASs promulgadas pela International Federations of Accountants – International Public Sector Accounting Standards Board; e
- Princípios contabilísticos geralmente aceites promulgados por um normalizador reconhecido numa jurisdição particular.

Estas estruturas conceptuais de relato financeiro são muitas vezes identificadas como a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável nos requisitos legislativos e reguladores que regem a preparação de demonstrações financeiras de finalidades gerais. É de referir a ISA 800 para estruturas conceptuais de relato financeiro concebidas para satisfazer as necessidades de uma agência de governo reguladora.

Estruturas Conceptuais de Relato Financeiro Suplementadas com Requisitos Legislativos e Regulamentares

42. Em algumas jurisdições, os requisitos legislativos e regulamentares podem suplementar uma estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência com requisitos adicionais relacionados com a preparação e apresentação de demonstrações financeiras. Nestas jurisdições, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, para as finalidades de aplicação das ISAs, engloba quer a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável quer tais requisitos adicionais, desde que não estejam em conflito com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Isto pode, por exemplo, ser o caso quando requisitos adicionais exijam divulgações adicionais às exigidas pela estrutura conceptual de relato financeiro identificada ou quando reduzam a variedade de escolhas aceitáveis que possam ser feitas adentro da estrutura conceptual de relato financeiro identificada. Se os requisitos adicionais forem conflituantes com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, o auditor discute a natureza dos requisitos com a gerência e se os requisitos adicionais podem ser satisfeitos por intermédio de divulgações adicionais. Se isto não for possível, o auditor considera se é necessário modificar o seu relatório; ver ISA 701, “Modificações ao Relatório Independente do Auditor”.

Jurisdições que Não tenham uma Organização Normalizadora Autorizada ou Reconhecida

43. Quando uma entidade esteja registada ou operacional numa jurisdição que não tenha uma organização normalizadora autorizada ou reconhecida, a entidade identifica uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. A prática em tais jurisdições é muitas vezes a de usar uma estrutura conceptual de relato financeiro estabelecida por uma das organizações descritas no parágrafo 41. Alternativamente, podem existir convenções de contabilidade estabelecidas numa jurisdição particular que sejam geralmente reconhecidas como a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável para as demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas por certas entidades especificadas que operem nessa jurisdição. Quando tal estrutura conceptual de relato financeiro for adoptada pela entidade, o auditor determina se as convenções contabilísticas colectivamente podem ser consideradas como constituindo uma estrutura conceptual de relato financeiro aceitável para demonstrações financeiras de finalidade geral. Quando as convenções de contabilidade sejam geralmente usadas numa jurisdição particular, a profissão contabilística nessa jurisdição pode ter considerado a aceitabilidade da estrutura

Manual do Revisor Oficial de Contas

conceptual de relato financeiro em nome dos auditores. Alternativamente, o auditor faz esta determinação ao considerar se as convenções contabilísticas mostram atributos normalmente apresentados pelas estruturas conceptuais de relato financeiro aceites ou ao comparar as convenções contabilísticas com os requisitos de uma estrutura conceptual de relato financeiro existente e considerada como aceitável.

44. As estruturas conceptuais de relato financeiro aceitáveis para demonstrações financeiras de finalidade geral mostram normalmente os atributos seguintes que resultam em informação proporcionada em demonstrações financeiras que é útil para os utentes:
- (a) Relevância, na medida em que a informação proporcionada nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade e para os objectivos das demonstrações financeiras. (Por exemplo, no caso de uma empresa de negócios que prepare demonstrações financeiras de finalidade geral, a relevância é avaliada em termos da informação necessária para satisfazer as necessidades gerais de informação de uma larga variedade de utentes ao tomar decisões económicas. Estas necessidades são geralmente satisfeitas pela apresentação apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da empresa de negócios.)
 - (b) Plenitude, na medida em que não são omitidas nas demonstrações financeiras transacções e eventos, saldos de contas e divulgações que possam afectar a apresentação apropriada das mesmas.
 - (c) Fiabilidade, na medida em que a informação proporcionada nas demonstrações financeiras:
 - (i) Reflecte a substância económica de acontecimentos e transacções e não meramente a sua forma legal; e
 - (ii) Resulta em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes, quando usadas em circunstâncias semelhantes;
 - (d) Neutralidade, na medida em que contribui para que a informação nas demonstrações financeiras esteja isenta de preconceito; e
 - (e) Compreensibilidade, na medida em que a informação nas demonstrações financeiras seja clara e abrangente e não esteja sujeita a interpretação significativamente diferente.
45. Um conglomerado de convenções contabilísticas concebidas para se ajustarem a preferências individuais não é uma estrutura conceptual de relato financeiro aceitável para demonstrações financeiras que se destinam a tratar necessidades de informação comuns de uma larga variedade de utentes.
46. A descrição da estrutura conceptual de relato financeiro nas demonstrações financeiras inclui informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e de políticas contabilísticas seleccionadas e aplicadas em transacções significativas e em outros acontecimentos significativos.
47. O auditor pode decidir comparar as convenções contabilísticas aos requisitos de uma estrutura conceptual existente considerada tal como, por exemplo, IFRSs promulgadas pelo International Accounting Standards Board. Para uma auditoria de uma pequena entidade, o auditor pode decidir comparar tais convenções contabilísticas a uma estrutura conceptual de relato financeiro especificamente desenvolvida para tais entidades por uma organização normalizadora contabilística autorizada ou reconhecida. Quando o auditor faça tal comparação e sejam identificadas as diferenças, a decisão quanto a se as convenções contabilísticas adoptadas pela gerência constituem uma estrutura conceptual de relato financeiro aceitável inclui consideração das razões das diferenças e se a aplicação das convenções contabilísticas pode resultar em demonstrações financeiras que sejam susceptíveis de induzir em erro.

Manual do Revisor Oficial de Contas

48. Quando o auditor concluir que a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência não é aceitável, o auditor considera as implicações relacionadas com a aceitação do trabalho (ver ISA 210) e com o seu relatório (ver ISA 701).

Expressão de uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras

49. Quando o auditor esteja a expressar uma opinião sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que seja concebida para atingir apresentação apropriada, o auditor aplica a ISA 700, "O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral", quanto a normas e orientação sobre as questões que o auditor considere ao formar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras e sobre a forma e conteúdo do relatório do auditor. O auditor também aplica a ISA 701 quando expressar uma opinião de auditoria modificada, incluindo ênfase de matéria, uma opinião qualificada, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa.
50. O auditor aplica a ISA 800 quando expressar uma opinião sobre:
- (a) Um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade;
 - (b) Um componente de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral ou finalidade especial, tais como uma demonstração financeira única, contas específicas, elementos de contas ou itens de uma demonstração financeira.
 - (c) Conformidade com acordos contratuais; e
 - (d) Demonstrações financeiras resumidas.
51. Adicionalmente ao tratamento de considerações de relato, a ISA 800 também trata outros assuntos que o auditor considera em tais trabalhos relacionados com, por exemplo, aceitação do trabalho e a condução da auditoria.

Data de Eficácia

52. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006.

Perspectiva do Sector Público

1. *Independentemente de se uma auditoria está a ser conduzida no sector privado ou no público, os princípios básicos de auditoria permanecem os mesmos. O que pode diferir para auditorias levadas a efeito no sector público é o objectivo e âmbito da auditoria. Estes factores são muitas vezes atribuídos a diferenças no mandato da auditoria e requisitos legais ou a forma de relato (por exemplo, às entidades do sector público pode ser exigido que preparem relatórios financeiros adicionais).*
2. *Quando sejam levadas a efeito auditorias a entidades do sector público, o auditor necessitará de tomar em consideração os requisitos específicos de quaisquer outros regulamentos, decretos ou portarias ministeriais relevantes que afectem o mandato de auditoria e quaisquer requisitos de auditoria especiais, incluindo a necessidade de ter em atenção assuntos de segurança nacional. Os mandatos de auditoria podem ser mais específicos do que os do sector privado e muitas vezes abrangem uma escala mais vasta de objectivos e um âmbito mais alargado do que é geralmente aplicável na auditoria de demonstrações financeiras do sector privado. Os mandatos e requisitos podem também afectar, por exemplo, a extensão da prudência do auditor ao estabelecer a materialidade, ao relatar fraudes e erros e a forma do relatório de auditoria. Podem existir também diferenças na abordagem de auditoria e estilo. Porém, estas diferenças não constituem uma diferença nos princípios básicos e procedimentos essenciais.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 210 - Termos de Trabalhos de Auditoria

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 210

TERMOS DE TRABALHOS DE AUDITORIA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006. O Apêndice 2 contém emendas consequenciais à Norma que se tornam eficazes numa data futura)“(11)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 4
Cartas de compromisso de Auditoria	5 - 9
Auditorias Recorrentes	10 - 11
Aceitação de uma Alteração no Trabalho	12 - 19
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de compromisso de Auditoria	
Apêndice 2: ISA 210 Emendada como Resultado da ISA 700 - Data de eficácia a ser determinada	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 210, “Termos de Trabalhos de Auditoria” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre:
 - (a) Acordar os termos do trabalho com o cliente; e
 - (b) A resposta do auditor a um pedido do cliente para alterar os termos de um trabalho para um que proporcione um nível inferior de segurança.
2. **O auditor e o cliente devem acordar sobre os termos do trabalho.** Os termos acordados precisarão de ser registados numa carta de compromisso de auditoria ou outra forma conveniente de contrato.
3. Esta ISA destina-se a auxiliar o auditor na preparação de cartas de compromisso relativas às auditorias de demonstrações financeiras. A orientação é também aplicável a serviços relacionados. Quando se prestarem outros serviços tais como serviços fiscais, de contabilidade, de consultoria de gestão, podem ser apropriadas cartas separadas.
4. Nalguns países, o objectivo e o âmbito de uma auditoria e as obrigações do revisor/auditor são estabelecidas por lei. Mesmo nessas situações o auditor pode ainda achar que as cartas de compromisso são informativas para os seus clientes.

Cartas de Compromisso de Auditoria

5. É no interesse tanto do cliente como do auditor que este envie uma carta de compromisso, preferivelmente antes do começo do trabalho, que contribua para evitar malentendidos com respeito ao trabalho. A carta de compromisso documenta e confirma a aceitação pelo auditor da designação, o objectivo e o âmbito da auditoria, a extensão das responsabilidades do auditor para com o cliente e a forma de quaisquer relatórios.

Conteúdo Principal

6. A forma e conteúdo das cartas de compromisso de auditoria podem variar de cliente para cliente, mas na generalidade elas incluem referência a:
 - O objectivo da auditoria das demonstrações financeiras;
 - Responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras;
 - O âmbito da auditoria, incluindo referência à legislação, regulamentos ou tomadas de posição aplicáveis de organizações profissionais a que o auditor adere;
 - A forma de quaisquer relatórios ou de outras comunicações sobre os resultados do trabalho;
 - O facto de que devido à natureza de testes e de outras limitações inerentes de uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes do controlo interno, há um risco inevitável de que mesmo alguma distorção material na informação possa ficar por descobrir; e
 - Acesso sem restrições a quaisquer que sejam os registos, documentação e outra informação pedida em conexão com a auditoria.
 - Responsabilidade da gerência pelo estabelecimento e manutenção de controlo interno eficaz.
7. O auditor pode também desejar incluir na carta:
 - Acordos tendo em vista o planeamento da auditoria.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Expectativa de receber da gerência confirmação escrita respeitante a declarações feitas em ligação com a auditoria.
 - Pedido para o cliente confirmar os termos do trabalho acusando a recepção da carta de compromisso.
 - Descrição de quaisquer outras cartas ou relatórios que o auditor espera emitir para o cliente.
 - Bases em que os honorários são calculados e quaisquer acordos sobre facturação.
8. Quando relevantes, podem também ser tratados os seguintes pontos:
- Acordos respeitantes ao envolvimento de outros auditores e peritos nalguns aspectos da auditoria.
 - Acordos respeitantes ao envolvimento de auditores internos e de outro pessoal do cliente.
 - Acordos a serem feitos com o auditor anterior, no caso de uma auditoria inicial.
 - Qualquer restrição da responsabilidade do auditor quando tal possibilidade existir.
 - Uma referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e o cliente.
 - Apresenta-se no Apêndice um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria.

Auditorias de Componentes

9. Quando o auditor de uma entidade mãe é também o auditor da sua subsidiária, filial ou divisão (componente), entre os factores que influenciam a decisão de enviar ou não uma carta de compromisso separada à componente incluem-se os seguintes:
- Quem designa o auditor do componente.
 - Se se tem de emitir ou não um relatório de auditoria separado sobre o componente.
 - Requisitos legais.
 - A extensão de qualquer trabalho executado por outros auditores.
 - Grau de participação da detentora.
 - Grau de independência da gerência do componente.

Auditorias Recorrentes

10. **Em auditorias recorrentes, o auditor deve considerar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho sejam revistos e se há necessidade de lembrar ao cliente os termos existentes do trabalho.**
11. O auditor pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso em cada período. Porém, os seguintes factores podem fazer com que seja apropriado enviar uma nova carta:
- Qualquer indicação de que o cliente interpreta mal o objectivo e âmbito da auditoria.
 - Quaisquer termos revistos ou especiais do trabalho.
 - Uma alteração recente da gestão sénior ou dos encarregados da governação.
 - Uma alteração significativa na propriedade.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Uma alteração significativa na natureza ou dimensão do negócio do cliente.
- Requisitos legais ou regulamentares.

Aceitação de uma Alteração no Trabalho

12. **A um auditor que, antes do trabalho estar concluído, lhe seja pedido para alterar o trabalho para um que proporcione um nível mais baixo de segurança, deve considerar a adequação de o fazer.**
13. Um pedido do cliente para que o auditor altere o trabalho pode resultar de uma alteração nas circunstâncias que afectem a necessidade do serviço, de uma malentendido quanto à natureza de uma auditoria ou serviço relacionado originalmente exigido ou uma restrição sobre o âmbito do trabalho, quer imposta pela gerência ou causada pelas circunstâncias. O auditor considerará cuidadosamente a razão dada para o pedido, particularmente as implicações de uma restrição sobre o âmbito do trabalho.
14. Uma alteração nas circunstâncias que afectem os requisitos da entidade ou a uma má compreensão respeitante à natureza do serviço originalmente pedido seria geralmente considerada uma base razoável para pedir uma alteração do trabalho. Em contraste uma alteração não seria considerada razoável se parecer que a alteração se relaciona com informação que está incorrecta, incompleta ou de outra maneira insatisfatória.
15. Antes de concordar em alterar um trabalho de auditoria para um serviço relacionado, um auditor que foi contratado para executar uma auditoria de acordo com as ISAs deve considerar, além das matérias atrás, quaisquer implicações legais ou contratuais da alteração.
16. Se o auditor concluir, que há justificação razoável para alterar o trabalho e se o trabalho de auditoria executado cumprir as ISAs aplicáveis ao trabalho alterado, o relatório emitido deve ser o apropriado para as condições revistas do trabalho. A fim de evitar confundir o leitor, o relatório não deve incluir referências:
 - (a) Ao trabalho original; ou
 - (b) A quaisquer procedimentos que possam ter sido executados no trabalho original, excepto quando o trabalho seja alterado para um trabalho para levar a efeito procedimentos acordados e por conseguinte referências aos procedimentos executados é uma parte normal do relatório.
17. Quando os termos do trabalho forem alterados, o auditor e o cliente devem acordar sobre os novos termos.
18. O auditor não deve concordar com uma alteração do trabalho quando não haja justificação para o fazer. Um exemplo pode ser um trabalho de auditoria em que o auditor seja incapaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito a contas a receber e o cliente peça que o trabalho seja alterado para um trabalho de revisão para evitar uma opinião qualificada de auditoria ou a uma escusa de opinião.
19. Se o auditor for incapaz de concordar com uma alteração do trabalho e não lhe seja permitido continuar o trabalho original, o auditor deve retirar-se e considerar se há uma obrigação, quer contratual ou outra, para relatar a outras partes, tais como aos encarregados da governação ou accionistas, as circunstâncias que tornam necessária a retirada.

Perspectiva do Sector Público

1. *A finalidade da carta de compromisso é a de informar o auditado da natureza do trabalho e*

Manual do Revisor Oficial de Contas

clarificar as responsabilidades das partes envolvidas. A legislação e regulamentos que regem as operações das auditorias do sector público mandatam a designação de um auditor do sector público e o uso de cartas de compromisso de auditoria pode não ser uma prática generalizada. Contudo, uma carta estabelecendo a natureza do trabalho ou reconhecendo um trabalho não indicado no mandato legislativo pode ser útil para ambas as partes. Os auditores do sector público têm de prestar séria consideração à emissão de cartas de compromisso quando se encarregarem de uma auditoria.

2. *Os parágrafos 12-19 desta ISA tratam da acção que um auditor do sector privado pode tomar quando haja tentativas de alterar um trabalho de auditoria para um que proporcione um nível mais baixo de garantia de fiabilidade. No sector público podem existir requisitos específicos dentro da legislação que rege o mandato de auditoria; por exemplo, ao auditor pode ser exigido que relate directamente a um ministro, à legislatura ou ao público se a gerência (incluindo o chefe de departamento) tentar limitar o âmbito da auditoria.*

Apêndice 1

Exemplo de uma Carta de compromisso de Auditoria

A carta que se segue é para ser usada como guia em conjugação com as considerações feitas nesta ISA, e necessita de ser alterada de acordo com as exigências e circunstâncias individuais

Ao Conselho de Administração ou representante apropriada da gerência sénior:

Solicitaram-nos que auditássemos o balanço de e as respectivas demonstrações dos resultados, e de fluxos de caixa de relativos ao ano findo naquela data. Temos o prazer de, confirmar a nossa aceitação e o nosso entendimento deste trabalho por meio desta carta. A nossa auditoria será conduzida com o objectivo de expressarmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Conduziremos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria demos cumprimento a requisitos éticos e planeemos e levemos a efeito a auditoria a fim de obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma auditoria envolve o exame, numa base de teste, da prova de auditoria que suporta as quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Uma auditoria também inclui apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras.

Devido à natureza de teste e a outras limitações inerentes de uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes de qualquer sistema contabilístico e de controlo interno, existe um risco inevitável de que mesmo algumas distorções materialmente relevantes possam ficar por descobrir.

Além do nosso relatório sobre as demonstrações financeiras, esperamos proporcionar-lhes uma carta separada respeitante a quaisquer fraquezas materiais nos sistemas contabilístico e de controlo interno que cheguem ao nosso conhecimento.

Lembramos-lhes que a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras incluindo a adequada divulgação é da gerência da sociedade. Tal inclui a manutenção de registos contabilísticos e de controlos internos adequados, a selecção e aplicação de políticas contabilísticas e a salvaguarda de activos da sociedade. Como parte do nosso processo de auditoria, pediremos à gerência confirmação escrita respeitante às declarações que nos foram feitas em conexão coma auditoria.

Estamos certos da completa cooperação do vosso pessoal e esperamos que ele colocará a nossa disposição quaisquer registos, documentos e outras informações que forem pedidos relacionados com a nossa auditoria. Os nossos honorários, que serão facturados à medida que o trabalho progrida, são baseados no tempo necessário para os indivíduos atribuídos ao trabalho mais despesas de algibeira. As taxas horárias individuais variam de acordo com o grau de responsabilidade envolvido e a experiência e habilitação necessárias.

Esta carta será eficaz para anos futuros salvo se for dado como terminada, alterada ou substituída.

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta para indicar que a mesma está em concordância com o vosso entendimento dos acordos relativos à nossa auditoria das demonstrações financeiras.

XYZ & C^a.

Acusamos a recepção em nome da Sociedade ABC

(assinado) _____

Nome e Título _____

Manual do Revisor Oficial de Contas

Data _____

Apêndice 2

ISA 210 Emendada como Resultado da ISA 700 – Data de Eficácia a ser Determinada

A ISA 700, “O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral” emitido em Dezembro de 2004 e eficaz para relatórios de auditor datados de ou após 31 de Dezembro de 2006, deu origem a emendas consequenciais à ISA 210. A implementação destas emendas foi diferida até o momento em que a ISA 800 (Revista), “Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Finalidade Especial e de Específicos Elementos, Contas ou Itens de uma Demonstração Financeira” se tornar eficaz. (uma data ainda a ser determinada).

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre:
 - (a) Acordo sobre as condições do trabalho com o cliente; e
 - (b) A resposta do auditor a um pedido de um cliente para alterar as condições de um trabalho para outro que proporcione um nível mais baixo de garantia de fiabilidade.
2. O auditor e o cliente devem acordar sobre os termos do trabalho. Os termos acordados precisam de ser registadas numa carta de compromisso de auditoria ou outra forma conveniente de contrato.
3. Esta ISA destina-se a ajudar o auditor na preparação de cartas de compromisso relacionadas com auditorias de demonstrações financeiras.
4. Em alguns países, o objectivo de âmbito de uma auditoria e as obrigações do auditor são estabelecidas por lei. Mesmo nessas situações o auditor pode ainda achar que cartas de compromisso de auditoria são informativas para os seus clientes.

Cartas de Compromisso de Auditoria

5. É no interesse de quer do cliente quer do auditor que o auditor envie uma carta de compromisso, preferivelmente antes do começo do trabalho, para ajudar a evitar desentendimentos com respeito ao trabalho. A carta de compromisso documenta e confirma a aceitação da nomeação do auditor, o objectivo e âmbito da auditoria, a extensão das responsabilidades do auditor para com o cliente e a forma de quaisquer relatórios.

Conteúdo Principal

6. A forma e conteúdo das cartas de compromisso de auditoria podem variar de cliente para cliente, mas incluem geralmente referências:
 - Ao objectivo da auditoria de demonstrações financeiras.
 - À responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras como descrito na ISA 200, “Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”.
 - À estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência ao preparar as demonstrações financeiras, isto é, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
 - Ao âmbito da auditoria, incluindo referência à legislação aplicável, regulamentos ou tomadas de posição de organizações profissionais a que o auditor adira.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A forma de quaisquer relatórios ou outras comunicações de resultados do trabalho.
 - Ao facto de que devido à natureza de teste e de outras limitações inerentes de uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes de qualquer sistema contabilístico e de controlo interno, existe um inevitável risco de que mesmo alguma distorção material possa ficar não descoberta.
 - Ao acesso não restritivo a quaisquer registos, documentação e a outra informação exigida em ligação com a auditoria.
7. O auditor pode também desejar incluir na carta:
- Acordos com respeito ao planeamento da auditoria.
 - Expectativa de receber da gerência confirmação escrita respeitante a declarações feitas em ligação com a auditoria.
 - Pedido para o cliente confirmar os termos do trabalho acusando a recepção da carta de compromisso.
 - Descrição de quaisquer cartas ou relatórios que o auditor espere enviar ao cliente.
 - A base em que os honorários são calculadas e quaisquer acordos de facturação.
8. Quando seja relevante, os pontos que se seguem podem também ser feitos:
- Acordos respeitantes ao envolvimento de outros auditores e peritos em alguns aspectos da auditoria.
 - Acordos respeitantes ao envolvimento de auditores internos e de outro pessoal do cliente.
 - Acordos a serem feitos com o auditor precedente, se o houve, no caso de uma auditoria inicial.
 - Qualquer restrição da responsabilidade do auditor quando tal possibilidade exista.
 - Uma referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e o cliente.

É apresentado no Apêndice um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria.

Auditorias de Componentes

9. Quando o auditor de uma entidade mãe seja também o auditor da sua subsidiária, filial ou divisão (componente), os factores que influenciam a decisão de se enviar ou não uma carta de compromisso separada incluem o seguinte:
- Quem indicou o auditor da componente.
 - Se está para ser emitido um relatório separado do auditor sobre o componente.
 - Exigências legais.
 - A extensão de qualquer trabalho executado por outros auditores.
 - Grau de propriedade da empresa mãe.
 - Grau de independência da gerência do componente.

Acordo sobre a Estrutura Conceptual de Relato Financeiro Aplicável

10. **Os termos do trabalho devem identificar a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.**
11. Como exposto na ISA 200 a aceitabilidade da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável adoptada pela gerência na preparação das demonstrações financeiras dependerá da natureza da entidade e do objectivo das demonstrações financeiras. Em alguns casos, o objectivo das demonstrações financeiras será o de satisfazer as necessidades comuns de informação a uma vasta escala de utentes; noutros casos, satisfará as necessidades de utentes específicos.
12. A ISA 200 descreve as estruturas conceptuais de relato financeiro que se presumem que sejam aceitáveis para demonstrações financeiras de finalidade geral. Os requisitos legislativos e reguladores identificam muitas vezes a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável para demonstrações financeiras de finalidade geral. Na maior parte dos casos, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável será estabelecida por uma organização de normalização que esteja autorizada ou reconhecida para promulgar normas na jurisdição em que a entidade esteja registada ou opere.
13. **O auditor só deve aceitar um trabalho para uma auditoria de demonstrações financeiras quando o auditor concluir que a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência é aceitável ou quando seja exigido por lei ou regulamento. Quando a lei ou regulamento exija o uso de uma estrutura conceptual de relato financeiro para finalidades gerais que o auditor considere que é inaceitável, o auditor só deve aceitar o trabalho se as deficiências na estrutura conceptual puderem ser adequadamente explicadas para evitar enganar os utentes.**
14. Sem uma estrutura conceptual de relato financeiro aceitável a gerência não tem uma base apropriada para preparar as demonstrações financeiras e o auditor não tem critérios convenientes para avaliar as demonstrações financeiras da entidade. Nestas circunstâncias, a menos que o uso da estrutura conceptual de relato financeiro seja exigida por lei ou regulamento, o auditor encoraja a gerência a tratar as deficiências na estrutura conceptual de relato financeiro ou a adoptar uma outra estrutura conceptual de relato financeiro que seja aceitável. Quando a estrutura conceptual de relato financeiro seja exigida por lei ou por regulamento e a gerência não tenha outra escolha senão adoptar esta estrutura, o auditor só aceita o trabalho se as deficiências puderem ser adequadamente explicadas para evitar enganar utentes, ver ISA 701, “Modificações ao Relatório do Auditor Independente”, parágrafo 5 e, a menos que exigido por lei ou regulamento para isso, não expressa a opinião sobre as demonstrações financeiras usando os termos “uma imagem verdadeira e apropriada” ou “são apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais,” de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
15. Quando o auditor aceita um trabalho que envolva uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável que não seja estabelecida por uma organização que esteja autorizada para promulgar normas para demonstrações financeiras de finalidades gerais de certos tipos de entidades, o auditor pode encontrar deficiências nessa estrutura conceptual que não foram previstas quando o trabalho foi inicialmente aceite e que indicam que a estrutura conceptual não é aceitável para demonstrações financeiras de finalidades gerais. Nestas circunstâncias, o auditor discute as deficiências com a gerência e as maneiras por que tais deficiências podem ser tratadas. Se as deficiências resultam em demonstrações financeiras que sejam enganosas e haja um acordo de que a gerência adoptará uma outra estrutura conceptual de relato financeiro que seja aceitável, o auditor refere-se à alteração da estrutura conceptual de relato financeiro numa nova carta de compromisso. Se a gerência recusar adoptar uma outra estrutura conceptual de relato financeiro, o auditor considera o impacto das deficiências no seu relatório, ver ISA 701.

Auditorias Recorrentes

16. **Em auditorias recorrentes, o auditor deve considerar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho devem ser revistos e se há necessidade de lembrar ao cliente os termos existentes do trabalho.**
17. O auditor pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso em cada período. Porém, os seguintes factores podem fazer com que seja apropriado enviar uma nova carta.:
 - Qualquer indicação de que o cliente interpreta mal o objectivo e âmbito da auditoria.
 - Quaisquer termos revistos ou especiais do trabalho.
 - Uma alteração recente da gerência superior, conselho de directores ou proprietários.
 - Uma alteração significativa da natureza ou dimensão do negócio do cliente.
 - Requisitos legais.
 - Uma alteração na estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência na preparação das demonstrações financeiras (como discutido no parágrafo 15).

Aceitação de uma Alteração no Trabalho

18. **Um auditor a quem, antes de completar o trabalho, seja exigido alterar o trabalho para outro que proporcione um nível mais baixo de garantia de fiabilidade, deve o mesmo considerar a adequação de o fazer.**
19. Um pedido do cliente para que o auditor altere o trabalho pode resultar de uma alteração nas circunstâncias que afectam a necessidade do serviço, uma má compreensão quanto à natureza de uma auditoria ou serviço relacionado originalmente pedido ou a uma restrição no âmbito do trabalho, seja imposto pela gerência ou causado pelas circunstâncias. O auditor considerará cuidadosamente a razão dada para o pedido, particularmente as implicações de uma restrição no âmbito do trabalho.
20. Uma alteração nas circunstâncias que afectem as exigências da entidade ou uma má compreensão ligada à natureza do serviço originalmente pedido deve geralmente ser considerado uma base razoável para pedir uma alteração no trabalho. Em contraste, Uma alteração não será considerada razoável se parecer que a alteração se relaciona com informação que está incorrecta, incompleta ou de outra maneira não satisfatória.
21. Antes de acordar alterar um trabalho de auditoria para um serviço relacionado, um auditor que esteja comprometido com a execução de uma auditoria de acordo com as ISAs considerará, adicionalmente às questões acima, quaisquer implicações legais ou contratuais da alteração.
22. Se o auditor concluir que há uma justificação razoável para alterar o trabalho e se o trabalho de auditoria executado se conforma com as ISAs aplicáveis ao trabalho alterado, o relatório emitido será o apropriado para as condições revistas do trabalho. Afim de evitar confundir o leitor, o relatório não deverá incluir referências:
 - (a) Ao trabalho original; ou
 - (b) A quaisquer procedimentos que possam ter sido executados no trabalho original, excepto quando o trabalho tenha sido alterado para um trabalho para empreender procedimentos já acordados e por conseguinte referência aos procedimentos executados numa parte normal do relatório.
23. **Quando os termos do trabalho forem alterados, o auditor e o cliente devem acordar as novas condições.**

Manual do Revisor Oficial de Contas

24. **O auditor não deve aceitar uma alteração de trabalho quando não haja justificação razoável para o fazer.** Um exemplo pode ser um trabalho de auditoria em que o auditor seja incapaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito a contas a receber e o cliente peça para que o trabalho seja alterado para um trabalho de revisão para evitar uma opinião qualificada de auditoria ou uma escusa de opinião.
25. Se o auditor for incapaz de aceitar uma alteração do trabalho e não seja permitido continuar com o trabalho original, o auditor deve retirar-se e considerar se há uma obrigação, seja contratual seja outra, para relatar a outras partes, tal como o conselho de directores ou accionistas, as circunstâncias que fizeram com que houvesse a necessidade de retirada.

Data de Eficácia

26. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2005.

Perspectiva do Sector Público

- 1. A finalidade de uma carta de compromisso é a de informar a entidade sujeita a auditoria acerca da natureza do trabalho e a de clarificar as responsabilidades das partes envolvidas. A legislação e os regulamentos que regem as operações de auditoria do sector público impõem de uma forma geral a designação de um auditor do sector público e o uso de cartas de compromisso de auditoria pode não ser uma prática difundida. Não obstante tal, uma carta a fixar a natureza do trabalho ou a reconhecer um trabalho não indicado no mandato legislativo pode ser útil para ambas as partes. Os auditores do sector público têm de dar consideração séria à emissão de cartas de compromisso de auditoria quando empreenderem uma auditoria.*
- 2. Os parágrafos 18-25 desta ISA tratam da acção que um auditor do sector privado pode tomar quando existam tentativas para alterar um trabalho de auditoria para um que proporcione um nível inferior de segurança. No sector público podem existir requisitos na legislação que regulem o mandato de auditoria; por exemplo, pode ser pedido ao auditor que relate directamente a um ministro, à legislatura ou ao público se a gerência (incluindo o chefe do departamento) tentar limitar o âmbito da auditoria.*

Apêndice: Exemplo de uma Carta de Compromisso

O que se segue é um exemplo de uma carta de compromisso para uma auditoria de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Esta carta deve ser usada como um guia juntamente com as considerações feitas nesta ISA, e necessitará de ser alterada de acordo com as exigências e circunstâncias individuais

Ao Conselho de Administração ou representante apropriada da gerência sénior:

Solicitaram-nos que auditássemos o balanço de e as respectivas demonstrações dos resultados, e de fluxos de caixa de relativos ao ano findo naquela data. Temos o prazer de, confirmar a nossa aceitação e o nosso entendimento deste trabalho por meio desta carta. A nossa auditoria será conduzida com o objectivo de expressarmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Conduziremos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de modo a cumprir requisitos éticos e planeemos e levemos a efeito a auditoria a fim de obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma auditoria envolve o exame, numa base de teste, da prova de auditoria que suporta as quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Uma auditoria também inclui apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras.

Devido à natureza de teste e a outras limitações inerentes de uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes de qualquer sistema contabilístico e de controlo interno, existe um risco inevitável de que mesmo algumas distorções materialmente relevantes possam ficar por descobrir.

Ao fazer as nossas avaliações do risco, consideramos o controlo interno relevante para a preparação das demonstrações financeiras da entidade afim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Porém, esperamos proporcionar-lhes uma carta separada respeitante a quaisquer fraquezas materiais na concepção ou implementação do controlo interno sobre relato financeiro que chame a nossa atenção durante a auditoria das demonstrações financeiras.”(12)

Lembramos-lhes que a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras que apresentem apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da sociedade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro é da gerência da sociedade. O nosso relatório de auditor explicará que a gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e esta responsabilidade inclui:

- Conceber, implementar e manter o controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção, quer devido a fraude ou a erro;
- Seleccionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas; e
- Fazer estimativas contabilísticas que sejam apropriadas nas circunstâncias.

Como parte do nosso processo de auditoria, pediremos à gerência confirmação escrita respeitante às declarações que nos foram feitas em conexão com a auditoria.

Estamos certos da completa cooperação do vosso pessoal e esperamos que ele colocará à nossa disposição quaisquer registos, documentos e outras informações que forem pedidos relacionados com a nossa auditoria.

(Inserir informação adicional respeitante a acordos de honorários e de facturação, como apropriado).

Manual do Revisor Oficial de Contas

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta para indicar que a mesma está em concordância com o vosso entendimento dos acordos relativos à nossa auditoria das demonstrações financeiras.

XYZ & C.^a

Acusamos a recepção em nome da Sociedade ABC

(assinado) _____

Nome e Título _____

Data _____

ISA 220 - Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 220

CONTROLO DE QUALIDADE PARA AUDITORIAS DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA

(Eficaz para auditorias de informação financeira histórica para períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2005)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 4
Definições	5
Responsabilidades de Liderança na Qualidade de Auditorias	6 - 13
Aceitação e Continuação de Relacionamento de Clientes e Trabalhos de Auditoria	14 - 18
Atribuição de Grupos de Trabalho	19 - 20
Desempenho do Trabalho	21 - 40
Monitorização	41 - 42
Data de Eficácia	43

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 220, “Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre responsabilidades específicas de pessoal de firmas com respeito a procedimentos de controlo de qualidade de auditorias de informação financeira histórica, incluindo auditorias de demonstrações financeiras. Esta ISA é para ser lida juntamente com as Partes A e B do *Código de Ética Profissional para os Contabilistas/Revisores Profissionais* da IFAC (o Código da IFAC).
2. A equipa de trabalho deve implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho individual de auditoria.
3. Pela Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade (ISQC) 1, “Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados”, uma firma tem obrigação de estabelecer um sistema de controlo de qualidade concebido para que proporcione segurança razoável de que a firma e o seu pessoal se conformem com normas profissionais e requisitos reguladores e legais e que os relatórios dos auditores emitidos pela firma ou sócios responsáveis pelo trabalho sejam apropriados nas circunstâncias.
4. Equipas de trabalho:
 - (a) Implementam procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho de auditoria;
 - (b) Proporcionam à firma informação relevante para melhorar o funcionamento da parte do sistema de controlo de qualidade da firma que se relaciona com a independência; e
 - (c) Têm o direito de contar com os sistemas da firma (por exemplo, em relação com as capacidades e competência de pessoal por via do seu recrutamento e treino formal; independência por via da acumulação e comunicação de relevante informação de independência; manutenção de relacionamento de clientes por via de sistemas de aceitação e continuação; e aderência a requisitos reguladores e legais por via de processos de monitorização), a menos que a informação proporcionada pela firma ou outras partes sugiram maneira diferente.

Definições

5. Nesta ISA, os termos seguintes têm os significados atribuído abaixo:

- (a) “Sócio responsável pelo trabalho” – é o sócio ou outra pessoa na firma que seja responsável pelo trabalho de auditoria e pela sua execução e pelo relatório do auditor que seja emitido em nome da firma e que, quando exigido, tenha a autoridade apropriada de um corpo profissional, legal ou regulador.
- (b) “Verificação do controlo de qualidade do trabalho” – é o processo concebido para proporcionar uma avaliação objectiva, antes do relatório do auditor ser publicado, dos juízos significativos que a equipa de trabalho fez e das conclusões que atingiu ao formular o relatório do auditor.
- (c) “Verificador do controlo de qualidade do trabalho” – é o sócio, ou outra pessoa na firma, ou outra pessoa externa convenientemente qualificada, ou um grupo constituído de tais indivíduos com experiência suficiente e apropriada e autoridade para avaliar objectivamente, antes de relatório do auditor ser emitido, os juízos significativos que o grupo de trabalho fez e as conclusões que atingiram ao formular o relatório do auditor.
- (d) “Equipa de trabalho” – são todas as pessoas que executam um trabalho de auditoria, incluindo quaisquer peritos contratados pela firma em ligação com esse trabalho de auditoria.
- (e) “Firma” – é um profissional executor, sociedade, corporação ou outra entidade de contabilistas profissionais.
- (f) “Inspeção” – em relação com trabalhos de auditoria completados, procedimentos concebidos para proporcionar evidência de conformidade pelos grupos de trabalho com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.
- (g) “Entidade cotada” – é uma entidade cujas acções ou dívida estejam cotadas ou listadas numa bolsa reconhecida ou sejam negociadas segundo os regulamentos de uma bolsa reconhecida ou outra instituição equivalente.
- (h) “Monitorização” – é um processo que compreende consideração e avaliação contínua do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo uma inspeção periódica de uma selecção de trabalhos completados, concebidos para fazer com que a firma obtenha garantia razoável de fiabilidade de que o seu sistema de controlo de qualidade está a operar com eficácia.
- (i) “Firma da rede”⁽¹³⁾ – é uma entidade sob controlo comum, posse ou gestão com a firma ou qualquer entidade que uma terceira parte razoável e informada que tendo conhecimento de toda a informação relevante razoavelmente concluiria como fazendo parte da firma nacional ou internacionalmente.
- (j) “Sócio” – é um qualquer indivíduo com autoridade para obrigar a firma com respeito à execução de um trabalho de serviços profissionais.
- (k) “Pessoal” – são os sócios e pessoal de apoio.
- (l) “Normas profissionais” – são as Normas de Trabalho do IAASB, como definidas no “Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados” e requisitos éticos relevantes, que geralmente compreendem as Partes A e B do Código da IFAC e requisitos éticos nacionais relevantes.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (m) “Garantia razoável de fiabilidade” – no contexto desta ISA, é um alto, mas não absoluto, nível de garantia de fiabilidade.
- (n) “Pessoal de apoio” – são os profissionais, outros que não sejam sócios, incluindo quaisquer peritos que a firma empregue.
- (o) “Pessoa externa convenientemente qualificada” - é um indivíduo fora da firma com as capacidades e competência para actuar como um sócio responsável pelo trabalho, por exemplo, um sócio de uma outra firma ou um empregado (com experiência apropriada) de quer um corpo de contabilidade profissional cujos membros possam executar auditorias de informação financeira histórica quer de uma organização que proporcione serviços de controlo de qualidade relevantes.

Responsabilidades de Liderança para a Qualidade em Auditorias

6. O sócio responsável pelo trabalho deve ter a responsabilidade da qualidade global em cada trabalho de auditoria para que esse sócio seja designado.
7. O sócio responsável pelo trabalho estabelece um exemplo com respeito à qualidade de auditoria perante os outros membros da equipa de trabalho através de todos os estágios do trabalho de auditoria. Geralmente, este exemplo é proporcionado por intermédio das acções do sócio responsável pelo trabalho e por intermédio de mensagens apropriadas à equipa de trabalho. Tais acções e mensagens enfatizam:
 - (a) A importância de:
 - (i) Executar trabalho que se conforme com normas profissionais e requisitos reguladores e legais;
 - (ii) Conformar-se com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma como aplicáveis; e
 - (iii) Emitir relatórios de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias; e
 - (b) O facto de que a qualidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria.

Requisitos Éticos

8. O sócio responsável pelo trabalho deve considerar se os membros da equipa de trabalho se conformaram com requisitos éticos.
9. Os requisitos éticos que se relacionam relacionados trabalhos de auditoria compreendem geralmente as Partes A e B do Código da IFAC juntamente com requisitos nacionais que sejam mais restritivos. O Código da IFAC estabelece os princípios fundamentais de ética profissionais, que incluem:
 - (a) Integridade;
 - (b) Objectividade;
 - (c) Competência profissional;
 - (d) Confidencialidade; e
 - (e) Comportamento profissional.
10. O sócio responsável pelo trabalho permanece em alerta em relação à evidência de não conformidade com requisitos éticos. Indagação e observação com respeito a questões éticas entre o sócio responsável pelo trabalho e outros membros da equipa de trabalho ocorrem quando necessário em todo o trabalho de auditoria. Se as questões chegaram ao conhecimento do sócio responsável pelo trabalho por intermédio dos sistemas da firma ou de outra maneira que indique que os membros da equipa de trabalho não se conformaram com requisitos éticos, o sócio, em consulta com outros na firma, determina a acção apropriada.
11. O sócio responsável pelo trabalho e, quando apropriado, outros membros da equipa de trabalho, documentam as questões identificadas e como foram resolvidas.

Independência

12. **O sócio responsável pelo trabalho deve chegar a uma conclusão sobre a conformidade com os requisitos de independência que se aplicam ao trabalho de auditoria. Ao fazê-lo, o sócio responsável pelo trabalho deve:**
 - (a) **Obter informação relevante da firma e, quando aplicável, das firmas da rede, para avaliar circunstâncias e relacionamentos que criem ameaças à independência;**
 - (b) **Avaliar informação sobre quebras identificadas, se as houver, das políticas e procedimentos de independência da firma para determinar se elas criam uma ameaça à independência ao trabalho de auditoria;**
 - (c) **Tomar acção apropriada para eliminar tais ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável ao aplicar salvaguardas. O sócio responsável pelo trabalho deve relatar imediatamente à firma qualquer falha para resolver a questão para acção apropriada; e**
 - (d) **Documentar as conclusões sobre independência e quaisquer debates relevantes com a firma que suportem estas conclusões.**
13. **O sócio responsável pelo trabalho pode identificar uma ameaça à independência com respeito ao trabalho de auditoria que as salvaguardas podem não ser capazes de eliminar ou reduzir a um nível aceitável. Nesse caso, o sócio responsável pelo trabalho faz consultas adentro da empresa para tomar acção apropriada, que pode incluir eliminar a actividade ou interesse que cria a ameaça ou retirar-se do trabalho de auditoria. Tal discussão e conclusões devem ser documentadas.**

Aceitação e Continuação de Relacionamentos de Clientes e Trabalhos de Auditoria Específicos

14. O sócio responsável pelo trabalho deve ficar satisfeito com os procedimentos apropriados com respeito à aceitação e continuação de relacionamentos de clientes e trabalhos de auditoria específicos que tenham sido seguidos e que as conclusões atingidas a este respeito são apropriadas e foram documentadas.
15. O sócio responsável pelo trabalho pode ou não iniciar o processo de tomada de decisões para aceitação ou continuação respeitante ao trabalho de auditoria. Independentemente de se o sócio responsável pelo trabalho iniciou esse processo, o sócio determina se a decisão mais recente permanece apropriada.
16. A aceitação e continuação de relacionamento com clientes e de trabalhos de auditoria específicos incluem considerar:
 - A integridade dos detentores principais, da gerência chave e dos encarregados da governação da entidade;
 - Se a equipa de trabalho é competente para executar o trabalho de auditoria e dispõe do tempo e recursos necessários; e
 - Se a firma e a equipa de trabalho pode conformar-se com requisitos éticos.

Quando surgirem questões de quaisquer destas considerações, a equipa de trabalho conduz as consultas apropriadas estabelecidas nos parágrafos 30-33 e documenta como as questões foram resolvidas.
17. A decisão de se continuar com um relacionamento com um cliente inclui consideração de questões significativas que tenham surgido durante o trabalho de auditoria corrente ou anterior e das suas implicações para continuar o relacionamento. Por exemplo, um cliente pode ter começado a expandir as suas operações de negócio para uma área em que a firma não possuía o conhecimento ou perícia necessários.
18. Quando o sócio responsável pelo trabalho obtiver informação que fizesse com que a firma cessasse o trabalho de auditoria se essa informação tivesse estado disponível antes, o sócio responsável pelo trabalho deve comunicar essa informação à firma afim de que a firma e o sócio responsável pelo trabalho possam tomar a acção necessária.

Atribuição de Equipas de Trabalho

19. **O sócio responsável pelo trabalho deve ficar satisfeito de que a equipa de trabalho colectivamente tem as capacidades, competência e tempo apropriados para executar o trabalho de auditoria de acordo com normas profissionais e requisitos reguladores e legais e para fazer com que um relatório do auditor seja apropriado nas circunstâncias para ser emitido.**
20. As capacidades apropriadas e competência esperadas da equipa de trabalho como um todo incluem o seguinte:
 - Compreensão de, e experiência prática de, trabalhos de auditoria de natureza e complexidade semelhantes por intermédio de treino e participação apropriados.
 - Compreensão de normas profissionais e requisitos reguladores e legais.
 - Conhecimento técnico apropriado, incluindo conhecimento de tecnologia de informação relevante.
 - Conhecimento de sectores económicos relevantes onde o cliente opere.
 - Capacidade de aplicar juízo profissional.
 - Compreensão das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.

Desempenho do Trabalho

21. **O sócio responsável pelo trabalho deve ter a responsabilidade pela direcção, supervisão e execução do trabalho de auditoria em conformidade com normas profissionais e requisitos reguladores e profissionais e pelo relatório do auditor que seja emitido como apropriado nas circunstâncias.**
22. O sócio responsável pelo trabalho dirige o trabalho de auditoria ao informar os membros da equipa de trabalho acerca de:
- (a) As suas responsabilidades;
 - (b) A natureza do negócio da entidade;
 - (c) Questões relacionadas com o risco;
 - (d) Problemas que possam surgir; e
 - (e) A abordagem pormenorizada para a execução do trabalho.

As responsabilidades do grupo de trabalho incluem manter um estado de espírito objectivo e um nível apropriado de cepticismo profissional e executar o trabalho que lhes foi delegado de acordo com os princípios éticos de cuidados devidos. Os membros do grupo de trabalho são encorajados a levantar questões aos membros mais experientes da equipa de trabalho. Comunicação apropriada ocorre adentro da equipa de trabalho.

23. É importante que todos os membros da equipa de trabalho compreendam os objectivos do trabalho que devem executar. São necessários treino e trabalho de grupo apropriados para ajudar os membros menos experientes do grupo de trabalho para compreender claramente os objectivos do trabalho atribuído.
24. A supervisão inclui o seguinte:
- Seguir o progresso do trabalho de auditoria.
 - Considerar as capacidades e competência de membros individuais da equipa de trabalho, se têm suficiente tempo para levar a termo o seu trabalho, se compreendem as suas instruções e se o trabalho está a ser levado a efeito de acordo com a abordagem planeada ao trabalho de auditoria.
 - Tratar de questões significativas que surjam durante o trabalho de auditoria, considerando o seu significado e modificando a abordagem planeada apropriadamente.
 - Identificar assuntos para consulta ou consideração por membros da equipa de trabalho mais experientes durante o trabalho de auditoria.
25. A revisão de responsabilidades é determinada na base de que os membros mais experientes, incluindo o sócio responsável pelo trabalho, revêem o trabalho executado por membros do grupo menos experientes. Os revisores consideram se:
- (a) O trabalho foi executado de acordo com normas profissionais e requisitos reguladores e legais;
 - (b) Foram levantados assuntos significativos para posterior consideração;
 - (c) Tiveram lugar consultas apropriadas e as conclusões resultantes foram documentadas e implementadas;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (d) Há uma necessidade de rever a natureza, tempestividade e extensão do trabalho executado;
 - (e) O trabalho executado suporta as conclusões atingidas e está apropriadamente documentado;
 - (f) A prova obtida é suficiente e apropriada para suportar o relatório do auditor; e
 - (g) Os objectivos dos procedimentos do trabalho foram atingidos.
26. Antes do relatório do auditor ser emitido, o sócio responsável pelo trabalho, por via da revisão da documentação de auditoria e discussão com a equipa de trabalho, deve ficar satisfeito que foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente para suportar as conclusões atingidas e pelo relatório do auditor a ser emitido.
27. O sócio responsável pelo trabalho conduz tempestivamente verificações em fases apropriadas durante o trabalho. Isto permite que sejam resolvidas tempestivamente questões significativas com satisfação do sócio responsável pelo trabalho antes do relatório do auditor ser emitido. As verificações cobrem áreas críticas de juízo, especialmente as relacionadas com questões difíceis ou contenciosas durante o decurso do trabalho, riscos significativos, e outras áreas que o sócio responsável pelo trabalho considere importantes. O sócio responsável pelo trabalho não necessita rever toda a documentação de auditoria. Porém, o sócio documenta a extensão e tempestividade das verificações. As questões provenientes das verificações são resolvidas à satisfação do sócio responsável pelo trabalho.
28. Um sócio responsável pelo trabalho novo que se encarregue de uma auditoria durante as verificações do trabalho revê o trabalho executado à data da alteração. Os procedimentos de verificação são suficientes para satisfazer o novo sócio de trabalho de trabalho que o trabalho executado à data da verificação desde que tenha sido planeado e executado de acordo com normas profissionais e requisitos reguladores e legais.
29. Quando mais de que um sócio esteja envolvido na condução de um trabalho de auditoria é importante que as responsabilidades dos sócios respectivos sejam claramente definidas e compreendidas pelo grupo de trabalho.

Consulta

30. O sócio responsável pelo trabalho deve:
- (a) Ser responsável pela equipa de trabalho empreendendo consulta apropriada sobre questões difíceis ou contenciosas;
 - (b) Ficar satisfeito por que membros da equipa de trabalho tenham empreendido consulta apropriada no decurso do trabalho quer adentro da equipa de trabalho quer entre a equipa de trabalho e outros ao nível apropriado adentro ou fora da firma;
 - (c) Ficar satisfeito por que a natureza e âmbito de, e conclusões resultantes de, tais consultas fiquem documentadas e acordadas com a parte consultada;
 - (d) Determinar que conclusões resultantes de consultas foram implementadas.
31. Consultas eficazes com outros profissionais exigem que a todos os consultados sejam dadas todos os factos relevantes que lhes proporcionem conselho fundamentado sobre questões técnicas, éticas ou outras. Quando apropriado, a equipa de trabalho consulta indivíduos com conhecimento, antiguidade e experiência apropriados dentro da firma ou, quando aplicável, fora da firma. As conclusões resultantes de consultas serão apropriadamente documentadas e implementadas.
32. Pode ser apropriado para a equipa de trabalho consultar fora da firma, por exemplo, quando à firma falte recursos internos apropriados. Pode aproveitar vantagem de serviços de aconselhamento proporcionados por outras firmas, organismos reguladores ou organizações comerciais que proporcionem serviços de controlo de qualidade relevante.
33. A documentação de consultas com outros profissionais que envolvam questões difíceis ou contenciosas é acordada quer pelos indivíduos que procuram as consultas quer pelos indivíduos consultados. A documentação será suficientemente completa e pormenorizada para facilitar compreensão de:
- (a) A questão sobre a qual se pediu a consulta; e
 - (b) Os resultados da consulta, incluindo qualquer decisão tomada, o fundamento dessas decisões e como foram implementadas.

Diferenças de Opinião

34. Quando surjam diferenças de opinião dentro da equipa de trabalho, com os consultados e, quando aplicável, entre o sócio de trabalho e o verificador do controlo de qualidade do trabalho, a equipa de trabalho deve seguir as políticas e procedimentos da firma para tratar e resolver diferenças de opinião.
35. Quando necessário, o sócio responsável pelo trabalho informa os membros da equipa de trabalho que podem apresentar questões, que envolvam diferenças de opinião, à atenção do sócio responsável pelo trabalho ou de outros dentro da firma sem receio de represálias.

Verificação do Controlo de Qualidade do Trabalho

36. Nas auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas, o sócio responsável pelo trabalho deve:

- (a) Determinar que foi indicado um verificador do controlo de qualidade do trabalho:**
- (b) Debater questões significativas que surjam durante o trabalho de auditoria, incluindo as identificadas durante a verificação do controlo de qualidade do trabalho, com o verificador do controlo de qualidade do trabalho; e**
- (c) Não emitir o relatório do auditor até à conclusão da verificação do controlo de qualidade.**

Para outros trabalhos de auditoria onde seja executada uma verificação do controlo de qualidade do trabalho, o sócio responsável pelo trabalho segue os requisitos estabelecidos nos sub parágrafos (a)-(c).

37. Quando, no início do trabalho, não for considerada necessária uma verificação do controlo de qualidade do trabalho, o sócio responsável pelo trabalho fica alerta para alterações nas circunstâncias que exigiriam tal verificação.

38. Uma revisão do controlo de qualidade do trabalho deve incluir uma avaliação objectiva de:

- (a) Os juízos significativos feitos pela equipa de trabalho; e**
- (b) As conclusões atingidas ao formular o relatório do auditor.**

39. Uma verificação do controlo de qualidade do trabalho envolve geralmente discussão com o sócio responsável pelo trabalho, uma revisão da informação financeira e o relatório do auditor, e, em particular, consideração de se o relatório do auditor é apropriado. Envolve também uma verificação de documentação de auditoria seleccionada relacionada com os juízos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou. A extensão da verificação depende da complexidade do trabalho de auditoria e do risco de que o relatório do auditor possa não ser apropriado nas circunstâncias. A verificação não reduz as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho.

40. Uma verificação de controlo de qualidade do trabalho em auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas inclui considerar o seguinte:

- A avaliação pela equipa de trabalho da independência da firma em relação com o trabalho de auditoria específico.
- Riscos significativos identificados durante o trabalho (de acordo com a ISA 315, “Compreender a Entidade e o seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material”) e as respostas aqueles riscos (de acordo com a ISA 330, “Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”) incluindo a avaliação da equipa de trabalho de, e resposta a, os riscos de fraude.
- Juízos feitos, particularmente com respeito à materialidade e riscos significativos.
- Se teve lugar consulta significativa sobre assuntos que envolvam diferenças de opinião ou outras questões difíceis ou contenciosas e as conclusões provenientes dessas consultas.
- O significado e disposição de distorções corrigidas ou por corrigir identificadas durante a auditoria.
- As questões a serem comunicadas à gestão e aos encarregados da governação e, quando

Manual do Revisor Oficial de Contas

aplicável, a outras partes tais como organismos reguladores.

- Se a documentação seleccionada para verificação reflecte o trabalho executado em relação aos juízos significativos e suporta as conclusões a que se chegaram.
- A adequação do relatório do auditor a ser emitido.

As verificações do controlo de qualidade do trabalho relativas a auditorias de informação financeira histórica que não sejam auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas podem, dependendo das circunstâncias, incluir algumas ou todas estas considerações.

Monitorização

40. A ISQC 1 exige que a firma estabeleça políticas e procedimentos concebidos para proporcionar-lhe, com garantia de fiabilidade razoável, que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade sejam relevantes, adequados, que operem eficazmente e se conformem com a prática. O sócio responsável pelo trabalho considerará os resultados do processo de monitorização como evidenciados na mais recente informação circulada pela firma e, se aplicável, por outras firmas da rede. O sócio responsável pelo trabalho considera:
- (a) Se as deficiências notadas nessa informação podem afectar o trabalho de auditoria; e
 - (b) Se as medidas que a firma tomou para rectificar a situação são suficientes no contexto da auditoria.
41. Uma deficiência no controlo de qualidade da firma não indica que um trabalho de auditoria particular não foi executado de acordo normas profissionais e requisitos reguladores e legais ou que o relatório do auditor não foi apropriado.

Data de Eficácia

42. Esta ISA é eficaz para auditorias de informação financeira histórica para os períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2005.

Perspectiva do Sector Público

- 1 *Alguns dos termos nesta ISA, tais como “sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo aos seus equivalentes do sector público. Porém, com limitadas excepções, não há equivalente no sector público de “entidades cotadas”, se bem que possam haver auditorias de entidades do sector público particularmente significativas que devem ser sujeitas aos requisitos das entidades cotadas de rotação obrigatória do sócio responsável pelo trabalho (ou equivalente) e verificação do controlo de qualidade do trabalho. Não há critérios objectivos fixados em que esta determinação de significado possa ser fundamentada. Porém, tal avaliação deve englobar uma avaliação de todos os factores relevantes para a entidade auditada. Tais factores incluem a dimensão, complexidade, risco comercial, interesse parlamentar ou dos media e a quantidade e variedade de accionistas afectadas.*
2. *Porém, em muitas jurisdições há um único auditor-geral estatutariamente nomeado que actua num papel equivalente ao de “sócio responsável pelo trabalho” e que tem total responsabilidade nas auditorias do sector público. Em tais circunstâncias, quando aplicável, o verificador de trabalho deve ser seleccionado tendo em atenção a necessidade de independência e objectividade.*
3. *No sector público, os auditores podem ser nomeados de acordo com procedimentos oficiais. Assim, certas considerações respeitantes à aceitação e continuação de relacionamento de clientes e trabalhos específicos, como estabelecido nos parágrafos 16-17 desta ISA, podem não ser relevantes.*
4. *Semelhantemente, a independência dos auditores do sector público pode ser protegida por medidas oficiais. Porém, os auditores do sector público ou firmas de auditoria que levam a efeito auditorias do sector público podem, dependendo das condições do mandato numa jurisdição particular, necessitar de adaptar a sua abordagem a fim de assegurar conformidade com o espírito dos parágrafos 12 e 13. Isto pode incluir, quando o mandato de auditoria do sector público não permita retirada do trabalho, divulgar por intermédio de um relatório público, as circunstâncias que tenham surgido que, como se fosse no sector privado, conduziria o auditor a retirar-se.*
5. *O parágrafo 20 estabelece as capacidades e competência esperadas da equipa de trabalho. Podem ser exigidas capacidades adicionais nas auditorias do sector público, dependendo das condições do mandato numa jurisdição particular. Tais capacidades adicionais podem incluir compreensão dos compromissos de relato aplicáveis, incluindo relatar a um órgão representativo como, por exemplo, ao Parlamento ou ao Senado ou no interesse público. O mais vasto âmbito de uma auditoria do sector público pode incluir, por exemplo, alguns aspectos de desempenho de auditoria ou uma avaliação global dos compromissos para assegurar a legalidade e evitar e detectar fraudes e corrupção.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 230 - Documentação de Auditoria

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 230

DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006)“(14)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 5
Definições	6
Natureza da Documentação de Auditoria	7 - 8
Forma e Conteúdo e Extensão dos Papéis de Trabalho	9 - 24
Organização do Arquivo Final de Auditoria	25 - 30
Alterações à Documentação de Auditoria em circunstâncias Excepcionais após a data do Relatório do Auditor	31 - 32
Data de Eficácia	33
Apêndice: Requisitos de Documentação de Auditoria Específicos e Orientação sobre outras ISAs	

A Norma Internacional de Auditoria ISA 230, “Documentação de Auditoria” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre a documentação de auditoria. O Apêndice lista outras ISAs que contêm requisitos e orientação de assuntos específicos de documentação. As leis ou os regulamentos podem estabelecer requisitos adicionais de documentação.
2. **O auditor deve preparar, numa base tempestiva, documentação de auditoria que proporcione:**
 1. **Um registo suficiente e apropriado das bases para o relatório de auditoria; e**
 2. **Evidência de que a auditoria foi executada de acordo com as ISAs e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.**
3. O preparar documentação de auditoria suficiente e apropriada numa base regular contribui para aumentar a qualidade da auditoria e facilita a eficaz revisão e avaliação da prova de auditoria obtida e das conclusões atingidas antes de o relatório do auditor ser finalizado. A documentação preparada no momento em que o trabalho é realizado é provavelmente mais rigorosa de que a documentação preparada subsequentemente.
4. A conformidade com os requisitos desta norma juntamente com os requisitos de documentação específicos de outras Normas relevantes é geralmente suficiente para atingir os objectivos do

Manual do Revisor Oficial de Contas

parágrafo 2.

5. Além destes objectivos, a documentação de auditoria serve uma variedade de finalidades, incluindo:
- (a) Ajudar a equipa de auditoria a planear e executar a auditoria;
 - (b) Ajudar os membros da equipa de auditoria responsável pela supervisão a dirigir e supervisionar o trabalho de auditoria, e dar cumprimento às suas responsabilidades de revisão de acordo com a ISA 220, “Controlo de Qualidade para as Auditorias de Informação Financeira Histórica”;
 - (c) Habilitar a equipa de auditoria a dar contas do seu trabalho;
 - (d) Reter um registo de matérias de importância continuada para futuras auditorias;
 - (e) Habilitar um auditor experiente a conduzir verificações e inspecções⁽¹⁵⁾ de controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1, “Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalho de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”; e
 - (f) Habilitar um auditor experiente a conduzir inspecções externas de acordo com requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis.

Definições

6. Nesta ISA:

1. “Documentação de Auditoria” significa o registo de procedimentos de auditoria executados⁽¹⁶⁾, prova de auditoria relevante obtida, e as conclusões a que o auditor chegou (são usados algumas vezes usados termos tais como “papéis de trabalho”); e
2. “Auditor experiente” significa um indivíduo (quer interno quer externo à firma) que tem um conhecimento razoável de (i) procedimentos de auditoria, (ii) ISAs e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, (iii) ambiente do negócio em que a entidade opera, e (iv) aspectos de auditoria e relato financeiro relevantes para o sector da entidade.

Natureza da Documentação de Auditoria

7. A documentação de auditoria pode ser registada em papel ou em meios electrónicos ou outros. Inclui, por exemplo, programas de auditoria, análises, memorandos de questões, resumos de matérias significativas, cartas de confirmação e de declarações, listas de verificação, e correspondência (incluindo e-mail) respeitantes a matérias significativas. Sínteses ou cópias dos registos da entidade, por exemplo, contratos e acordos significativos e específicos, podem ser incluídos como parte da documentação de auditoria se considerado apropriado. A documentação de auditoria, porém, não é substituída pelos registos da entidade. A documentação de auditoria relativa a um trabalho específico de auditoria é reunida num arquivo de auditoria.
8. O auditor geralmente exclui da documentação de auditoria projectos de papéis de trabalho e de demonstrações financeiras substituídas, notas que reflectem pensamentos incompletos ou preliminares, anteriores cópias de documentos corrigidos relativamente a erros tipográficos ou outros, e duplicados de documentos.

Forma e Conteúdo e Extensão da Documentação de Auditoria

9. **O auditor deve preparar a documentação de auditoria de forma a habilitar um auditor experiente, que não tenha uma ligação prévia à auditoria, a compreender:**
- (a) **A natureza, tempestividade, e extensão dos procedimentos de auditoria executados para dar cumprimento às ISAs e requisitos legais e regulamentares aplicáveis;**
 - (b) **Os resultados dos procedimentos de auditoria e da prova de auditoria obtida; e**
 - (c) **Matérias significativas que surjam durante a auditoria e as respectivas conclusões a que chegou.**
10. A forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria depende de factores tais como:
- A natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
 - Os riscos identificados de distorção material;
 - A extensão de julgamento necessário para executar o trabalho e avaliar os resultados;
 - A importância da prova de auditoria obtida;
 - A natureza e extensão das excepções identificadas;
 - A necessidade de documentar uma conclusão ou a base para a conclusão não facilmente determinável a partir da documentação do trabalho executado ou da prova de auditoria obtida; e
 - A metodologia de auditoria e as ferramentas usadas.

Não é contudo necessário nem praticável documentar todas as matérias que o auditor considera durante a auditoria.

11. As explicações verbais do auditor, só por si, não representam suporte adequado para o trabalho que o auditor executou ou para as conclusões a que chegou, mas podem ser usadas para explicar ou clarificar a informação contida na documentação de auditoria.

Documentação das Características Identificadoras de Itens Específicos ou das Matérias a serem Testadas

12. **Ao documentar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registar as características identificadoras dos itens específicos ou das matérias a serem testadas.**
13. O registar as características identificadoras serve uma variedade de finalidades. Por exemplo, habilita as equipas de auditoria a serem responsáveis pelo seu trabalho e facilita a investigação de excepções ou inconsistências. As características identificadoras variarão com a natureza dos procedimentos de auditoria e com o item ou matéria a ser testado. Por exemplo:
- Para um teste pormenorizado de encomendas de compras geradas pela entidade, o auditor pode identificar os documentos seleccionados testando pelas suas datas e pelos números de encomenda de compra.
 - Para um procedimento que exija selecção ou revisão de todos os itens acima de uma quantia específica a partir de uma dada população, o auditor pode registar o âmbito do procedimento e identificar a população (por exemplo, todos os lançamentos de diário acima de uma quantia especificada a partir do livro diário).

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Para um procedimento que exija amostragem sistemática a partir de uma população de documentos, o auditor pode identificar os documentos seleccionados registando a sua fonte, o ponto de partida e o intervalo de amostragem (por exemplo, uma amostra sistemática de relatórios de expedição seleccionados de um bloco de expedição para o período de 1 de Abril a 30 de Setembro, partindo do relatório número 12345 e seleccionado todos os 125º relatórios).
- Para um procedimento que exija indagações de pessoal específico da entidade, o auditor pode registar as datas das indagações e os nomes e as designações dos postos de trabalho do pessoal da entidade.
- Para um procedimento de observação, o auditor pode registar o processo ou o assunto a ser observado, os indivíduos relevantes, as suas respectivas responsabilidades, e onde e quando a observação foi levada a efeito.

Matérias Significativas

14. Julgar a importância de uma matéria exige uma análise objectiva dos factos e circunstâncias. As matérias significativas incluem, por exemplo:
 - Matérias que dão origem a riscos significativos (como definido na ISA 315, “Compreender a Entidade e o seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material”).
 - Resultados dos procedimentos de auditoria indicando (a) que a informação financeira possa estar materialmente distorcida, ou (b) a necessidade de rever a prévia avaliação do auditor dos riscos de distorção material e as respostas do auditor a esses riscos.
 - Circunstâncias que façam com que o auditor tenha dificuldade significativa na aplicação dos necessários procedimentos de auditoria.
 - Descobertas que possam resultar numa modificação ao relatório do auditor.
15. O auditor pode considerar ser útil preparar e reter como parte da documentação de auditoria um resumo (muitas vezes conhecido como um memorando de conclusão) que descreva as matérias significativas identificadas durante a auditoria e como foram tratadas, ou que inclua referências cruzadas a outra documentação de auditoria de suporte relevante que proporcione tal informação. Tal resumo pode facilitar revisões e inspecções eficazes e eficientes da documentação de auditoria, particularmente nas auditorias grandes e complexas. Ainda, a preparação de tal resumo pode ajudar a consideração do auditor quanto às matérias significativas.
16. **O auditor deve documentar os debates com a gerência e outros das matérias significativas numa base tempestiva.**
17. A documentação de auditoria inclui registos das matérias significativas debatidas, e quando e com quem se realizou o debate. Não se limita a registos preparados pelo auditor mas pode incluir outros registos apropriados tais como actas aprovadas de reuniões preparadas pelo pessoal da entidade. Outros com quem o auditor pode debater matérias significativas incluem os encarregados da governação, outro pessoal dentro da entidade, e partes externas, tais como pessoas que proporcionem conselho profissional à entidade.
18. **Se o auditor tiver identificado informação que contradiga ou seja inconsistente com a conclusão final do auditor respeitante a uma matéria significativa, o auditor deve documentar como o auditor tratou a contradição ou inconsistência ao formar a conclusão final.**

Manual do Revisor Oficial de Contas

19. A documentação de como o auditor tratou a contradição ou inconsistência, não implica, contudo, que o auditor necessite de reter documentação que seja incorrecta ou substituída.

Documentação de Afastamentos de Princípios Básicos ou Procedimentos Essenciais

20. Os princípios básicos e procedimentos essenciais das ISAs são concebidos para ajudar o auditor a satisfazer o objectivo global da auditoria. Consequentemente, em circunstâncias que não sejam excepcionais, o auditor cumpre cada princípio básico e procedimento essencial que seja relevante nas circunstâncias da auditoria.
21. **Quando, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário afastar-se de um princípio básico ou de um procedimento essencial que seja relevante nas circunstâncias da auditoria, o auditor deve documentar como os procedimentos de auditoria alternativos executados atingem o objectivo da auditoria, e, salvo se de outra maneira melhor, as razões do afastamento.** Isto envolve que o auditor documente como os procedimentos de auditoria executados foram suficientes e apropriados para substituir esse princípio básico ou procedimento essencial.
22. O requisito de documentação não se aplica a princípios básicos e procedimentos essenciais que não sejam relevantes nas circunstâncias, isto é, quando as circunstâncias previstas no princípio básico ou procedimento essencial especificado não se apliquem. Por exemplo, num trabalho continuado, nada é relevante na ISA 510, “Trabalhos Iniciais – Saldos de Abertura”. Da mesma forma, se uma ISA incluir requisitos condicionais, eles não são relevantes se as condições especificadas não existirem (por exemplo, o requisito para modificar o relatório do auditor quando exista uma limitação de âmbito).

Identificação do Preparador e do Verificador

23. **Ao documentar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registar:**
- (a) **Quem preparou o trabalho de auditoria, e a data em que tal trabalho foi concluído; e**
 - (b) **Quem verificou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal verificação.”(17)**
24. O requisito de documentar quem verificou o trabalho de auditoria executado não implica a necessidade de cada papel de trabalho incluir prova da verificação. A documentação de auditoria, porém, prova quem verificou elementos especificados do trabalho de auditoria executado e quando.

Organização do Arquivo Final de Auditoria

25. **O auditor deve concluir a organização do ficheiro final de auditoria numa base regular após a data do relatório de auditoria.**
26. A ISQC 1 exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão tempestiva da organização dos arquivos de auditoria. Como a ISQC indica, 60 dias após a data do relatório do auditor é geralmente um tempo limite apropriado dentro do qual concluir a organização do arquivo final de auditoria.
27. A conclusão da organização do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria ou a elaboração de novas conclusões. Podem, contudo, serem feitas alterações à documentação de auditoria durante a organização final do processo se elas forem de natureza administrativa. Exemplos de tais alterações incluem:
- Apagar ou deitar fora documentação substituída;
 - Ordenar, juntar e fazer referências cruzadas a papéis de trabalho;
 - Assinar na conclusão as listas de verificação relativas ao processo de organização do arquivo.
 - Documentar a prova de auditoria que o auditor obteve, debateu e aceitou com os membros relevantes da equipa de auditoria antes da data do relatório de auditoria.
28. **Após a organização do arquivo final de auditoria ter sido concluído, o auditor não deve apagar ou deitar fora documentação de auditoria antes do final de período de retenção.**
29. A ISQC 1 exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação de trabalho. Como indica a ISQC 1, o período de retenção não é geralmente inferior a cinco anos a partir da data do relatório do auditor, ou, se superior, da data do relatório do auditor do grupo.
30. **Quando o auditor achar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após a organização do arquivo final de auditoria, o auditor deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:**
- (a) **Quando e por quem elas foram feitas, e (quando aplicável), foram verificadas;**
 - (b) **As razões específicas para as fazer e**
 - (c) **O seu efeito, se existir, nas conclusões do auditor.**

Alterações à Documentação de Auditoria em Circunstâncias Excepcionais após a Data do Relatório do Auditor

31. Quando surjam circunstâncias excepcionais após a data do relatório do auditor que exijam que o auditor execute procedimentos de auditoria novos ou adicionais que conduzam a que o auditor atinja novas conclusões, o auditor deve documentar:
- (a) **As circunstâncias encontradas;**
 - (b) **Os procedimentos novos ou adicionais executados, a prova de auditoria obtida, e as conclusões atingidas; e**
 - (c) **Quando e por quem foram feitas as alterações resultantes à documentação de auditoria, e (quando aplicável) foram verificadas.**
52. Tais circunstâncias excepcionais incluem a descoberta de factos respeitantes à informação financeira auditada que existiam à data do relatório do auditor que podiam ter afectado o relatório do auditor caso o auditor delas tivesse conhecimento.

Data de Eficácia

53. Esta ISA é eficaz para as auditorias de informação financeira relativa a períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006.

Apêndice **Requisitos Específicos de Documentação de Auditoria e de Orientação em** **Outras ISAs**

O que se segue lista os principais parágrafos que contêm requisitos específicos de documentação e de orientação em outras ISAs:

- ISA 210, “Termos dos Trabalhos de Auditoria”– Parágrafo 5;
- ISA 220, “Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica”– Parágrafos 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 e 33;
- ISA 240, “A Responsabilidade do Auditor para Considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”– Parágrafos 60 e 107-111;
- ISA 250, “Consideração de Leis e Regulamentos”– Parágrafo 28;
- ISA 260, “Comunicação de Matérias de Auditoria aos Encarregados da Governação”– Parágrafo 16;
- ISA 300, “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”– Parágrafos 22-26;
- ISA 315, “Compreender a Entidade e o seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material”– Parágrafos 122 e 123;
- ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”– Parágrafos 73, 73a, e 73b;
- ISA 505, “Confirmações Externas”– Parágrafo 33;
- ISA 580, “Declarações da Gerência”– Parágrafo 10; e
- ISA 600, “Usar o Trabalho de um Outro Auditor”– Parágrafo 14.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 240 - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 240

A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR AO CONSIDERAR A FRAUDE NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1-3
Características da Fraude	3-12
Responsabilidade dos Encarregados da Governação e da Gerência	13-16
Limitações Inerentes de uma Auditoria num Contexto de Fraude	17-20
Responsabilidades do Auditor pela Detecção de Distorção Material Devido a Fraude	21-22
Ceticismo Profissional	23-26
Debate Entre a Equipa de Trabalho	27-32
Procedimentos de Avaliação do Risco	33-56
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude	57-60
Resposta aos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude	61-82
Avaliação da Prova de Auditoria	83-89
Declarações da Gerência	90-92
Comunicações com a Gerência e os Encarregados da Governação	93-101
Comunicações às Autoridades Reguladoras e de Penalização	102
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho	103-106
Documentação	107-111
Data de Eficácia	112
Apêndice 1: Exemplos de Factores de Risco	
Apêndice 2: Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar Os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude	
Apêndice 3: Exemplos de Circunstâncias que Indicam a Possibilidade de Fraude	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240, “A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”. Deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria das demonstrações financeiras ♦(18) e expande como as normas e a orientação da ISA 315, “Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” e ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude. As normas e orientação desta ISA destinam-se a ser integradas no processo global de auditoria.
2. Esta norma:
 - Distingue fraude de erro e descreve os dois tipos de fraude que são relevantes para o auditor, isto é, distorções resultantes de apropriação indevida de activos e distorções resultantes de relato financeiro fraudulento, descreve as respectivas responsabilidades dos encarregados da governação e da gerência da entidade para a prevenção e detecção de fraudes, descreve as limitações inerentes de uma auditoria num contexto de fraude, e estabelece as responsabilidades do auditor pela detecção de distorções materiais devidas a fraude;
 - Exige que o auditor mantenha uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo a possibilidade de que uma distorção material devida a fraude possa existir, não obstante a experiência passada do auditor com a entidade acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação;
 - Exige que os membros da equipa de trabalho discutam a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais devidas a fraude e exige que o sócio responsável pelo trabalho considere que matérias se destinam a ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos no debate;
 - Exige que o auditor:
 - o Execute procedimentos para obter informação que seja usada para identificar os riscos de distorção material devida a fraude;
 - o Identifique e avalie os riscos de distorção material devida a fraude ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção, e quanto aos riscos avaliados que possam resultar numa distorção material devida a fraude, avaliar a concepção dos respectivos controlos da entidade, incluindo as actividades de controlo relevantes, e determinar se foram implementadas;
 - o Determine as respostas globais para tratar os riscos de distorção material devida a fraude ao nível de demonstração financeira e considere a atribuição a atribuição e supervisão de pessoal; considere as políticas contabilísticas usadas pela entidade e incorpore um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados;
 - o Conceba e execute procedimentos de auditoria para responder ao risco de derrogação de controlos pela gerência;
 - o Determine respostas para tratar os riscos avaliados de distorção material devida a fraude;
 - o Considere se uma distorção material identificada pode ser indicativa de fraude;
 - o Obtenha declarações escritas da gerência relativas a fraude; e

- o Comunique com a gerência e os encarregados da governação;
 - Proporcione orientação sobre comunicações com autoridades reguladoras e penalizadoras;
 - Proporcione orientação se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou de suspeição de fraude, o auditor encontra circunstâncias excepcionais que ponham em causa a capacidade do auditor para continuar a executar a auditoria; e
 - Estabeleça os requisitos de documentação.
3. **Ao planear e executar a auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor deve considerar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras devidas a fraude.**

Características de Fraude

4. As distorções nas demonstrações financeiras podem provir de fraudes ou de erros. O factor distintivo entre fraude e erro é se a acção subjacente que resulta na distorção das demonstrações financeiras é intencional ou não intencional.
5. O termo "erro" refere-se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação, tal como o que se segue:
- Um engano na recolha ou processamento de dados a partir dos quais as demonstrações financeiras são preparadas;
 - Uma estimativa contabilística incorrecta proveniente de descuido ou má interpretação de facto.
 - Um engano na aplicação de princípios contabilísticos relativos a mensuração, reconhecimento, classificação, apresentação ou divulgação.
6. O termo "fraude" refere-se a um acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de intenção deliberada para obter uma vantagem injusta ou ilegal. Embora a fraude seja um conceito legal vasto, para as finalidades desta Norma, o auditor preocupa-se com fraudes que dêem origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras. Os auditores não fazem determinações legais se a fraude ocorreu ou não realmente. A fraude que envolva um ou mais membros da gerência ou dos encarregados da governação refere-se como uma "fraude da gerência"; a fraude que envolva apenas empregados da entidade refere-se como "fraude de empregado". Em qualquer dos casos, pode existir conluio dentro da entidade ou com terceiros fora da entidade.
7. Os dois tipos de distorções intencionais são relevantes para o auditor, isto é, distorções que resultam de relato financeiro fraudulento e distorções que resultam na indevida apropriação de activos.
8. O relato financeiro fraudulento envolve distorções intencionais incluindo omissões de quantias ou de divulgações nas demonstrações financeiras para enganar os utentes de demonstrações financeiras. O relato financeiro fraudulento pode envolver:
- Manipulação, falsificação (incluindo viciação), ou alteração de registos contabilísticos ou de documentos de suporte, a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras.
 - Representação errónea ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de acontecimentos, transacções ou outras informações significativas.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Má aplicação intencional de princípios contabilísticos relativos à mensuração, reconhecimento, classificação, apresentação ou divulgação.
9. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação de controlos pela gerência que de outra forma possam parecer como estando a funcionar com eficácia. A fraude pode ser cometida pela gerência ao derrogar controlos usando técnicas tais como:
- Registrar lançamentos de diário fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objectivos.
 - Ajustar pressupostos de forma inapropriada alterar juízos usados para estimar saldos de conta.
 - Omitir, avançar ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transacções que tenham ocorrido durante o período contabilístico.
 - Esconder, ou não divulgar, factos que possam afectar as quantias registadas nas demonstrações financeiras.
 - Entrar em transacções complexas que estão estruturadas para representação indevida da posição financeira ou do desempenho financeira da entidade.
 - Alterar registos e termos relacionados com transacções significativas e não usuais.
10. O relato financeiro fraudulento pode ser causado pelos esforços da gerência para gerir ganhos a fim de enganar os utentes de demonstrações financeiras influenciando as suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade. Tal gestão de ganhos pode iniciar-se com pequenas acções ou ajustamento inapropriado de pressupostos e alterações em juízos pela gerência. As pressões e os incentivos podem conduzir estas acções a aumentar a extensão para que resulte em relato financeiro fraudulento. Tal situação pode ocorrer quando, devido a pressões para satisfazer expectativas de mercado ou um desejo de maximizar retribuição baseada no desempenho, a gerência intencionalmente toma posições que conduzem a relato financeiro fraudulento distorcendo materialmente as demonstrações financeiras. Em algumas outras entidades, a gerência pode ser motivada a reduzir os ganhos para minimizar impostos ou para inflacionar ganhos para assegurar financiamento bancário.
11. A indevida apropriação de activos envolve o roubo dos activos de uma entidade e é muitas vezes perpetrado por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Pode, porém, também envolver a gerência que é geralmente mais capaz de disfarçar ou esconder apropriações indevidas em formas que são difíceis de detectar. A apropriação indevida de activos pode ser levada a cabo de uma variedade de maneiras que incluem:
- Desfalcando recebimentos (por exemplo, apropriações indevidas de cobranças de contas a receber ou desviando recebimentos a respeito de contas abatidas para contas bancárias pessoais;
 - Roubando activos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, roubando inventários para uso pessoal ou para venda, roubando sucata para venda, conluindo com um concorrente para divulgar dados tecnológicos em troca de pagamento);
 - Dando causa a que uma entidade pague bens e serviços não recebidos a fornecedores fictícios, luvas pagas por fornecedores aos agentes de compra da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos empregados fictícios); e
 - Usando os activos de uma entidade para uso pessoal (por exemplo, usando os activos de uma entidade como garantia de um empréstimo pessoal ou de um empréstimo a uma parte

relacionada:

A apropriação indevida de activos é muitas vezes acompanhada de registos ou documentos falsos ou susceptíveis de induzir em erro para esconder o facto de que os activos estão a faltar ou forma dados como garantia sem a devida autorização.

12. A fraude envolve incentivos ou pressões cometer fraude, uma oportunidade detectada para o fazer e alguma racionalização do acto. Os indivíduos têm de ter um incentivo para se apropriarem indevidamente de activos, por exemplo, por os indivíduos estarem a viver acima dos seus meios. O relato financeiro fraudulento pode ser cometido, por a gerência estar sob pressão, a partir de fontes fora ou dentro da entidade, para atingir um esperado (e por vezes irrealista) objectivo de ganhos - particularmente uma vez que as consequências para a gerência o falhar objectivos financeiros pode ser significativo. Uma oportunidade detectada de relato financeiro fraudulento ou de apropriação indevida de activos, pode existir quando um indivíduo crer que o controlo interno pode ser derogado, por exemplo, porque o indivíduo está numa posição de confiança ou tem conhecimento de fraquezas específicas no sistema de controlo interno. Os indivíduos podem ser capazes de raciocinar para cometer um acto fraudulento, Alguns indivíduos possuem uma atitude, carácter ou conjunto de valores éticos que lhes permite com conhecimento e intencionalmente cometer um acto desonesto. Porém, mesmo indivíduos outrora honestos podem cometer fraude num ambiente que impõe suficiente pressão sobre eles.

Responsabilidade dos Encarregados da Governação e da Gerência

13. A principal responsabilidade pela prevenção e detecção de fraudes e de erros permanece tanto nos encarregados da governação como na gerência de uma entidade. As respectivas responsabilidades dos encarregados da governação e da gestão podem variar por entidade e de país para país. Nalgumas entidades, a estrutura da governação pode ser mais informal por os encarregados da governação poderem ser os mesmos indivíduos da gerência da entidade.
14. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, ponham uma forte ênfase na prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades da fraude ter lugar, e a dissuasão da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Isto envolve uma cultura de honestidade e de comportamento ético. Tal cultura baseada num forte conjunto de valores nucleares, é comunicada e demonstrada pela gerência e pelos encarregados da governação e proporciona os fundamentos para os empregados conhecerem como a entidade conduz o seu negócio. Criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético inclui estabelecer o tom devido; criar um ambiente de trabalho positivo, contratar, treinar e promover os empregados apropriados; exigir confirmação periódica da responsabilidade dos empregados e tomar as acções devidas em resposta a fraudes reais, suspeitas ou alegadas.
15. É da responsabilidade dos encarregados da governação de uma entidade assegurar, através da supervisão da gerência, que a entidade estabeleça e mantenha controlo interno para proporcionar garantia razoável de fiabilidade com respeito à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A supervisão activa pelos encarregados da governação pode ajudar a reforçar o compromisso da gerência de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético. Ao exercer a responsabilidade de supervisão, os encarregados da governação consideram o potencial da derrogação de controlos pela gerência ou de outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tal como esforços da gerência para gerir resultados a fim de influenciar as percepções de analistas quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
16. É da responsabilidade da gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, estabelecer um ambiente de controlo e manter políticas e procedimentos para ajudarem a atingir o objectivo de assegurar, tanto quanto possível, a conduta ordenada e eficiente do negócio da entidade. Esta responsabilidade inclui estabelecer e manter controlos relacionados com o

Manual do Revisor Oficial de Contas

objectivo de preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada (ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e gerindo os riscos que possam dar origem a distorções materiais nessas demonstrações financeiras. Tais controlos reduzem mas não eliminam os riscos de distorção. Ao determinar que controlos implementar para evitar e detectar fraudes, a gerência considera os riscos de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em resultado de fraudes. Como parte desta consideração, a gerência pode concluir que não é eficaz em termos de custo implementar e manter um dado controlo em relação a ser atingida uma à redução de riscos de distorção material devido a fraude.

Limitações Inerentes de uma Auditoria no Contexto de Fraude

17. Como descrito na IAS 200 "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", o objectivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Devida às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que alguma distorção material das demonstrações financeiras não será detectada, mesmo que a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISAs
18. O risco de não detectar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado do que o risco de não detectar uma distorção material resultante de erro, porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a esconder, tal como falsificação, falha deliberada em registar transacções ou falsas declarações intencionais feitas ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser mais difíceis de detectar quando acompanhadas por conluio. O conluio pode dar origem a que o auditor acredite que a prova de auditoria é persuasiva quando é, de facto, falsa. A capacidade do auditor para detectar uma fraude depende de factores tais como a habilidade do perpetrador, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas, e a categoria dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor seja capaz de identificar potenciais oportunidades para a fraude ser perpetrada, é difícil para o auditor determinar se são devidas a erro ou fraude distorções em áreas de juízo tal como estimativas contabilísticas.
19. Para além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção material resultante de fraude da gerência é maior do que a fraude do empregado porque a gerência está frequentemente numa posição de directa ou indirectamente manipular os registos contabilísticos e apresentar informação financeira fraudulenta. Certos níveis de gerência podem estar numa posição de derrogar procedimentos de controlo concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados, por exemplo, mandando subordinados registar transacções incorrectamente ou ocultá-las. Dada a sua posição de autoridade dentro de uma entidade, a gerência tem a capacidade quer de mandar os empregados fazer alguma coisa quer de solicitar a sua ajuda para auxiliar a levar a efeito uma fraude, com ou sem o conhecimento do empregado.
20. A descoberta subsequente de uma distorção material das demonstrações financeiras resultante de fraude não indica, em si mesma, uma falha em cumprir as ISAs. Este é particularmente o caso de certas espécies de distorções intencionais, uma vez que os procedimentos de auditoria podem ser ineficazes em detectar uma distorção material que está oculta através de conluio entre um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, empregados, ou terceiros, ou que envolva documentação falsificada. Se o auditor executou uma auditoria de acordo com as ISAs é determinado pelos procedimentos de auditorias executados nas circunstâncias, a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida em consequência dela e a conveniência do relatório do auditor baseado na avaliação dessa prova.

Responsabilidades do Auditor por Detectar Distorção Material Devida a Fraude

21. Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISAs obtém garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude ou erro. Um auditor não pode obter segurança absoluta de que não virão a ser detectadas distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a factores tais como o uso de juízo, o uso de teste, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muita da prova de auditoria disponível para o auditor é de natureza persuasiva e não conclusiva. Devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras não serão detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as NIR's. Uma auditoria não garante que todas as distorções materiais virão a ser detectadas devido a factores tais como o uso de julgamento, o uso de testes, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de muita da evidência disponível ao auditor ser de natureza mais persuasiva do que conclusiva.
22. Ao obter garantia razoável de fiabilidade, um auditor mantém uma atitude de cepticismo profissional durante a auditoria, considera o potencial de derrogação de controlos pela gerência e reconhece o facto de que os procedimentos de auditoria que são eficazes para detectar erros podem não ser apropriados no contexto de um risco identificado de distorção material devido a fraude. O restante desta ISA proporciona orientação adicional ao considerar os riscos de fraude numa auditoria e ao conceber procedimentos para detectar distorções materiais devido a fraude.

Cepticismo Profissional

23. Conforme exigido pela ISA 200, o auditor planeia e executa uma auditoria com uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que dêem origem a que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. Devido às características da fraude, a atitude de cepticismo profissional do auditor é particularmente importante ao considerar os riscos de distorção material devido a fraude. O cepticismo profissional é uma atitude que inclui uma mente inquisitiva e uma apreciação crítica da prova de auditoria. O cepticismo profissional exige uma permanente inquisição se a informação e a prova de auditoria obtida sugere que possa existir uma distorção material devido a fraude.
24. **O auditor deve manter uma atitude de cepticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que pode existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a experiência passada do auditor com a entidade acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação.**
25. Como debatido na ISA 315 a experiência anterior do auditor com a entidade contribui para o conhecimento da entidade. Porém, embora se possa esperar que o auditor ponha inteiramente de lado a experiência passada com a entidade acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação, a manutenção de uma atitude de cepticismo profissional é importante porque pode ter havido alterações nas circunstâncias. Quando fizer indagações e executar outros procedimentos de auditoria, o auditor exerce cepticismo profissional e não fica satisfeito com prova de auditoria inferior a persuasiva baseada na crença de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e têm integridade. Com respeito aos encarregados da governação, manter uma atitude de cepticismo profissional significa que o auditor considere cuidadosamente a razoabilidade das respostas a indagações aos encarregados da governação, e outra informação deles obtida, à luz de toda a evidência obtida durante a auditoria.
26. Uma auditoria executada de acordo com as IAS raramente envolve a autenticação de documentos, nem o auditor está treinado como ou se espera que seja um perito em tal autenticação. Para além disso, um auditor pode não descobrir a existência de uma modificação aos termos contidos no documento, por exemplo por meio de um acordo de venda que a gerência ou um terceiro não divulgou ao auditor. Durante a auditoria, o auditor considera a

fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria incluindo a consideração de controlos sobre a preparação e manutenção sempre que relevantes. Salvo se o auditor tiver razões para crer o contrário, o auditor geralmente aceita registos e documentos como genuínos. Porém, se as condições identificadas durante a auditoria derem origem a que um auditor creia que um documento possa não ser autêntico ou que os termos num documento tenham sido modificados, o auditor investiga mais, por exemplo confirmando directamente com o terceiro ou considerando usar o trabalho de um perito para apreciar a autenticidade de um documento.

Debate Entre a Equipa de Trabalho

27. **Os membros da equipa de trabalho devem debater a susceptibilidade de as demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude.**
28. A ISA 315 exige que os membros da equipa de trabalho debatam a susceptibilidade da entidade a distorção material das demonstrações financeiras. Este debate coloca ênfase especial na susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude. O debate inclui o sócio responsável pelo trabalho que usa juízo profissional, experiência anterior com a entidade, e conhecimento de desenvolvimentos correntes para determinar quais os outros membros da equipa de trabalho que são incluídos no debate. Geralmente, o debate envolve os principais membros da equipa de trabalho. O debate proporciona uma oportunidade para os membros da equipa de trabalho mais experientes partilhem os seus pontos de vista acerca de como e onde as demonstrações financeiras podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude.
29. **O sócio responsável pelo trabalho deve considerar que matérias devem ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos no debate.** Todos os membros da equipa de trabalho não precisam necessariamente de ser informados de todas as decisões tomadas no debate. Por exemplo, um membro da equipa de trabalho envolvido na auditoria de um componente da entidade pode não precisar de saber as decisões tomadas com respeito a um outro componente da entidade.
30. O debate ocorre com uma mente inquisitiva pondo de lado quaisquer crenças que os membros da equipa de trabalho possam ter de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e têm integridade. O debate inclui geralmente:
- Uma troca de ideias entre os membros da equipa de trabalho acerca de como e onde eles crêem que as demonstrações financeiras da entidade podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude, como a gerência pode perpetrar e esconder relato financeiro fraudulento, e como os activos da entidade podem ser indevidamente apropriados;
 - Uma consideração das circunstâncias que possam ser indicativas de gestão dos resultados e de práticas que possam ser seguidas pela gerência para gerir resultados que possam conduzir a relato financeiro fraudulento;
 - Uma consideração de factores externos e internos conhecidos que possam criar um incentivo ou uma pressão para a gerência ou outros cometerem fraude, proporcionem a oportunidade de ser perpetrada fraude, e indiquem uma cultura ou ambiente que possibilite a gerência ou outros a pensarem em cometer fraude;
 - Uma consideração do envolvimento da gerência na supervisão de empregados com acesso a dinheiro ou outros activos susceptíveis de apropriação indevida;
 - Uma consideração de quaisquer alterações não usuais ou inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida da gerência ou dos empregados que chamem a atenção da equipa de trabalho;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Uma ênfase sobre a importância de manter um devido estado mental em toda a auditoria respeitante ao potencial de distorção material devido a fraude;
 - Uma consideração dos tipos de circunstâncias que, se encontrados, possam indicar a possibilidade de fraude;
 - Uma consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporada na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados;
 - Uma consideração dos procedimentos de auditoria que possam ser seleccionados para responder à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros;
 - Uma consideração de quaisquer alegações de fraude que chamem a atenção do auditor; e
 - Uma consideração do risco de derrogação de controlos pela gerência.
31. Debater a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude é uma parte importante da auditoria. Possibilita que o auditor considere uma resposta apropriada à susceptibilidade das demonstrações financeiras a distorção material devido a fraude e determinar que membros da equipa de trabalho conduzirão determinados procedimentos de auditoria. Permite também que o auditor determine como os resultados dos procedimentos de auditoria serão partilhados entre a equipa de trabalho e como tratar de quaisquer alegações de fraude que chamem a atenção do auditor. Muitas auditorias pequenas são inteiramente levadas a efeito pelo sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional praticante isolado). Em tais situações, o sócio responsável pelo trabalho, tendo pessoalmente conduzido o planeamento da auditoria, considera a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude.
32. É importante que após o debate inicial enquanto planear a auditoria, e também a intervalos regulares durante a auditoria, os membros da equipa de trabalho continuam a comunicar e partilham a informação obtida que possa afectar a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude ou os procedimentos de auditoria executados para tratar estes riscos. Por exemplo, para algumas entidades pode ser apropriado actualizar o debate ao rever a informação financeira intercalar da entidade.

Procedimentos de Avaliação do Risco

33. Conforme exigido pela IAS 315, para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor executa procedimentos de avaliação de risco. Como parte do seu trabalho os seguintes procedimentos para obter informação que é usada para identificar os riscos de distorção material devido a fraude:
- (a) Faz indagações à gerência, aos encarregados da governação, e a outros dentro da entidade como apropriado e obtém um conhecimento de como os encarregados da governação exercem a supervisão dos processos da gerência para identificar e responder aos riscos de fraude e do controlo interno que a gerência estabeleceu para mitigar esses riscos.
 - (b) Considera se estão presentes um ou mais factores de risco de fraude.
 - (c) Considera quaisquer relacionamentos não usuais ou inesperados que forma identificados ao executar procedimentos analíticos.
 - (d) Considera outra informação que possa ser útil na identificação dos riscos de distorção

material devido a fraude.

Indagações e Obtenção do Conhecimento da Supervisão Exercida pelos Encarregados da Governação

34. **Ao obter o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve fazer indagações à gerência respeitantes a:**
- (a) **Avaliação pela gerência do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas devido a fraude;**
 - (b) **O processo da gerência para identificar e responder aos riscos de fraude da entidade. Incluindo quaisquer riscos específicos de fraude que a gerência tenha identificado ou saldos de conta, classes de transacções ou divulgações relativamente aos quais seja provável existir o risco de fraude;**
 - (c) **A comunicação da gerência, se existir, aos encarregados da governação respeitante aos seus processos para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade: e**
 - (d) **A comunicação da gerência, se existir, aos empregados respeitante aos seus pontos de vista sobre as práticas negociais e comportamento ético.**
35. Por a gerência ser responsável pelo controlo interno da entidade e pela preparação das demonstrações financeiras, é apropriado que o auditor faça indagações à gerência respeitantes à própria avaliação pela gerência do risco de fraude e os controlos em vigor para a prevenir e detectar. A natureza, extensão e frequência da avaliação de tal risco e controlos pela gerência varia de entidade para entidade. Nalgumas entidades, a gerência pode fazer avaliações pormenorizadas numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Noutras entidades, a avaliação da gerência pode ser menos formal e menos frequente. Nalgumas entidades, particularmente nas entidades mais pequenas, o foco da avaliação pode ser sobre os riscos de fraude pelo empregado e apropriação indevida de activos. A natureza, extensão e frequência da avaliação da gerência são relevantes para o conhecimento do ambiente de controlo da entidade pelo auditor. Por exemplo, o facto de que a gerência não fez uma avaliação do risco de fraude pode em algumas circunstâncias ser uma indicação da falta de importância que a gerência coloca no controlo interno.
36. Numa entidade mais pequena gerida pelo proprietário, o proprietário-gerente pode ser capaz de exercer supervisão mais eficaz do que numa entidade maior, compensando por esta via as geralmente mais limitadas oportunidades de segregação de deveres. Por outro lado, o proprietário-gerente pode ser mais capaz de derrogar controlos devido ao sistema informático de controlo interno. Isto é tomado em conta pelo auditor ao identificar os riscos de distorção material devido a fraude.
37. Ao fazer indagações como parte de obtenção do conhecimento da gerência e do processo para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, o auditor indaga acerca do processo para responder a alegações de fraude internas ou externas que afectem a entidade. Para as entidades com localizações múltiplas, o auditor indaga acerca da natureza e extensão da monitorização das localizações operacionais e dos segmentos de negócio e se são localizações operacionais particulares ou segmentos de negócio relativamente aos quais pode ser mais provável existir um risco de fraude.
38. **O auditor deve fazer indagações à gerência, à auditoria interna, e a outros dentro da entidade como apropriado, para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, alegada ou sob suspeição que afecte a entidade.**
39. Embora as indagações da gerência pelo auditor possam proporcionar informação útil respeitante

Manual do Revisor Oficial de Contas

aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras resultante de fraude de empregados tais indagações são improváveis de proporcionar informação útil respeitante aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras resultante de fraude da gerência. Fazer indagações a outros dentro da entidade, além da gerência, pode ser útil ao proporcionar ao auditor uma perspectiva que é diferente da gerência e dos responsáveis pelo processo de relato financeiro. Tais indagações podem proporcionar aos indivíduos uma oportunidade de transmitir informação ao auditor que de outra não lhe seria comunicada. O auditor usa o juízo profissional ao determinar os outros dentro da entidade a quem são dirigidas indagações e a extensão de tais indagações. Ao fazer esta determinação o auditor considera se os outros dentro da entidade são capazes de proporcionar informação que será útil ao auditor na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

40. O auditor faz indagações ao pessoal de auditoria interna, relativamente àquelas entidades que tenham uma função de auditoria interna. As indagações tratam os pontos de vista dos auditores internos respeitantes aos riscos de fraude, quer durante o ano em que os auditores internos executaram quaisquer procedimentos para detectar fraude, quer a gerência tenha respondido satisfatoriamente a quaisquer conclusões resultantes desses procedimentos. E quer os auditores internos tenham conhecimento de qualquer fraude real, sob suspeita ou alegada.
41. Entre os exemplos de outros dentro da entidade a quem o auditor pode dirigir indagações acerca da existência de suspeita de fraude incluem-se:
 - Pessoal operacional não directamente envolvido no processo de relato financeiro;
 - Empregados com níveis diferentes de autoridade;
 - Empregados envolvidos na inicialização, processamento ou registo de transacções complexas ou não usuais os que supervisionam ou monitorizam tais empregados;
 - Consultores jurídicos da entidade;
 - Chefe responsável pela ética ou equivalente; e
 - A pessoa ou pessoas encarregadas de tratar das alegações de fraude.
42. Ao avaliar as respostas da gerência às indagações, o auditor mantém uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que a gerência está muitas vezes na melhor posição para perpetrar fraude. Por isso, o auditor usa juízo profissional ao decidir quando é necessário corroborar respostas a indagações com outra informação. Quando as respostas a indagações forme inconsistentes, o auditor procura resolver as inconsistências.
43. **O auditor deve obter um conhecimento de como os encarregados da governação exercem supervisão dos processos da gerência para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade e o controlo interno que a gerência estabeleceu para mitigar estes riscos.**
44. Os encarregados da governação de uma entidade têm responsabilidade de supervisão dos sistemas para monitorizar risco, controlo financeiro e conformidade com a lei. Em muitos países, as práticas de governação das sociedades desempenham um papel activo na supervisão da avaliação dos riscos de fraude pela entidade e do controlo interno que a entidade estabeleceu para mitigar riscos específicos de fraude que a entidade tenha identificado. Uma vez que as responsabilidades dos encarregados da governação e da gerência pode variar por entidade e por país, é importante que o auditor compreenda as suas respectivas responsabilidades para habilitar o auditor a obter um conhecimento da supervisão exercida pelos indivíduos apropriados
♦(19) Os encarregados da governação incluem a gerência quando a gerência executa tais funções, tal como pode ser o caso em entidades mais pequenas.

45. Obter o conhecimento de como os encarregados da governação exercem a supervisão dos processos da gerência para identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade, e o controlo interno que a gerência estabeleceu para mitigar estes riscos, pode proporcionar aspectos respeitantes à susceptibilidade da entidade à fraude da gerência, a adequação de tal controlo interno e a competência e integridade da gerência. O auditor pode obter este conhecimento executando procedimentos tais como assistir a reuniões onde tais debates se realizem, lendo as actas de tais reuniões ou fazendo indagações aos encarregados da governação.
46. **O auditor deve fazer indagações aos encarregados da governação para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, sob suspeita ou alegada que afecte a entidade.**
47. O auditor faz indagações aos encarregados da governação em parte para corroborar as respostas das indagações à gerência. Quando as respostas a estas indagações forem inconsistentes, o auditor obtém prova de auditoria adicional para resolver as inconsistências. As indagações aos encarregados da governação podem também auxiliar o auditor a identificar riscos de distorção material devido a fraude.

Consideração de Factores de Risco de Fraude

48. **Ao obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve considerar se a informação obtida indica que estão presentes um ou mais factores de risco de fraude.**
49. O facto de que a fraude é geralmente escondida pode torná-la muito difícil de detectar. Apesar de tudo, quando obtiver conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor pode identificar acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão para cometer fraude. Tais acontecimentos ou condições são referidas como “factores de risco de fraude”. Por exemplo:
- A necessidade de satisfazer expectativas de terceiros para obter financiamento adicional de capital próprio pode criar pressão para cometer fraude.
 - A concessão de significativas gratificações se forem satisfeitas metas de lucros não realistas pode criar um incentivo para cometer fraude.
 - Um ambiente de controlo ineficaz pode criar uma oportunidade para cometer fraude.

Embora os factores de risco de fraude podem não necessariamente indicar a existência de fraude, eles estiveram muitas vezes presentes quando ocorreu a fraude. A presença de factores de risco de fraude pode afectar a avaliação dos riscos de distorção material pelo auditor.

50. Os factores de risco de fraude não podem ser facilmente classificados em ordem de importância. Varia largamente o significado dos factores de risco de fraude. Alguns destes factores estarão presentes em entidades em que as condições específicas não apresentam riscos de distorção material. Consequentemente, o auditor exerce juízo profissional ao determinar se um factor de risco de fraude está presente e se deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude.
51. São apresentados no Apêndice 1 desta ISA exemplos de factores de risco de fraude relacionados com relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de activos. Estes factores de risco ilustrativos são classificados com base nas três condições que estão geralmente presentes quando existe fraude: um incentivo ou pressão para cometer fraude, uma oportunidade apercebida para cometer fraude, e uma capacidade de pensar a acção fraudulenta. Os factores de risco que são reflexo de uma atitude que permite a racionalização da acção fraudulenta podem não ser susceptíveis a observação pelo auditor. Apesar de tudo, o

Manual do Revisor Oficial de Contas

auditor pode tomar conhecimento da existência de tal informação. Embora os factores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 cubram uma vasta variedade de situações que se podem deparar aos auditores, elas são apenas exemplos e podem existir outros factores de risco. O auditor tem também de estar alerta para os factores de risco específicos da entidade que não estão incluídos no Apêndice 1. Nem todos os exemplos do Apêndice 1 são relevantes em todas as circunstâncias, e alguns podem ser de maior ou menor significado em entidades de diferente dimensão, com características de propriedade diferentes, em diferentes sectores, ou devido a outras características ou circunstâncias diferenciadas.

52. As características de dimensão, complexidade e de propriedade de uma entidade têm uma influência significativa na consideração dos factores de risco de fraude relevantes. Por exemplo, no caso de uma grande entidade, o auditor geralmente considera factores que geralmente constroem conduta indevida pela gerência, tais como a eficácia dos encarregados da governação e da função de auditoria interna e a existência e vigilância de um código de conduta formal. Para além disso, os factores de risco de fraude considerados a um nível de segmento operacional de negócio podem proporcionar aspectos diferentes da consideração respectiva a nível de toda a entidade. No caso de uma pequena entidade, algumas ou todas estas considerações podem ser inaplicáveis ou menos importantes. Por exemplo, uma entidade mais pequena pode não ter um código de conduta escrito mas, em seu lugar, pode ter desenvolvido uma cultura que enfatize a importância da integridade e comportamento ético por via da comunicação oral e pelo exemplo da gerência. O domínio da gerência por um único indivíduo numa pequena entidade não indica geralmente, e por si, uma falha da gerência de mostrar e comunicar uma atitude apropriada com respeito ao controlo interno e ao processo de relato financeiro. Nalgumas entidades, a necessidade de autorização da gerência pode compensar os de alguma forma controlos fracos e reduzir o risco de fraude do empregado. Contudo, o domínio da gerência por um único indivíduo pode ser uma fraqueza material desde que haja uma oportunidade para a derrogação de controlos p ela gerência.

Consideração de Relacionamentos Não Usuais ou Inesperados

53. **Ao executar procedimentos analíticos para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve considerar os relacionamentos não usuais ou inesperados que possam indicar riscos de distorção material devido a fraude.**
54. Os procedimentos analíticos podem ser úteis ao identificar a existência de transacções ou acontecimentos não usuais, e de quantias, rácios, e tendências que possam indicar matérias que tenham a implicações de demonstração financeira e de auditoria. Ao executar procedimentos analíticos o auditor desenvolve expectativas acerca dos possíveis relacionamentos que razoavelmente se possa esperar existir com base no conhecimento da entidade e do seu ambiente pelo auditor, incluindo o seu controlo interno. Quando uma comparação dessas expectativas com quantias registadas der relacionamentos não usuais ou inesperados, o auditor considera esses resultados ao identificar os riscos de distorção material devido a fraude. Os procedimentos analíticos incluem procedimentos relacionados com contas de rédito com o objectivo de identificar relacionamentos não usuais ou inesperados que possam indicar riscos de distorção material devido a relato financeiro fraudulento, tal como, por exemplo, vendas fictícias ou devoluções significativas de clientes que possam indicar acordos laterais não divulgados.

Consideração de outra informação

55. **Ao obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve considerar se a outra informação obtida indica riscos de distorção material devido a fraude.**

56. Além da informação obtida a partir da aplicação de procedimentos analíticos, o auditor outra informação obtida acerca da entidade e do seu ambiente que possa ser útil na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude. O debate entre os membros da equipa descrito nos parágrafos 27-32 pode proporcionar informação que seja útil na identificação de tais riscos. Além disso, a informação obtida nos processos de manutenção e retenção de cliente, e a experiência ganha em outros trabalhos executados para a entidade, por exemplo trabalhos para rever informação financeira intercalar, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

57. **Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira, e ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de conta e divulgações, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude. Esses riscos avaliados que podem resultar numa distorção material devido a fraude são riscos significativos e consequentemente, numa extensão não feita até então, o auditor deve avaliar a concepção dos respectivos controlos da entidade, incluindo as actividades de controlo relevantes, e determinar se foram implementados.**
58. Para avaliar os riscos de distorção material devido a fraude o auditor usa juízo profissional e:
- (a) Identifica os riscos de fraude considerando a informação obtida por meio da execução de procedimentos de avaliação do risco e considerando as classes de transacções, saldos de conta, e divulgações das demonstrações financeiras;
 - (b) Relaciona os riscos de fraude identificados com o que possa estar errado ao nível de asserção, E
 - (c) Considera a provável magnitude da potencial distorção incluindo a possibilidade de que o risco pode dar origem a múltiplas distorções e a probabilidade de ocorrência do risco.
59. É importante para o auditor obter um conhecimento dos controlos que a gerência concebeu e implementou para prevenir e detectar fraude porque ao conceber e implementar tais controlos, a gerência pode fazer juízos fundamentados sobre a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir. O auditor pode ficar a saber, por exemplo, que a gerência conscientemente escolheu aceitar os riscos associados a uma falta de segregação de deveres. Tal pode ser muitas vezes o caso de pequenas entidades em que o proprietário proporciona supervisão diária das operações. A informação proveniente da obtenção deste conhecimento pode também ser útil na identificação dos factores de risco de fraude que possam afectar a avaliação dos riscos pelo auditor de que as demonstrações financeiras possam conter distorção material devido a fraude.

Riscos de Fraude no Reconhecimento do Rébito

60. As distorções materiais devido a relato financeiro fraudulento resultam muitas vezes de sobreavaliação de réditos (por exemplo, por via do reconhecimento prematuro de rédito ou do registo de réditos fictícios) ou uma subavaliação de réditos (por exemplo, por meio de mudar indevidamente réditos para um período posterior). Por isso, o auditor presume geralmente que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito e considera que tipos de rédito, transacções ou asserções de rédito dão origem a tais riscos. Esses riscos avaliados de distorção material devido a fraude relacionados com o reconhecimento do rédito são riscos significativos para serem tratados de acordo com os parágrafos 57 e 61. O Apêndice 3 inclui exemplos de respostas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a relato financeiro fraudulento resultante do reconhecimento do rédito. Se o auditor não identificou, numa dada circunstância, o reconhecimento do rédito como um risco de distorção material devido a fraude, o auditor documenta as razões que suportam a conclusão do auditor conforme exigido

pelo parágrafo 110.

Respostas ao Risco de Distorção Material Devido a Fraude

61. **O auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira e deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados ao nível de asserção.**
62. A ISA 330 exige que o auditor execute procedimentos substantivos que dêem especialmente resposta a riscos que sejam avaliados como riscos significativos.
63. O auditor responde aos riscos de distorção material devido a fraude nas maneiras seguintes:
- (a) Uma resposta que tenha um efeito global sobre como a auditoria é conduzida, isto é, cepticismo profissional crescente e uma resposta que envolva mais considerações gerias para além dos procedimentos específicos de outra forma planeados.
 - (b) Uma resposta aos riscos identificados ao nível de asserção que envolva a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados.
 - (c) Uma resposta a riscos identificados que envolvam o desempenho de determinados procedimentos de auditoria para tratar os riscos de distorção material devido a fraude que envolvam a derrogação de controlos pela gerência, dadas as maneiras imprevisíveis em que tal derrogação pode ocorrer.
64. A resposta para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude pode afectar o cepticismo profissional do auditor dos seguintes modos:
- (a) Sensibilidade crescente na selecção da natureza e extensão da documentação a ser examinada em suporte de transacções materiais.
 - (b) Reconhecimento crescente da necessidade de corroborar explicações ou declarações da gerência com respeito a assuntos materiais.
65. O auditor pode concluir que não seria praticável conceber procedimentos de auditoria que tratem suficientemente os riscos de distorção material devido a fraude. Em tais circunstâncias o auditor considera as implicações para a auditoria (ver parágrafos 89 e 103).

Respostas Globais

66. **Ao determinar respostas globais para tratar os riscos de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira o auditor deve:**
- (a) **Considerar a atribuição e supervisão de pessoal;**
 - (b) **Considerar as políticas contabilísticas usadas pela entidade; e**
 - (c) **Incorporar um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.**
67. O conhecimento, habilitação e capacidade dos indivíduos a que se atribuiu responsabilidades de trabalho significativas são comensurados com a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude relativamente ao trabalho. Por exemplo, o auditor pode responder a riscos identificados de distorção material devido a fraude atribuindo indivíduos adicionais ao trabalho. Além disso, a extensão da supervisão reflecte a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e as competências dos membros da equipa de trabalho que

executam o trabalho.

68. O auditor considera a selecção e aplicação pela gerência das políticas contabilísticas significativas, particularmente as relacionadas com mensurações subjectivas e transacções complexas. O auditor considera se a selecção e aplicação de políticas contabilísticas podem ser indicativas de relato financeiro fraudulento resultante do esforço da gerência para gerir resultados a fim de enganar os utentes de demonstração financeira influenciando as suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
69. Os indivíduos dentro da entidade que sejam familiares com os procedimentos de auditoria executados nos trabalhos podem ser mais capazes de ocultar relato financeiro fraudulento. Por isso, o auditor incorpora um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem executados. Isto pode ser conseguido, por exemplo, executando procedimentos substantivos em saldos de contas e asserções seleccionados que de outra forma não foram testados devido à sua materialidade ou risco, ajustando a oportunidade de procedimentos de auditoria desses de outra forma esperados, usando diferentes métodos de amostragem em diferentes localizações ou em localizações numa base não anunciada.

Procedimentos de Auditoria em Resposta a Riscos de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção

70. As respostas do auditor para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção podem incluir a alteração da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria nas seguintes maneiras:
- A natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados podem necessitar de ser alterados para obter prova de auditoria que seja mais fiável e relevante ou para obter informação corroborativa adicional. Isto pode afectar não só o tipo de procedimentos de auditoria a serem executados e a sua combinação. A observação ou a inspecção físicas de certos activos pode tornar-se mais importante ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para recolher mais prova acerca dos dados contidos em contas significativas ou em ficheiros electrónicos. Além disso, o auditor pode conceber procedimentos para obter informação corroborativa adicional. Por exemplo, se o auditor identifica que a gerência está sob pressão para satisfazer expectativas de resultados, pode existir um risco relacionado de que a gerência está inflacionando vendas celebrando acordos de venda que incluem termos que adiam o reconhecimento do rédito ou facturando vendas antes da entrega. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas não só para confirmar quantias em aberto, mas também para confirmar os pormenores dos acordos de venda, incluindo data, quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor pode achar eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações ao pessoal não financeiro da entidade, com respeito a quaisquer alterações em acordos de venda e termos de entrega.
 - A oportunidade de procedimentos substantivos pode necessitar de ser modificada. O auditor pode concluir que executando procedimentos de teste no final ou perto do fim do período trata melhor um risco avaliado de distorção material devido a fraude. O auditor pode concluir que, dados os riscos de distorção intencional ou manipulação, os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de uma data intercalar para o fim do período não seria eficaz. Pelo contrário, porque uma distorção intencional, por exemplo, uma distorção envolvendo reconhecimento indevido de rédito, pode ter sido iniciada num período intercalar, o auditor pode optar por aplicar procedimentos substantivos a transacções que ocorram mais cedo ou durante o período de relato.
 - A extensão dos procedimentos aplicados reflecte a avaliação dos riscos de distorção

Manual do Revisor Oficial de Contas

material devido a fraude. Por exemplo, aumentar a dimensão das amostras ou executar procedimentos analíticos a um nível mais pormenorizado pode ser mais apropriado. Também as técnicas de auditoria assistidas por computador podem possibilitar um teste mais extensivo de transacções electrónicas e ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para seleccionar transacções de amostra de importantes ficheiros electrónicos, para ordenar transacções com características específicas, ou para testar uma população inteira em vez de uma amostra.

71. Se o auditor identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte quantidades de inventários, examinar os registos de inventários da entidade pode ajudar a identificar localizações ou itens que exijam atenção específica durante ou após a contagem do inventário físico. Tal revisão pode conduzir a uma decisão de observar contagens de inventários em determinadas localizações ou numa base não anunciada ou para conduzir contagens de inventários em todas as localizações na mesma data.,
72. O auditor pode identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte uma variedade de contas e de asserções, incluindo a valorização de activos, estimativas relativas transacções específicas (tais como aquisições, reestruturações, e alienações de um segmento do negócio), e outros significativos passivos acrescidos (tais como pensões e outras obrigações de benefícios pós emprego ou passivos ambientais). O risco pode também relacionar-se com alterações significativas de pressupostos relacionados com estimativas recorrentes. A informação recolhida por meio da obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente pode ajudar o auditor a avaliar a razoabilidade de tais estimativas da gerência e juízos e pressupostos subjacentes. Uma revisão retrospectiva de juízos e pressupostos similares da gerência aplicados em períodos anteriores pode também proporcionar uma visão acerca da razoabilidade de juízos e pressupostos que suportam as estimativas da gerência.
73. Apresentam-se no Apêndice 2 a esta ISA exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude. O apêndice inclui exemplos de respostas aos riscos de distorção material resultantes não só de relato financeiro fraudulento como da apropriação indevida de activos.

Procedimentos de Auditoria em Resposta à Derrogação de Controlos Pela Gerência

74. Conforme referido no parágrafo 19, a gerência está numa posição única para perpetrar fraude devido à capacidade da gerência de manipular directa ou indirectamente registos contabilísticos e de preparar demonstrações financeiras fraudulentas ao derrogar controlos que de outra forma parecem estar a operar com eficácia. Embora o nível de derrogação de controlos pela gerência varie de entidade para entidade, o risco está apesar de tudo presente em todas as entidades e é um risco significativo de distorção material devido a fraude. Consequentemente, além das respostas globais para tratar os riscos de distorção material devido a fraude e respostas para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção, o auditor executa procedimentos de auditoria para responder ao risco de derrogação de controlos pela gerência.
75. Os parágrafos 76-82 estabelecem os procedimentos de auditoria para responder ao risco de derrogação de controlos pela gerência. Contudo, o auditor também considera se existem riscos de derrogação de controlos pela gerência relativamente aos quais o auditor necessita de executar procedimentos adicionais além dos especificamente referidos nestes parágrafos.
76. **Para responder ao risco de derrogação dos controlos pela gerência, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria para:**
 - (a) **Testar a adequação dos lançamentos de diário registados no razão geral e outros**

Manual do Revisor Oficial de Contas

ajustamentos feitos na preparação de demonstrações financeiras;

- (b) Rever estimativas contabilísticas quanto a preconceitos que possam resultar em distorção material devido a fraude;**
- (c) Obter um conhecimento da razão comercial de transacções significativas de que o auditor toma conhecimento que estão fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra forma pareçam não usuais dado o conhecimento da entidade e do seu ambiente pelo auditor.**

Lançamentos de Diário e Outros Ajustamentos

77. As distorções materiais de demonstrações financeiras devido a fraude envolvem muitas vezes a manipulação do processo de relato financeiro ao registar lançamentos de diário inapropriados ou não autorizados durante o ano ou no fim do período, ou fazer ajustamentos a quantias relatadas nas demonstrações financeiras que não estão reflectidas em lançamentos de diário formais, tais como por meio ajustamentos e reclassificações de consolidação. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria para testar a adequação de lançamentos de diário registados no razão geral e outros ajustamentos feitos na preparação das demonstrações financeiras o auditor:
- (a) Obtém o conhecimento do processo de relato financeiro da entidade e dos controlos sobre os lançamentos de diário e outros ajustamentos;
 - (b) Avalia a concepção dos controlos sobre os lançamentos de diário e outros ajustamentos e determina se forma implementados;
 - (c) Faz indagações aos indivíduos envolvidos no processo de relato financeiro acerca de actividade inadequada ou não usual relativa ao processamento de lançamentos de diário e outros ajustamentos;
 - (d) Determina a oportunidade dos testes; e
 - (e) Identifica e selecciona lançamentos de diário e outros ajustamentos para teste.
78. Para as finalidades de identificar e seleccionar lançamentos de diário e outros ajustamentos para teste, e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens seleccionados, o auditor considera o seguinte:
- *A avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude* – a presença de factores de risco de fraude e de outra informação obtida durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude pode ajudar o auditor a identificar classes específicas de lançamentos de diário e de outros ajustamentos para teste.
 - *Controlos que tenham sido implementados sobre lançamentos de diário e outros ajustamentos* – controlos eficazes sobre a preparação e lançamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos pode reduzir a extensão do teste substantivo necessário, contanto que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controlos.
 - *O processo de relato financeiro da entidade a natureza da prova que pode ser obtida* – para muitas entidades o processamento rotineiro de transacções envolve uma combinação de passos e procedimentos manuais e automatizados. Similarmente, os processamentos de lançamentos de diário e de outros ajustamentos envolve tanto procedimentos e controlos manuais como automatizados. Quando é usada tecnologia de informação no processo de relato financeiro, lançamentos de diário e outros ajustamentos só existem em forma electrónica.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- *As características de lançamentos de diário e de outros ajustamentos fraudulentos* – lançamentos de diário e outros ajustamentos inapropriados têm muitas vezes características únicas de identificação. Tais características podem incluir lançamentos (a) feitos para contas não relacionadas, não usuais, ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que tipicamente não fazem lançamentos de diário, (c) registados no final do período ou como lançamentos após encerramento que têm pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos quer antes ou durante a preparação das demonstrações financeiras que não tenham número de conta, ou (e) que contem números redondos números consistentes de final.
 - *A natureza e complexidade das contas* – podem ser aplicados às contas lançamentos de diário ou ajustamentos inapropriados que (a) contenham transacções que sejam complexas ou não usuais em natureza, (b) contenham estimativas e ajustamentos de final de período significativos, (c) tenham sofrido distorções no passado, (d) não tenham sido reconciliados numa base tempestiva ou contenham diferenças não reconciliadas, (e) contenham transacções inter sociedades, ou (f) estão de outra forma associados com um risco identificado de distorção material devido a fraude. Em auditorias de entidades que tenham várias localizações ou componentes, é dada consideração a para a necessidade de seleccionar lançamentos de diário provenientes de localizações múltiplas.
 - *Lançamentos de diário ou outros ajustamentos processados fora do curso normal do negócio* – lançamentos de diário não padrão podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controlo interno com os de lançamento de diário usados numa base recorrente para registar transacções tais como vendas, compras e desembolsos de caixa mensais.
79. O auditor usa juízo profissional ao determinar a natureza, oportunidade e extensão do teste de lançamentos de diário e outros ajustamentos. Devido a que os lançamentos de diário e outros ajustamentos fraudulentos são feitos no final de período de relato, o auditor selecciona os lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos nessa data. Porém, porque as distorções materiais devido a fraude podem ocorrer durante o período e podem envolver esforços extensivos para esconder como foi realizada a fraude, o auditor considera se existe também a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante o período.

Estimativas Contabilísticas

80. Ao preparar demonstrações financeiras, a gerência é responsável por fazer um número de juízos ou pressupostos que afectam estimativas contabilísticas significativas e por monitorizar a razoabilidade de tais estimativas numa base permanente. O relato financeiro fraudulento é muitas vezes realizado por meio de distorções intencionais de estimativas contabilísticas. Ao rever as estimativas contabilísticas quanto às bases que podem resultar em distorção material devido a fraude o auditor:
- (a) Considera se as diferenças entre estimativas melhor suportadas por prova de revisão e as estimativas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo se elas forem razoavelmente suportadas, indicam um possível preconceito sobre a parte da gestão da entidade, caso em que o auditor reconsidera as estimativas tomadas como um todo; e
 - (b) Executa uma revisão retrospectiva de juízos e pressupostos da gerência relacionados com estimativas contabilísticas significativas reflectidas nas demonstrações financeiras do ano anterior. O objectivo desta revisão é o de determinar se existe uma indicação de um possível preconceito da parte da gerência, e não se destina a pôr em causa os juízos profissionais feitos no ano anterior que foram baseados na informação disponível na altura.
81. Se o auditor identificar um possível preconceito da parte da gerência ao fazer estimativas contabilísticas, o auditor avalia se as circunstâncias que produzem tal preconceito representam

Manual do Revisor Oficial de Contas

um risco de distorção material devido a fraude. O auditor considera se, ao fazer estimativas contabilísticas, as acções da gerência aparentam subavaliar ou sobreavaliar todas as provisões e reservas da mesma maneira de forma a serem concebidas para alisar resultados sobre dois ou mais períodos contabilísticos, ou para atingir um nível de resultados designado a fim de enganar os utentes de demonstração financeira influenciando as suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

Raciocínio de Negócio para Transacções Significativas

82. O auditor obtém um conhecimento do raciocínio de negócio para as transacções significativas que estejam fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra maneira aparentem serem não usuais dado o conhecimento pelo auditor da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas durante a auditoria. A finalidade de obter este conhecimento é a de considerar se o raciocínio (ou a falta dele) sugere que a transacção possa ter sido celebrada para empreender relato financeiro fraudulento ou para esconder apropriação indevida de activos. Ao obter tal conhecimento o auditor considera o seguinte:

- Se a forma de tais transacções parece demasiadamente complexa (por exemplo, a transacção envolve múltiplas entidades dentro de um grupo consolidado ou múltiplos terceiros não relacionados).
- Se a gerência discutiu a natureza e a contabilização de tal transacção com os encarregados da governação da entidade, e se existe adequada documentação.
- Se a gerência está a colocar mais ênfase na necessidade de um dado tratamento contabilístico do que na economia subjacente da transacção.
- Se as transacções que envolvem partes relacionadas não consolidadas incluindo entidades de finalidade especial, foram devidamente revistas e aprovadas pelos encarregados da governação da entidade.
- Se as transacções envolvem partes relacionadas não anteriormente identificadas que não tenham a substância ou a força financeira para suportar a transacção sem a assistência da entidade sob auditoria.

Avaliação da Prova de Auditoria

83. Conforme exigido pela ISA 330, o auditor, baseado nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, avalia se as determinações do risco de distorção material ao nível de asserção permanecem apropriadas. Esta avaliação é principalmente uma matéria qualitativa baseada no juízo do auditor. Tal avaliação pode proporcionar melhor apreciação acerca dos riscos de distorção material devido a fraude e se existe uma necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais ou diferentes. Como parte desta avaliação, o auditor considera se houve comunicação apropriada com outros membros da equipa de trabalho durante a auditoria respeitante à informação ou condições indicativas de riscos distorção material devido a fraude.

84. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um processo acumulativo e iterativo. À medida que o auditor executa procedimentos de auditoria planeados pode chegar ao seu conhecimento informação que difere significativamente da informação na qual se baseou avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude. Por exemplo, o auditor pode tomar conhecimento de discrepâncias em registos contabilísticos ou de prova conflituante ou em falta. Também, relacionamentos entre o auditor e a gerência podem tornar-se problemáticos ou não usuais. O Apêndice 3 a esta ISA contém exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de fraude.

85. **O auditor deve considerar se os procedimentos analíticos que são executados no final ou perto do fim da auditoria formam uma conclusão global quanto a se as demonstrações financeiras como um todo são consistentes com o conhecimento do negócio pelo auditor indicam um risco de distorção material devido a fraude não anteriormente reconhecido.** A determinação de quais tendências e relacionamentos particulares podem indicar um risco de distorção material devido a fraude exige juízo profissional. São particularmente relevantes relacionamentos não usuais que envolvam crédito e rendimento do final do ano. Estes podem incluir, por exemplo, quantias incomumente grandes de rendimento a ser relatado nas últimas semanas do período de relato ou transações não usuais; ou rendimento que é inconsistente com tendências em fluxos de caixa provenientes das operações.
86. **Quando o auditor identifique uma distorção, o auditor deve considerar se tal distorção pode ser indicativa de fraude e se existe tal indicação, o auditor deve considerar as implicações da distorção em relação a outros aspectos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações da gerência.**
87. O auditor não pode assumir que um caso de fraude é uma ocorrência isolada. O auditor também considera se as distorções identificadas podem ser indicativas de um risco maior de distorção material devido a fraude numa localização específica, mesmo que o efeito acumulado não seja material, pode ser indicativo de um risco de distorção material devido a fraude.
88. Se o auditor crer que uma distorção é ou pode ser o resultado de fraude, mas o efeito da distorção não é material para as demonstrações financeiras, o auditor avalia as implicações, especialmente as que relacionam com a posição organizacional do(s) indivíduo(s) envolvido(s). Por exemplo, a fraude que envolva a indevida apropriação de dinheiro de uma pequena caixa de fundos seria normalmente de pequena importância para o auditor na avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude porque não só a maneira de operar o fundo e a sua dimensão tenderiam a estabelecer um limite à quantia do potencial prejuízo, e a custódia de tais fundos é normalmente confiada a um empregado não gerente. Inversamente, se a matéria envolver gerência de maior nível, mesmo que a quantia em si não seja material para as demonstrações financeiras, ela pode ser indicativa de um problema mais profundo, por exemplo, implicações acerca da integridade da gerência. Em tais circunstâncias, o auditor reavalia a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude e o seu impacto resultante na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. O auditor também reconsidera a fiabilidade da prova previamente obtida dado que podem existir dúvidas acerca da plenitude e verdade das declarações feitas e acerca da genuinidade dos registos contabilísticos e da documentação. O auditor também considera a possibilidade de conluio envolvendo empregados, gerência ou terceiros quando reconsiderar a fiabilidade da prova.
89. **Quando o auditor confirmar que, ou é incapaz de concluir se, as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas em resultado de fraude, o auditor deve considerar as implicações para a auditoria.** A ISA 320, "Materialidade de Auditoria" e a ISA 700, "O Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras" ♦(20) proporcionam orientação a avaliação e disposição das distorções e o efeito no relatório do auditor.

Declarações da Gerência

90. **O auditor deve obter declarações por escrito da gerência que:**
- (a) **Reconheça a sua responsabilidade pela concepção e implementação de controlo interno para evitar e detectar fraude;**
 - (b) **Tenha divulgado ao auditor os resultados da sua avaliação do risco de que as**

Manual do Revisor Oficial de Contas

demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas como resultado de fraude;

(c) Tenha divulgado ao auditor o seu conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade envolvendo:

(i) Gerência;

(ii) Empregados que tenham papéis importantes no controlo interno; ou

(iii) Outros em que a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e

(d) Tenha divulgado ao auditor o seu conhecimento de qualquer alegação de fraude, ou de suspeita de fraude, que afecte as demonstrações financeiras da entidade comunicada por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros.

91. A ISA 580, “Declarações da Gerência” proporciona orientação sobre a obtenção de apropriadas declarações da gerência na auditoria. Além de reconhecer as suas responsabilidades pelas demonstrações financeiras, é importante que, independentemente da dimensão da entidade, a gerência reconheça a sua responsabilidade pelo controlo interno concebido e implementado para prevenir e detectar a fraude.

92. Devido à natureza da fraude e às dificuldades encontradas pelos auditores na detecção de distorções materiais resultantes de fraude, é importante que o auditor obtenha uma declaração escrita da gerência a confirmar que divulgou ao auditor os resultados da avaliação pela gerência do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas em consequência de fraude e o seu conhecimento de fraude real, suspeitada ou alegada que afecte a entidade.

Comunicações com a Gerência e com os Encarregados da Governação

93. **Se o auditor tiver identificado uma fraude ou tiver obtido informação que indique que possa existir uma fraude, o auditor deve comunicar estas matérias logo que possível ao nível apropriado de gerência.**

94. Quando o auditor tiver obtido prova de que existe ou possa existir fraude, é importante que a matéria seja levada ao conhecimento do nível apropriado de gerência o mais rápido possível. Isto é assim mesmo que a matéria pode ser considerada inconsequente (por exemplo, um desfalque menor por um empregado a um nível baixo na organização da entidade). A determinação de qual é o nível de gerência apropriado é uma matéria de juízo profissional e é afectada por factores tais como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da fraude suspeitada. Geralmente, o nível apropriado de gerência é pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na fraude suspeitada.

95. **Se o auditor tiver identificado fraude que envolva:**

(a) Gerência;

(b) Empregados que tenham papéis importantes no controlo interno; ou

(c) Outros em que a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras;

o auditor deve comunicar estas matérias aos encarregados da governação logo que possível.

96. A comunicação do auditor aos encarregados da governação pode ser feita oralmente ou por escrito. A ISA 260, “Comunicações de Matérias de Auditoria aos Encarregados da Governação”

Manual do Revisor Oficial de Contas

identifica os factores que o auditor considera na determinação de se comunicar oralmente ou por escrito. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolva gerência sénior, ou fraude que resulte numa distorção material das demonstrações financeiras, o auditor relata tais matérias o mais rápido possível e considera se é necessário relatar também tais matérias por escrito. Se o auditor suspeitar de fraude que envolva gerência, o auditor comunica estas suspeitas aos encarregados da governação e debate também com eles a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos necessários para concluir a auditoria.

97. Se a integridade ou honestidade da gerência ou dos encarregados da governação for duvidosa, o auditor considera procurar conselho jurídico para ajudar na determinação do nível de curso de acção apropriado.
98. Numa fase inicial da auditoria, consegue um conhecimento com os encarregados da governação acerca da natureza e extensão das comunicações do auditor com respeito a fraude que o auditor toma conhecimento do envolvimento de empregados que não seja a gerência que não resulta numa distorção material.
99. **O auditor deve dar conhecimento aos encarregados da governação, o mais rápido possível, e ao nível apropriado de responsabilidade, de fraquezas materiais na concepção ou implementação de controlo interno para prevenir ou detectar fraude que tenha chegado ao conhecimento do auditor.**
100. Se o auditor identificar um risco de distorção material de demonstrações financeiras devido a fraude, que a gerência ou não tenha controlado, ou relativamente ao qual o controlo relevante é inadequado, ou se no juízo do auditor existe uma fraqueza material no processo da avaliação do risco pela gerência, o auditor inclui tais deficiências de controlo interno na comunicação de matérias de auditoria de interesse da governação (ver ISA 260).
101. **O auditor deve considerar se existem quaisquer outras matérias relacionadas com fraude para serem discutidas com os encarregados da governação da entidade** "(21). Tais matérias podem incluir por exemplo:
- Preocupações acerca da natureza, extensão e frequência das avaliações pela gerência dos controlos em vigor para prevenir ou detectar fraude e do risco de que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.
 - Uma falha da gerência em tratar apropriadamente fraquezas materiais no controlo interno identificadas.
 - Uma falha da gerência em responder apropriadamente a uma fraude identificada.
 - Acções da gerência que possam ser indicativas de relato financeiro fraudulento, tal como a selecção pela gerência e aplicação de políticas contabilísticas que possam ser indicativas do esforço da gerência para gerir resultados a fim de enganar os utentes de demonstração financeira quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
 - Preocupações acerca da adequação e plenitude da autorização de transacções que pareçam estar fora do curso normal de negócio.

Comunicações a Autoridades Reguladoras e de Fiscalização

102. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente pode excluir relatar a fraude a uma parte fora da entidade cliente. O auditor considera obter aconselhamento para determinar o curso de acção apropriado em tais circunstâncias. As responsabilidades legais do auditor variam de país para país e em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser derogado por estatuto, pela lei ou pelos tribunais. Por exemplo, em alguns países, o auditor de uma instituição financeira tem o dever oficial de relatar distorções

Manual do Revisor Oficial de Contas

às autoridades nos casos em que a gerência e os encarregados da governação deixem de tomar acção correctiva.

Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho

103. Se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou de suspeita de fraude, o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que ponham em causa a capacidade do auditor de continuar a executar a auditoria o auditor deve:

- (a) Considerar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis nas circunstâncias, incluindo se existe um requisito de relatar à pessoa ou pessoas que fizeram a designação da auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras;
- (b) Considerar a possibilidade de retirar do trabalho;
- (c) Se o auditor se retira:
 - (i) Debater com o nível apropriado de gerência e os encarregados da governação a retirada do auditor do trabalho e as razões da retirada;
 - (ii) Considerar se existe um requisito profissional ou legal relatar à pessoa ou pessoas que fizeram a designação da auditoria, ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras, a retirada do auditor do trabalho e as razões da retirada.

104. Tais circunstâncias excepcionais podem surgir, por exemplo, quando:

- (a) A entidade não toma a acção apropriada respeitante a fraude que o auditor necessária nas circunstâncias, mesmo quando a fraude não seja material para as demonstrações financeiras;
- (b) A consideração pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e os resultados dos testes de auditoria indicam um risco significativo de fraude material e profunda; ou
- (c) O auditor tem preocupação significativa acerca da competência ou integridade da gerência ou dos encarregados da governação.

105. Devido à variedade de circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever definitivamente quando é apropriada a retirada de um trabalho. Entre os factores que afectam a conclusão do auditor incluem-se as implicações do envolvimento de um membro da gerência ou dos encarregados da governação (que pode afectar a fiabilidade das declarações da gerência) e os efeitos no auditor de uma associação continuada com a entidade.

106. O auditor tem responsabilidades profissionais e legais em tais circunstâncias e estas responsabilidades podem variar de país para país. Nalguns países, por exemplo, o auditor pode ter o direito de, ou ser exigido a, fazer uma declaração ou relatar à pessoa ou pessoas que fizeram a designação do trabalho, às autoridades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar requisitos legais, o auditor considerar procurar aconselhamento legal ao decidir retirar-se de um trabalho e ao determinar um curso de acção apropriado, incluindo a possibilidade de relatar a accionistas, reguladores ou outros. ♦(22)

Documentação

107. A documentação da compreensão da entidade pelo auditor e do seu ambiente e a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material exigida pelo parágrafo 122 da ISA 315 deve incluir:

- (a) As decisões significativas atingidas durante o debate entre a equipa de trabalho no

Manual do Revisor Oficial de Contas

que respeita a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude; e

- (b) Os riscos identificados e avaliados de distorção material devida a fraude ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção.

108. A documentação das respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material exigida pelo parágrafo 73 da ISA 330 deve incluir:

- (a) As respostas globais aos riscos avaliados de distorções materiais devido a fraude ao nível de demonstração financeira e natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, e a ligação destes procedimentos aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção; e
- (b) Os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo os concebidos para tratar o risco da derrogação de controlos pela gerência.

109. O auditor deve documentar as comunicações acerca de fraude feitas à gerência, aos encarregados da governação e a outros.

110. Quando o auditor tiver concluído que não é aplicável nas circunstâncias do trabalho o pressuposto de que existe um risco de distorção material devido a fraude relacionado com o reconhecimento do crédito, o auditor deve documentar as razões para essa conclusão.

111. A extensão até à qual estas matérias são documentadas é para o auditor determinar usando juízo profissional.

Data de Eficácia

112. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras relativas a períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *A ISA 240 é aplicável em todos os aspectos materiais a auditorias de entidades do sector público.*
2. *No sector público o âmbito e a natureza da auditoria que se relaciona com a prevenção e detecção de fraude podem ser afectados por legislação, regulação, decretos e directivas ministeriais. Os termos do mandato podem ser um factor que o auditor necessita de tomar em conta quando exercer juízo.*

Os requisitos para relatar fraude, quer descoberta ou não por via do processo de auditoria podem estar muitas vezes sujeitos a disposições específicas do mandato de auditoria ou legislação ou regulamentação relacionadas em linha com o parágrafo 102 da ISA,

Em muitos casos no sector público a opção de retirar do trabalho conforme sugerido no parágrafo 103 da ISA pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou da consideração do público interesse.

Apêndice 1

Exemplos de Factores de Risco de Fraude

Os factores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos factores que podem ser encontrados pelos auditores numa vasta variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relativos aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor, isto é, relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de activos. Para cada um destes tipos de fraude, os factores de risco são ainda classificados nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções materiais devido a fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os factores de risco cubram uma vasta escala de situações, eles são apenas exemplos e, consequentemente, o auditor pode identificar factores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias, e alguns podem ser de maior ou menor importância em entidades de diferente dimensão ou com características ou circunstâncias diferentes de propriedade. Também, a ordem dos exemplos de factores de risco proporcionada não se destina a reflectir a sua relativa importância ou frequência de ocorrência.

Factores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento

O que se segue são exemplos de factores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento.

Incentivos/Pressões

1. A estabilidade financeira ou a lucratividade está ameaçada por condições económicas, sectoriais operacionais da entidade, tais como (ou como indicado por) o seguinte:
 - Alto grau de concorrência ou de saturações do mercado, acompanhado por margens em declínio.
 - Alta vulnerabilidade a rápidas alterações, tais como alterações em tecnologia, obsolescência do produto, ou taxas de juro.
 - Declínios significativos na procura por clientes e crescentes fracassos negociais seja no sector seja na economia em geral.
 - Prejuízos operacionais que põem a ameaça de falência, encerramento, ou tomada hostil iminente.
 - Fluxos de caixa das operações negativos recorrentes embora relatando resultados e crescimentos dos resultados.
 - Crescimento rápido ou lucratividade não usual especialmente comparada à de outras sociedades no mesmo sector.
 - Novos requisitos contabilísticos, oficiais ou regulamentares.
2. Existe pressão excessiva para a gerência satisfazer os requisitos ou expectativas de terceiros devido ao seguinte:
 - Nível de lucratividade ou de tendências de analistas de investimento, investidores institucionais, credores significativos, ou outras partes externas (particularmente expectativas que sejam indevidamente agressivas ou irrealistas), incluindo expectativas criadas pela gerência em, por exemplo, demasiado optimistas comunicados para a imprensa ou mensagens de relatórios anuais.
 - Necessidade de obter financiamento adicional de dívida ou capital para ficar concorrencial,

Manual do Revisor Oficial de Contas

incluindo financiamento de importantes dispêndios de pesquisa e desenvolvimento e de capital.

- Capacidade marginal para satisfazer requisitos de bolsa ou de reembolso de dívida ou de outros requisitos de convénio de dívida.
 - Efeitos adversos percebidos ou reais de relato de fracos resultados em transacções pendentes, tais como concentrações de actividades empresariais ou prémios de contrato.
3. A informação disponível indica que a situação financeira pessoal da gerência ou dos encarregados da governação está ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade proveniente do que se segue:
- Interesses financeiros significativos na entidade.
 - Porções significativas da sua remuneração (por exemplo, gratificações, opções sobre acções, e acordos de saída) a serem contingentes de atingir metas agressivas quanto a preço de acções, resultados operacionais, posição financeira ou fluxo de caixa. ♦(23)
 - Garantias pessoais de dívidas da entidade.
4. Existe pressão excessiva sobre a gerência ou pessoal operacional para satisfazer metas financeiras estabelecidas pelos encarregados da governação, incluindo objectivos de incentivos de vendas ou lucratividade.

Oportunidades

1. A natureza do sector ou as operações da entidade proporciona oportunidades para empreender relato financeiro fraudulento que pode provir do seguinte:
- Significativas transacções com partes relacionadas não no curso ordinário do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por uma outra firma.
 - Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado sector industrial que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transacções inapropriadas ou que mostrem relacionamentos.
 - Activos, passivos, réditos, ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjectivos ou incertezas que sejam difíceis de corroborar.
 - Transacções significativas, não usuais, ou altamente complexas, especialmente as próximas do final do período que coloquem questões dirigíveis de “substância sobre a forma”.
 - Operações significativas localizadas ou conduzidas transfronteiriças em jurisdições em que existem ambientes de negócio e culturas diferentes.
 - Uso de intermediários de negócio relativamente aos quais parece não existir uma clara justificação de negócio.
 - Contas bancárias significativas ou operações com subsidiárias ou sucursais em jurisdições de paraíso fiscal relativamente às quais parece não existir uma clara justificação de negócio.
2. Existe uma monitorização ineficaz da gerência em resultado do seguinte:
- Domínio da gerência por uma única pessoa ou pequeno grupo (num negócio não gerido pelo proprietário) sem controlos que façam a compensação.
 - Supervisão ineficaz pelos encarregados da governação sobre o processo de relato financeiro e de controlo interno.

Manual do Revisor Oficial de Contas

3. Existe uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo que se segue:
 - Dificuldade em determinar a organização ou indivíduos que tenham interesse no controlo da entidade.
 - Estrutura organizacional demasiado complexa envolvendo entidades legais ou linhas de autoridade de gestão não usuais.
 - Alta rotação da gerência sénior, de consultores jurídicos, ou dos encarregados da governação.
4. Componentes de controlo interno são deficientes em resultado do que se segue:
 - Monitorização inadequada de controlos, incluindo controlos automáticos e controlos sobre relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
 - Alta taxas de rotação ou de emprego de pessoal ineficaz de contabilidade, auditoria interna, ou de tecnologia de informação.
 - Sistemas contabilísticos e de informação ineficazes, incluindo situações que envolvam fraquezas materiais no controlo interno.

Atitudes/Racionalizações

- Comunicação, implementação, suporte ou obrigatoriedade ineficazes dos valores ou padrões éticos da entidade pela gerência ou a comunicação de valores inapropriados de padrões éticos.
- Participação excessiva da gerência não financeira em ou preocupação com a selecção de políticas contabilísticas ou a determinação de estimativas significativas.
- Historial conhecido de violações de leis de títulos ou outras leis e regulamentos, ou reclamações contra a entidade, a sua gerência sénior, ou os encarregados da governação alegando fraude ou violações de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse da gerência em manter ou aumentar o preço das acções da entidade ou a tendência dos resultados.
- Uma prática da gerência de comprometer analistas, credores, e outros terceiros para atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha da gerência em corrigir conhecidas fraquezas materiais no controlo interno numa base tempestiva.
- Uma interesse da gerência no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões com motivação fiscal.
- Baixa moral entre a gerência sénior.
- O proprietário-gerente não faz distinção entre transacções pessoais e de negócio.
- Disputa entre accionistas numa entidade detida por poucos
- Tentativas recorrentes da gerência para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.
- O relacionamento entre a gerência e o auditor corrente ou precedente está estragado, como se mostra pelo seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- o Disputas frequentes com o auditor corrente ou precedente sobre matérias de contabilidade, auditoria ou de relato.
- o Pedidos não razoáveis ao auditor, tais como constrangimentos de tempo não razoáveis no que respeita à conclusão da auditoria ou à emissão do relatório do auditor.
- o Restrições formais ou informais sobre o auditor que de forma não apropriada limitem o acesso a pessoas ou a informação ou a capacidade de comunicar eficazmente com os encarregados da governação.
- o Comportamento dominador da gerência ao tratar com o auditor, especialmente envolvendo tentativas para influenciar o âmbito do trabalho do auditor ou a selecção ou continuação do pessoal atribuído ou consultado sobre o trabalho de auditoria.

Factores de Risco que Surjam de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Activos

Os factores de risco que se relacionam com distorções provenientes de apropriação indevida de activos são também classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando existe fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Alguns dos factores de risco relacionados com distorções provenientes de relato financeiro fraudulento também podem estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de activos. Por exemplo, podem estar presentes monitorização ineficaz pela gerência e fraquezas no controlo interno quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de activos. O que se segue são exemplos de factores de risco relacionados com distorções provenientes de apropriação indevida de activos.

Incentivos/Pressões

1. As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão na gerência ou nos empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo para apropriar indevidamente esses activos.
2. Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo pode motivar esses empregados a apropriar indevidamente esses activos. Por exemplo, podem ser criados relacionamentos adversos pelo seguinte:
 - Despedimentos de empregados conhecidos ou previstos no futuro.
 - Alterações na retribuição dos empregados ou no plano de benefícios recentes ou previstas.
 - Promoções, retribuição, ou outros prémios inconsistentes com as expectativas.

Oportunidades

1. Determinadas características ou circunstâncias podem aumentar a susceptibilidade de activos a apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades a apropriação indevida de activos aumentam quando existe o seguinte:
 - Grandes volumes de dinheiro em caixa ou processado.
 - Itens de inventários que são pequenos em dimensão, de alto valor, ou de alta procura.
 - Activos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes, ou chips de computador.
 - Activos fixos que sejam pequenos de tamanho, negociáveis, ou que tenham identificação observável de propriedade.

Manual do Revisor Oficial de Contas

2. Controlo interno inadequado sobre activos pode aumentar a susceptibilidade de apropriação indevida desses activos. Por exemplo, a apropriação indevida de activos pode ocorrer porque existe o seguinte:
- Inadequada segregação de deveres ou de verificações independentes.
 - Inadequada supervisão de dispêndios da gerência sénior, tais como viagens e outros reembolsos.
 - Inadequada supervisão da gerência sobre os empregados responsáveis por activos, por exemplo, inadequada supervisão ou monitorização de localizações remotas.
 - Inadequada observação dos candidatos a emprego com acesso a activos.
 - Inadequada escrituração com respeito a activos.
 - Inadequado sistema de autorização e aprovação de transacções (por exemplos, nas compras).
 - Inadequadas salvaguardas físicas do dinheiro, investimentos, inventário, ou activos fixos.
 - Falta de reconciliações completas e oportunas de activos.
 - Falta de documentação tempestiva e apropriada de transacções, por exemplo, créditos de devoluções de mercadorias.
 - Falta de férias obrigatórias para os empregados que executem funções de controlo.
 - Inadequados controlos de acesso sobre registos automáticos, incluindo controlos sobre e revisão de blocos acontecimentos de sistemas de computadores.

Atitudes/Racionalizações

- Descuido para a necessidade de monitorizar ou reduzir riscos relacionados com a apropriação indevida de activos.
- Descuido quanto ao controlo interno sobre a apropriação indevida de activos pela derrogação de controlos existentes ou pela falha de corrigir deficiências de controlo interno conhecidas.
- Alterações no comportamento ou no estilo de vida que possam indicar que activos tenham sido indevidamente apropriados.
- Tolerância aos pequenos roubos.

Apêndice 2

Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

O que se segue são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude resultantes não só de relato financeiro fraudulento mas também de apropriação indevida de activos. Embora estes procedimentos cubram uma vasta variedade de situações, eles são apenas exemplos e, consequentemente, podem não ser os mais apropriados nem necessários em cada circunstância. Também a ordem dos procedimentos proporcionados não se destina a reflectir a sua importância relativa.

Consideração ao Nível de Asserção

As respostas específicas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude variarão dependendo dos tipos ou combinações de factores de risco de fraude ou das condições identificadas, e dos saldos de conta, classes de transacções e asserções que possam afectar.

O que se segue são exemplos específicos de respostas:

- Visitar localizações ou executar determinados testes numa base de surpresa ou não anunciada.
- Pedir que os inventários sejam contados no final do período de relato para minimizar o risco de manipulação de saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o final do período de relato.
- Alterar a abordagem de auditoria do corrente ano. Por exemplo, contactando oralmente os principais clientes e fornecedores além de mandar pedidos de confirmação por escrito, enviar pedidos de confirmação a uma parte específica dentro da organização ou procurar mais ou diferentes informações.
- Executar uma revisão pormenorizada dos lançamentos de ajustamento do final do trimestre ou do final do ano e investigar qualquer que pareça não usual quanto à natureza ou quantia.
- Relativamente a transacções significativas e não usuais, particularmente as que ocorram no final do ano, investigando a possibilidade de partes relacionadas e a fonte dos recursos financeiros que suportam as transacções.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados desagregados. Por exemplo, comparando vendas e custo de vendas por localização, por linha de negócios, ou por mes com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.
- Conduzir entrevistas com o pessoal envolvido em áreas em que foi identificado o risco de distorção material devido a fraude para obter os seus pontos de vista acerca do risco e se, e como, os controlos tratam o risco.
- Quando outros auditores independentes estiverem a auditar as demonstrações financeiras de uma ou mais subsidiárias, divisões ou filiais, debater com eles a extensão de trabalho necessário a ser executado para tratar o risco de distorção material devido a fraude resultante de transacções e actividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de um perito se tornar particularmente significativo com respeito a um item de demonstração financeira relativamente ao qual o risco de distorção material devido a fraude é elevado, executar procedimentos adicionais relativos a alguns ou a todos os pressupostos, métodos ou conclusões do perito para determinar que as conclusões não são irrazoáveis, ou contratar outro perito para essa finalidade.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Executar procedimentos de auditoria para analisar saldos de abertura seleccionados de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas para apreciar como determinados aspectos que envolvam estimativas e juízos contabilísticos, por exemplo uma provisão para devoluções de vendas, forma resolvidos com o benefício de palpite.
- Executar procedimentos sobre reconciliações de contas ou outras preparadas pela entidade, incluindo considerar reconciliações executadas em períodos intercalares.
- Executar técnicas assistidas por computador, tais como pesquisa de dados para testar as anomalias numa população.
- Testar a integridade de registos e transacções produzidos por computador.
- Procurar prova de auditoria adicional de fontes fora da entidade que estão a ser auditadas.

Respostas Específicas – Distorção Resultante de Relato Financeiro Fraudulento

Exemplos de respostas à apreciação pelo auditor do risco de distorção material devido ao relato financeiro fraudulento são como segue:

Reconhecimento do Rédito

- Executar procedimentos analíticos substantivos relativos ao rédito usando dados desagregados, por exemplo comparando rédito relatado mensalmente e por linha de produto ou segmento de negócio durante o período de relato corrente com períodos anteriores comparáveis. Podem ser úteis técnicas de auditoria assistidas por computador na identificação de relacionamentos ou transacções de rédito não usuais ou inesperadas.
- Confirmar com clientes determinados termos de contrato relevantes e a ausência de acordos laterais, porque a contabilização apropriada é muitas vezes influenciada por tais termos ou acordos e a base para abatimentos ou o período com os quais se relacionam estão muitas vezes fracamente documentados. Por exemplo, critérios de aceitação, termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações de fornecedor futuras ou contínuas, o direito a devolução do produto, as quantias garantidas de revenda, e as disposições de cancelamento ou reembolso são muitas vezes relevantes em tais circunstâncias.
- Indagar do pessoal de vendas e de marketing da entidade ou dos consultores jurídicos domésticos com respeito a vendas ou expedições perto do final do período e o seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transacções.
- Estar fisicamente presente a uma ou mais localizações no final do período para observar os bens a serem expedidos ou serem aprontados para expedição (ou devoluções a aguardar processamento) e executar outros procedimentos apropriados de vendas e de corte do inventário.
- Para às situações relativamente às quais as transacções de rédito são iniciadas, processadas, e registadas electronicamente, testar controlos para determinar se eles proporcionam segurança de que as transacções de rédito ocorreram e estão devidamente registadas.

Quantidades de Inventário

- Examinar os registos de inventários para identificar localizações ou itens que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do inventário.
- Observar contagens de inventários a determinadas localizações ou numa base não

Manual do Revisor Oficial de Contas

anunciada ou conduzir contagens de inventários a todas as localizações na mesma data.

- Conduzir contagens de inventários no final ou perto do final do período de relato para minimizar o risco de manipulação inapropriada durante o período entre a contagem e o final do período de relato.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem, por exemplo, examinando mais rigorosamente o conteúdo de itens contidos em caixas, a maneira como os bens estão arrumados (por exemplo, reservatórios) ou etiquetados, e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas, tais como perfumes ou químicos de especialidade. Pode ser útil usar o trabalho de um perito nesta área.
- Comparar as quantidades do período corrente com as de períodos anteriores por classe ou categoria de inventário, localização ou outro critério, ou comparação de quantidades contadas com registos permanentes.
- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar de novo a compilação das contagens de inventários físicos – por exemplo, ordenando por número de referência para testar controlos das referências ou por número de série do item para testar a possibilidade de omissões ou duplicações de item.

Estimativas da Gerência

- Usar um perito para desenvolver uma estimativa independente para comparação com a estimativa da gerência.
- Estender indagações a indivíduos fora da gerência e do departamento contabilístico para corroborar a capacidade e intenção da gerência para levar a efeito planos que sejam relevantes para desenvolver a estimativa.

Respostas Específicas – Distorções Devidas a Apropriação Indevida de Activos

Circunstâncias diferentes ditarão necessariamente respostas diferentes. Geralmente, a resposta de auditoria a um risco de distorção material devido a fraude que se relacione com apropriação indevida de activos será dirigida para determinados saldos de contas ou classes de transacções. Embora algumas das respostas de auditoria indicadas nas duas categorias atrás se possam aplicar em tais circunstâncias. O âmbito do trabalho deve ser ligado à informação específica acerca do risco de apropriação indevida que tenha sido identificado.

São como segue exemplos de respostas à avaliação do auditor do risco de distorção material devido a apropriação indevida de activos:

- Contar dinheiro ou títulos no final ou perto do final do ano.
- Confirmar directamente com clientes a actividade da conta (incluindo memorando de crédito e actividade de devolução de vendas bem como as datas em que os pagamentos foram feitos) relativamente ao período sob auditoria.
- Analisar recuperação de contas abatidas.
- Analisar insuficiências de inventário por localização ou por tipo de produto.
- Comparar principais rácios de inventário com a norma sectorial.
- Rever documentação de suporte relativa a reduções aos registos de inventário permanente.
- Executar uma comparação computadorizada da lista de fornecedores com uma lista de empregados para identificar identificações de moradas ou de números de telefone.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Executar uma busca computadorizada de registos de folhas de férias para identificar moradas, identificações de empregados, números de identificação fiscal, números ou contas bancárias duplicados.
- Rever ficheiros pessoais relativamente àqueles que contenham pouca ou nenhuma prova de actividade, por exemplo, falta de avaliações do desempenho.
- Analisar descontos e devoluções de vendas quanto a padrões ou tendências não usuais.
- Confirmar termos específicos de contratos com terceiros.
- Obter prova de que os contratos estão a ser levados a efeito de acordo com os seus termos.
- Rever a propriedade de gastos grandes e não usuais.
- Rever a autorização e a quantia escriturada empréstimos à gerência sénior e parte relacionadas.
- Rever o nível e propriedade de relatórios de gasto apresentados pela gerência sénior.

Apêndice 3

Exemplos de Circunstâncias que Indicam a Possibilidade de Fraude

O que se segue são exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de que as demonstrações financeiras possam conter uma distorção material resultante de fraude.

Discrepâncias nos registos contabilísticos, incluindo o seguinte:

- Transacções que não estão registadas de uma maneira completa e tempestiva ou que estão indevidamente registadas quanto a quantia, período contabilístico, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transacções não suportados ou não autorizados.
- Ajustamentos de última hora que afectem significativamente os resultados financeiros.
- Prova do acesso de empregados a sistemas e registos inconsistente com o necessário para executar os seus deveres autorizados.
- Sugestões ou reclamações ao auditor acerca de alegada fraude.

Prova conflituante ou em falta, incluindo o seguinte:

- Documentos em falta.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Indisponibilidade de outros para fotocopiar ou transmitir electronicamente documentos quando se espera que existam documentos em forma original.
- Itens em reconciliações significativos não explicados.
- Alterações de balanço não usuais, ou alterações em tendências ou em importantes rácios ou relacionamentos de demonstração financeira, por exemplo contas a receber crescendo mais depressa que os réditos.
- Respostas da gerência ou de empregados inconsistentes, vagas, ou não plausíveis provenientes de indagações ou de procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registos da entidade as respostas às confirmações.
- Grande número de lançamentos de crédito e de outros ajustamentos feitos aos registos de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o sub-razão de contas a receber e a conta de controlo, ou entre os extractos do cliente e o su-razão de contas a receber.
- Cheques cancelados em falta ou não existentes em circunstâncias em que os cheques cancelados são geralmente devolvidos à entidade com o estrato do banco.
- Inventários ou activos físicos em falta de magnitude significativa.
- Prova electrónica indisponível ou em falta, inconsistente com as práticas ou políticas de retenção de registos da entidade.
- Menos respostas que as previstas às confirmações ou um maior número de respostas do que previsto.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Incapacidade de produzir prova dos principais desenvolvimento de sistemas e alteração de programas.

Relacionamentos problemáticos ou não usuais entre o auditor e a gerência, incluindo o seguinte:

- Recusa do acesso a registos, instalações, determinados empregados, clientes, fornecedores, ou outros dos quais pode ser obtida prova de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela gerência para resolver questões complexas ou duvidosas.
- Reclamações da gerência acerca da condução da auditoria ou intimidação da gerência aos membros da equipa de trabalho, particularmente em conexão com a avaliação crítica pelo auditor da prova de auditoria ou na resolução de potenciais desacordos com a gerência.
- Demoras não usuais da entidade a fornecer informação pedida.
- Má vontade em facilitar o acesso do auditor aos principais ficheiros electrónicos para teste por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso às instalações e principal pessoal de TI, incluindo operações de segurança, e pessoal de desenvolvimento de sistemas.
- Uma má vontade para adicionar ou rever divulgações nas demonstrações financeiras para as tornar mais completas e compreensíveis.
- Uma má vontade para tratar fraquezas identificadas no controlo interno numa base tempestiva.

Outros incluem o seguinte:

- Má vontade da gerência em permitir que o auditor se encontre em privado com os encarregados da governação.
- Políticas contabilísticas que pareçam estar em variação com as normas do sector.
- Alterações frequentes nas estimativas contabilísticas que não pareçam resultar de alterações de circunstâncias.
- Tolerância de violações do código de ética da entidade.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 240 - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 240 (REFEITA)

AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAS A FRAUDE NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008)*

ÍNDICE	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA.	1 - 8
Data de Eficácia.	9
Objectivos.	10
Definições.	11
Requisitos	
Cepticismo Profissional.	12 - 14
Debate Entre a Equipa de Trabalho.	15
Procedimentos de Avaliação do Risco e Respectivas Actividades.	16 - 24
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude.	25 - 27
Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude.	28 - 33
Avaliação da Prova de Auditoria.	34 - 37
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho.	38
Declarações da Gerência.	39
Comunicações à Gerência e aos Encarregados da Governação.	40 - 42
Comunicações às Autoridades Reguladoras e de Penalização.	43
Documentação.	44 - 47
Aplicação e Outro Material Explicativo	
Características da Fraude.	A1-A6
Cepticismo Profissional.	A7-A9
Debate Entre a Equipa de Trabalho.	A10-A11
Procedimentos de Avaliação do Risco e Respectivas Actividades.	A12-A27
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude.	A28-A32
Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude.	A33-A47
Avaliação da Prova de Auditoria.	A48-A52
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho.	A53- A56
Declarações da Gerência.	A57-A58
Comunicações à Gerência e aos Encarregados da Governação.	A59-A63
Comunicações às Autoridades Reguladoras e de Penalização.	A64-A66
Apêndice 1: Exemplos de Factores de Risco de Fraude	
Apêndice 2: Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude	

Manual do Revisor Oficial de Contas

Apêndice 3: Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240, “As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) trata das responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria das demonstrações financeiras. Especificamente, expande como a ISA 315, “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente” e ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude.

Características da Fraude

2. As distorções nas demonstrações financeiras podem provir quer de fraude quer de erro. O factor distintivo entre fraude e erro é se a acção subjacente que resulta na distorção das demonstrações financeiras é intencional ou não intencional.
3. Embora a fraude seja um conceito jurídico amplo, para os fins das ISAs, o auditor está preocupado com a fraude que dê origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções materiais intencionais são relevantes para o auditor – distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e distorções resultantes de apropriação indevida de activos. Se bem que o auditor possa suspeitar ou, em casos raros, identificar a ocorrência de fraude, ao auditor não compete concluir se fraude ocorreu realmente. (Ref: Pará. A1-A6)

Responsabilidade pela Prevenção e Detecção de Fraude

4. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe não só aos encarregados da governação da entidade como à gerência. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ter lugar a fraude, e no desencorajamento da fraude, que possa persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Isto envolve o compromisso de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético que pode ser reforçada por uma supervisão activa dos encarregados da governação. Ao exercer a responsabilidade de supervisão, os encarregados da governação consideram o potencial de derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços da gerência para gerir os resultados a fim de influenciar as percepções dos analistas quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

Responsabilidades do Auditor

5. Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISAs é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude quer por erro. Como descrito na ISA 200, “Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”, devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que não serão detectadas algumas distorções materiais das demonstrações financeiras, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISAs.
6. O risco de não detectar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado de que o risco de não detectar uma resultante de erro. Isto é porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a ocultar, tal como falsificação, falta deliberada de registar transacções, ou declarações indevidas intencionais feitas ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser mesmo mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio. O conluio pode fazer com que o auditor creia que a prova de auditoria é persuasiva quando é, de facto, falsa. A capacidade de o auditor detectar uma fraude depende de factores

Manual do Revisor Oficial de Contas

tais como habilidade do perpetrador, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas, e a qualidade dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar as oportunidades potenciais da fraude ser perpetrada, é difícil para o auditor determinar se distorções em áreas de julgamento tais como estimativas contabilísticas são causadas por fraude ou erro.

7. Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção material resultante de fraude da gerência é maior do que quanto a fraude do empregado porque a gerência está frequentemente numa posição de directa ou indirectamente manipular os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.
8. Quando obtiver segurança razoável, o auditor é responsável por mater uma atitude de cepticismo profissional em toda a auditoria, considerando o potencial da derrogação dos controlos pela gerência e reconhecer o facto de que os procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detectar erros podem não ser eficazes para detectar fraudes. Os requisitos desta Norma estão concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude e para a concepção dos procedimentos para detectar tal distorção.

Data de Eficácia

9. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008.2(24)

Objectivos

10. Os objectivos do auditor são:
 - (a) Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações devido a fraude;
 - (b) Obter prova de auditoria apropriada suficiente acerca dos riscos avaliados de distorção material devida a fraude, por meio da concepção e implementação de respostas apropriadas; e
 - (c) Responder apropriadamente a fraude identificada ou sob suspeita.

Definições

11. Para as finalidades das ISAs, os termos que se seguem têm os significados adiante atribuídos:
 - (a) Fraude – Um acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal.
 - (b) Factores de risco de fraude – Acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão para cometer fraude ou proporcionar uma oportunidade para cometer fraude.

Requisitos

Cepticismo Profissional

12. De acordo com a ISA 200, o auditor deve manter uma atitude de cepticismo profissional em toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possa existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a experiência passada do auditor acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade. (ref: Pará. A7-A8)
13. Salvo se o auditor tiver razões para crer o contrário, o auditor pode aceitar registos e

Manual do Revisor Oficial de Contas

documentos como genuínos. Se as condições identificadas durante a auditoria fizerem com que o auditor creia que um documento pode não ser autentico ou que os termos num documentos foram modificados mas não divulgados ao auditor, o auditor deve investigar adicionalmente. (Ref: Pará. A9).

14. Quando forem inconsistentes as respostas a indagações à gerência ou aos encarregados da governação, o auditor deve investigar as inconsistências.

Debate entre a Equipa de Trabalho

15. A ISA 315 Exige um debate entre os membros da equipa de trabalho e uma determinação pelo sócio responsável pelo trabalho quais as matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa não envolvidos no debate. Este debate deve pôr ênfase particular em como e quando são demonstrações financeiras podem ser sensíveis a distorção material devido a fraude, Incluindo como pode ocorrer a fraude. O debate deve ocorrer ponde de parte as crenças que os membros da equipa de trabalho possam ter de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e têm integridade. (Ref: A10-A11).

Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas

16. Quando executar procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da actividade, exigidos pela ISA 315, o auditor deve executar os procedimentos dos parágrafos 17-24 para obter informação para usar na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Gerência e Outros Dentro da Entidade

17. O auditor deve fazer indagações à gerência relativamente a:
 - (a) Avaliação pela gerência do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas devido a fraude. Incluindo a natureza, extensão e frequência de tais avaliações; (Ref; Pará. A12-A13)
 - (b) O processo da gerência para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude que a gerência tenha identificado ou que chamaram a sua atenção, ou classes de transacções, saldos de conta, ou divulgações relativamente aos quais seja provável existir um risco de fraude; (Ref: Pará. A14)
 - (c) Comunicações da gerência, se existirem, aos encarregados da governação respeitantes ao seu processo de identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade; e
 - (d) Comunicações da gerência, se existirem, a empregados respeitantes aos seus pontos de vista sobre práticas de negócio e comportamento ético.
18. O auditor deve fazer indagações da gerência, e de outros dentro da entidade como apropriado, para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, sob suspeita ou alegada que afecte a entidade, e obter os seus pontos de vista acerca dos riscos de fraude. (Ref: Pará. A15-A17)
19. Para as entidades que tenham a função de controlo interno, o auditor deve fazer indagações à auditoria interna para determinar se tem conhecimento de qualquer fraude real, sob suspeição ou alegada que afecte a entidade, e obter os seus pontos de vista acerca dos riscos de fraude. (Ref: Pará. A18)

Os Encarregados da Governação

20. A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade,

Manual do Revisor Oficial de Contas

o auditor deve obter a compreensão de como os encarregados da governação exercem a supervisão dos processos da gerência para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade e o controlo interno que estabeleceu para mitigar esses riscos. (Ref: Pará. A19-A21)

21. O auditor deve fazer indagações aos encarregados da governação para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, sob suspeição ou alegada que afecte a entidade. Estas indagações são feitas em parte para corroborar as respostas às indagações à gerência,

Relacionamentos Identificados Não Usuais ou Inesperados

22. O auditor deve avaliar se relacionamentos não usuais ou inesperados que foram identificados na execução de procedimentos analíticos, incluindo os relacionados com as contas de rédito, podem indiciar riscos de distorção material devido a fraude.

Outras Informações

23. O auditor deve considerar se outras informações obtidas pelo auditor indiciam riscos de distorção devido a fraude. (Ref: Pará A22)

Avaliação dos Factores de Risco de Fraude

24. O auditor deve avaliar se a informação obtida de outros procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas indiciam que estão presentes um ou mais factores de risco de fraude. Embora os factores de risco de fraude possam não necessariamente indiciar a existência de fraude, eles estiveram muitas vezes presentes em circunstâncias em que ocorreram fraudes e por isso podem indiciar riscos de distorção material devido a fraude. (Ref: Pará A23-A27)

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

25. De acordo com a ISA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira, e ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de conta e divulgações.
26. Quando identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, o auditor deve, baseado num pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito, avaliar que tipos de rédito, de transacções de rédito ou de asserções dão origem a tais riscos. O parágrafo 47 especifica a documentação necessária quando o auditor concluir que o pressuposto não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, consequentemente, não identificou o reconhecimento de rédito como um risco de distorção material devido a fraude. (Ref: Pará. A28-A30)
27. O auditor deve tratar esses riscos avaliados de distorção material devido a fraude como riscos significativos e, consequentemente, numa extensão ainda não feita, o auditor deve obter o conhecimento dos respectivos controlos internos da entidade, incluindo actividades de controlo, relevantes para tais riscos. (Ref: Pará A31-A32)

Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

Respostas Globais

28. De acordo com a ISA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira. (Ref; Pará. A33)
29. Ao determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira, o auditor deve:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (i) Atribuir e supervisionar pessoal tomando em conta os conhecimentos, habilitações e capacidade dos indivíduos a que forem dadas significativas responsabilidades de trabalho e a avaliação do auditor dos riscos de distorção material devido a fraude relativamente ao trabalho. (Ref: Pará. A34-A35)
- (ii) Avaliar se a selecção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, particularmente as relacionadas com mensurações subjectivas e transacções complexas, pode ser indicativa de relato financeiro fraudulento resultante do esforço da gerência para gerir resultados; e
- (iii) Incorporar um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, tempestividade e extensão de procedimentos de auditoria. (Ref: Pará. A36)

Procedimentos de Auditoria que Respondam a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção

30. De acordo com a ISA 330, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, tempestividade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção. (Ref: Pará. A37-A40)

Procedimentos de Auditoria que Respondam a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pela Gerência

31. A gerência está numa posição única a gerência está numa posição única para perpetrar fraude devido à capacidade da gerência de manipular directa ou indirectamente registos contabilísticos e de preparar demonstrações financeiras fraudulentas ao derrogar controlos que de outra forma parecem estar a operar com eficácia. Embora o nível de derrogação de controlos pela gerência varie de entidade para entidade, o risco está apesar de tudo presente em todas as entidades e é um risco significativo de distorção material devido a fraude. Devido à forma imprevisível em que pode ocorrer tal derrogação, é um risco de distorção material devido a fraude e assim um risco significativo.
32. Independentemente da avaliação pelo auditor dos riscos de derrogação dos controlos pela gerência, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria para:
- (a) Testar a adequação dos lançamentos de diário registados no razão geral e outros ajustamentos feitos na preparação de demonstrações financeiras. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
 - (i) Fazer indagações aos indivíduos envolvidos no processo de relato financeiro acerca de actividade inapropriada ou não usual relativa ao processo de lançamentos de diário e de outros ajustamentos;
 - (ii) Seleccionar lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos no final do período de relato; e
 - (iii) Considerar a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período. (Ref: Pará. A41-A44)
 - (b) Rever estimativas contabilísticas quanto a preconceitos e avaliar se as circunstâncias que produzem os preconceitos, se existirem, representam um risco de distorção material devido a fraude. Ao executar esta revisão, o auditor deve:
 - (i) Avaliar se os julgamentos e decisões feitos pela gerência ao fazer as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que sejam individualmente razoáveis indiciam um possível preconceito da parte da gerência da

Manual do Revisor Oficial de Contas

entidade que possa representar um risco de distorção material devido a fraude. Se tal acontecer, o auditor deve reavaliar as estimativas contabilísticas tomadas como um todo; e

- (ii) Executar uma revisão prospectiva dos julgamentos e pressupostos da gerência relacionados com estimativas contabilísticas significativas reflectidas nas demonstrações financeiras do ano anterior. (Ref: Pará. A45-A46)
 - (c) Relativamente a transacções significativas que estejam fora do curso normal do negócio da entidade, ou que de outra forma pareçam ser não usuais dado o conhecimento do auditor da entidade e do seu ambiente e de outras informações obtidas durante a auditoria, o auditor deve avaliar se a razão de ser do negócio (ou a respectiva falta) das transacções sugere que possam ter sido celebradas para levar a efeito relato financeiro fraudulento ou esconder apropriação indevida de activos. (Ref: Pará. A47)
33. O auditor deve determinar se, afim de dar resposta aos riscos identificados de de derrogação de controlos pela gerência, o auditor necessita de executar outros procedimentos de auditoria além dos especificamente referidos atrás (i.e., quando existem riscos específicos adicionais de derrogação pela gerência que não estão cobertos como parte dos procedimentos executados para tratar os requisitos do parágrafo 32).

Avaliação da Prova de Auditoria

34. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos que são executados ao formar uma conclusão global quanto a se as demonstrações financeiras como um todo são consistentes com a compreensão pelo auditor da entidade e do seu ambiente indiciam um anteriormente não reconhecido risco de distorção material devido a fraude. (Ref: Pará.A49).
35. Quando o auditor identificar uma distorção, o auditor deve avaliar se tal distorção é indicativa de fraude. Se tal for uma indicação, o auditor deve avaliar as implicações da distorção em relação a outros aspectos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações da gerência, reconhecendo que um caso de fraude é improvável ser um caso isolado. (Ref: Pará. A50)
36. Se o auditor identificar uma distorção, quer material ou não, e o auditor tiver razões para crer que ela é ou pode ser o resultado de fraude e que a gerência (em particular, a gerência sénior) está envolvida, o auditor deve reavaliar a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude e o seu impacto resultante na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados. O auditor deve também considerar se as circunstâncias ou condições indiciam possível conluio envolvendo empregados, gerência ou terceiros quando reconsiderar a fiabilidade da prova anteriormente obtida. (ref: Pará. A51)
37. Quando o auditor confirmar que, ou é incapaz de concluir se, as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas em consequência de fraude o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Pará. A52)

Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho

38. Se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou fraude sob suspeita, o auditor deparar com circunstâncias excepcionais que ponham em causa a capacidade do auditor continuar a executar a auditoria, o auditor deve:
- (a) Determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis nas circunstâncias, incluindo se existe um requisito para o auditor relatar à pessoa ou pessoas que fizeram a designação da auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras;
 - (b) Considerar se é apropriado retirar-se do trabalho, sempre que a retirada do trabalho é legalmente permitida; e

- (c) Se o auditor se retira;
 - (i) Debater com o nível apropriado de gerência e com os encarregados da governação a retirada do auditor do trabalho e as razões da retirada; e
 - (ii) Determinar se existe um requisito legal ou profissional para relatar para a pessoa ou pessoas que fizeram a nomeação da auditoria ou, em alguns casos, às entidades reguladoras, a retirada do auditor do trabalho e as razões da retirada. (Ref: Pará. A53-A56)

Declarações da Gerência

39. O auditor deve obter declarações escritas da gerência que:
- (a) Reconheça a sua responsabilidade pela concepção, implementação e manutenção do controlo interno para evitar e detectar a fraude;
 - (b) Divulgou ao auditor os resultados da sua avaliação do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas em consequência de fraude;
 - (c) Divulgou ao auditor o seu conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade envolvendo:
 - (i) Gerência;
 - (ii) Empregados que tenham papéis importantes no controlo interno; ou
 - (iii) Outros em que a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e
 - (d) Divulgou ao auditor o seu conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou de suspeita de fraude, que afectem as demonstrações financeiras da entidade comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros. (Ref: Pará A57-A58)

Comunicações à Gerência e aos Encarregados da Governação

40. Se o auditor tiver identificado uma fraude ou tiver obtido informação que indique que possa existir uma fraude, o auditor deve comunicar estas matérias numa base tempestiva ao nível apropriado de gerência a fim de informar os que têm a principal responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude de matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Pará. A59)
41. A menos que os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeite de fraude que envolva:
- (a) Gerência;
 - (b) Empregados que tenham papéis importantes no controlo interno; ou
 - (c) Outros em que a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras,
- o auditor deve comunicar estas matérias aos encarregados da governação numa base tempestiva. Se o auditor suspeitar de fraude que envolva a gerência, o auditor deve comunicar estas suspeitas aos encarregados da governação e debater com eles a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria. (Ref: Pará A60-A62)
42. De acordo com a ISA 260 (Revista), “Comunicação com Os Encarregados da

Manual do Revisor Oficial de Contas

Governança)3(25), auditor deve comunicar aos encarregados da governança quaisquer outras matérias relativas a fraude que sejam, no julgamento do auditor, relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Pará. A63)

Comunicações às Entidades Reguladoras e de Fiscalização

43. Se o auditor tiver identificado ou suspeitado de fraude, o auditor deve determinar se existe uma responsabilidade de relatar a ocorrência ou suspeita a uma parte fora da entidade. Se bem que o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa excluir tal relato, as responsabilidades legais do auditor podem derrogar o dever de confidencialidade em algumas circunstâncias. (Ref: Pará, A64-A66)

Documentação

44. A documentação da compreensão da entidade e do seu ambiente pelo auditor e a avaliação dos riscos de distorção material exigida pela ISA 315 deve incluir:
- (a) As decisões significativas a que se chegou durante o debate entre a equipa de trabalho no que respeita a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude; e
 - (b) Os riscos identificados e avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção.
45. A documentação das respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material exigida pela ISA 330 deve incluir:
- (a) As respostas globais aos riscos avaliados de distorções materiais devido a fraude ao nível de demonstração financeira e natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria, e a ligação destes procedimentos aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção; e
 - (b) Os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo os concebidos para tratar o risco da derrogação de controlos pela gerência.
46. O auditor deve documentar as comunicações acerca de fraude feitas à gerência, aos encarregados da governança e a outros.
47. Quando o auditor tiver concluído que o pressuposto de que existe um risco de distorção material devido a fraude relacionado com o reconhecimento do crédito não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve documentar as razões para essa conclusão.

Aplicação e Outro Material Explanatório

Características de Fraude (Ref: Pará 3)

- A1. A fraude, seja relato financeiro fraudulento ou apropriação indevida de activos, envolve incentivo ou pressão para cometer fraude, uma oportunidade deparada para o fazer e alguma aplicação de raciocínio do acto. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para cometer relato financeiro fraudulento quando a gerência está sob pressão, vinda de fontes fora ou dentro da entidade, para atingir um esperado (e talvez irrealista) objectivo de resultados ou desfecho financeiro – particularmente desde que possam ser significativas para a gerência as consequências de deixar de cumprir objectivos financeiros. De forma similar, os indivíduos podem ter uma incentivo para apropriar indevidamente activos,

Manual do Revisor Oficial de Contas

por exemplo, devido a os indivíduos estarem a viver para além dos seus meios.

- Pode existir uma oportunidade deparada para cometer fraude quando um indivíduo crê que pode ser derrogado o controlo interno, por exemplo, porque o indivíduo está numa posição de confiança ou tem conhecimento de fraquezas específicas do controlo interno.

- Os indivíduos podem ser capazes de aplicação do raciocínio para cometer um acto fraudulento. Alguns indivíduos possuem uma atitude, carácter, ou conjunto de valores éticos que lhes permite cometer um acto desonesto com conhecimento e intencionalmente. Porém, mesmo de outra forma indivíduos honestos podem cometer fraude num ambiente que imponha suficiente pressão sobre eles.

A2. O relato financeiro fraudulento envolve distorções intencionais incluindo omissões de quantias ou de divulgações nas demonstrações financeiras para enganar os utentes de demonstração financeira. Pode ser causada pelos esforços da gerência para gerir resultados a fim de enganar utentes de demonstração financeira ao influenciar as suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade. Tal gestão de resultados pode principiar com pequenas acções ou ajustamento inapropriado de pressupostos e alterações em julgamentos de gerência. As pressões e incentivos podem conduzir estas acções a aumentar até o ponto em que possam resultar em relato financeiro fraudulento. Tal situação pode ocorrer quando, devido a pressões de cumprir expectativas de mercado ou um desejo de maximizar a retribuição baseada no desempenho, a gerência intencionalmente toma posições que conduzem a relato financeiro fraudulento ao distorcer materialmente as demonstrações financeiras. Em algumas entidades, a gerência pode ser motivada a reduzir resultados por uma quantia material para minimizar impostos ou para inflacionar resultados para garantir financiamento bancário,

A3. O relato financeiro fraudulento pode ser conseguido por meio do seguinte:

- Manipulação, falsificação (incluindo viciação), ou alteração de registos contabilísticos ou de documentos de suporte, a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras.

- Representação errónea, ou omissão intencional nas demonstrações financeiras, de acontecimentos, transacções ou outras informações significativas.

- Má aplicação intencional de princípios contabilísticos relativos a quantias, classificação, maneira de apresentação, ou divulgação.

A4. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação de controlos pela gerência que de outra forma possam parecer como estando a funcionar com eficácia. A fraude pode ser cometida pela gerência ao derrogar controlos usando técnicas tais como:

- Registrar lançamentos de diário fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objectivos.

- Ajustar pressupostos de forma inapropriada e alterar julgamentos usados para estimar saldos de conta.

- Omitir, avançar ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transacções que tenham ocorrido durante o período contabilístico.

- Esconder, ou não divulgar, factos que possam afectar as quantias registadas nas demonstrações financeiras.

- Entrar em transacções complexas que estão estruturadas para representação indevida da posição financeira ou do desempenho financeira da entidade.

- Alterar registos e termos relacionados com transacções significativas e não usuais.

A5. A indevida apropriação de activos envolve o roubo dos activos de uma entidade e é muitas vezes perpetrado por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Pode, porém, também envolver a gerência que é geralmente mais capaz de disfarçar ou esconder apropriações indevidas em formas que são difíceis de detectar. A apropriação indevida de activos pode ser levada a cabo de uma variedade de maneiras que incluem:

- Desfalcando recebimentos (por exemplo, apropriações indevidas de cobranças de contas a receber ou desviando recebimentos a respeito de contas abatidas para contas bancárias pessoais);
- Roubando activos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, roubando inventários para uso pessoal ou para venda, roubando sucata para venda, conluindo com um concorrente para divulgar dados tecnológicos em troca de pagamento);
- Faça com que uma entidade pague bens e serviços não recebidos a fornecedores fictícios, luvas pagas por fornecedores aos agentes de compra da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios); e
- Usando os activos de uma entidade para uso pessoal (por exemplo, usando os activos de uma entidade como garantia de um empréstimo pessoal ou de um empréstimo a uma parte relacionada).

A apropriação indevida de activos é muitas vezes acompanhada de registos ou documentos falsos ou susceptíveis de induzir em erro a fim de esconder o facto de que os activos estão a faltar ou foram dados como garantia sem a devida autorização.

Considerações Específicas a Entidades do Sector Público

A6. As responsabilidades do auditor do sector público relativas a fraude podem ser uma consequência da legislação e da regulação, de directivas ministeriais, de requisitos de política governamental e de resoluções da legislatura aplicável às entidades do sector público ou coberta em separado pelo mandato do auditor. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do sector público podem não ser limitadas à consideração dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, mas podem também incluir uma responsabilidade mais vasta ao considerar os riscos de fraude.

Cepticismo Profissional (Ref: Pará. 12-14)

- A7. O cepticismo profissional é uma atitude que inclui uma mente inquisitiva e uma avaliação crítica da prova de auditoria. Manter uma atitude de cepticismo profissional exige uma permanente inquisição de se a informação e prova de auditoria obtida sugere que possa existir uma distorção material devido a fraude. Inclui considerar a fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria e os controlos sobre a sua preparação e manutenção quando relevantes. Devido às características da fraude, a atitude do auditor de cepticismo profissional é particularmente importante quando considerar os riscos de distorção material devido a fraude.
- A8. Embora não se possa esperar que o auditor não tome em atenção a experiência passada da honestidade e integridade da gerência da entidade e dos encarregados da governação, a atitude do auditor de cepticismo profissional é particularmente importante quando considerar os riscos de distorção material devido a fraude porque podem ter existido alterações nas circunstâncias.
- A9. Como explicado na ISA 200, uma auditoria executada de acordo com as ISAs raramente envolve a autenticação de documentos, nem o auditor está treinado como perito ou se espera que o seja em tal autenticação. Porém, quando o auditor identifica condições que façam com que o auditor creia que um documento pode não ser autêntico ou que os termos num documento foram modificados mas não divulgados ao auditor, os possíveis procedimentos para

investigar mais podem incluir:

- Confirmar directamente com a terceira parte.
- Usar o trabalho de um perito para apreciar a autenticidade do documento.

Debate Entre a Equipa de Trabalho (Ref: Pará. 15)

A10. Debater a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude:

- Proporciona uma oportunidade para os membros da equipa de trabalho mais experientes partilhem os seus pontos de vista acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser susceptíveis a distorção material devido a fraude.
- Habilita o auditor a considerar uma resposta apropriada a tal susceptibilidade e a determinar que membros da equipa de trabalho conduzirão determinados procedimentos de auditoria.
- Permite que o auditor determine como os resultados dos procedimentos de auditoria serão partilhados entre a equipa de trabalho e como tratar de quaisquer alegações de fraude que chamem a atenção do auditor.

A11. O debate pode incluir matérias tais como:

- Uma troca de ideias entre os membros da equipa de trabalho acerca de como e onde eles crêem que as demonstrações financeiras da entidade podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude, como a gerência pode perpetrar e esconder relato financeiro fraudulento, e como os activos da entidade podem ser indevidamente apropriados;
- Uma consideração das circunstâncias que possam ser indicativas de gestão dos resultados e de práticas que possam ser seguidas pela gerência para gerir resultados que possam conduzir a relato financeiro fraudulento;
- Uma consideração de factores externos e internos conhecidos que possam criar um incentivo ou uma pressão para a gerência ou outros cometerem fraude, proporcionem a oportunidade de ser perpetrada fraude, e indiquem uma cultura ou ambiente que possibilite a gerência ou outros a pensarem em cometer fraude;
- Uma consideração do envolvimento da gerência na supervisão de empregados com acesso a dinheiro ou outros activos susceptíveis de apropriação indevida;
- Uma consideração de quaisquer alterações não usuais ou inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida da gerência ou dos empregados que chamem a atenção da equipa de trabalho;
- Uma ênfase sobre a importância de manter um devido estado mental em toda a auditoria respeitante ao potencial de distorção material devido a fraude;
- Uma consideração dos tipos de circunstâncias que, se encontrados, possam indiciar a possibilidade de fraude;
- Uma consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados;
- Uma consideração dos procedimentos de auditoria que possam ser seleccionados para responder à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros;
- Uma consideração de quaisquer alegações de fraude que chamem a atenção do auditor; e

- Uma consideração do risco de derrogação de controlos pela gerência.

Procedimentos de Avaliação dos Riscos e Respectivas Actividades

Indagações da Gerência

Avaliação pela Gerência do Risco de Distorção Material Devido a Fraude (Ref: Pará 17(a))

A12. A gerência é responsável pelo controlo interno da entidade e pela preparação das demonstrações financeiras. Consequentemente, é apropriado que o auditor faça indagações da gerência com respeito à própria avaliação pela gerência do risco de fraude e dos controlos em vigor para a evitar e detectar. A natureza, extensão e frequência da avaliação de tal risco pela gerência variam de entidade para entidade. Em algumas entidades, a gerência pode fazer avaliações pormenorizadas numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Em outras entidades, a avaliação de gerência pode ser menos estruturada e menos frequente. A natureza, extensão e frequência da avaliação da gerência são relevantes para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo da entidade. Por exemplo, o facto de a gerência não ter feito uma avaliação do risco de fraude pode em algumas circunstâncias ser indicativo da falta de importância que a gerência deposita no controlo interno.

Considerações Específicas a Pequenas Entidades

A13. Em algumas entidades, particularmente entidades mais pequenas, o foco da avaliação da gerência pode ser nos riscos de fraude dos empregados ou apropriação indevida de activos.

Processo da Gerência para Identificar e Dar Resposta aos Riscos de Fraude (Ref: Pará 17(b))

A14. No caso de entidades com múltiplas localizações os processos da gerência podem incluir diferentes níveis de monitorização das localizações operacionais, ou dos segmentos de negócio. A gerência pode também ter identificado determinadas localizações operacionais ou segmentos de negócio relativamente aos quais pode ser mais provável existir um risco de fraude.

Indagação à Gerência e a Outros Dentro da Entidade (Ref: Pará. 18)

A15. As indagações à gerência pelo auditor pode proporcionar informação útil respeitante aos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude de empregados. Porém, tais indagações não proporcionarão provavelmente informação útil respeitante aos riscos de distorção financeira nas demonstrações financeiras resultante de fraude da gerência. Fazer indagações a outros dentro da entidade pode proporcionar aos indivíduos uma oportunidade de transmitir informação ao auditor que de outra maneira não seria comunicada.

A16. Entre os exemplos de outros dentro da entidade a quem o auditor pode dirigir indagações acerca da existência ou suspeita de fraude incluem-se:

- Pessoal operacional não directamente envolvido no processo de relato financeiro.
- Empregados com diferentes níveis de autoridade;
- Empregados envolvidos na inicialização, processamento ou registo de transacções complexas ou não usuais os que fazem a supervisão ou monitorizam tais empregados.
- Departamento jurídico interno.
- Chefe responsável pela ética ou pessoa equivalente.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A pessoa ou pessoas encarregadas de tratar das alegações de fraude.

A17. A gerência está muitas vezes na melhor posição de perpetrar fraude. Consequentemente, quando avaliar as respostas da gerência às indagações com uma atitude de cepticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas a indagações com outras informações.

Indagação à Auditoria Interna (Ref: Pará. 19)

A18. A ISA 610, “Considerar o Trabalho de Auditoria Interna”, estabelece requisitos e proporciona orientação nas auditorias daquelas entidades que têm uma função de auditoria interna. Ao levarem a efeito o requisito no contexto de fraude, o auditor pode indagar acerca das actividades específicas de auditoria interna incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos executados, se existirem, pelos auditores internos durante o ano para detectar fraude.
- Se a gerência tem respondido satisfatoriamente a quaisquer conclusões resultantes desses procedimentos.

Obter um Conhecimento da Supervisão Exercida pelos Encarregados da Governação (Ref: Pará 20)

A19. Os encarregados da governação de uma entidade têm responsabilidade de supervisão para os sistemas de monitorização do risco, controlo financeiro e conformidade com a lei. Em muitos países, as práticas de governação da sociedade estão bem desenvolvidas e os encarregados da governação desempenham um papel activo na supervisão da avaliação da entidade dos riscos de fraude e do controlo interno relevante. Uma vez que as responsabilidades dos encarregados da governação e da gerência podem variar por entidade e por país, é importante que o auditor compreenda as suas respectivas responsabilidades para habilitar o auditor a obter um conhecimento da supervisão exercida pelos indivíduos apropriados.⁴⁽²⁶⁾

A20. Um conhecimento da supervisão exercida pelos encarregados da governação proporciona aspectos respeitantes à susceptibilidade da entidade para gerir a fraude, a adequação do controlo interno sobre os riscos de fraude, e a competência e integridade da gerência. O auditor pode obter este conhecimento de uma variedade de maneiras, tais como assistindo a reuniões em que tais debates têm lugar, lendo as actas de tais reuniões ou fazendo indagações aos encarregados da governação.

Considerações Específicas a Pequena Entidades

A21. Nalguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Pode ser este o caso de uma pequena entidade em que um único proprietário gere a entidade e ninguém mais tem um papel de governação. Nestes casos, não há qualquer acção da parte do auditor porque não há supervisão separada da gerência.

Consideração de Outras Informações (Ref: Pará 24)

A22. Além da informação obtida da aplicação de procedimentos analíticos, podem ser úteis outras informações acerca da entidade e do seu ambiente na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude. O debate entre os membros da equipa pode proporcionar informação que seja útil na identificação de tais riscos. Além disso, a informação obtida dos processos de aceitação e retenção do cliente pelo auditor, e da experiência ganha noutros trabalhos executados para a entidade, por exemplo trabalhos para rever informação financeira intercalar, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Avaliação dos Factores de Risco de Fraude (Ref: Pará. 24)

Manual do Revisor Oficial de Contas

A23. O facto de a fraude ser geralmente escondida pode tornar difícil detectá-la. A pesar de tudo, o auditor pode identificar acontecimentos ou condições que indiciam um incentivo a cometer fraude ou a proporcionar uma oportunidade de cometer fraude (factores de risco de fraude). Por exemplo:

- A necessidade de satisfazer expectativas de terceiros para obter financiamento adicional de capital próprio pode criar pressão para cometer fraude;
- A concessão de bónus significativos se forem satisfeitos metas de lucros irrealistas pode criar um incentivo para cometer fraude, e
- Um ambiente de controlo que não seja eficaz pode criar uma oportunidade para cometer fraude.

A24. Os factores de risco de fraude não podem ser facilmente elencados por ordem de importância. A importância dos factores de risco de fraude varia largamente. Alguns destes factores estarão presentes em entidades em que as condições específicas não apresentam riscos de distorção material. Consequentemente, a determinação se um factor de risco de fraude está presente e se deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude requer o exercício de julgamento profissional.

A25. São apresentados no Apêndice 1 exemplos de factores de risco de fraude relativos a relato fraudulento de demonstrações financeiras. Estes factores de risco ilustrativos são classificados com base nas três condições que estão geralmente presentes quando ocorre a fraude:

- Um incentivo ou pressão para cometer fraude;
- Uma oportunidade detectada para cometer fraude; e
- Uma capacidade de pensar a acção fraudulenta.

Os factores de risco que são reflexos de uma atitude que permite a concepção da acção fraudulenta podem não ser susceptíveis de observação pelo auditor. Apesar de tudo, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tal informação. Embora os factores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 cubram uma vasta variedade de situações que se possam depara ao auditor, elas são

A26. As características de dimensão, complexidade, e propriedade da entidade têm uma influência significativa na consideração dos factores de risco relevantes. Por exemplo, no caso de uma grande entidade, podem existir factores que geralmente restringem a conduta indevida da gerência, tais como:

- A supervisão eficaz dos encarregados da governação.
- Uma função de controlo interno eficaz.
- A existência e obrigatoriedade de um código de conduta escrito.

Para além disso, os factores de risco de fraude considerados a um nível de segmento de negocio operacional podem proporcionar diferentes perspectivas quando comparados com os obtidos quando considerados a um nível de toda a entidade.

Considerações Específicas a Pequenas Entidades

A27. No caso de uma pequena entidade, algumas ou todas estas considerações podem ser inaplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma pequena entidade pode não ter um código de conduta escrito mas, em vez disso, pode ter desenvolvido uma cultura que enfatize a

Manual do Revisor Oficial de Contas

importância da integridade e do comportamento ético por meio de comunicação oral e pelo exemplo da gerência. O domínio da gerência por um único indivíduo numa pequena entidade não indicia, por si e em si, uma falha da gerência em mostrar e comunicar uma atitude apropriada com respeito ao controlo interno e ao processo de relato financeiro. Em algumas entidades, a necessidade de autorização da gerência pode compensar os de outra forma controlos fracos e reduzir o risco de fraude do empregado. Porém, o domínio da gerência por um único indivíduo pode ser uma potencial fraqueza uma vez que existe uma oportunidade de derrogação de controlos pela gerência.

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

Riscos de Fraude no Reconhecimento do Rédito

- A28. A distorção material devida a relato financeiro fraudulento relativa ao reconhecimento do rédito resulta muitas vezes de uma sobreavaliação do rédito por meio de, por exemplo, reconhecimento prematuro do rédito ou do registo de réditos fictícios. Pode resultar também de uma subavaliação de réditos, por meio de, por exemplo, de mudar indevidamente réditos para um período posterior.
- A29. Os riscos de fraude no reconhecimento do rédito podem ser maiores nalgumas entidades que noutras. Por exemplo, podem existir pressões ou incentivos sobre a gerência para cometer relato financeiro fraudulento por meio de reconhecimento de rédito inapropriado no caso de entidades cotadas quando, por exemplo, o desempenho é medido em termos do crescimento do rédito ou lucro ano após ano. De forma similar, por exemplo, podem existir maiores riscos de fraude no reconhecimento do rédito no caso de entidades que gerem uma porção substancial de rédito através de vendas a dinheiro.
- A30. O pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito podem ser rebatidos. Por exemplo, o auditor pode concluir que não existe risco de distorção material devido a fraude relativa ao reconhecimento do rédito no caso em que existe um único tipo de transacção simples de rédito, por exemplo, rédito de locações proveniente de uma única propriedade arrendada.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Devido a Fraude e Compreender os Respective Controlos Internos da Entidade

- A31. Como explicado na ISA 315, a gerência pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar, e a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir. Ao determinar quais os controlos a implementar para evitar e detectar a fraude, a gerência considera os riscos de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude. Como parte desta consideração, a gerência pode concluir que não é económico implementar e manter um determinado controlo em relação à redução dos riscos de distorção material devido a fraude que se pretende conseguir.
- A32. É por isso importante que o auditor obtenha um conhecimento dos controlos que a gerência concebeu, implementou e manteve para evitar e detectar a fraude. Ao fazer tal, o auditor pode ficar a saber, por exemplo, que a gerência escolheu conscienciosamente aceitar os riscos associados a uma falta de segurança dos deveres. A informação proveniente deste conhecimento pode também ser útil na identificação dos factores de risco de fraude que possam afectar a avaliação do auditor dos riscos de as demonstrações financeiras poderem conter distorção material devido a fraude.

Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

Respostas Globais (Ref: Pará. 28)

A33. O determinar as respostas globais aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude inclui geralmente a consideração de como a conduta global da auditoria pode reflectir cepticismo profissional crescente, por exemplo, por meio de:

- Sensibilidade crescente na selecção da natureza e extensão da documentação a ser examinada em suporte de transacções materiais.
- Reconhecimento crescente da necessidade de corroborar explicações ou declarações da gerência com respeito a assuntos materiais.

Também envolve mais considerações gerais para além dos procedimentos específicos de outra forma planeados; estas considerações incluem as matérias listadas no parágrafo 29, que são debatidas adiante.

Atribuição e supervisão de Pessoal (Ref: Pará. 29(a))

A34. O auditor pode dar resposta a riscos identificados de distorção material devido a fraude, por exemplo, atribuindo indivíduos adicionais com habilitação e experiência especializadas, tais como peritos forenses e de TI, ou atribuindo ao trabalho mais indivíduos experientes.

A35. A extensão da supervisão reflecte a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e as competências dos membros da equipa de trabalho que executam o trabalho.

Imprevisibilidade na Selecção de Procedimentos de Auditoria

A36. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados visto que os indivíduos dentro de uma entidade que seja familiares com os procedimentos de auditoria normalmente executados sobre trabalhos podem ser mais capazes de esconder relato financeiro fraudulento. Isto pode ser atingido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em saldo de contas seleccionadas e sobre asserções que não forma de outra forma testadas devido à sua materialidade ou risco.
- Ajustando a tempestividade dos procedimentos de auditoria diferente da que é esperada.
- Usando métodos diferentes de amostragem.
- Executando procedimentos de auditoria em localizações diferentes ou em localizações numa base não anunciada.

Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude (Ref: Pará. 30)

A37. As respostas do auditor para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção pode incluir alterar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes maneiras:

- A natureza de procedimentos de auditoria a serem executados podem precisar de ser alterados para obter prova de auditoria que seja mais fiável e relevante ou para obter informação adicional corroborativa. Isto pode afectar não só o tipo de procedimentos de auditoria a serem executados mas também a sua combinação. Por exemplo:
- A observação ou inspecção física de determinados activos pode tornar-se mais importante ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para recolher mais prova acerca dos dados contidos em contas significativas ou ficheiros electrónicos de

transacções.

- O auditor pode conceber procedimentos para obter informação adicional corroborativa. Por exemplo, se o auditor identificar que a gerência está sob pressão para cumprir expectativas de resultados, pode existir um risco relativo de que a gerência esteja a inflacionar vendas celebrando acordos de vendas que incluem termos que tornam impossível o reconhecimento de rédito ou facturando vendas antes da entrega. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas não somente para confirmar saldos em aberto, mas também para confirmar os pormenores dos acordos de venda, incluindo data, quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor pode achar que é eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações de pessoal não financeiro da entidade respeitante a quaisquer alterações em acordos de venda e termos de entrega.

- A tempestividade de procedimentos substantivos pode necessitar de ser modificada. O auditor pode concluir que a execução de testes substantivos no final do período ou perto dele trata melhor um risco avaliado de distorção material devida a fraude. O auditor pode concluir que, dados os riscos avaliados de distorção de distorção intencional ou manipulação, os procedimentos de auditoria para alargar as conclusões de auditoria de uma data intercalar para a do fim do período não seriam eficazes. Pelo contrário, porque uma distorção intencional – por exemplo, uma distorção que envolva reconhecimento indevido de rédito – tenha sido iniciada num período intercalar o auditor pode optar aplicar procedimentos substantivos a transacções que ocorram mais cedo em ou durante o período de relato.

- A extensão dos procedimentos aplicados reflecte a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar as dimensões de amostra ou executar procedimentos analíticos a um nível mais pormenorizado. Também as técnicas de auditoria assistidas por computador podem possibilitar um teste mais extensivo de transacções electrónicas e de ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para seleccionar transacções de amostra dos principais ficheiros electrónicos, para ordenar transacções com características específicas, ou para testar uma população total em vez de uma amostra.

A38. Se o auditor identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte quantidades de inventário, o examinar o inventário da entidade pode ajudar a identificar localizações ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem do inventário físico. Tal revisão pode conduzir a uma decisão para observar contagens de inventário em determinadas localizações ou numa base não anunciada ou conduzir a contagens de inventário em todas as localizações na mesma data.

A39. O auditor pode identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte uma variedade de contas e de asserções. Tal pode incluir valorização de activos, estimativas relativas a transacções específicas (tais como aquisições, reestruturações, ou alienações de um segmento do negócio), e outros passivos acrescidos significativos (tais como pensões e outras obrigações de benefícios pós emprego, ou passivos de remédios ambientais). O risco também se pode relacionar com alterações significativas em pressupostos relativos a estimativas recorrentes. A informação recolhida por meio da obtenção de um conhecimento da entidade e do seu ambiente pode ajudar o auditor a avaliar a razoabilidade de tais estimativas da gerência e julgamentos e pressupostos subjacentes. Uma revisão retrospectiva de similares julgamentos e pressupostos da gerência aplicados em períodos anteriores pode também proporcionar uma visão acerca da razoabilidade de julgamentos e pressupostos que suportam as estimativas da gerência.

A40. São apresentados no Apêndice exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude, incluindo os que ilustram a incorporação de um elemento de imprevisibilidade. O apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material resultantes não só de relato financeiro fraudulento, incluindo relato financeiro fraudulento resultante de reconhecimento de rédito, mas também de

apropriação indevida de activos.

Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pela Gerência

Lançamentos de Diário e Outros Ajustamentos (Ref: Pará. 32(a))

- A41. A distorção material de demonstrações financeiras devido a fraude envolve muitas vezes a manipulação do processo de relato financeiro ao registar lançamentos de diário não apropriados ou não autorizados. Isto pode ocorrer durante todo o ano ou no final do período, ou por a gerência fazer ajustamentos a quantias relatadas nas demonstrações financeiras que não estão reflectidas nos lançamentos de diário, tais como através de ajustamentos e de reclassificações de consolidação.
- A42. Ainda, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material associados a uma inapropriada derrogação de controlos sobre os lançamentos de diário é importante uma vez que processos e controlos automatizados podem reduzir o risco de erro inadvertido mas não ultrapassam o risco de que indivíduos possam inapropriadamente derrogar tais processos automatizados, por exemplo, alterando as quantias que estão a ser passadas automaticamente para o razão geral ou para o sistema de relato financeiro. Para além disso, quando é usada a TI para transferir automaticamente informação, pode não existir pouca ou nenhuma prova de tal intervenção nos sistemas de informação.
- A43. Quando identificar e seleccionar lançamentos de diário e outros ajustamentos para testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens seleccionados, são de relevância as seguintes matérias:
- *A avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude* – a presença de factores de risco de fraude e de outra informação obtida durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude pode ajudar o auditor a identificar classes específicas de lançamentos de diário e de outros ajustamentos para teste.
 - *Controlos que tenham sido implementados sobre os lançamentos de diário e outros ajustamentos* – controlos eficazes sobre a preparação e lançamento de lançamentos de diário e outros ajustamentos podem reduzir a extensão do teste substantivo necessário, desde que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controlos.
 - *O processo de relato financeiro da entidade e a natureza da prova que pode ser obtida* – para muitas entidades o processamento rotineiro de transacções envolve uma combinação de passos e procedimentos manuais e automatizados. Similarmente, o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos pode envolver não só procedimentos e controlos manuais como automatizados. Quando se usa tecnologia de informação no processo de relato financeiro, lançamentos de diário e outros ajustamentos podem existir somente em forma electrónica.
 - *As características de lançamentos de diário ou outros ajustamentos fraudulentos* – os lançamentos de diário ou outros ajustamentos inapropriados têm muitas vezes características de identificação únicas. Tais características podem incluir lançamentos (a) feitos a contas não relacionadas, não usuais, raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que tipicamente não fazem lançamentos de diário, (c) registados no final do período ou como lançamentos após o encerramento que têm pouco ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos seja antes seja durante a preparação das demonstrações financeiras que não tem números de conta, ou (e) contendo números redondos ou números finais consistentes.
 - *A natureza e complexidade das contas* – podem ser aplicados lançamentos de diário inapropriados ou ajustamentos a contas que (a) contêm transacções que são complexas ou de natureza não usual, (b) contêm estimativas significativas e ajustamentos de fim de período, (c)

Manual do Revisor Oficial de Contas

tenham sido sujeitas a distorções no passado, (d) não tenham sido reconciliadas numa base tempestiva ou contenham diferenças não reconciliadas, (e) contenham transacções inter sociedades, ou (f) estejam de outra forma associadas a um risco identificado de distorção material devido a fraude. Na auditoria de entidades que tenham várias localizações ou componentes, toma-se em consideração à necessidade de seleccionar lançamentos de diário provenientes de múltiplas localizações.

- *Lançamentos de diário ou outros ajustamentos processados fora do curso normal do negócio* – lançamentos de diário não normalizados podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controlo interno como os lançamentos de diário usados numa base recorrente para registar transacções tais como vendas, compras e desembolsos de caixa mensais.

A44. O auditor usa julgamento profissional na determinação da natureza, tempestividade e extensão do teste de lançamentos de diário e de outros ajustamentos. Contudo, porque os lançamentos de diário e outros ajustamentos fraudulentos são muitas vezes feitos no final do período de relato, o parágrafo 32(a)(ii) exige que o auditor seleccione os lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos nessa altura. Ainda, porque podem ocorrer distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fraude durante o período e podem envolver esforços extensivos para esconder como a fraude está a ser realizada, o parágrafo 32(a)(iii) exige que o auditor considere se existe também a necessidade de testar lançamentos de diário e outro ajustamentos durante todo o período.

Estimativas contabilísticas (Ref: Pará. 32(b))

A45. Ao preparar as demonstrações financeiras, a gerência é responsável por fazer uma variedade de julgamentos e pressupostos que afectam estimativas contabilísticas significativas e pela manutenção da razoabilidade de tais estimativas numa base permanente. O relato financeiro fraudulento é muitas vezes realizado por meio de distorção intencional de estimativas contabilísticas. Isto pode ser conseguido, por exemplo, subavaliando ou sobreavaliando todas as provisões e reservas no mesmo sentido de forma a serem concebidas para nivelar resultados ao longo de dois ou mais períodos, ou para atingir um nível designado de resultados a fim de enganar os utentes de demonstrações financeiras influenciando as suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

A46. A finalidade de executar uma revisão retrospectiva de julgamentos e pressupostos da gerência relacionados com estimativas contabilísticas significativas reflectidas nas demonstrações financeiras do ano anterior é determinar se existe uma indicação de um possível preconceito da parte da gerência. Não se destina a pôr em causa os julgamentos profissionais do auditor feitos no ano anterior que foram baseados na informação disponível ao tempo.

Razão de Ser do Negócio para Transacções Significativas (Ref: Pará. 32(c))

A47. Entre os indicadores que podem sugerir que transacções significativas estão fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra forma aparentem ser não usuais, podem ter sido celebrados para levar a efeito relato financeiro fraudulento ou para esconder apropriação indevida de activos incluem-se:

- A forma de tais transacções parece demasiado complexa (por exemplo, a transacção envolve múltiplas entidades dentro de um grupo consolidado ou múltiplas partes não relacionadas).
- A gerência não discutiu a natureza e a contabilização de tais transacções com os encarregados da governação da entidade, e há documentação inadequada.
- A gerência está a pôr mais ênfase na necessidade de um dado tratamento contabilístico do que na economia subjacente da transacção.

- As transacções que envolvem partes relacionadas não consolidadas, incluindo entidades de finalidade especial, não foram devidamente revistas ou aprovadas pelos encarregados da governação. Da entidade.
- As transacções envolvem entidades relacionadas anteriormente não identificadas ou partes que não têm a substância ou a força financeira para suportar a transacção sem assistência da entidade sujeita a auditoria.

Avaliação da Prova de Auditoria (Ref: Pará 34-37)

A48. A ISA 330 exige que o auditor, baseado nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, avalie se a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção continua apropriada. Esta avaliação é principalmente uma matéria qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode proporcionar nova visão acerca dos riscos de distorção material devido a fraude e se existe a necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indiciar a possibilidade de fraude.

Procedimentos Analíticos Executados na Revisão Global das Demonstrações Financeiras (Ref: Pará. A32)

A49. O determinar que determinadas tendências e relacionamentos podem indiciar um risco de distorção material exige julgamento profissional. Relacionamentos não usuais que envolvam rédito e rendimento do final do ano são particularmente relevantes. Estes podem incluir, por exemplo, quantias incaracteristicamente grandes de rendimento a ser relatado nas últimas semanas do período de relato ou transacções não usuais; ou rendimento que é inconsistente com as tendências nos fluxos de caixa das operações.

Consideração de Distorções Identificadas

A50. Uma vez que a fraude envolve incentivo ou pressões para cometer fraude para o fazer ou alguma racionalização do acto, não é provável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Consequentemente, as distorções, tais como distorções numerosas numa localização específica mesmo que o efeito acumulado não seja material, podem ser indicativas de um risco de distorção material devido a fraude.

A51. As implicações de fraude identificada dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude insignificante que de outra maneira seria insignificante pode ser significativa se envolver a gerência sénior. Em tais circunstâncias, a fiabilidade da prova anteriormente obtida pode ser posta em causa, desde que existam dúvidas acerca da plenitude e verdade das declarações feitas e acerca da genuinidade dos registos contabilísticos e da documentação. Pode também existir uma possibilidade de conluio envolvendo empregados, gerência e terceiros.

A52. A ISA 450, "Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria"⁵⁽²⁷⁾, e a ISA 700, "O Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral"⁶⁽²⁸⁾, estabelecem requisitos e proporcionam orientação sobre a avaliação e disposição de distorções e o efeito sobre a opinião do auditor no relatório do auditor.

Auditor Incapaz de Continuar um Trabalho (Ref: Pará. 38)

A53. Entre os exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e que podem por em questão a capacidade do auditor continuar a executar a auditoria incluem-se:

- (a) A entidade não toma a acção apropriada com respeito a fraude que o auditor considera necessária nas circunstâncias, mesmo quando a fraude não é material para as demonstrações financeiras;

Manual do Revisor Oficial de Contas

(b) A consideração pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e os resultados de testes de auditoria indiciam um risco significativo de fraude material e profunda; e

(c) O auditor tem preocupação significativa acerca da competência ou integridade da gerência e dos encarregados da governação.

A54. Devido à variedade de circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever definitivamente quando é apropriada a retirada de um trabalho. Entre os factores que afectam a conclusão do auditor incluem-se as implicações do envolvimento de um membro da gerência ou dos encarregados da governação (que pode afectar a credibilidade das declarações da gerência) e os efeitos no auditor de uma associação continuada com a entidade.

A55. O auditor tem responsabilidades legais e profissionais em tais circunstâncias e estas responsabilidades podem variar por país. Nalguns países, por exemplo, o auditor pode ter o direito, ou ser-lhe exigido, fazer uma declaração ou relato para a pessoa ou pessoas que fizeram a designação de auditoria ou, em alguns casos, às entidades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar os requisitos legais, o auditor pode considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico quando decidir se retirar de um trabalho e na determinação de um apropriado curso de acção, incluindo a possibilidade de relatar aos accionistas, reguladores ou outros.⁷⁽²⁹⁾

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

A56. em muitos casos no sector público, a opção de retirada do trabalho pode não estar disponível ao auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público.

Declarações da Gerência (Ref: Pará. 39)

A57. A ISA 580, “Declarações da Gerência” estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a obtenção na auditoria de declarações da gerência apropriadas. Além de reconhecer a sua responsabilidade pelas demonstrações financeiras, é importante que, independentemente da dimensão da entidade, a gerência reconheça a sua responsabilidade pelo controlo interno concebido, implementado e mantido para evitar e detectar a fraude.

A58. Devido à natureza da fraude e às dificuldades deparadas ao auditor na detecção de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude, é importante que o auditor obtenha uma declaração escrita da gerência a confirmar que divulgou ao auditor:

- Os resultados da avaliação pela gerência do risco de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude; e
- O seu conhecimento de fraudes reais, sob suspeita ou alegadas que afectem a entidade.

Comunicações à Gerência e Aos Encarregados da Governação

Comunicações à Gerência

A59. Quando o auditor tiver obtido prova de que existe ou possa existir fraude, é importante que a matéria seja levada ao conhecimento do nível apropriado de gerência logo que praticável. Isto é assim mesmo que a matéria possa ser considerada inconsequente (por exemplo, uma desfalque menor por um empregado a um baixo nível na organização da entidade). A determinação de qual +e o apropriado nível de gestão é uma matéria de julgamento profissional e é afectada por factores tais como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da fraude sob suspeita. Geralmente, o nível apropriado de gerência é pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na fraude sob suspeita.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Comunicações Aos Encarregados da Governação (Ref: Pará. 41)

- A60. A comunicação do auditor aos encarregados da governação pode ser feita oralmente ou por escrito. A ISA 260 (Revista) identifica os factores que o auditor considera na determinação de se comunicar oralmente ou por escrito. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolva gerência sénior, ou fraude que resulte numa distorção material das demonstrações financeiras, o auditor relata tais matérias numa base tempestiva e pode considerar ser necessário relatar também tais matérias por escrito.
- A61. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar aos encarregados da governação quando o auditor toma conhecimento de fraude que envolve empregados que não seja a gerência que não resulta numa distorção material. Similarmente, os encarregados da governação podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é melhorado se o auditor e os encarregados da governação acordam numa fase anterior da auditoria acerca da natureza e extensão das comunicações do auditor a este respeito.
- A62. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas acerca da integridade ou honestidade da gerência ou dos encarregados da governação, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar o curso apropriado de acção.

Outras Matérias Relacionadas com a Fraude (Ref: Pará. 42)

- A63. Outras matérias relacionadas com a fraude a serem debatidas com os encarregados da governação podem incluir, por exemplo:
- Preocupações acerca da natureza, extensão e frequência das avaliações pela gerência dos controlos em vigor para prevenir ou detectar fraude e do risco de que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.
 - Uma falha da gerência em tratar apropriadamente fraquezas materiais no controlo interno identificadas, ou a responder apropriadamente a um risco de fraude identificado.
 - Acções da gerência que possam ser indicativas de relato financeiro fraudulento, tal como a selecção e aplicação pela gerência de políticas contabilísticas que possam ser indicativas do esforço da gerência para gerir resultados a fim de enganar os utentes de demonstração financeira quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
 - Preocupações acerca da adequação e plenitude da autorização de transacções que pareçam estar fora do curso normal de negócio.
- A64. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente pode excluir relatar a fraude a uma parte fora da entidade cliente. Porém, o auditor considera obter aconselhamento para determinar o curso de acção apropriado em tais circunstâncias. As responsabilidades legais do auditor variam de país para país e em certas circunstâncias, o auditor de uma instituição financeira tem o dever oficial de relatar a ocorrência de fraude a autoridades de supervisão. Também, nalguns países o auditor tem o dever de relatar distorções às autoridades nos casos em que a gerência e os encarregados da governação deixam de tomar acções correctivas.
- A65. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para determinar o curso de acção apropriado nas circunstâncias, a cuja finalidade é averiguar os passos necessários ao considerar o interesse público da fraude identificada.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

A66. No sector público, os requisitos para relatar fraude, seja ou não descoberta por meio do

Manual do Revisor Oficial de Contas

processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato de auditoria ou a legislação ou regulamentação relacionada.

Apêndice 1

(Ref: Pará. A2)

Exemplos de Factores de Risco de Fraude

Os factores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos factores que podem ser encontrados pelos auditores numa vasta variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relativos aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – isto é, relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de activos. Para cada um destes tipos de fraude, os factores de risco são ainda classificados nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções materiais devido a fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os factores de risco cubram uma vasta variedade de situações, eles são apenas exemplos e, conseqüentemente, o auditor pode identificar factores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias, e alguns podem ser de maior ou menor importância em entidades de diferente dimensão ou com características ou circunstâncias diferentes de propriedade. Também, a ordem dos exemplos de factores de risco proporcionada não se destina a reflectir a sua relativa importância ou frequência de ocorrência.

Factores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento

O que se segue são exemplos de factores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento.

Incentivos/Pressões

A estabilidade financeira ou a lucratividade está ameaçada por condições económicas, sectoriais operacionais da entidade, tais como (ou como indicado por) o seguinte:

- Alto grau de concorrência ou de saturação do mercado, acompanhado por margens em declínio.
- Alta vulnerabilidade a rápidas alterações, tais como alterações em tecnologia, obsolescência do produto, ou taxas de juro.
- Declínios significativos na procura por clientes e crescentes fracassos negociais seja no sector seja na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, encerramento, ou tomada hostil.
- Fluxos de caixa das operações negativos recorrentes embora relatando ganhos e crescimentos dos ganhos.
- Crescimento rápido ou lucratividade não usual especialmente comparada à de outras sociedades no mesmo sector.
- Novos requisitos contabilísticos, oficiais ou regulamentares.

Existe pressão excessiva para a gerência satisfazer os requisitos ou expectativas de terceiros devido ao seguinte:

- Nível de lucratividade ou de tendência de analistas de investimento, investidores institucionais, credores significativos, ou outras partes externas (particularmente expectativas que sejam indevidamente agressivas ou irrealistas), incluindo expectativas criadas pela gerência em, por exemplo, demasiado optimistas comunicados para a imprensa ou mensagens de relatórios

Manual do Revisor Oficial de Contas

anuais.

- Necessidade de obter financiamento adicional de dívida ou de capital para ficar competitivo, incluindo financiamento de importantes dispêndios de pesquisa e desenvolvimento e de capital.
- Capacidade marginal para satisfazer requisitos de bolsa ou de reembolso de dívida ou de outros requisitos de convénio de dívida.
- Efeitos adversos percebidos ou reais de relato de fracos resultados em transacções pendentes, tais como concentrações de actividades empresariais ou prémios de contrato.

A informação disponível indica que a situação financeira pessoal da gerência ou dos encarregados da governação está ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade proveniente do que se segue:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Porções significativas da sua remuneração (por exemplo, gratificações, opções sobre acções, e acordos de saída) a serem contingentes de atingir metas agressivas quanto a preço de acções, resultados operacionais, posição financeira ou fluxo de caixa.⁸⁽³⁰⁾
- Garantias pessoais de dívidas da entidade.

Existe pressão excessiva sobre a gerência ou pessoal operacional para satisfazer metas financeiras estabelecidas pelos encarregados da governação, incluindo objectivos de incentivos de vendas ou lucratividade.

Oportunidades

A natureza do sector ou as operações da entidade proporciona oportunidades para empreender relato financeiro fraudulento que pode provir do seguinte:

- Significativas transacções com partes relacionadas fora do curso ordinário do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por uma outra firma.
- Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado sector industrial que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transacções inapropriadas ou que mostrem relacionamentos.
- Activos, passivos, réditos, ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjectivos ou incertezas que sejam difíceis de corroborar.
- Transacções significativas, não usuais, ou altamente complexas, especialmente as próximas do final do período que coloquem questões difíceis de “substância sobre a forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas transfronteiriças em jurisdições em que existem ambientes de negócio e culturas diferentes.
- Uso de intermediários de negócio relativamente aos quais parece não existir uma clara justificação de negócio.
- Contas bancárias significativas ou operações com subsidiárias ou sucursais em jurisdições de paraíso fiscal relativamente às quais parece não existir uma clara justificação de negócio.

A monitorização da gerência não é eficaz em resultado do seguinte:

- Domínio da gerência por uma única pessoa ou pequeno grupo (num negócio não gerido pelo proprietário) sem controlos que façam a compensação.
- A supervisão pelos encarregados da governação sobre o processo de relato financeiro e o

Manual do Revisor Oficial de Contas

controlo interno não é eficaz.

Existe uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo que se segue:

- Dificuldade em determinar a organização ou os indivíduos que tenham interesse no controlo da entidade.
- Estrutura organizacional demasiado complexa envolvendo entidades legais ou linhas de autoridade de gestão não usuais.
- Alta rotação da gerência sénior, de consultores jurídicos, ou dos encarregados da governação.

Componentes de controlo interno são deficientes em resultado do que se segue:

- Monitorização inadequada de controlos, incluindo controlos automáticos e controlos sobre o relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
- Altas taxas de rotação ou de emprego de pessoal de contabilidade, auditoria interna, ou de tecnologia de informação que não são eficazes.
- Sistemas contabilísticos e de informação que não são eficazes, incluindo situações que envolvam fraquezas materiais no controlo interno.

Atitudes/Racionalizações

- Comunicação, implementação, suporte ou obrigatoriedade dos valores ou padrões éticos da entidade pela gerência ou a comunicação de valores inapropriados de padrões éticos que não são eficazes.
- Participação excessiva da gerência não financeira em ou preocupação com a selecção de políticas contabilísticas ou a determinação de estimativas significativas.
- Historial conhecido de violações de leis sobre títulos ou outras leis e regulamentos, ou reclamações contra a entidade, a sua gerência sénior, ou os encarregados da governação alegando fraude ou violações de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse da gerência em manter ou aumentar o preço das acções da entidade ou a tendência dos resultados.
- A prática de da gerência de comprometer analistas, credores, e outros terceiros para atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha da gerência em corrigir conhecidas fraquezas materiais no controlo interno numa base tempestiva.
- Uma interesse da gerência no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões com motivação fiscal.
- Baixa moral entre a gerência sénior.
- O proprietário-gerente não faz distinção entre transacções pessoais e de negócio.
- Disputa entre accionistas numa entidade detida por poucos.
- Tentativas recorrentes da gerência para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.
- O relacionamento entre a gerência e o auditor corrente ou precedente está estragado, como se mostra pelo seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Disputas frequentes com o auditor corrente ou precedente sobre matérias de contabilidade, auditoria ou de relato.
- Pedidos não razoáveis ao auditor, tais como constrangimentos de tempo não razoáveis no que respeita à conclusão da auditoria ou à emissão do relatório do auditor.
- Restrições sobre o auditor que de forma não apropriada limitem o acesso a pessoas ou a informação ou a capacidade de comunicar eficazmente com os encarregados da governação.
- Comportamento dominador da gerência ao tratar com o auditor, especialmente envolvendo tentativas para influenciar o âmbito do trabalho do auditor ou a selecção ou continuação do pessoal atribuído ou consultado sobre o trabalho de auditoria.

Factores de Risco que Surjam de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Activos

Os factores de risco que se relacionam com distorções provenientes de apropriação indevida de activos são também classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando existe fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Alguns dos factores de risco relacionados com distorções provenientes de relato financeiro fraudulento também podem estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de activos. Por exemplo, podem estar presentes monitorização ineficaz pela gerência e fraquezas no controlo interno quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de activos. O que se segue são exemplos de factores de risco relacionados com distorções provenientes de apropriação indevida de activos.

Incentivos/Pressões

As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão na gerência ou nos empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo para apropriar indevidamente esses activos.

Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo pode motivar esses empregados a apropriar indevidamente esses activos. Por exemplo, podem ser criados relacionamentos adversos pelo seguinte:

- Despedimentos de empregados conhecidos ou previstos no futuro.
- Alterações na retribuição dos empregados ou no plano de benefícios recentes ou previstas.
- Promoções, retribuição, ou outros prémios inconsistentes com as expectativas.

Oportunidades

Determinadas características ou circunstâncias podem aumentar a susceptibilidade de activos a apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades a apropriação indevida de activos aumentam quando existe o seguinte:

- Grandes volumes de dinheiro em caixa ou processado.
- Itens de inventários que são pequenos em dimensão, de alto valor, ou de alta procura.
- Activos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes, ou chips de computador.
- Activos fixos que sejam pequenos de tamanho, negociáveis, ou que lhes falte identificação observável de propriedade.

Controlo interno inadequado sobre activos pode aumentar a susceptibilidade de apropriação indevida

Manual do Revisor Oficial de Contas

desses activos. Por exemplo, a apropriação indevida de activos pode ocorrer porque existe o seguinte:

- Inadequada segregação de deveres ou de verificações independentes.
- Inadequada supervisão de dispêndios da gerência sénior, tais como viagens e outros reembolsos.
- Inadequada supervisão da gerência sobre os empregados responsáveis por activos, por exemplo, inadequada supervisão ou monitorização de localizações remotas.
- Inadequada observação dos candidatos a emprego com acesso a activos.
- Inadequada escrituração com respeito a activos.
- Inadequado sistema de autorização e aprovação de transacções (por exemplo, nas compras).
- Inadequadas salvaguardas físicas do dinheiro, investimentos, inventário, ou activos fixos.
- Falta de reconciliações completas e oportunas de activos.
- Falta de documentação tempestiva e apropriada de transacções, por exemplo, créditos por devoluções de mercadorias.
- Falta de férias obrigatórias para os empregados que executem as principais funções de controlo.
- Conhecimento inadequado pela gerência da tecnologia de informação, que possibilita que os empregados da tecnologia de informação perpetrem uma apropriação indevida.
- Inadequados controlos de acesso sobre registos automáticos, incluindo controlos sobre e revisão de blocos de acontecimentos de sistemas de computadores.

Atitudes/Racionalizações

- Descuido quanto à necessidade de monitorizar ou reduzir riscos relacionados com a apropriação indevida de activos.
- Descuido quanto ao controlo interno sobre a apropriação indevida de activos pela derrogação de controlos existentes ou pela falha em corrigir deficiências de controlo interno conhecidas.
- Comportamento que indique falta de prazer ou de satisfação com a entidade ou do seu tratamento do empregado.
- Alterações no comportamento ou no estilo de vida que possam indicar que activos tenham sido indevidamente apropriados.
- Tolerância aos pequenos roubos.

Apêndice 2

(Ref: Pará A40)

Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

O que se segue são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude resultantes não só de relato financeiro fraudulento mas também de apropriação indevida de activos. Embora estes procedimentos cubram uma vasta variedade de situações, eles são apenas exemplos e, consequentemente, podem não ser os mais apropriados nem necessários em cada circunstância. Também a ordem dos procedimentos proporcionados não se destina a reflectir a sua importância relativa.

Consideração ao Nível de Asserção

As respostas específicas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude variarão dependendo dos tipos ou combinações de factores de risco de fraude ou das condições identificadas, e dos saldos de conta, classes de transacções e asserções que possam afectar.

O que se segue são exemplos específicos de respostas:

- Visitar localizações ou executar determinados testes numa base de surpresa ou não anunciada. Por exemplo, observar inventários em localizações em que não tenha sido previamente anunciada a assistência pelo auditor ou contar caixa numa dada data numa base de surpresa.
- Pedir que os inventários sejam contados no final do período de relato para minimizar o risco de manipulação de saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o final do período de relato.
- Alterar a abordagem de auditoria do corrente ano. Por exemplo, contactando oralmente os principais clientes e fornecedores além de mandar pedidos de confirmação por escrito, enviar pedidos de confirmação a uma parte específica dentro da organização, ou procurar mais ou diferentes informações.
- Executar uma revisão pormenorizada dos lançamentos de ajustamento do final do trimestre ou do final do ano e investigar qualquer que pareça não usual quanto à natureza ou quantia.
- Relativamente a transacções significativas e não usuais, particularmente as que ocorram no final do ano, investigando a possibilidade de partes relacionadas e a fonte dos recursos financeiros que suportam as transacções.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados desagregados. Por exemplo, comparando vendas e custo de vendas por localização, por linha de negócios, ou por mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.
- Conduzir entrevistas com o pessoal envolvido em áreas em que foi identificado o risco de distorção material devido a fraude para obter os seus pontos de vista acerca do risco e se, ou como, os controlos tratam o risco.
- Quando outros auditores independentes estiverem a auditar as demonstrações financeiras de uma ou mais subsidiárias, divisões ou filiais, debater com eles a extensão de trabalho necessário a ser executado para tratar o risco de distorção material devido a fraude resultante de transacções e actividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de um perito se tornar particularmente significativo com respeito a um item de

Manual do Revisor Oficial de Contas

demonstração financeira relativamente ao qual o risco de distorção material devido a fraude é elevado, executar procedimentos adicionais relativos a alguns ou a todos os pressupostos, métodos ou conclusões do perito para determinar que as conclusões não são irrazoáveis, ou contratar outro perito para essa finalidade.

- Executar procedimentos de auditoria para analisar saldos de abertura seleccionados de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas para apreciar como determinados aspectos que envolvam estimativas e julgamentos contabilísticos, por exemplo uma provisão para devoluções de vendas, foram resolvidos com a ajuda de palpite.
- Executar procedimentos sobre reconciliações de contas ou outras preparadas pela entidade, incluindo considerar reconciliações executadas em períodos intercalares.
- Executar técnicas assistidas por computador, tais como pesquisa de dados para testar as anomalias numa população.
- Testar a integridade de registos e transacções produzidos por computador.
- Procurar prova de auditoria adicional de fontes fora da entidade que estão a ser auditadas.

Respostas Específicas – Distorção Resultante de Relato Financeiro Fraudulento

Exemplos de respostas à apreciação pelo auditor do risco de distorção material devido ao relato financeiro fraudulento são como segue:

Reconhecimento do Rédito

- Executar procedimentos analíticos substantivos relativos ao rédito usando dados desagregados, por exemplo comparando rédito relatado mensalmente e por linha de produto ou segmento de negócio durante o período de relato corrente com períodos anteriores comparáveis. Podem ser úteis técnicas de auditoria assistidas por computador na identificação de relacionamentos ou transacções de rédito não usuais ou inesperadas.
- Confirmar com clientes determinados termos de contrato relevantes e a ausência de acordos laterais, porque a contabilização apropriada é muitas vezes influenciada por tais termos ou acordos e as bases para abatimentos ou o período com os quais se relacionam estão muitas vezes fracamente documentados. Por exemplo, critérios de aceitação, termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações de fornecedor futuras ou contínuas, o direito a devolução do produto, as quantias garantidas de revenda, e as disposições de cancelamento ou reembolso são muitas vezes relevantes em tais circunstâncias.
- Indagar do pessoal de vendas e de marketing da entidade ou dos consultores jurídicos domésticos com respeito a vendas ou expedições perto do final do período e o seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transacções.
- Estar fisicamente presente a uma ou mais localizações no final do período para observar os bens a serem expedidos ou a serem aprontados para expedição (ou devoluções a aguardar processamento) e executar outros procedimentos apropriados de vendas e de corte do inventário.
- Para às situações relativamente às quais as transacções de rédito são iniciadas, processadas, e registadas electronicamente, testar controlos para determinar se eles proporcionam segurança de que as transacções de rédito ocorreram e estão devidamente registadas.

Quantidades de Inventário

- Examinar os registos de inventários para identificar localizações ou itens que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do inventário.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Observar contagens de inventários a determinadas localizações ou numa base não anunciada ou conduzir contagens de inventários a todas as localizações na mesma data.
- Conduzir contagens de inventários no final ou perto do final do período de relato para minimizar o risco de manipulação inapropriada durante o período entre a contagem e o final do período de relato.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem, por exemplo, examinando mais rigorosamente o conteúdo de itens contidos em caixas, a maneira como os bens estão arrumados (por exemplo, reservatórios) ou etiquetados, e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas, tais como perfumes ou químicos de especialidade. Pode ser útil usar o trabalho de um perito a este respeito.
- Comparar as quantidades do período corrente com as de períodos anteriores por classe ou categoria de inventário, localização ou outro critério, ou comparação de quantidades contadas com registos permanentes.
- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar de novo a compilação das contagens de inventários físicos – por exemplo, ordenando por número de referência para testar controlos das referências ou por número de série do item para testar a possibilidade de omissões ou duplicações de item.

Estimativas da Gerência

- Usar um perito para desenvolver uma estimativa independente para comparação com a estimativa da gerência.
- Estender indagações a indivíduos fora da gerência e do departamento contabilístico para corroborar a capacidade e intenção da gerência para levar a efeito planos que sejam relevantes para desenvolver a estimativa.

Respostas Específicas – Distorções Devidas a Apropriação Indevida de Activos

Circunstâncias diferentes ditarão necessariamente respostas diferentes. Geralmente, a resposta de auditoria a um risco de distorção material devido a fraude que se relacione com apropriação indevida de activos será dirigida para determinados saldos de contas ou classes de transacções. Embora algumas das respostas de auditoria indicadas nas duas categorias atrás se possam aplicar em tais circunstâncias, O âmbito do trabalho deve ser ligado à informação específica acerca do risco de apropriação indevida que tenha sido identificado.

São como segue exemplos de respostas à avaliação do auditor do risco de distorção material devido a apropriação indevida de activos:

- Contar dinheiro ou títulos no final ou perto do final do ano.
- Confirmar directamente com clientes a actividade da conta (incluindo memorando de crédito e actividade de devolução de vendas bem como as datas em que os pagamentos foram feitos) relativamente ao período sob auditoria.
- Analisar recuperações de contas abatidas.
- Analisar insuficiências de inventário por localização ou por tipo de produto.
- Comparar principais rácios de inventário com a norma sectorial.
- Rever documentação de suporte relativa a reduções aos registos de inventário permanente.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Executar uma comparação computadorizada da lista de fornecedores com uma lista de empregados para identificar identificações de moradas ou de números de telefone.
- Executar uma busca computadorizada de registos de folhas de férias para identificar moradas, identificações de empregados, números de identificação fiscal, números ou contas bancárias duplicados.
- Rever ficheiros pessoais relativamente àqueles que contenham pouca ou nenhuma prova de actividade, por exemplo, falta de avaliações do desempenho.
- Analisar descontos e devoluções de vendas quanto a padrões ou tendências não usuais.
- Confirmar termos específicos de contratos com terceiros.
- Obter prova de que os contratos estão a ser levados a efeito de acordo com os seus termos.
- Rever a titularidade de gastos grandes e não usuais.
- Rever a autorização e a quantia escriturada de empréstimos à gerência sénior e partes relacionadas.
- Rever o nível e titularidade de relatórios de gasto apresentados pela gerência sénior.

Apêndice 3

Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude

O que se segue são exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de que as demonstrações financeiras possam conter uma distorção material resultante de fraude.

Discrepâncias nos registos contabilísticos, incluindo o seguinte:

- Transacções que não estão registadas de uma maneira completa e tempestiva ou que estão indevidamente registadas quanto a quantia, período contabilístico, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transacções não suportados ou não autorizados.
- Ajustamentos de última hora que afectem significativamente os resultados financeiros.
- Prova do acesso de empregados a sistemas e registos inconsistente com o necessário para executar os seus deveres autorizados.
- Sugestões ou reclamações ao auditor acerca de alegada fraude.

Prova conflituante ou em falta, incluindo o seguinte:

- Documentos em falta.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Indisponibilidade de outros para fotocopiar ou transmitir electronicamente documentos quando se espera que existam documentos em forma original.
- Itens em reconciliações significativos não explicados.
- Alterações de balanço não usuais, ou alterações em tendências ou em importantes rácios ou relacionamentos de demonstração financeira, por exemplo contas a receber crescendo mais depressa que os réditos.
- Respostas da gerência ou de empregados inconsistentes, vagas, ou não plausíveis provenientes de indagações ou de procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registos da entidade e as respostas às confirmações.
- Grande número de lançamentos de crédito e de outros ajustamentos feitos aos registos de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o razão auxiliar de contas a receber e a conta de controlo, ou entre os extractos do cliente e o razão auxiliar de contas a receber.
- Cheques cancelados em falta ou não existentes em circunstâncias em que os cheques cancelados são geralmente devolvidos à entidade com o extracto do banco.
- Inventários ou activos físicos em falta de magnitude significativa.
- Prova electrónica indisponível ou em falta, inconsistente com as práticas ou políticas de retenção de registos da entidade.
- Menos respostas que as previstas às confirmações ou um maior número de respostas do que

Manual do Revisor Oficial de Contas

previsto.

- Incapacidade de produzir prova dos principais desenvolvimento de sistemas e alteração de programas.

Relacionamentos problemáticos ou não usuais entre o auditor e a gerência, incluindo o seguinte:

- Recusa do acesso a registos, instalações, determinados empregados, clientes, fornecedores, ou outros dos quais pode ser obtida prova de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela gerência para resolver questões complexas ou duvidosas.
- Reclamações da gerência acerca da condução da auditoria ou intimidação da gerência aos membros da equipa de trabalho, particularmente em conexão com a avaliação crítica pelo auditor da prova de auditoria ou na resolução de potenciais desacordos com a gerência.
- Demoras não usuais da entidade a fornecer informação pedida.
- Má vontade em facilitar o acesso do auditor aos principais ficheiros electrónicos para teste por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso às instalações e principal pessoal de TI, incluindo operações de segurança, e pessoal de desenvolvimento de sistemas.
- Uma má vontade para adicionar ou rever divulgações nas demonstrações financeiras para as tornar mais completas e compreensíveis.
- Uma má vontade para tratar fraquezas identificadas no controlo interno numa base tempestiva.

Outros incluem o seguinte:

- Má vontade da gerência em permitir que o auditor se encontre em privado com os encarregados da governação.
- Políticas contabilísticas que pareçam estar em variação com as normas do sector.
- Alterações frequentes nas estimativas contabilísticas que não pareçam resultar de alterações de circunstâncias.
- Tolerância de violações do Código de Conduta da entidade.

ISA 250 - Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 250

CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)“(31)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-8
Responsabilidade da Gerência pela Conformidade com Leis e Regulamentos	9-10
Considerações do Auditor sobre a Conformidade com Leis e Regulamentos	11-31
Relato de Não Conformidade	32-38
Retirada do Trabalho	39-40
Apêndice - Indícios de que Possa Ter Ocorrido Não Conformidade	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 250, “Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e de dar orientação quanto às responsabilidades do auditor ao considerar leis e regulamentos na auditoria das demonstrações financeiras.
2. Quando conceber e executar procedimentos de auditoria e ao avaliar e relatar os respectivos resultados, o auditor deve reconhecer que a não conformidade pela entidade das leis e dos regulamentos pode afectar materialmente as demonstrações financeiras. Contudo, não se pode esperar que uma auditoria possa detectar a não conformidade de todas as leis e regulamentos. A detecção da não conformidade, sem atender à materialidade, exige consideração das implicações quanto à integridade da gerência ou dos empregados e ao possível efeito sobre outros aspectos de auditoria.
3. O termo "não conformidade" como se usa nesta ISA refere-se a actos de omissão ou de cometimento pela entidade sujeita a auditoria, quer intencionais ou não intencionais, que sejam contrários às leis ou regulamentos vigentes. Tais actos, incluem transacções lançadas por, ou em nome de, a entidade ou a seu favor pela sua gerência ou pelos empregados. Para as finalidades desta ISA, a não conformidade não inclui a má conduta pessoal (não relacionada com as actividades comerciais da entidade) da gerência ou dos empregados da entidade.
4. Se um acto constitui ou não uma não conformidade é uma determinação jurídica que está ordinariamente fora da competência profissional do revisor/auditor. O treino, a experiência e o conhecimento da entidade e do seu sector por parte do auditor podem proporcionar uma base para o reconhecimento de que alguns actos que chegaram ao conhecimento do auditor podem constituir não conformidade com leis e de regulamentos. A determinação de quando um particular acto constitui ou é provável que constitua uma não conformidade baseia-se geralmente no conselho de um perito conhecedor qualificado para exercer direito mas em última análise só pode ser determinada por um tribunal.
5. As leis e os regulamentos variam de forma considerável na sua relação com as demonstrações financeiras. Algumas leis ou regulamentos determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras de uma entidade ou as quantias a serem registadas ou as divulgações a serem feitas nas demonstrações financeiras. Outras leis ou regulamentos destinam-se a ser cumpridos pela gerência ou fixam as disposições sob as quais se permite à entidade conduzir o seu negócio. Algumas entidades operam em sectores fortemente regulamentados (tais como bancos e empresas químicas). Outras estão apenas sujeitas às muitas leis e regulamentos que se relacionam geralmente com os aspectos operacionais do negócio (tais como os relacionados com a segurança e saúde no trabalho e emprego igual). A não conformidade com as leis e dos regulamentos pode acarretar consequências financeiras para a entidade tais como multas, litígios, etc. Geralmente, quanto mais a não conformidade está afastada dos acontecimentos e transacções normalmente reflectidos nas demonstrações financeiras, menos provável é que o auditor fique ciente dela ou reconheça a sua possível não conformidade.
6. As leis e os regulamentos variam de país para país. As normas de contabilidade e de auditoria nacionais estão por isso em condições de ser mais específicas quanto à relevância das leis e dos regulamentos para a auditoria.
7. Esta ISA aplica-se às auditorias de demonstrações financeiras e não se aplica a outros trabalhos em que o auditor é especialmente contratado para testar e relatar separadamente sobre o cumprimento de leis ou regulamentos específicos.
8. Dá-se orientação na ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao Considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras" sobre a responsabilidade do auditor ao considerar

Manual do Revisor Oficial de Contas

fraudes e erros na auditoria de demonstrações financeiras.

Responsabilidade da Gerência pela Conformidade com Leis e Regulamentos

9. É da responsabilidade da gerência assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as leis e os regulamentos. A responsabilidade pela prevenção e detecção da não conformidade reside na gerência.
10. As políticas e procedimentos que se seguem, podem, entre outros, ajudar a gerência a dar satisfação às suas responsabilidades pela prevenção e detecção da não conformidade:
 - Monitorizando os requisitos legais e assegurando que os procedimentos operacionais sejam concebidos para satisfazer esses requisitos.
 - Instituído e pondo a funcionar sistemas de controlo internos apropriados.
 - Desenvolvendo, publicitando e observando um código de conduta
 - Assegurando que os empregados sejam devidamente treinados e que compreendam o código de conduta.
 - Monitorizando a conformidade com o código de conduta e agindo apropriadamente para disciplinar empregados que faltem a dar-lhe cumprimento.
 - Contratando consultores jurídicos para ajudar a monitorizar os requisitos legais.
 - Mantendo um registo das leis significativas que a entidade tenha de cumprir dentro do seu sector particular e um registo de queixas.

Nas entidades de maior dimensão, estas políticas e procedimentos podem ser suplementados atribuindo responsabilidades apropriadas ao que se segue:

- Uma função de auditoria interna.
- Uma comissão de auditoria.

Considerações do Auditor sobre a Conformidade com Leis e Regulamentos

11. O auditor não é, e não pode ser considerado responsável pela prevenção da não conformidade. O facto de ser levada a efeito uma auditoria anual pode, todavia, actuar como um dissuasor.
12. Uma auditoria está sujeita ao risco inevitável de que algumas distorções materiais não venham a ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISAs. Este risco é maior com respeito a distorções materiais relevantes da não conformidade com leis e regulamentos devido a factores tais como o que segue:
 - Existem muitas leis e regulamentos, relacionados principalmente com os aspectos operacionais da entidade, que de uma forma típica não têm um efeito material sobre as demonstrações financeiras e não são capturados pelos sistemas de informação da entidade relevantes para o relato financeiro.
 - A eficácia dos procedimentos de auditoria é afectada pelas limitações inerentes do controlo interno e pelo uso de testes.
 - Muita da prova de auditoria obtida pelo auditor é de natureza mais persuasiva do que conclusiva.
 - A não conformidade pode envolver condutas concebidas para o encobrir, tais como conluio,

Manual do Revisor Oficial de Contas

falsificação, falha deliberada no registo de transacções, derrogação de controlos pela gerência sénior ou prestação de informações intencionalmente erradas que se façam ao auditor.

13. De acordo com a ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", o auditor deve planear e executar a auditoria com uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que a auditoria pode revelar condições ou acontecimentos que o levem a questionar se uma entidade está ou não a cumprir as leis e regulamentos.
14. De acordo com exigências oficiais específicas, pode ser pedido ao auditor que relate como parte de auditoria das demonstrações financeiras se a entidade cumpre ou não determinadas disposições das leis ou dos regulamentos. Em tais circunstâncias, o auditor planejará de forma a testar a conformidade com essas disposições das leis e regulamentos.
15. A fim de planear a auditoria, o auditor deve obter um conhecimento geral do enquadramento legal e regulamentar aplicável à entidade e ao sector e da forma como a entidade está a dar cumprimento a esse enquadramento.
16. Ao obter este conhecimento geral, o auditor reconhecerá de forma particular que algumas leis e regulamentos podem ter um efeito fundamental sobre as operações da entidade. Isto é, a não conformidade com certas leis e regulamentos pode levar a que a entidade cesse as suas operações, ou ponha em questão o prosseguimento da entidade como uma continuidade. Por exemplo, a não conformidade com os requisitos da licença da entidade ou de outro título pode ter tal impacto (por exemplo, quanto a um banco, a não conformidade com os requisitos de capital ou de investimento).
17. Para obter o conhecimento geral das leis e dos regulamentos, o auditor deve, de uma forma geral:
 - Usar o conhecimento existente do sector e do negócio da entidade;
 - Indagar da gerência quanto às políticas e procedimentos da entidade no que respeita à conformidade com leis e regulamentos;
 - Indagar da gerência quanto às leis e regulamentos que se espera que tenham um efeito fundamental sobre as operações da entidade;
 - Debater com a gerência as políticas ou os procedimentos adoptados relativamente à identificação, avaliação e contabilização das queixas e apreciações litigiosas; e
 - Debater o enquadramento legal e regulamentar com os auditores das subsidiárias em outros países (por exemplo, se se exige que a subsidiária adira aos regulamentos sobre títulos da empresa-mãe).
18. Após a obtenção do conhecimento geral, o auditor deve executar mais procedimentos que contribuam para a identificação de casos de não conformidade com leis e respectivos regulamentos em que a não conformidade deva ser considerada ao preparar demonstrações financeiras, especificamente:
 - (a) Indagando da gerência quanto a se a entidade está ou não em conformidade com tais leis e regulamentos.
 - (b) Inspeccionando a correspondência com as autoridades relevantes de licenciamento ou reguladoras.
19. Além disso, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente acerca da conformidade com leis e regulamentos geralmente reconhecidos pelo auditor que tenham efeito

Manual do Revisor Oficial de Contas

na determinação de quantias e de divulgações materiais constantes das demonstrações financeiras. O auditor deve ter um conhecimento suficiente dessas leis e regulamentos a fim de os considerar quando examinar as asserções relacionadas com a determinação das quantias a serem registadas e as divulgações a serem feitas.

20. Tais leis e regulamentos estarão assim bem estabelecidos e conhecidos para a entidade e dentro do sector; serão considerados numa base recorrente cada vez que sejam emitidas demonstrações financeiras. Essas leis e regulamentos podem relacionar-se, por exemplo, com a forma e conteúdo das demonstrações financeiras, incluindo requisitos específicos do sector; com a contabilização de transacções sob contratos do governo; ou com o acréscimo ou reconhecimento de gastos para impostos sobre o rendimento ou custos de pensões.
21. A não ser como se descreve nos parágrafos 18, 19 e 20, o auditor não executa outros procedimentos sobre a conformidade com leis e regulamentos uma vez que tal ficaria fora do âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.
22. O auditor deve estar alerta para o facto de os procedimentos aplicados com a finalidade de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras poderem suscitar a atenção do auditor para casos de possíveis não conformidades com leis e regulamentos. Por exemplo, tais procedimentos de auditoria incluem leitura de actas; indagação à gerência e à consultoria jurídica da entidade acerca de litígios, reclamações e apreciações; e a execução de testes substantivos de pormenores de transacções, de saldos de conta ou divulgações.
23. O auditor deve obter declarações escritas de que a gerência divulgou ao auditor todos as não conformidades com leis e dos regulamentos conhecidas reais ou possíveis cujos efeitos devem ser considerados ao preparar as demonstrações financeiras.
24. Na ausência de prova de auditoria em contrário, o auditor tem o direito de assumir que a entidade está em conformidade com essas leis e regulamentos.

Procedimentos Quando se Descobre o Não conformidade

25. O Apêndice a esta ISA apresenta exemplos do tipo de informações que podem chegar ao conhecimento do auditor que possam indiciar não conformidade.
26. Quando o auditor tomar conhecimento de informações respeitantes a um possível caso de não conformidade, o auditor deve obter o conhecimento da natureza do acto e das circunstâncias em que tenha ocorrido, e outras informações suficientes a fim de avaliar o possível efeito sobre as demonstrações financeiras.
27. Ao avaliar o possível efeito sobre as demonstrações financeiras, o auditor considera:
 - As potenciais consequências financeiras, tais como multas, penalidades, danos, ameaça de expropriação de activos, Descontinuação forçada de operações e litígios.
 - Se as potenciais consequências financeiras exigem ou não divulgação.
 - Se as potenciais consequências financeiras são de tal forma sérias que ponham em questão a imagem verdadeira e apropriada (apresentação razoável) dada pelas demonstrações financeiras.
28. Quando o auditor crer que exista não conformidade, o auditor deve documentar as conclusões e debatê-las com a gerência. A documentação das conclusões incluirá cópias de registos e de documentos e a elaboração de actas de conversações, se apropriado.
29. Se a gerência não proporcionar informação satisfatória de que está de facto em conformidade, o auditor deve consultar o advogado da entidade acerca da aplicação das leis e regulamentos às

Manual do Revisor Oficial de Contas

circunstâncias e os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras. Quando não for considerado apropriado consultar o advogado da entidade ou quando o auditor não ficar satisfeito com a opinião, o auditor deve considerar a consulta do próprio advogado do auditor quanto a se está ou não envolvida a violação de uma lei ou de um regulamento, as possíveis consequências legais e quais as acções futuras, se existirem, que o auditor deverá tomar.

30. Quando não puder ser obtida informação adequada acerca da não conformidade sob suspeita, o auditor deve considerar o efeito da falta de prova de auditoria no relatório do auditor.
31. O auditor deve considerar as implicações da não conformidade em relação a outros aspectos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações da gerência. A este respeito, o auditor reconsidera a avaliação do risco e a validade das declarações da gerência, no caso de não conformidade não detectada pelos controlos internos ou não incluída nas declarações de gerência. As implicações de casos particulares de não conformidade descobertos pelo auditor dependerão do relacionamento da perpetração com a ocultação, se existirem, do acto com os actividades de controlo específicos e com o nível da gerência ou dos empregados envolvidos.

Relato do Não conformidade

À Gerência

32. O auditor deve, logo que lhe for possível, ou comunicar com os encarregados da governação, ou obter prova de auditoria de que estão apropriadamente informados, com respeito à não conformidade que chegou ao conhecimento do auditor. Porém, o auditor não precisa de fazer alguma coisa sobre as matérias que sejam claramente inconsequentes ou triviais e pode acordar antecipadamente sobre a natureza das matérias a serem comunicadas
33. Se no juízo do auditor se admitir que a não conformidade foi intencional e material, o auditor deve comunicar a conclusão sem demora.
34. Se o auditor suspeitar que membros da gerência superior, incluindo os membros do conselho de direcção, estão envolvidos na não conformidade, o auditor reportará a matéria ao nível seguinte mais alto da autoridade na entidade, se existir, tal como uma comissão de auditoria ou um conselho fiscal. Quando não existir entidade mais elevada, ou o auditor acreditar que o relatório não terá seguimento ou está incerto quanto à pessoa a quem relatar, o auditor considerará a procura de aconselhamento jurídico.

Aos Utilizadores do Relatório do Revisor sobre as Demonstrações Financeiras

35. Se o auditor concluir que a não conformidade tem um efeito material sobre as demonstrações financeiras, e que não foi devidamente reflectido nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou adversa.
36. Se o auditor for impedido pela entidade de obter prova de auditoria apropriada suficiente para avaliar se ocorreu, ou é provável ter ocorrido, não conformidade que seja material para as demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras na base de uma limitação no âmbito da auditoria.
37. Se o auditor não estiver em condições de determinar se a não conformidade ocorreu ou não devido a limitações impostas pelas circunstâncias em vez de pela entidade, o auditor deve considerar o efeito no relatório do auditor.

Às Autoridades Reguladoras e Penalizadoras

38. O dever de confidencialidade do auditor impedirá geralmente o relato de uma não conformidade a um terceiro. Porém, em determinadas circunstâncias, esse dever de confidencialidade é

Manual do Revisor Oficial de Contas

derrogado por estatuto, pela lei ou pelos tribunais (por exemplo, em alguns países pede-se ao auditor para relatar a não conformidade de instituições financeiras às autoridades supervisoras). O auditor pode necessitar de procurar aconselhamento jurídico em tais circunstâncias, dando a devida consideração à responsabilidade do auditor perante o interesse público.

Retirada do Trabalho

39. O auditor pode concluir que a retirada do trabalho é necessária quando a entidade não toma a acção correctiva que o auditor considera necessária nas circunstâncias, mesmo quando a não conformidade não seja material para as demonstrações financeiras. Factores que afectarão a conclusão do auditor incluem as implicações do envolvimento da mais alta autoridade dentro da entidade que possa afectar a credibilidade das declarações da gerência, e os efeitos no auditor da continuação da ligação com a entidade. Ao chegar a tal conclusão, o auditor deverá de uma forma geral procurar aconselhamento jurídico.
40. Como se dispõe no *Código de Ética para os Contabilistas/Revisores Profissionais* emitido pela Federação Internacional dos Contabilistas, à recepção de uma indagação do auditor proposto, o auditor existente deve informar se há ou não razões profissionais pelas quais o auditor proposto não deva aceitar a designação. A extensão até à qual o auditor existente pode debater os negócios de um cliente com o auditor proposto dependerá de ter ou não obtido autorização do cliente para o fazer e/ou dos requisitos éticos ou legais que se aplicam em cada país relativamente a tal divulgação. Se existirem tais razões ou outras questões que necessitem de ser divulgadas, o auditor existente deverá, tendo em conta as limitações legais e éticas, incluindo quando apropriado a permissão do cliente, dar pormenores da informação e debater livremente com o auditor proposto todas as questões relevantes para a designação. Se for negada pelo cliente a sua licença para discutir os seus negócios com o auditor proposto, este facto deve ser divulgado ao auditor proposto.

Perspectiva do Sector Público

1. MMuitos trabalhos do sector público incluem responsabilidades de auditoria adicionais com respeito à consideração de leis e regulamentos. Mesmo se as responsabilidades do auditor não forem para além das do auditor do sector privado, as responsabilidades de relato podem ser diferentes pois o auditor do sector público pode ser obrigado a relatar sobre casos de não conformidade às autoridades governamentais ou relatá-las no relatório do auditor. A respeito de entidades do sector público, o Public Sector Committee (PSC) "(32) *suplementou a orientação incluída nesta ISA no seu Estudo 3, "Auditar a Conformidade com Autoridades – Uma Perspectiva do Sector Público"*.

Apêndice **Indícios de que Possa Ter Ocorrido Não Conformidade**

São indicados adiante exemplos do tipo de informação que possa chegar ao conhecimento do auditor que possa indicar que ocorreu não conformidade com leis e regulamentos:

- Investigações pelos departamentos governamentais ou pagamento de multas ou penalidades.
- Pagamentos de serviços não especificados ou empréstimos a consultores, partes relacionadas, empregados ou funcionários do governo.
- Comissões de venda ou honorários de agentes que pareçam excessivos em relação aos normalmente pagos pela entidade ou no seu sector ou aos serviços realmente recebidos.
- Compras a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado.
- Pagamentos não usuais a dinheiro, compras na forma de cheques de tesouraria pagáveis ao portador ou transferências para contas bancárias numeradas.
- Transacções não usuais com sociedades registadas em paraísos fiscais.
- Pagamentos relativos a bens e serviços feitos a países diferentes daquele de onde provêm os bens e serviços.
- Pagamentos sem a devida troca de documentação de controlo.
- Existência de um sistema de informação que falha, seja por concepção ou por acidente, em proporcionar uma adequada pista de auditoria ou prova suficiente.
- Transacções não autorizadas ou transacções indevidamente registadas.
- Comentários nos meios de comunicação social.

ISA 260 - Comunicações de Matérias de Auditoria com os Encarregados da Governação

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 260

COMUNICAÇÕES DE MATÉRIAS DE AUDITORIA COM OS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO

(Eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)“(33)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 4
Pessoas Relevantes	5 - 10
Matérias de Auditoria de Interesse da Governação a serem Comunicadas	13 - 14
Data das Comunicações	11 – 12
Formas de Comunicação	15 - 17
Outras Matérias	18 - 19
Confidencialidade	20
Leis e Regulamentos	21
Data de Entrada em Vigor	22

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 260, “Comunicação de Matérias de Auditoria Aos Encarregados da Governação” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre a comunicação de matérias de auditoria que surjam na auditoria de demonstrações financeiras entre o auditor e os encarregados da governação de uma entidade. Estas comunicações relacionam-se com as matérias de auditoria de interesse da governação como definido nesta ISA. Esta ISA não proporciona orientação nas comunicações do auditor a terceiros fora da entidade, por exemplo, reguladores externos ou agências supervisoras.
2. O auditor deve comunicar as matérias de interesse da governação que surjam na auditoria de demonstrações financeiras aos encarregados da governação de uma entidade.
3. Para os fins desta ISA, "governação" é o termo usado para descrever o papel das pessoas a quem foi confiada a supervisão, controlo e direcção de uma entidade "(34). Os encarregados da governação são geralmente responsáveis por assegurar que a entidade consiga os seus objectivos, com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações. Conformidade com leis aplicáveis, e relato às partes interessadas. Os encarregados da governação só incluem a gerência quando executa tais funções.
4. Para a finalidade desta ISA, "matérias de auditoria de interesse da governação" são as que surjam a partir da auditoria de demonstrações financeiras e na opinião do auditor, são não só importantes como relevantes para os encarregados da governação ao supervisionarem o processo de relato financeiro e de divulgação. As matérias de auditoria de interesse da governação incluem apenas aquelas matérias que tenham chegado ao conhecimento do auditor em consequência do desempenho da auditoria. Ao auditor não se exige, numa auditoria de acordo com as ISAs, que conceba procedimentos com a finalidade específica de identificar matérias de interesse da governação.

Pessoas Relevantes

5. O auditor deve determinar as pessoas relevantes que estão encarregadas da governação e a quem devem ser comunicadas as matérias de interesse da governação.
6. As estruturas de governação variam de país para país reflectindo antecedentes culturais e legais. Por exemplo, nalguns países, a função de supervisão, e a função de gestão, estão legalmente separadas em órgãos diferentes, tais como um conselho de supervisão (total ou principalmente não-executivo) e um órgão de gestão (executivo). Noutros países, tais funções são da responsabilidade legal de um único, e unitário órgão, embora possa existir uma comissão de auditoria que ajuda o conselho nas suas responsabilidades de governação no tocante a relato financeiro.
7. Esta diversidade torna difícil estabelecer uma identificação universal das pessoas que estão encarregadas da governação e a quem o auditor comunica matérias de interesse de governação. O auditor usa o juízo para determinar as pessoas a quem são comunicadas as matérias de interesse de governação, tomando em conta a estrutura de governação da entidade, as circunstâncias do compromisso e qualquer legislação relevante. O auditor também considera as responsabilidades legais dessas pessoas. Por exemplo, em entidades com conselhos de supervisão ou comissões de auditoria, as pessoas relevantes podem ser esses órgãos. Porém, nas entidades em que um órgão unitário estabeleceu uma comissão de auditoria, o auditor pode decidir comunicar à comissão de auditoria, ou ao órgão conjunto, dependendo da importância das matérias de auditoria de interesse da governação.
8. Quando a estrutura de governação da entidade não estiver bem definida, ou os encarregados da governação não estiverem claramente identificados pelas circunstâncias do compromisso, ou pela legislação, o auditor entra em acordo com a entidade sobre a quem deve ser comunicadas

Manual do Revisor Oficial de Contas

as matérias de interesse de governação. Incluem-se entre os exemplos algumas entidades geridas pelos proprietários, algumas organizações de fins não lucrativos, e algumas agências não governamentais.

9. A fim de evitar mal entendidos, a carta de compromisso de auditoria pode explicar que o auditor só comunicará as matérias de interesse de governação que chegarem ao seu conhecimento em consequência do desempenho da auditoria e que não se exige ao auditor que conceba procedimentos com a finalidade específica de identificar matérias de interesse da governação. A carta de compromisso pode também:
- Descrever a forma como serão feitas quaisquer comunicações de interesse da governação;
 - Identificar as pessoas relevantes a quem tais comunicações serão feitas;
 - Identificar quaisquer matérias específicas de interesse da governação que tenham sido acordadas para serem comunicadas.
10. A eficácia das comunicações é aumentada ao desenvolver um relacionamento de trabalho construtivo entre o auditor e os encarregados da governação. Este relacionamento desenvolve-se embora mantendo uma atitude independência profissional e objectividade.

Matérias de Auditoria de Interesse da Governação para serem Comunicadas

11. O auditor deve considerar as matérias de auditoria de interesse da governação que surjam a partir da auditoria das demonstrações financeiras e comunicá-las aos encarregados da governação. Geralmente tais matérias incluem o seguinte: "(35)
- A abordagem geral e o âmbito global da auditoria, incluindo quaisquer limitações nela esperadas, ou quaisquer requisitos adicionais.
 - A selecção de, ou alterações em, políticas e práticas contabilísticas significativas que tenham, ou possam ter, um efeito material nas demonstrações financeiras da entidade.
 - O potencial efeito nas demonstrações financeiras de quaisquer riscos e exposições materiais, tais como litígios pendentes, que se exige que sejam divulgados nas demonstrações financeiras.
 - Ajustamentos de auditoria, quer ou não registados pela entidade que tenham, ou possam ter, um efeito significativo nas demonstrações financeiras da entidade.
 - Incertezas materiais relacionadas com acontecimentos e condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade de prosseguir em continuidade.
 - Desacordos com a gerência acerca de matérias que, individualmente ou em agregado, possam ser significativas para as demonstrações financeiras da entidade ou para o relatório do auditor. Estas comunicações incluem a consideração se a matéria foi ou não resolvida e a importância da matéria.
 - Modificações esperadas no relatório do auditor.
 - Outras matérias que exijam a atenção dos que estão encarregados da governação, tais como fraquezas materiais no controlo interno, questões relacionadas com a integridade da gerência, e fraude que envolva a gerência.
 - Quaisquer outras matérias acordadas nos termos do compromisso de auditoria.
- 11a O auditor deve informar os encarregados da governação das distorções por corrigir agregadas pelo auditor durante a auditoria que forma determinadas pela gerência serem

Manual do Revisor Oficial de Contas

imateriais não só individualmente como em agregado, para as demonstrações financeiras tomadas como um todo.

- 11b. A distorção por corrigir comunicada aos encarregados da governação não precisa de incluir a distorção sob uma quantia designada.
12. Como parte das comunicações do auditor, os encarregados da governação são informados de que:
- (a) As comunicações de matérias pelo auditor só incluem aquelas matérias de auditoria de interesse da governação que tenham chegado ao conhecimento do auditor em consequência do desempenho da auditoria;
 - (b) Uma auditoria não é concebida para identificar todas as matérias que possam ser relevantes para os encarregados da governação. Concordantemente, a auditoria não identifica todas as matérias.

Data das Comunicações

13. O auditor deve comunicar as matérias de auditoria de interesse de governação numa base tempestiva. Isto habilita os encarregados da governação a tomar acções apropriadas.
14. A fim de conseguir comunicações oportunas, o auditor debate com os encarregados da governação a base e data de tais comunicações. Em certos casos, devido à natureza da matéria, o auditor pode comunicar essa matéria mais cedo do que previamente acordad

Formas de Comunicação

15. As comunicações do auditor com os encarregados da governação podem ser feitas oralmente ou por escrito. A decisão do auditor de comunicar oralmente ou por escrito é afectada por factores tais como:
- A dimensão, a estrutura operacional, a estrutura legal, e os processos de comunicação da entidade que está ser auditada.
 - A natureza, sensibilidade e importância das matérias de auditoria de interesse da governação a serem comunicadas.
 - Os acordos feitos com respeito às reuniões periódicas ou ao relato de matérias de auditoria de interesse da governação.
 - O volume de contacto e diálogo permanente que o auditor tenha com os encarregados dessas matérias.
16. Quando sejam comunicadas oralmente matérias de interesse da governação, o auditor documenta nos papéis de trabalho as matérias comunicadas e quaisquer respostas a essas matérias. Esta documentação pode tomar a forma de uma cópia das actas do debate do auditor com os encarregados da governação. Em certas circunstâncias dependendo da natureza, sensibilidade, e importância da matéria, pode ser aconselhável que o auditor confirme por escrito com os encarregados da governação quaisquer comunicações orais sobre matérias de auditoria de interesse da governação.
17. Geralmente, o auditor de início debate as matérias de auditoria de interesse da governação, excepto quando essas matérias se relacionem com questões de competência ou integridade da gerência. Estes debates iniciais com a gerência são importantes a fim de clarificar factos e aspectos e para dar à gerência uma oportunidade de proporcionar mais informação. Se a gerência concordar em comunicar uma matéria de interesse da governação com os

Manual do Revisor Oficial de Contas

encarregados da governação, o auditor pode não precisar de repetir as comunicações, desde que o auditor fique satisfeito de que tais comunicações foram eficazes e apropriadamente feitas.

Outras Matérias

18. Se o auditor considerar que é necessária uma modificação do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, como descrito na ISA 700, "O Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras", as comunicações entre o auditor e os encarregados da governação não podem ser vistas como um substituto.
19. O auditor considera se as matérias de auditoria de interesse da governação anteriormente comunicadas podem ter efeito nas demonstrações financeiras do ano corrente. O auditor considera se o ponto continua a ser uma matéria de interesse da governação e se há-de comunicar de novo a matéria aos encarregados da governação.

Confidencialidade

20. Os requisitos das organizações da profissão contabilística, da legislação ou da regulamentação nacionais podem impor obrigações que restrinjam as comunicações de matérias de auditoria de interesse da governação. O auditor refere-se a tais requisitos, leis e regulamentos antes de os comunicar aos encarregados da governação. Em algumas circunstâncias, os conflitos potenciais com as obrigações de confidencialidade e de relato éticas e legais do auditor podem ser complexas. Nestes casos, o auditor pode desejar obter aconselhamento jurídico.

Leis e Regulamentos

21. Os requisitos das organizações da profissão contabilística, da legislação ou da regulamentação nacionais podem impor obrigações ao auditor de fazer comunicações sobre matérias relacionadas com a governação. Estes requisitos adicionais de comunicação não estão cobertos por esta ISA; porém, podem afectar o conteúdo, forma e tempestividade das comunicações aos encarregados da governação.

Data de Eficácia

22. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras relativas aos períodos que findem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *Embora os princípios básicos contidos nesta ISA se apliquem à auditoria de demonstrações financeiras do sector público, a legislação que dê origem ao mandato de auditoria pode especificar a natureza, conteúdo e forma das comunicações aos encarregados da governação da entidade.*
2. *Relativamente às auditorias do sector público, os tipos de matérias que podem ser de interesse do órgão de gestão podem ser mais vastas que os tipos de matérias debatidos na ISA, que estão directamente relacionados com a auditoria de demonstrações financeiras. Os mandatos dos auditores do sector público podem exigir que eles relatem matérias que chegaram ao seu conhecimento que se relacionem com:*
 - (a) *Conformidade com requisitos legislativos ou regulamentares e autoridades relacionadas;*
 - (b) *Adequação do controlo interno; e*
 - (c) *Economia, eficiência e eficácia de programas, projectos e actividades.*
3. *Quanto aos auditores do sector público, as comunicações por escrito dos auditores podem ser*

Manual do Revisor Oficial de Contas

colocadas no registo público. Por essa razão, o auditor do sector público necessita de estar ciente que as comunicações por escrito podem ser distribuídas a um público mais vasto do que apenas às pessoas encarregadas da governação da entidade.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 300 - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 300

PLANEAR UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-5
Actividades Preliminares do Trabalho	6-7
Actividades de Planeamento	8-27
Considerações Iniciais nos Trabalhos de Auditoria Iniciais	28-29
Data de Eficácia	30
Apêndice: Exemplos de Matérias que o Auditor pode Considerar ao Estabelecer a Estratégia de Auditoria Global	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300, "Planear uma Auditoria de demonstrações Financeiras", deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Garantia de Fiabilidade, e Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as considerações e actividades aplicáveis ao planear uma auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA enquadra-se no contexto de auditorias recorrentes. Além disso, as matérias que o auditor considera em trabalhos de auditoria iniciais estão incluídas nos parágrafos 28 e 29.
2. **O auditor deve planear a auditoria de forma que o trabalho seja executado de uma maneira eficaz.**
3. Planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria, a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O planeamento envolve o sócio responsável pelo trabalho e outros principais membros da equipa do trabalho para beneficiar da sua experiência e pontos de vista e para aumentar a eficácia e eficiência do processo de planeamento.
4. Um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa de trabalho, facilita a direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das actividades de planeamento variam de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.
5. O planeamento não é uma fase discreta de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa muitas vezes um pouco após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior e continua até à conclusão do trabalho da auditoria corrente. Contudo, ao planear uma auditoria, o auditor considera a data de determinadas actividades de planeamento e de procedimentos de auditoria que precisam de ser concluídos antes da execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, o auditor planeia o debate entre os membros da equipa de trabalho (36), os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação do risco, a obtenção de uma compreensão geral da estrutura conceptual legal e regulamentar aplicável à entidade e como a entidade está a cumprir essa estrutura conceptual, a documentação da materialidade, o envolvimento de peritos e a execução de outros procedimentos de avaliação do risco anteriores à identificação e avaliação dos riscos de distorção material e da execução de mais procedimentos de auditoria ao nível de asserção a classes de transacções, saldos de conta, e divulgações que são respostas a esses riscos.

Actividades Preliminares do Trabalho

6. **O auditor deve executar as seguintes actividades no início do trabalho de auditoria corrente:**
 - **Executar procedimentos respeitantes à continuação do relacionamento com o cliente e o trabalho de auditoria específico** (ver ISA 220, Controlo de Qualidade do Trabalho de Auditoria ♦ (37) para orientação adicional).
 - **Avaliar a conformidade com requisitos éticos incluindo a independência** (ver ISA 220 para orientação adicional).
 - **Estabelecer uma compreensão dos termos do trabalho** (ver ISA 210, “Termos do

Manual do Revisor Oficial de Contas

Compromisso de Auditoria” para orientação adicional).

A consideração do auditor sobre a continuação do cliente e requisitos éticos, incluindo a independência, ocorre durante a execução do trabalho de auditoria à medida que ocorrem as condições e as alterações nas circunstâncias. Porém, os procedimentos iniciais do auditor tanto sobre a continuação do cliente como sobre a avaliação de requisitos éticos (incluindo independência) são executados antes da execução de outras actividades significativas relativas ao trabalho de auditoria corrente. Para os trabalhos de auditoria continuados, tais procedimentos iniciais ocorrem muitas vezes logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior.

7. A finalidade de executar estas actividades preliminares do trabalho é a de ajudar a assegurar que o auditor considerou quaisquer acontecimentos ou circunstâncias que possam afectar adversamente a capacidade do auditor planear e executar o trabalho de auditoria para reduzir o risco a um nível aceitavelmente baixo. A execução destas actividades preliminares do trabalho ajuda a assegurar que o auditor planeia um trabalho de auditoria relativamente ao qual:
 - O auditor mantém a independência e capacidade necessárias para executar o trabalho.
 - Não existem aspectos com a integridade da gerência que possam afectar a vontade do auditor para continuar o trabalho.
 - Não existe mal entendido com o cliente quanto aos termos do trabalho.

Actividades de Planeamento

A Estratégia Global de Auditoria

8. **O auditor deve estabelecer a estratégia global de auditoria em relação à auditoria.**
9. A estratégia global de auditoria estabelece o âmbito, oportunidade e extensão da auditoria, e guia o desenvolvimento do plano de auditoria mais pormenorizado. O estabelecimento da estratégia global de auditoria envolve:
 - (a) Determinar as características do trabalho que definem o seu âmbito, tais como a estrutura conceptual de relato financeiro usada, requisitos de relato específicos do sector e as localizações dos componentes da entidade;
 - (b) Certificar os objectivos de relato do trabalho para planear as datas da auditoria e a natureza das comunicações exigidas, tais como prazos para relato intercalar e final, e principais datas para as comunicações esperadas à gerência e aos encarregados da governação: e
 - (c) Considerar os factores importantes que determinarão o foco dos esforços da equipa de trabalho, tal como a determinação de níveis de materialidade apropriados, a identificação preliminar de áreas em que possa haver maiores riscos de distorção material, a identificação preliminar de componentes e saldos de contas materiais, avaliação se o auditor pode planear para obter prova respeitante à eficácia do controlo interno, e a identificação de recentes e significativos desenvolvimentos específicos da entidade, do sector, do relato financeiro ou outros relevantes.

Ao desenvolver a estratégia global de auditoria, o auditor também considera os resultados das actividades preliminares do trabalho (ver parágrafos 6 e 7) e, sempre que praticável, a experiência ganha em outros trabalhos executados para a entidade. O Apêndice a esta ISA lista exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao estabelecer a estratégia global de auditoria para um trabalho.

10. O processo de desenvolver a estratégia global de auditoria ajuda o auditor a certificar a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho. A

Manual do Revisor Oficial de Contas

estratégia global de auditoria estabelece claramente, em resposta às matérias identificadas no parágrafo 9, e sujeito à conclusão dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor:

- (a) Os recursos a empregar em áreas específicas da auditoria, tais como o uso de membros da equipa apropriadamente experientes para áreas de alto risco ou o envolvimento de peritos em matérias complexas;
 - (b) A quantidade de recursos a imputar a áreas específicas da auditoria, tal como o número de membros da equipa atribuídos para observar a contagem de inventários de localizações materiais, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditorias de grupos., ou o orçamento da auditoria em horas a imputar a áreas de alto risco;
 - (c) Quando estes recursos são empregados, tal como se numa fase de auditoria intercalar ou nas datas do corte; e
 - (d) Como tais recursos são geridos, dirigidos e sujeitos a supervisão, tal como se espera que sejam feitas reuniões de trabalho como se realizarão as revisões pelo sócio responsável pelo trabalho e pelo gerente (por exemplo, no local ou fora do local), e se se concluem revisões de controlo de qualidade do trabalho.
11. Logo que tenha sido estabelecida a estratégia global de auditoria, o auditor é capaz de iniciar o desenvolvimento de um plano de auditoria mais pormenorizado para tratar as várias matérias identificadas no plano de estratégia global da auditoria, tomando em conta a necessidade de atingir os objectivos de auditoria por meio do uso eficiente dos recursos do auditor. Embora o auditor estabeleça geralmente a estratégia global de auditoria antes de desenvolver, o plano pormenorizado de auditoria, as duas actividades de planeamento não são necessariamente processos discretos ou sequenciais mas esta intimamente interrelacionados uma vez que as alterações num pode resultar em alterações consequenciais no outro. Os parágrafos 14 e 15 dão mais orientação no desenvolvimento do plano de auditoria.
12. Nas auditorias de pequenas entidades, toda a auditoria pode ser conduzida por uma muito pequena equipa de auditoria. Muitas auditorias de pequenas entidades envolvem o sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional executor isolado) trabalhando com um membro da equipa de trabalho (ou sem membros da equipa de trabalho). Com uma equipa mais pequena, a coordenação e a comunicação entre os membros da equipa são mais fáceis. O estabelecimento de uma estratégia global de auditoria para a auditoria de uma pequena entidade não necessita de ser um exercício complexo ou consumidor de tempo; varia de acordo com a dimensão da entidade e a complexidade da auditoria. Por exemplo, um memorando breve preparado à conclusão da auditoria anterior, baseado numa revisão dos papeis de trabalho e evidenciando aspectos identificados na auditoria acabada de concluir, actualizados e alterados no período corrente com base em debates com o proprietário gerente, pode servir de base para planear o trabalho de auditoria corrente.

O Plano de Auditoria

13. O auditor deve desenvolver um plano de auditoria para a auditoria a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.
14. O plano é mais pormenorizado do que o plano de estratégia global de auditoria e inclui a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados pelos membros da equipa de trabalho a fim de obter prova de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria um nível aceitavelmente baixo. A documentação do plano de auditoria também serve como registo do devido planeamento e da execução dos procedimentos de auditoria que pode ser revisto e aprovado antes da execução de procedimentos de auditoria adicionais.
15. O plano de auditoria inclui:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Uma descrição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeados suficientes para avaliar o risco de distorção material, conforme determinado pela ISA 315, “Compreender a Entidade e o Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material”.
- Uma descrição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeados ao nível de asserção para cada classe de transacções, saldo de conta e divulgação materiais, conforme determinado pela ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”. O plano de procedimentos de auditoria adicionais reflecte a decisão do auditor sobre se testar a eficácia operacional dos controlos, e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos planeados; e
- Outros procedimentos de auditoria exigidos para serem levados a efeito no trabalho a fim de dar cumprimento às ISAs (por exemplo, procurar comunicação directa com os advogados da entidade).

O planeamento destes procedimentos derem auditoria realiza-se no decurso da auditoria, à medida que o plano de auditoria para o trabalho se desenvolve. Por exemplo, o planeamento dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor ocorre geralmente mais cedo no processo de auditoria. Contudo, o planeamento da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria específicos adicionais depende do desfecho desses procedimentos de avaliação do risco. Além disso, o auditor pode principiar a execução de procedimentos de auditoria adicionais para alguma classes de transacções, saldos de conta e divulgações antes de concluir o plano de auditoria mais pormenorizado de todos os procedimentos de auditoria adicionais restantes.

Alterações às Decisões de Planeamento no Decurso da Auditoria

16. **A estratégia global de auditoria e o plano de auditoria devem ser actualizados e alterados conforma necessário no decurso da auditoria.**
17. Planear uma auditoria é um processo contínuo e iterativo durante todo o trabalho de auditoria. Em consequência de acontecimentos inesperados, de alterações nas condições, ou da prova de auditoria obtida a partir dos resultados dos procedimentos de auditoria, o auditor pode necessitar de modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, e por isso a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planeados resultantes. Por exemplo, o auditor pode obter prova de auditoria por meio da execução de procedimentos substantivos que contradigam a prova de auditoria obtida com respeito ao teste da eficácia operacional dos controlos. Em tais circunstâncias, o auditor reavalia os procedimentos de auditoria planeados, baseado na consideração revista dos riscos ao nível de asserção para algumas ou todas as classes de transacções, saldo de conta ou divulgações.

Direcção, Supervisão e Revisão

18. **O auditor deve planear a natureza, oportunidade e extensão da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.**
19. A natureza, oportunidade e extensão da direcção e da supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho variam dependendo de muitos factores, incluindo a dimensão e complexidade da entidade, a área da auditoria, os riscos de distorção material, e as capacidades e competência do pessoa que executa o trabalho de auditoria. A ISA 220 ♦(38) contém orientação pormenorizada sobre a direcção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.
20. O auditor planeia a natureza, oportunidade e extensão da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho baseado no risco avaliado de distorção material. À medida que o risco

Manual do Revisor Oficial de Contas

avaliado de distorção material aumenta, relativamente à área de auditoria, O auditor aumenta geralmente a extensão e tempestividade da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e executa uma revisão mais pormenorizada do seu trabalho. De forma similar, o auditor planeia a natureza, oportunidade e extensão da revisão do trabalho da equipa de trabalho baseado nas capacidades e competência dos membros individuais da equipa que executam o trabalho de auditoria.

21. Nas auditorias de pequenas entidades, uma auditoria pode ser levada a cabo inteiramente pelo sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional executor isolado). Em tais situações, não surgem as questões de direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e de revisão do seu trabalho pois o sócio responsável pelo trabalho, tendo conduzido pessoalmente todos os aspectos do trabalho, está consciente de todas as questões materiais. O sócio responsável pelo trabalho de auditoria (ou profissional executor isolado) necessita apesar de tudo de ficar satisfeito que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISAs. Formar um ponto de vista objectivo sobre a adequação dos juízos feitos no decurso da auditoria pode apresentar problemas práticos quando a mesma pessoa também executou toda a auditoria. Quando estiverem envolvidos questões particularmente complexas ou não usuais, e a auditoria seja executada por um profissional isolado, pode ser desejável planejar consultar outros auditores devidamente experientes ou a organização profissional do auditor.

Documentação

22. **O auditor deve documentar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo quaisquer alterações significativas feitas no decurso do trabalho de auditoria.**
23. A documentação do auditor sobre a estratégia global de auditoria regista as principais decisões consideradas necessárias para planejar devidamente a auditoria e comunicar matérias significativas à equipa de trabalho. Por exemplo, o auditor pode resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando que contenha as principais decisões respeitantes ao âmbito, oportunidade e condução globais da auditoria.
24. A documentação do auditor sobre o plano de auditoria é suficiente para demonstrar a natureza, oportunidade e extensão planeadas dos procedimentos de avaliação do risco, e demais procedimentos de auditoria ao nível de asserção para cada classe de transacções, saldos de conta ou divulgações materiais em resposta aos riscos avaliados. O auditor pode também usar programas e auditoria padrão ou listas de verificação de conclusão da auditoria. Contudo, quando forem usados tais programas padrão ou listas de verificações, o auditor adapta-os para reflectir as circunstâncias particulares do trabalho.
25. A documentação do auditor sobre quaisquer alterações significativas aos originalmente planeados estratégia global de auditoria e plano pormenorizado de auditoria inclui as razões para as alterações significativas e a resposta do auditor aos acontecimentos, condições, ou resultados dos procedimentos de auditoria que resultaram em tais alterações. Por exemplo, o auditor pode alterar significativamente a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria planeados em resultado de uma concentração de actividades empresariais material ou da identificação de uma distorção material das demonstrações financeiras. Um registo das alterações significativas à estratégia global de auditoria e ao plano de auditoria, e das alterações resultantes à natureza, oportunidade e extensão planeadas dos procedimentos de auditoria, explica a estratégia global e o plano de auditoria finalmente adoptados para a auditoria e demonstra a resposta apropriada a alterações significativas que ocorreram durante a auditoria.
26. A forma e extensão da documentação depende de matérias tais como a dimensão e complexidade da entidade, materialidade, a extensão de outra documentação, e das circunstâncias do trabalho de auditoria específico.

Comunicações com Os Encarregados da Governação e a Gerência

27. O auditor pode debater elementos do planeamento com os encarregados da governação com a gerência de entidade. Estes debates podem ser uma parte das comunicações gerais que se necessita de fazer aos encarregados da governação da entidade ou podem ser feitas para melhorar a eficácia e eficiência da auditoria. Os debates com os encarregados da governação incluem geralmente a estratégia global de auditoria e as datas da auditoria, incluindo quaisquer limitações a elas. Os debates com a gerência ocorrem muitas vezes para facilitar a condução e gestão do trabalho de auditoria (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos de auditoria planeados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora estes debates ocorram muitas vezes, a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria permanecem sob a responsabilidade do auditor. Quando ocorram debates de matérias incluídas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria, é necessário cuidado a fim de não comprometer a eficácia da auditoria. Por exemplo, o auditor considera se debater a natureza e oportunidade de procedimentos de auditoria pormenorizados com a gerência compromete a eficácia da auditoria tornando os procedimentos de auditoria demasiado predizíveis.

Considerações Adicionais nos Trabalhos de Auditoria Iniciais

28. **O auditor deve executar as seguintes actividades antes de começar uma auditoria inicial:**
- (a) **Executar procedimentos respeitantes à aceitação do relacionamento com o cliente e do trabalho de auditoria específico** (ver ISA 220 ♦ (39) para orientação adicional).
 - (b) Comunicar com o anterior auditor, sempre que tenha havido mudança de auditores, em conformidade com os requisitos éticos relevantes.
29. A finalidade e o objectivo de planear a auditoria são os mesmos se é um trabalho inicial ou recorrente. Porém, para uma auditoria inicial, o auditor pode necessitar de expandir as actividades de planeamento porque o auditor não tem geralmente a experiência prévia com a entidade que se considera quando se planeia trabalhos recorrentes. Para auditorias iniciais, entre as matérias adicionais que o auditor pode considerar ao desenvolver a estratégia global de auditoria e plano de auditoria incluem-se as seguintes:
30. Salvo se proibido por lei ou regulamento, acordos a serem feitos com o auditor anterior, por exemplo, para rever os papeis de trabalho do auditor anterior;
31. Quaisquer questões importantes (incluindo a aplicação de princípios contabilísticos ou de auditoria e norma de relato debatidas com a gerência em ligação com a selecção inicial como auditores, a comunicação destas matérias aos encarregados da governação e como estas matérias afectam a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria.
32. Os procedimentos de auditoria planeados para obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos saldos de abertura (ver parágrafo 2 da ISA 510 “Trabalhos Iniciais – Saldos de Abertura).
33. A atribuição de pessoal da firma com níveis apropriados de capacidades e de competência para responder aos riscos significativos previstos.
34. Outros procedimentos exigidos pelo sistema de controlo de qualidade da firma para trabalhos de auditoria iniciais (por exemplo, o sistema de controlo de qualidade da firma pode exigir o envolvimento de um outro sócio ou indivíduo sénior para rever a estratégia global de auditoria antes de começar procedimentos de auditoria significativos ou para rever relatórios antes da sua emissão).

Data de Eficácia

Manual do Revisor Oficial de Contas

35. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *Esta ISA é aplicável em todos os aspectos materiais às auditorias do sector público.*
2. *Alguns dos termos usados nesta ISA tais como “sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo aos seus termos equivalentes do sector público.*
3. *O parágrafo 6 desta ISA refere-se à ISA 210 “Termos de Trabalhos de Auditoria” e ISA 220, “Controlo de Qualidade para Trabalho de Auditoria”(40) A Perspectiva do Sector Público a essas ISAs contém um debate da sua aplicabilidade a auditorias do sector público, e são portanto relevantes para a aplicação desta ISA no sector público.*

Apêndice

Exemplos de Matérias que o Auditor pode Considerar ao Estabelecer a Estratégia Global de Auditoria

Este apêndice proporciona exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao estabelecer a estratégia global de auditoria. Muitas destas matérias influenciarão também o plano de pormenorizado de auditoria. Os exemplos fornecidos cobrem uma vasta variedade de matérias aplicáveis a muitos trabalhos. Embora algumas das matérias adiante referidas possam ser exigidas ser executadas por outras ISAs, nem todas as matérias são relevantes para todo o trabalho de auditoria e a lista não é necessariamente completa. Além disso, o auditor pode considerar estas matérias numa ordem diferente da mostrada adiante.

Âmbito do Trabalho de Auditoria

O auditor pode considerar as matérias seguintes quando estabelecer o âmbito do trabalho de auditoria:

- A estrutura conceptual de relato financeiro em que foi preparada a informação financeira que vai ser auditada, incluindo qualquer necessidade de reconciliações para outra estrutura conceptual de relato financeiro.
- Requisitos de relato específicos do sector tais como relatórios mandatados por reguladores do sector.
- A esperada cobertura de auditoria, incluindo o número e localizações de componentes a serem incluídos.
- A extensão até à qual os componentes são auditados por outros auditores.
- A natureza dos segmentos de negócio a serem auditados, incluindo a necessidade de conhecimentos especializados.
- A moeda de relato a ser usada, incluindo qualquer necessidade de transposição de moeda para as demonstrações financeiras auditadas.
- A necessidade de uma auditoria legal de demonstrações financeiras individuais além de uma auditoria para fins de consolidação.
- A disponibilidade do trabalho de auditores internos e a extensão da potencial confiança do auditor em tal trabalho.
- O uso pela entidade de organizações de serviço e como o auditor pode obter prova no tocante à concepção ou operação dos controlos por eles executados.
- O esperado uso de prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, por exemplo, prova de auditoria relacionada com procedimentos de avaliação do risco e testes de controlos.
- O efeito da tecnologia de informação sobre os procedimentos de auditoria, incluindo a disponibilidade de dados e a o uso esperado de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- A coordenação da esperada cobertura e oportunidade do trabalho de auditoria com quaisquer revisões de informação financeira intercalar e o efeito sobre a auditoria da

Manual do Revisor Oficial de Contas

informação obtida durante tais revisões.

- O debate de matérias que possam afectar a auditoria com o pessoal da firma responsável pela execução de outros serviços para a entidade.
- A disponibilidade do pessoal do cliente e dos dados.

Objectivos de Relato, Oportunidade da Auditoria e Comunicações Necessárias

O auditor pode considerar as seguintes matérias quando se certificar dos objectivos de relato do trabalho, da oportunidade da auditoria e da natureza das comunicações exigidas:

- O calendário da entidade para relato, tal como em fases intercalar ou final.
- A organização de reuniões com a gerência e os encarregados da governação para debater a natureza, extensão e oportunidade do trabalho de auditoria.
- O debate com a gerência e os encarregados da governação com respeito ao tipo esperado e oportunidade dos relatórios a serem emitidos e outras comunicações, não só escritas como orais, incluindo o relatório do auditor, cartas à gerência e comunicações aos encarregados da governação.
- O debate com a gerência respeitante às comunicações esperadas sobre a situação do trabalho de auditoria em todo o trabalho e as esperadas transmissões resultantes dos procedimentos de auditoria.
- Comunicação com os auditores de componentes respeitante aos tipos e datas esperados dos relatórios a serem emitidos e outras comunicações em conexão com a auditoria de componentes.
- A natureza e data esperadas de comunicações entre os membros da equipa de trabalho, incluindo a natureza e data das reuniões da equipa e data da revisão do trabalho executado.
- Se existem quaisquer outras comunicações esperadas com terceiros incluindo quaisquer responsabilidades de relato oficiais ou contratuais que surjam da auditoria.

Direcção da Auditoria

O auditor pode considerar as seguintes matérias quando estabelecer a direcção da auditoria:

- Com respeito a materialidade:
 - o Estabelecer a materialidade para fins de planeamento.
 - o Estabelecer e comunicar a materialidade aos auditores de componentes.
 - o Reconsiderar a materialidade à medida que os procedimentos de auditoria são executados no decurso da auditoria.
 - o Identificar os componentes e saldos de contas materiais.
- Áreas de auditoria em que haja um maior risco de distorção material.
- O impacto do risco avaliado de distorção material ao nível de demonstração financeira global sobre a direcção, supervisão e revisão.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A selecção da equipa de trabalho (incluindo, quando necessário, o verificador do controlo de qualidade do trabalho) e a atribuição do trabalho de auditoria aos membros da equipa, incluindo a atribuição de membros da equipa apropriadamente experientes em áreas em que possa haver maiores riscos de distorção material.
- O orçamento do trabalho, incluindo considerar a quantidade apropriada de tempo para por de parte para áreas em que possa haver maiores riscos de distorção material.
- A maneira pela qual o auditor enfatiza aos membros da equipa de trabalho a necessidade de manter uma mentalidade inquisitiva e de exercer ceticismo profissional na recolha e avaliação da prova de auditoria.
- Resultados de anteriores auditorias que envolveram a avaliação da eficácia operacional do controlo interno, incluindo a prova de documentação adequada de tal controlo interno.
- Volume de transacções, que pode determinar se é mais eficaz para o auditor confiar no controlo interno.
- Importância dada ao controlo interno através de toda a entidade ao funcionamento com sucesso do negócio.
- Desenvolvimentos significativos do negócio que afectem a entidade, incluindo alterações na tecnologia de informação e processos comerciais, alterações na principal gerência, e aquisições, fusões e desinvestimentos.
- Significativos desenvolvimentos do sector tais como alterações em regulamentos sectoriais e novos requisitos de relato.
- Alterações significativas na estrutura conceptual de relato financeiro, tais como alterações nas normas contabilísticas.
- Outros desenvolvimentos relevantes significativos, tais como alterações no ambiente legal que afecta a entidade.

ISA 300 - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 300 (REFEITA)

PLANEAR UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz par auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008)*

	Parágrafos
Introdução	
Âmbito desta ISA.	1
Data de Eficácia.	2
Objectivo.	3
Requisitos.	
Envolvimentos os Principias Membros da Equipa de Trabalho.	4
Actividades Preliminares do Trabalho.	5
Actividades de Planeamento.	6 - 10
Documentação.	11
Considerações Adicionais em Trabalhos de Auditoria Iniciais.	12
Aplicação e Outro Material Explicativo	
O Papel e a Tempestividade do Planeamento.	A1-A4
Envolvimentos dos Principais Membros da Equipa de Trabalho.	A5
Actividades Preliminares do Trabalho.	A6-A8
Actividades de Planeamento.	A9-A16
Documentação.	A17-A20
Considerações Adicionais em Trabalhos de Auditoria Iniciais.	A21
Apêndice: Considerações ao Estabelecer a Estratégia Global de Auditoria	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300 (Refeita), “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

Âmbito desta Norma

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) trata da responsabilidade do auditor por planear uma auditoria de demonstrações financeiras, Esta ISA está moldada no contexto de auditorias recorrentes. Estão separadamente identificadas considerações adicionais em trabalhos de auditoria iniciais. (Ref: Pará A1-A4)

Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008.2(41)

Objectivo

3. O objectivo do auditor é planear a auditoria de forma que será executada de uma maneira eficaz.

Requisitos

Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho

4. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros principais da equipa de trabalho devem estar envolvidos no planeamento da auditoria, incluindo planeamento e participação na discussão entre os membros da equipa de trabalho. (Ref: Pará. A5)

Actividades Preliminares do Trabalho

5. O auditor deve realizar as seguintes actividades no princípio do trabalho da corrente auditoria:
 - (a) Executar os procedimentos exigidos pela ISA 220, “Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica” respeitante à continuação do relacionamento com o cliente e o específico trabalho de auditoria;
 - (b) Avaliar a conformidade com requisitos éticos, incluindo independência, como exigido pela ISA 220; e
 - (c) Estabelecer um entendimento dos termos do trabalho, como exigido pela ISA 210, “Termos de Trabalhos de Auditoria”(Ref: Pará A6-A8)

Actividades de Planeamento

6. O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a tempestividade e a direcção da auditoria, e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.
7. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, ao auditor deve:
 - (a) Identificar as características do trabalho que definem o seu âmbito;
 - (b) Certificar-se dos objectivos de relato do trabalho para planear a tempestividade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;
 - (c) Considerar os factores que, no julgamento profissional do auditor, são significativas ao dirigir os esforços da equipa de trabalho;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (d) Considerar os resultados das actividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos executados pelo sócio responsável pelo trabalho relativamente à entidade é relevante; e
 - (e) Certificar-se da natureza, tempestividade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho. (Ref: Pará. A9-A12)
8. O auditor deve desenvolver um plano de auditoria que inclua uma descrição de:
- (a) A natureza, tempestividade e extensão
9. O auditor deve actualizar e mudar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria como necessário no decurso da auditoria. (Ref: Pará. A14)
10. O auditor deve planear a natureza, tempestividade e extensão da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho. (Ref: Pará A15-A16)

Documentação

11. O auditor deve documentar:
- (a) A estratégia global de auditoria;
 - (b) O plano de auditoria; e
 - (c) Quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho de auditoria à estratégia global de auditoria, e as razões de tais alterações. (Ref: Pará. A17-A20)

Considerações Adicionais aos Trabalhos de Auditoria Iniciais

12. O auditor deve realizar as seguintes actividades antes de principiar uma auditoria inicial:
- (a) Executar os procedimentos exigidos pela ISA 220 respeitantes à aceitação do relacionamento com o cliente e ao trabalho de auditoria específico; e
 - (b) Comunicar com o precedente auditor, quando tenha havido uma mudança de auditores, em conformidade com os requisitos éticos relevantes. (Ref: Pará A21)

Aplicação e Outro Material Explicativo

O Papel e a Tempestividade do Planeamento (Ref: Pará. 1)

A1. Planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria. O planeamento adequado beneficia a auditoria das demonstrações financeiras de várias maneiras, incluindo o seguinte:

- Ajudar o auditor a dedicar a atenção apropriada a áreas importantes da auditoria.
- Ajudar o auditor a identificar e resolver potenciais problemas de uma forma tempestiva.
- Ajudar o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria de forma que seja executado de uma maneira eficaz e eficiente.
- Assistir na selecção dos membros da equipa de trabalho com níveis apropriados de capacidades e de competência para responder aos riscos previstos, e à devida atribuição de trabalho a eles.
- Facilitar a direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.
- Assistir, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e por peritos.

A2. A natureza e extensão das actividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiências com a entidade dos principais membros da equipa de trabalho, e das alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.

A3. O planeamento não é uma fase discreta de um auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa muitas vezes logo após (ou em ligação com) a conclusão da anterior auditoria e até à conclusão da corrente trabalho de auditoria. Contudo, o planeamento inclui a consideração da tempestividade de determinadas actividades e de procedimentos de auditoria que necessitam de ser concluídos antes do desempenho de mais procedimentos de auditoria. Por exemplo, o planeamento inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material, matérias tais como:

- Os procedimentos analíticos a serem aplicados nos procedimentos de avaliação do risco.
- Obter um conhecimento geral da estrutura legal e reguladora, aplicável à entidade e como a entidade está cumprindo essa estrutura.
- A determinação da materialidade.
- O envolvimento de peritos.
- O desempenho de outros procedimentos de risco.

A4. O auditor pode decidir debater elementos do planeamento com a gerência da entidade para facilitar a condução e gestão do trabalho de auditoria (por exemplo, coordenar alguns dos procedimentos de auditoria planeados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora estes debates ocorram muitas vezes, a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria permanecem na responsabilidade do auditor. Quando debater matérias incluídas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria, é necessário cuidado a fim de não comprometer a eficácia da auditoria. Por exemplo, debater a natureza e tempestividade de procedimentos de auditoria pormenorizados com a gerência pode comprometer a eficácia do plano de auditoria

tornando a auditoria demasiado previsível.

Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho (Ref: Pará. 4)

- A5. O envolvimento do sócio responsável pelo trabalho e de outros membros principais da equipa de trabalho no planeamento da auditoria explora a sua experiência e a sua percepção, aumentando por esta via a eficácia e eficiência do processo de planeamento.³⁽⁴²⁾

Actividades Preliminares do Trabalho (Ref: Pará. 5)

- A6. O executar das actividades preliminares do trabalho especificadas no parágrafo 5 ajuda o auditor a identificar e a avaliar acontecimentos ou circunstâncias que possam afectar adversamente a capacidade do auditor planear e executar o trabalho de auditoria.
- A7. O executar estas actividades preliminares do trabalho habilita o auditor a planear um trabalho de auditoria relativamente ao qual, por exemplo:
- O auditor mantém a necessária independência e capacidade para executar o trabalho.
 - Não existem aspectos com a integridade da gerência que possam afectar a vontade de continuar o trabalho.
 - Não existe mal entendido com o cliente quanto aos termos do trabalho.
- A8. A consideração pelo auditor da continuação do cliente e dos requisitos éticos, incluindo a independência, ocorre durante todo trabalho de auditoria à medida que ocorrem as condições e alterações nas circunstâncias. O executar procedimentos iniciais tanto na continuação do cliente como na avaliação de requisitos éticos (incluindo independência) no princípio do trabalho corrente de auditoria significa que eles são concluídos antes da execução de outras actividades significativas relativas ao trabalho corrente de auditoria. Para a continuação de trabalhos de auditoria, tais procedimentos iniciais ocorrem muitas vezes logo após (ou em ligação com) a conclusão da auditoria anterior.

Actividades de Planeamento

A Estratégia Global de Auditoria (Ref: Pará 6-7)

- A9. O processo de estabelecer a estratégia global de auditoria ajuda o revisor a determinar, sujeito à conclusão dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor, matérias tais como:
- Os recursos a distribuir por áreas específicas da auditoria, tal como o uso de membros da equipa de auditoria apropriadamente experientes para áreas de alto risco ou o envolvimento de peritos em matérias complexas.
 - A quantia de recursos a imputar a áreas específicas de auditoria, tal como o número de membros da equipa atribuídos para observar a contagem de inventários em localizações materiais, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditorias de grupos, ou o orçamento de auditoria em horas para imputar a áreas de alto risco;
 - Quando devem ser distribuídos estes recursos, tal como se numa fase de auditoria intercalar ou em datas de cortes; e
 - Como são geridos, dirigidos e supervisionados tais recursos, tal como quando se esperam sejam feitas reuniões de resumo ou de desenvolvimento, como se espera que se realizem as revisões do sócio responsável pelo trabalho e do gerente (por exemplo, no local ou fora dele), e quanto a revisões de controlo de qualidade do trabalho concluído.

- A10. O Apêndice enumera exemplos de considerações no estabelecimento da estratégia global de auditoria.
- A11. Uma vez estabelecida estratégia global de auditoria, pode ser desenvolvido um plano de auditoria para tratar as várias matérias identificadas na estratégia global de auditoria, tendo em conta a necessidade de atingir os objectivos de auditoria por meio do uso eficiente dos recursos do auditor. O estabelecimento da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria pormenorizado não são necessariamente processos discretos ou sequenciais, mas estão intimamente relacionados uma vez que as alterações num podem resultar em alterações consequenciais no outro.

Considerações Específicas a Pequenas Entidades

- A12. Em auditorias de pequenas entidades, toda a auditoria pode ser conduzida por uma pequena equipa de auditoria. Muitas auditorias de pequenas entidades envolvem o sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional executor singular) trabalhando com um membro da equipa de trabalho (ou sem quaisquer membros da equipa de trabalho). Com uma equipa mais pequena, a coordenação, e a comunicação entre soa membros da equipa são mais fáceis. O estabelecer a estratégia global de auditoria de uma auditoria de uma pequena entidade não necessita ser um exercício complexo e consumidor de tempo; varia de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade da auditoria, e a dimensão da equipa de trabalho. Por exemplo, um memorando breve preparado na conclusão da anterior auditoria, baseado numa revisão dos papeis de trabalho e pondo em evidência aspectos identificados na auditoria acabada de concluir, actualizados no período corrente com base em debates com o proprietário-gerente, pode servir como a estratégia de auditoria documentada para o trabalho de auditoria corrente se cobrir as matérias referidas no parágrafo 7.

O Plano de Auditoria (Ref: Pará. 8)

- A13. O plano de auditoria é mais pormenorizado que a estratégia global de auditoria na medida em que inclui a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados pelos membros da equipa de trabalho. O planeamento destes procedimentos de auditoria realiza-se no decurso da auditoria à medida que se desenvolve o plano de auditoria relativo ao trabalho. Por exemplo, o planeamento dos procedimentos de auditoria para avaliação do risco pelo auditor ocorre cedo no processo de auditoria. Porém, planear a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos auditoria adicionais específicos de depende do desfecho desses procedimentos de avaliação do risco. Além disso, o auditor pode iniciar a execução de mais procedimentos de auditoria para algumas classes de transacções, saldos de conta e divulgações antes de planear todos os restantes procedimentos adicionais de auditoria.

Alterações às Decisões de Planeamento No Decurso da Auditoria (Ref: Pará. 9)

- A14. Como consequência de inesperados acontecimentos, alterações nas condições, ou de prova de auditoria obtida a partir dos resultados dos procedimentos de auditoria, o auditor pode necessitar de modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria e por este meio a resultante natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria, com base na consideração revista dos riscos avaliados. Tal pode ser o caso quando chega ao conhecimento do auditor informação que difere significativamente da informação disponível quando o auditor planeou os procedimentos de auditoria. Por exemplo, a prova de auditoria obtida através da execução de procedimentos substantivos pode contradizer a prova de auditoria obtida por meio de testes de controlo.

Direcção, Supervisão e Revisão (Ref: Pará. 10)

A15. A natureza, tempestividade e extensão da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho variam dependendo de muitos factores, incluindo:

- A dimensão e complexidade da entidade.
- A área da auditoria.
- Os riscos avaliados de distorção material (por exemplo, um aumento no risco avaliado de distorção material para uma dada areada auditoria exige geralmente um aumento correspondente na extensão e data adequada da direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho, e uma revisão mais pormenorizada do seu trabalho).
- As capacidades e competência dos membros individuais da equipa que executam o trabalho de auditoria.

A ISA 220 contém mais orientação sobre a direcção supervisão e revisão do trabalho de auditoria.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A16. Quando uma auditoria é levada a efeito inteiramente pelo sócio responsável pelo trabalho, não se levantam as questões de direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho. Em tais casos, o sócio responsável pelo trabalho, tendo conduzido pessoalmente todos os aspectos do trabalho, ficará ciente de todos os aspectos materiais. A formação de uma visão objectiva da adequação dos julgamentos feitos no decurso da auditoria pode apresentar problemas práticos quando o mesmo indivíduo também executa toda a auditoria. Quando estiverem envolvidos aspectos complexos ou não usuais, e a auditoria for executada por um único profissional executor, pode ser desejável consultar outros auditores suficientemente experientes ou a organização profissional do auditor.

Documentação

A17. A documentação da estratégia global de auditoria é um registo das principais decisões consideradas necessárias para planear devidamente a auditoria e comunicar as matérias significativas à equipa de trabalho. Por exemplo, o auditor pode resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando que contém as principais decisões respeitantes ao âmbito, tempestividade e condução globais da auditoria.

A18. A documentação do plano de auditoria é um registo da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco e de procedimentos adicionais de auditoria ao nível de asserção em resposta aos riscos avaliados. Também serve como um registo do devido planeamento dos procedimentos de auditoria que podem ser revistos e aprovados antes da sua execução. O auditor pode usar programas de auditoria normalizados ou listas de verificações de conclusão de auditoria, feitos à medida do necessário para reflectir as circunstâncias particulares do trabalho.

A19. Um registo das alterações significativas à estratégia global de auditoria e ao plano de auditoria, e das alterações resultantes à planeada natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria, explica porque foram feitas as alterações significativas, e a estratégia global e plano de auditoria finalmente adoptados para a auditoria. Também reflecte a resposta apropriada às alterações significativas que ocorrem durante a auditoria.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A20. Como debatido no parágrafo A12, um breve e conveniente memorando pode servir como a estratégia documentada para auditoria de uma entidade mais pequena. Quanto ao plano de auditoria, podem ser usados programas de auditoria normalizados ou listas de verificações (ver

parágrafo A18) elaboradas no pressuposto de pouca actividade de controlo relevantes, como é provável ser o caso numa entidade mais pequena, desde que sejam feitos à medida das circunstâncias do trabalho, incluindo as avaliações do risco pelo auditor.

Considerações Adicionais nos Trabalhos de Auditoria Iniciais

A21. A finalidade e objectivo de planejar a auditoria são os mesmos quer a auditoria seja um trabalho inicial ou recorrente. Porém, para uma auditoria inicial, o auditor pode necessitar de expandir as actividades de planeamento porque o auditor não tem a experiência prévia com a entidade que é considerada quando planeia trabalhos recorrentes. Para as auditorias iniciais, o auditor pode considerar matérias adicionais no estabelecimento da estratégia global e do plano de auditoria, as quais incluem o seguinte:

- Salvo se proibido por lei ou regulamento, acordos a serem feitos com o auditor anterior, por exemplo, para rever os papeis de trabalho do auditor anterior.
- Quaisquer questões importantes (incluindo a aplicação de princípios contabilísticos ou de auditoria e normas de relato) debatidas com a gerência em ligação com a selecção inicial como auditores, a comunicação destas matérias aos encarregados da governação e como estas matérias afectam a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria.
- Os procedimentos de auditoria planeados para obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos saldos de abertura (ver ISA 510 “Trabalhos Iniciais – Saldos de Abertura”).
- Outros procedimentos exigidos pelo sistema de controlo de qualidade da firma para trabalhos de auditoria iniciais (por exemplo, o sistema de controlo de qualidade da firma pode exigir o envolvimento de um outro sócio ou de um sénior individual para rever a estratégia global de auditoria antes de começar procedimentos de auditoria significativos ou para rever relatórios antes da sua emissão).

(Ref: Pará. 6-7 e A)-A12)

Considerações no Estabelecimento da Estratégia Global de Auditoria

Este apêndice proporciona exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao estabelecer a estratégia global de auditoria. Muitas destas matérias influenciarão também o plano pormenorizado de auditoria. Os exemplos dados cobrem uma vasta variedade de matérias aplicáveis a muitos trabalhos. Embora algumas das matérias adiante referidas possam ser exigidas por outras ISAs, nem todas as matérias são relevantes para todo o trabalho de auditoria e a lista não é necessariamente completa.

Características do Trabalho

- A estrutura conceptual de relato financeiro sobre a qual foi preparada a informação financeira que vai ser auditada, incluindo qualquer necessidade de reconciliações para outra estrutura conceptual de relato financeiro.
- Requisitos de relato específicos do sector tais como relatórios mandatados por reguladores do sector.
- A esperada cobertura de auditoria, incluindo o número e localizações de componentes a serem incluídos.
- A natureza dos relacionamentos de controlo entre a empresa mãe e os seus componentes que determinam como o grupo deve ser consolidado.
- A extensão até à qual os componentes são auditados por outros auditores.
- A natureza dos segmentos de negócio a serem auditados, incluindo a necessidade de conhecimentos especializados.
- A moeda de relato a ser usada, incluindo qualquer necessidade de transposição de moeda para as demonstrações financeiras auditadas.
- A necessidade de uma auditoria legal de demonstrações financeiras individuais além de uma auditoria para fins de consolidação.
- A disponibilidade do trabalho de auditores internos e a extensão da potencial confiança do auditor em tal trabalho.
- O uso pela entidade de organizações de serviço e como o auditor pode obter prova no tocante à concepção ou operação dos controlos por eles executados.
- O esperado uso de prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, por exemplo, prova de auditoria relacionada com procedimentos de avaliação do risco e testes de controlos.
- O efeito da tecnologia de informação sobre os procedimentos de auditoria, incluindo a disponibilidade de dados e a o uso esperado de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- A coordenação da esperada cobertura e oportunidade do trabalho de auditoria com quaisquer revisões de informação financeira intercalar e o efeito sobre a auditoria da informação obtida durante tais revisões.
- A disponibilidade do pessoal do cliente e dos dados.

Objectivos de Relato, Tempestividade da Auditoria, e Natureza das Comunicações

Manual do Revisor Oficial de Contas

- O calendário da entidade para relato, tal como em fases intercalar ou final.
- A organização de reuniões com a gerência e os encarregados da governação para debater a natureza, tempestividade e extensão do trabalho de auditoria.
- O debate com a gerência e os encarregados da governação com respeito ao tipo esperado e tempestividade dos relatórios a serem emitidos e outras comunicações, não só escritas como orais, incluindo o relatório do auditor, cartas à gerência e comunicações aos encarregados da governação.
- O debate com a gerência com respeito às comunicações esperadas sobre a situação do trabalho de auditoria ao longo do trabalho.
- Comunicação com os auditores de componentes com respeito aos tipos e datas esperados dos relatórios a serem emitidos e outras comunicações em conexão com a auditoria de componentes.
- A natureza e data esperadas de comunicações entre os membros da equipa de trabalho, incluindo a natureza e data das reuniões da equipa e data da revisão do trabalho executado.
- Se existem quaisquer outras comunicações esperadas com terceiros incluindo quaisquer responsabilidades de relato oficiais ou contratuais resultantes da auditoria.

Factores Significativos, Actividades Preliminares do Trabalho, e Conhecimento Obtido em Outros Trabalhos

- A determinação dos níveis apropriados de auditoria, incluindo:
 - Estabelecer a materialidade para fins de planeamento.
 - Estabelecer e comunicar a materialidade aos auditores de componentes.
 - Reconsiderar a materialidade à medida que os procedimentos de auditoria são executados no decurso da auditoria.
 - Identificação preliminar dos componentes e saldos de contas materiais.
- Identificação preliminar de áreas de auditoria em que possa haver um maior risco de distorção material.
- O impacto do risco avaliado de distorção material ao nível de demonstração financeira global sobre a direcção, supervisão e revisão.
- A maneira pela qual o auditor enfatiza aos membros da equipa de trabalho a necessidade de manter uma mente inquisitiva e de exercer cepticismo profissional na recolha e avaliação da prova de auditoria.
- Resultados de anteriores auditorias que envolveram a avaliação da eficácia operacional do controlo interno, incluindo a natureza de fraquezas identificadas e as acções tomadas para as tratar.
- O debate de matérias que possam afectar a auditoria com o pessoal da firma responsável por executar outros serviços para a entidade.
- Prova do compromisso da gerência com a concepção, implementação e manutenção de sólido controlo interno, incluindo prova de documentação apropriada de tal controlo interno.
- Volume de transacções, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar no

Manual do Revisor Oficial de Contas

controlo interno.

- Importância dada ao controlo interno através de toda a entidade para o funcionamento com sucesso do negócio.
- Desenvolvimentos significativos do negócio que afectem a entidade, incluindo alterações na tecnologia de informação e processos negociais, alterações na principal gerência, e aquisições, fusões e desinvestimentos.
- Significativos desenvolvimentos do sector tais como alterações em regulamentos sectoriais e novos requisitos de relato.
- Alterações significativas na estrutura conceptual de relato financeiro, tais como alterações nas normas contabilísticas.
- Outros desenvolvimentos relevantes significativos, tais como alterações no ambiente legal que afecta a entidade.

Natureza, Tempestividade e Extensão dos Recursos

- A selecção da equipa de trabalho (incluindo, quando necessário, o verificador do controlo de qualidade do trabalho) e a atribuição do trabalho de auditoria aos membros da equipa, incluindo a atribuição de membros da equipa apropriadamente experientes em áreas em que possa haver maiores riscos de distorção material.
- O orçamento do trabalho, incluindo considerar a quantidade apropriada de tempo para pôr de parte para áreas em que possa haver maiores riscos de distorção material.

ISA 315 - Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material

Norma Internacional de Auditoria 315

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1-5
Procedimentos de Avaliação do Risco e Fontes de Informação Acerca da Entidade e do seu Ambiente, incluindo o Seu Controlo Interno	6-19
Compreensão da Entidade e do seu Ambiente, incluindo o Seu Controlo Interno	20-99
Avaliar os Riscos de Distorção Material	100-119
Comunicar com os Encarregados da Governação e da Gerência	120-121
Documentação	122-123
Data de Eficácia	124
Apêndice 1: Compreender a Entidade e o Seu Ambiente	
Apêndice 2: Componentes do Controlo Interno	
Apêndice 3: Condições e Acontecimentos que podem Indicar Riscos de Distorções Materiais	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos Distorção Material” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação para obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno e avaliar os riscos de distorção material em uma auditoria de demonstração financeira. A importância da avaliação de risco pelo auditor como base para procedimentos de auditoria adicionais é discutida na explicação de risco de auditoria na ISA 200, “Objectivo e Princípios Gerais que Governam uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”.
2. **O auditor deve obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção das demonstrações financeiras quer devido a fraude ou a erro e suficiente para conceber e executar outros procedimentos de auditoria.** A ISA 500, “Prova de Auditoria” exige que o auditor use asserções com detalhe suficiente para ter uma base para a avaliação de riscos de distorção material e para conceber e executar outros procedimentos de auditoria. Esta ISA exige que o auditor faça avaliações de risco aos níveis de demonstração financeira e de asserção com base numa compreensão apropriada da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. A ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” discute a responsabilidade do auditor para determinar as respostas globais e para conceber e executar outros procedimentos de auditoria cuja natureza, tempestividade e extensão são sensíveis às avaliações de risco. Os requisitos e orientação desta ISA devem ser aplicados em conjunto com os requisitos e orientação proporcionados em outras ISAs. Em particular, é discutida na ISA 240, “A Responsabilidade do Auditor para Considerar Fraude na auditoria de Demonstrações Financeiras” orientação adicional em relação com a responsabilidade do auditor para avaliar os riscos de distorção material devido a fraude
3. O que se segue é uma visão geral dos requisitos desta norma:
 - *Os procedimentos de avaliação do risco e das fontes de informação acerca da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.* Esta secção explica os procedimentos de auditoria que ao auditor é exigido que execute para obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno (procedimentos de avaliação do risco). Também exige debate entre a equipa de trabalho acerca da susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material.
 - *Compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.* Esta secção exige que o auditor compreenda aspectos específicos da entidade e do seu ambiente, e de componentes do seu controlo interno, afim de identificar e avaliar os riscos de distorções materiais, afim de identificar e avaliar os riscos de distorção material.
 - *Avaliar os riscos de distorção material.* Esta secção exige que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção. O auditor:
 - o Identifica riscos ao considerar a entidade e o seu ambiente, incluindo controlos relevantes, e ao considerar as classes de transacções, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
 - o Relaciona os riscos identificados com o que possa estar errado ao nível de asserção; e
 - o Considera o significado e probabilidade dos riscos.
 - o Esta secção também exige que o auditor determine se quaisquer dos riscos avaliados são riscos significativos que exijam considerações especiais de auditoria ou riscos relativamente aos quais só procedimentos substantivos não proporcionam prova de

Manual do Revisor Oficial de Contas

auditoria apropriada suficiente. Ao auditor é exigido que avalie a concepção dos controlos da entidade, incluindo actividades de controlo relevantes, sobre tais riscos e determine se eles têm sido implementados.

- *Comunicar com os que estão encarregados da governação e gestão.* Esta secção trata de questões relacionadas com o controlo interno que o auditor comunica aos encarregados da governação e gestão.
 - *Documentação.* Esta secção estabelece os respectivos requisitos de documentação.
4. Obter e compreender a entidade e o seu ambiente é um aspecto essencial de execução de uma auditoria de acordo com as ISAs. Em particular, essa compreensão estabelece uma moldura de referência adentro da qual o auditor planeia a auditoria e exerce juízo profissional acerca da avaliação de riscos de distorção material das demonstrações financeiras e da resposta a esses riscos ao longo da auditoria, por exemplo, quando:
- Estabelecer a materialidade e avaliar se o juízo acerca da materialidade permanece apropriado enquanto progride a auditoria;
 - Considerar a adequação da selecção e aplicação de políticas contabilísticas e a adequação de divulgações de demonstrações financeiras;
 - Identificar áreas em que possam ser necessárias especiais considerações de auditoria, por exemplo, transacções de partes relacionadas, a adequação do uso por parte da gerência do pressuposto da empresa em continuidade, ou o considerar a finalidade comercial das transacções;
 - Desenvolver expectativas para uso aquando da execução de procedimentos analíticos;
 - Conceber e executar outros procedimentos de auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo; e
 - Avaliar a suficiência e adequação d prova de auditoria obtida, tal como a adequação de pressupostos e das declarações por escrito e orais da gerência.
5. O auditor usa juízo profissional para determinar a extensão da exigida compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. A consideração primordial do auditor é a de se a compreensão que foi obtida é suficiente para avaliar os riscos de distorções erróneas nas demonstrações financeiras e designar e executar outros procedimentos de auditoria. A profundidade da compreensão total que seja exigida pelo auditor ao executar a auditoria é menor do que a possuída pela gestão ao gerir a entidade.

Procedimentos de Avaliação do Risco e de Fontes de Informação Acerca da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o Seu Controlo Interno

6. Obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, é um processo contínuo e dinâmico de colher, actualizar e analisar informação por intermédio da auditoria. Como descrito na ISA 500, os procedimentos de auditoria para obter compreensão são referidos como “procedimentos de avaliação do risco” porque alguma da informação obtida ao executar tais procedimentos pode ser usada pelo auditor como prova de auditoria para suportar avaliações dos riscos de distorção material. Adicionalmente, ao executar procedimentos de avaliação do risco, o auditor pode obter prova de auditoria acerca de classes de transacções, saldos de contas, ou divulgações e asserções relacionadas e acerca da eficácia operacional de controlos, mesmo que tais procedimentos de auditoria não tenham sido especificamente planeados como procedimentos substantivos ou como testes de controlos. O auditor pode também escolher a execução de procedimentos substantivos ou testes de controlos concorrentemente com procedimentos de avaliação de risco dado que fazer assim é

eficiente.

Procedimentos de Avaliação de Risco

7. **O auditor deve executar os seguintes procedimentos de avaliação de risco para obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno;**

- (a) **Indagações à gerência e a outros dentro da entidade;**
- (b) **Procedimentos analíticos; e**
- (c) **Observação e inspecção.**

Ao auditor não é exigido executar todos os procedimentos de avaliação de risco descritos acima para cada aspecto de compreensão descrito no parágrafo 20. Contudo, todos os procedimentos de avaliação de risco são executados pelo auditor no decurso de obtenção da compreensão exigida.

8. Adicionalmente, o auditor executa outros procedimentos de auditoria em que a informação obtida pode ser de ajuda ao identificar riscos de distorção material. Por exemplo, o auditor pode considerar fazer indagações do consultor jurídico externo da entidade ou de peritos de valorização que a entidade tenha usado. Rever informação obtida de fontes externas tais como relatórios de analistas, bancos, ou agências de “rating”; jornais de comércio e económicos; ou publicações regulamentares ou financeiras podem também ser úteis na obtenção de informação acerca da entidade.
9. Se bem que muita da informação que o auditor obtenha por inquéritos possa ser obtida da gestão e dos responsáveis do relato financeiro, pesquisas de outros dentro da entidade, tais como pessoal de produção e de auditoria interna e de outros empregados com diferentes níveis de autoridade, podem ser úteis em proporcionar ao auditor uma perspectiva diferente na identificação de riscos de distorção material. Ao determinar outros dentro da entidade a quem possam ser dirigidas indagações, e a extensão dessas indagações, o auditor considera que informação pode ser obtida para ajudar o auditor a identificar riscos de distorção material. Por exemplo:
- Indagações dirigidas aos encarregados da governação pode ajudar o auditor na compreensão do ambiente em que as demonstrações financeiras são preparadas.
 - Indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna pode relacionar-se com as suas actividades respeitantes à concepção e eficácia do controlo interno da entidade e se a gestão satisfatoriamente deu resposta a quaisquer recomendações das suas actividades.
 - Indagações de empregados envolvidos no iniciar, processar ou registar transacções complexas ou não usuais que possam ajudar o auditor no avaliar da adequação da selecção e aplicação de certas políticas contabilísticas.
 - Indagações dirigidas a consultores jurídicos internos que se possam relacionar com assuntos tais como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento de fraudes ou suspeição de fraudes que afectem a entidade, garantias, obrigações pós vendas, acordos (tais como empreendimentos conjuntos) com parceiros comerciais e o significado de condições de contratos.
 - Indagações dirigidas a pessoal de comercialização ou de vendas que possam relacionar-se com alterações nas estratégias comerciais da entidade, tendências de vendas, ou acordos contratuais com os seus clientes.
10. Procedimentos analíticos podem ser úteis na identificação da existência de transacções ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

eventos não usuais, e de quantias, rácios, e tendências que possam indicar matérias que tenham implicações nas demonstrações financeiras e na auditoria. Ao executar procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco, o auditor desenvolve expectativas acerca de relacionamentos plausíveis que razoavelmente se espere que existam. Quando a comparação destas expectativas com quantias relacionadas ou com rácios desenvolvidos de quantias registadas produza relacionamentos não usuais ou não esperados, o auditor considera esses resultados ao identificar riscos de distorção material. Porém, quando tais procedimentos analíticos usem dados agregados a um alto nível (que é muitas vezes a situação), os resultados desses procedimentos analíticos proporcionam somente uma ampla indicação inicial acerca de que possa existir uma distorção material. Concordantemente, o auditor considera os resultados de tais procedimentos analíticos juntamente com outra informação colhida ao identificar os riscos de distorção material. Ver ISA 520, “Procedimentos Analíticos” para orientação adicional no uso de procedimentos analíticos.

11. A observação e a inspecção podem suportar indagações da gerência e de outros e também proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente. Tais procedimentos de auditoria incluem geralmente o seguinte:
 - Observação das actividades e operações da entidade.
 - Inspecção de documentos (tais como planos de negócios e estratégias), registos e manuais de controlo interno.
 - Leitura de relatórios preparados pela gerência (tais como relatórios de gestão trimestrais e demonstrações financeiras intercalares) e pelos encarregados da governação (tais como actas das reuniões do conselho de direcção).
 - Visitas aos locais da entidade e instalações de fábricas
 - Despiste de transacções por intermédio do sistema de informação relevante ao relato financeiro (“walk-throughs”).
12. **Quando o auditor pretender usar informação acerca da entidade e do seu ambiente obtida em períodos anteriores, o auditor deve determinar se as alterações que tenham ocorrido podem ou não afectar a relevância de tal informação na auditoria corrente.** Para trabalhos que continuem, a experiência prévia do auditor com a entidade contribui para a compreensão da entidade. Por exemplo, os procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores proporcionam geralmente prova de auditoria acerca da estrutura organizacional, negócio e controlos da entidade, assim como informação acerca de distorções passadas e se ou não foram corrigidas oportunamente, o que ajuda o auditor na avaliação dos riscos de distorção material na auditoria corrente. Porém, tal informação pode ter sido tornada irrelevante por alterações na entidade ou no seu ambiente. O auditor faz indagações e executa outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como “walk-throughs” de sistemas, para determinar se ocorreram alterações que possam afectar a relevância de tal informação.
13. Quando for relevante para a auditoria, o auditor também considera outra informação tal como a obtida do processo de continuação ou aceitação do cliente do auditor ou, quando aplicável, a experiência ganha noutros trabalhos executados para a entidade, por exemplo, trabalhos para rever a informação financeira intercalar.

Discussão dentro da Equipa de Trabalho

14. **Os membros da equipa de trabalho devem discutir a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais.**
15. O objectivo desta discussão é que os membros da equipa de trabalho consigam uma melhor

Manual do Revisor Oficial de Contas

compreensão do potencial de distorções materiais das demonstrações financeiras que resultem de fraudes ou erros nas áreas específicas a eles atribuídas, e compreender como os resultados dos procedimentos de auditoria que executam podem afectar outros aspectos da auditoria incluindo as decisões acerca da natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

16. As discussões proporcionam uma oportunidade para os mais experientes dos membros da equipa, incluindo o sócio responsável pelo trabalho, partilhar os seus pontos de vista com fundamento no seu conhecimento da entidade, e para os membros da equipa trocar informação acerca dos riscos⁽⁴³⁾ a que a entidade está sujeita e acerca de como e onde as demonstrações financeiras possam ser susceptíveis a distorções materiais. Como exigido pela ISA 240, é dada ênfase particular à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade serem sujeitas a distorções materiais devido a fraudes. A discussão também se dirige à aplicação da estrutura de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade.
17. É usado juízo profissional para determinar que membros da equipa de trabalho são incluídos na discussão, como e quando isso ocorre e a extensão da discussão. Os principais membros da equipa de trabalho estão geralmente envolvidos na discussão; porém, não é necessário que todos os membros da equipa de trabalho tenham um conhecimento abrangente de todos os aspectos da auditoria. A extensão da discussão é influenciada pelos papéis, experiência e necessidades de informação dos membros da equipa de trabalho. Numa auditoria em locais múltiplos, por exemplo, pode haver discussões múltiplas que envolvam os principais membros da equipa de trabalho em cada local significativo. Um outro factor a considerar ao planear as discussões é se incluir peritos atribuídos ao grupo de trabalho. Por exemplo, o auditor pode determinar que o incluir um profissional que possua tecnologia de informação especializada (TI)⁽⁴⁴⁾ ou outras perícias é necessário no grupo de trabalho e por isso inclui esse indivíduo na discussão.
18. Como exigido pelo ISA 200, o auditor planeia e executa a auditoria com uma atitude de cepticismo profissional. A discussão entre os membros da equipa de trabalho enfatiza a necessidade de manter cepticismo profissional durante todo o trabalho, estar alerta por informação ou outras condições que indiquem que uma informação material errónea devida a fraude ou erro possa ter ocorrido., e ser rigoroso no seguimento de tais indicações.
19. Dependendo das circunstâncias da auditoria, pode haver outras discussões a fim de facilitar a troca contínua de informação entre os membros da equipa de trabalho com respeito à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais. A finalidade é a de os membros da equipa de trabalho comunicarem e partilharem a informação obtida através da auditoria que possa afectar a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude ou erro ou os procedimentos de auditoria executados para tratar os riscos

Compreender a Entidade e o Seu Ambiente, Incluindo o Seu Controlo Interno

20. A compreensão da entidade e do seu ambiente pelo auditor consiste de uma compreensão dos aspectos seguintes:
 - (a) Factores sectoriais, reguladores e outros factores externos, incluindo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
 - (b) Natureza da entidade, incluindo a selecção e aplicação de políticas contabilísticas da entidade.
 - (c) Objectivos e estratégias e os riscos de negócio relacionados que possam resultar numa distorção material das demonstrações financeiras.
 - (d) Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade.

(e) Controlo interno.

O apêndice 1 contém exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao obter compreensão da entidade e do seu ambiente relacionado com as categorias (a) a (d) acima. O apêndice 2 contém uma explicação detalhada de componentes de controlo interno.

21. A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco executados dependem das circunstâncias do trabalho tais como a dimensão e complexidade da entidade e da experiência do auditor com isso. Em adição, identificar as alterações significativas em qualquer dos aspectos acima indicados da entidade de períodos anteriores é particularmente importante para adquirir compreensão suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção material.

Factores Sectoriais, Reguladores e Outros Factores Externos, Incluindo a Estrutura de Relato Financeiro Aplicável

22. **O auditor deve obter compreensão de factores sectoriais, reguladores e outros factores externos incluindo a estrutura de relato financeiro aplicável.** Estes factores incluem condições do sector tais como o ambiente competitivo, relações de fornecedor e cliente e desenvolvimentos tecnológicos; o ambiente regulador engloba, entre outras questões, a estrutura de relato financeiro aplicável, o ambiente político e legal e requisitos ambientais que afectam o sector e a entidade; e outros factores externos tais como condições económicas gerais. Ver ISA 250, “Consideração sobre Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” para requisitos adicionais relacionados com a estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade e ao sector.
23. O sector em que a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção material proveniente da natureza do negócio ou do grau de regulamentação. Por exemplo, os contratos de longo prazo podem envolver estimativas significativas de réditos e custos que dêem origem a distorção material. Em tais casos, o auditor considera se a equipa de trabalho inclui membros com conhecimento suficiente e relevante e experiência.
24. Os requisitos legislativos e regulamentadores determinam muitas vezes a estrutura de relato financeiro aplicável a ser usada pela gerência ao preparar as demonstrações financeiras da entidade. Na maior parte dos casos, a estrutura de relato financeiro aplicável será a da jurisdição em que a entidade está registada ou opera e o auditor está localizado, e o auditor e a entidade terão compreensão comum dessa estrutura. Em alguns casos pode não haver estrutura de relato financeiro local, caso em que a escolha da entidade será regida pela prática local, sector local, ou necessidades dos utentes ou outros factores. Por exemplo, os concorrentes da entidade podem aplicar as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e a entidade pode determinar que as IFRS são também apropriadas para os seus requisitos de relato financeiro. O auditor considera se os regulamentos locais especificam certos requisitos de relato financeiro para o sector em que a entidade opera, pois as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas no contexto da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável se a gerência deixar de preparar as demonstrações financeiras de acordo com tais regulamentos.

Natureza da Entidade

25. **O auditor deve obter compreensão da natureza da entidade.** A natureza de uma entidade refere-se às operações da entidade, à sua propriedade e governação, aos tipos de investimento que está a fazer e que planeia fazer, à forma como a entidade está estruturada e como é financiada. A compreensão da natureza de uma entidade habilita o auditor a compreender as classes de transacções, saldos de contas e divulgações que se espera nas demonstrações financeiras.

26. A entidade pode ter uma estrutura complexa com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localizações. Adicionalmente às dificuldades de consolidação em tais casos, outras questões com estruturas complexas que possam dar origem a riscos de distorção material incluem: a imputação de goodwill a segmentos de negócio e a sua imparidade; se os investimentos são empreendimentos conjuntos, subsidiárias ou investimentos contabilizados pelo uso do método da equivalência patrimonial; e se entidades com finalidades especiais são apropriadamente contabilizadas.
27. A compreensão da propriedade e das relações entre proprietários e outras pessoas e entidades é também importante ao determinar se transacções de partes relacionadas foram identificadas e contabilizadas apropriadamente. A ISA 550, “Partes Relacionadas” proporciona orientação adicional sobre considerações do auditor relevantes às partes relacionadas.
28. **O auditor deve obter compreensão da selecção e aplicação de políticas contabilísticas da entidade e considerar se são apropriadas para o seu negócio e consistentes com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e políticas contabilísticas usadas no sector relevante.** A compreensão engloba os métodos que a entidade usa para ter em conta transacções significativas e não usuais; o efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes para as quais haja uma falta de orientação autorizada ou consenso; e alterações nas políticas contabilísticas da entidade. O auditor também identifica as normas e regulamentos de relato financeiro que sejam novos para a entidade e considera quando e como a entidade adoptará tais requisitos. Quando a entidade tenha alterado a sua selecção ou método de aplicar uma política contabilística significativa, o auditor considera as razões para a alteração e se é apropriado e consistente com os requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
29. A apresentação de demonstrações financeiras em conformidade com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável inclui divulgação adequada de questões materiais. Estas questões relacionam-se com a forma, arranjo e conteúdo das demonstrações financeiras e das suas notas anexas, incluindo, por exemplo, a terminologia usada, a quantidade de pormenores dados, a classificação de itens nas demonstrações e a base de quantias avançadas. O auditor considera se a entidade divulgou uma questão particular apropriadamente à luz das circunstâncias e factos de que o auditor esteja consciente na altura.

Objectivos e Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados

30. **O auditor deve obter compreensão dos objectivos e estratégias da entidade e dos riscos de negócio relacionados que possam resultar em distorção material das demonstrações financeiras.** A entidade conduz os seus negócios no contexto do sector, de regulamentos e de outros factores internos e externos. Para responder a estes factores, a gerência da entidade ou os encarregados da governação definem objectivos, que são os planos globais para a entidade. As estratégias são as abordagens operacionais pelas quais a gerência pretende atingir os seus objectivos. Os riscos de negócio resultam de condições, eventos, circunstâncias, acções ou inacções significativos que adversamente podem afectar a capacidade da empresa de atingir os seus objectivos e executar as suas estratégias, ou por intermédio do estabelecimento de objectivos e estratégias inapropriados. Precisamente como as alterações do ambiente externo, a conduta do negócio da entidade é também dinâmica e as estratégias e objectivos da entidade alteram-se no decorrer do tempo.
31. O risco do negócio é mais vasto do que o risco de distorção material nas demonstrações financeiras, se bem que inclua o último. O risco de negócio pode particularmente surgir de alterações ou de complexidade, se bem que a falha de reconhecer a necessidade pode também dar origem a risco. A alteração pode surgir, por exemplo, do desenvolvimento de novos produtos que podem fracassar; de um mercado inadequado, mesmo se desenvolvido com sucesso; ou de

Manual do Revisor Oficial de Contas

defeitos que podem resultar em passivos e riscos de reputação. A compreensão de riscos de negócio aumenta a probabilidade de identificar riscos de distorção material. Porém, o auditor não tem responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio.

32. A maior parte de riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito nas demonstrações financeiras. Porém, nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorção material. Um risco de negócio pode ter uma imediata consequência para o risco de distorção para classes de transações, saldos de contas e divulgações ao nível da asserção ou das demonstrações financeiras como um todo. Por exemplo, o risco de negócio proveniente de uma redução de clientes devido a consolidação sectorial pode aumentar o risco de distorção associada com a valorização de dívidas a receber. Porém, o mesmo risco, particularmente em combinação com uma economia que se contrai, pode também ter consequências de longo prazo que o auditor considera quando avalia a adequação do pressuposto da empresa em continuidade. A consideração do auditor de se um risco de negócio pode resultar em distorção material é, por isso, feita à luz das circunstâncias da entidade. São dados no Apêndice 3 exemplos de condições e eventos que podem indicar riscos de distorção material.
33. Geralmente a gerência identifica os riscos e desenvolve abordagens para os tratar. Tal processo de avaliação de risco faz parte do controlo interno e é discutido nos parágrafos 76-79.
34. As entidades mais pequenas não estabelecem muitas vezes os seus objectivos e estratégias, ou gerem os riscos de negócio relacionados por intermédio de planos ou processos. Em muitos casos não haverá documentação de tais questões. Em tais entidades, a compreensão do auditor é geralmente obtida por intermédio de indagações da gerência e observação de como a entidade responde a tais questões.

Mensuração e Revisão do Desempenho Financeiro da Entidade

35. **O auditor deve obter compreensão da mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade.** As medidas do desempenho e a sua revisão indicam ao auditor aspectos do desempenho da entidade que a gerência e outros consideram ser de importância. As medidas de desempenho, quer sejam internas ou externas, criam pressões sobre a entidade que, em troca, podem motivar a gerência a tomar acções para melhorar o desempenho do negócio ou a distorcer as demonstrações financeiras. Obter compreensão das medidas de desempenho da entidade ajuda o auditor a considerar se tais pressões resultam em acções da gerência que possam ter aumentado os riscos de distorção material.
36. A mensuração e revisão da gerência do desempenho financeiro da entidade deve ser distinguida da monitorização dos controlos (discutidos como um componente de controlo interno nos parágrafos 96-99), se bem que as suas finalidades possam sobrepor-se. A monitorização de controlos, porém, está especificamente ligada com a operação eficaz de controlo interno por intermédio de considerações de informação acerca do controlo. A mensuração e revisão do desempenho é dirigida a se o desempenho do negócio está a ir de encontro aos objectivos estabelecidos pela gerência (ou por terceiras partes), mas em alguns casos os indicadores de desempenho também proporcionam informação que habilita a gerência a identificar deficiências no controlo interno.
37. A informação gerada internamente usada pela gerência para esta finalidade pode incluir os principais indicadores de desempenho (financeiros e não financeiros), orçamentos, análise das variações, informação por segmentos e por divisões, relatórios do nível de desempenho ou outros e comparações de desempenho de uma entidade com a de concorrentes. As partes externas podem também mensurar e rever o desempenho financeiro da entidade. Por exemplo, a informação externa tal como relatórios de analistas e relatórios de agências de notação (rating) podem proporcionar informação útil à compreensão pelo auditor da entidade e do seu ambiente. Tais relatórios são muitas vezes obtidos da entidade que está a ser auditada.

38. As mensurações internas podem salientar resultados não esperados ou tendências que exigem indagações de outros pela gerência afim de determinar a sua causa e tomar acção correctiva (incluindo, em alguns casos, a detecção e correcção de distorções tempestivamente). As medidas de desempenho podem também indicar ao auditor um risco de distorção de informação relacionada com demonstrações financeiras. Por exemplo, as medidas de desempenho podem indicar que a entidade mostra um rápido crescimento de rendibilidade não usual quando comparado com a de outras entidades no mesmo sector. Tal informação, particularmente se combinada com outros factores tais como bónus com base em desempenho ou incentivos de remunerações, podem indicar o risco potencial de desvio da gerência na preparação das demonstrações financeiras.
39. Muita da informação usada na mensuração do desempenho pode ser produzida pelo sistema de informação da entidade. Se a gerência assumir que os dados usados para rever o desempenho da entidade são rigorosos sem ter uma base para essa presunção, podem existir erros na informação, conduzindo potencialmente a conclusões incorrectas acerca do desempenho. Quando o auditor pretender fazer uso das mensurações de desempenho com a finalidade da auditoria (por exemplo, para procedimentos analíticos), o auditor considera se a informação relacionada com a revisão da gestão do desempenho da entidade proporciona uma base fiável e é suficientemente precisa para tal finalidade. Se ao fazer uso das mensurações de desempenho, o auditor considerar se são suficientemente precisas para detectar distorções materiais.
40. As entidades mais pequenas não têm geralmente processos formais de mensurar e rever o desempenho financeiro da entidade. Contudo, a gerência conta muitas vezes com importantes indicadores que o conhecimento e experiência do negócio sugerem serem bases fiáveis para avaliar o desempenho financeiro e tomar acções apropriadas.

Controlo Interno

41. **O auditor deve obter compreensão do controlo interno relevante para a auditoria.** O auditor usa a compreensão do controlo interno para identificar os tipos de distorções potenciais, considera os factores que afectam os riscos de distorção material e a concepção da natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria. O controlo interno relevante é discutido nos parágrafos 47-53 adiante. Além disso, a profundidade da compreensão é discutida nos parágrafos 54-56 adiante.
42. O controlo interno é o processo concebido e tornado eficaz pelos encarregados pela governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos da entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência operacional e conformidade com leis aplicáveis e regulamentos. Em consequência o controlo interno é concebido e implementado para tratar riscos de negócio identificados que ameacem a consecução de quaisquer destes objectivos.
43. O controlo interno, como discutido nesta ISA, consiste dos componentes seguintes:
- (a) O ambiente de controlo.
 - (b) O processo de avaliação de risco da entidade.
 - (c) O sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevantes ao relato financeiro e comunicação.
 - (d) Actividades de controlo.
 - (e) Monitorização de controlos.

O apêndice 2 contém uma discussão detalhada dos componentes de controlo interno.

44. A divisão do controlo interno nos cinco componentes proporciona uma estrutura útil para auditores considerarem como diferentes aspectos do controlo interno de uma entidade podem afectar a auditoria. A divisão não reflecte necessariamente como uma entidade considera e implementa o controlo interno. Também a primordial consideração do auditor é se, e como, um controlo específico evita, ou detecta e corrige, distorções materiais em classes de transacções, saldos de contas, ou divulgações, e as suas asserções relacionadas, e não a sua classificação ou estruturas conceptuais diferentes para descrever os vários aspectos de controlo interno e o seu efeito na auditoria em vez dos usados nesta ISA, desde que sejam tratados todos os componentes descritos nesta ISA.
45. A maneira como o controlo interno é concebido e implementado varia com a complexidade e dimensão de uma entidade. Especificamente, as entidades mais pequenas podem usar menos meios formais e processos e procedimentos mais simples para atingir os seus objectivos. Por exemplo, as entidades mais pequenas com envolvimento activo da gerência no processo de relato financeiro podem não ter descrições extensivas de procedimentos contabilísticos ou de políticas escritas pormenorizadas. Para algumas entidades, em particular entidades muito pequenas, o gerente-dono⁽⁴⁵⁾ pode executar funções que numa entidade maior seriam vistas como pertencendo a alguns dos componentes de controlo interno. Por isso, os componentes de controlo interno podem não estar claramente distinguidos dentro de entidades mais pequenas, mas as suas finalidades subjacentes são igualmente válidas.
46. Para as finalidades desta ISA, o termo “controlo interno” engloba todos os cinco componentes de controlo interno indicados acima. Adicionalmente o termo “controles” refere-se a um ou mais dos componentes, ou a qualquer deles.

Controlos Relevantes à Auditoria

47. Há uma relação directa entre os objectivos de uma entidade e os controles que ela implementa para proporcionar segurança razoável acerca da sua consecução. Os objectivos da entidade, e por isso os controles, relacionam-se com o relato financeiro, operações e conformidade; porém, nem todos estes objectivos e controles são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor.
48. Geralmente, os controles que são relevantes a uma auditoria relacionam-se com o objectivo da entidade de preparar demonstrações financeiras para finalidades externas que dêem uma imagem verdadeira e apropriada (ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e a gestão de risco que possa dar origem a uma distorção material nessas demonstrações financeiras. É uma matéria de juízo profissional do auditor, sujeita aos requisitos desta ISA, se um controlo, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para as considerações do auditor na avaliação dos riscos de distorção material e ao conceber e executar outros procedimentos em resposta a riscos avaliados. Ao exercer esse juízo, o auditor considera as circunstâncias, os componentes e factores aplicáveis tais como os seguintes:
- O juízo do auditor acerca da materialidade.
 - A dimensão da entidade.
 - A natureza do negócio da entidade, incluindo a sua organização e características de propriedade.
 - A diversidade e complexidade das operações da entidade.
 - Requisitos aplicáveis legais e reguladores.
 - A natureza e complexidade dos sistemas que façam parte do controlo interno da entidade,

Manual do Revisor Oficial de Contas

incluindo o uso de organizações de serviços.

49. Os controlos sobre a integralidade e rigor da informação produzida pela entidade podem também ser relevantes para a auditoria se o auditor pretender fazer uso da informação ao conceber e executar procedimentos adicionais. A experiência prévia do auditor com a entidade e informação obtida na compreensão da entidade e do seu ambiente e no decorrer da auditoria ajuda o auditor a identificar os controlos relevantes para a auditoria. Além disso, se bem que o controlo interno se aplique a toda a entidade ou a qualquer das suas unidades operacionais ou processos de negócio, a compreensão do controlo interno relacionado com cada uma das unidades operacionais e os processos de negócio podem não ser relevantes para a auditoria.
50. Os controlos relacionados com operações e objectivos de conformidade podem, porém, ser relevantes para uma auditoria se eles se relacionarem com os dados que o auditor avalia ou usa na aplicação de procedimentos de auditoria. Por exemplo, os controlos que se relacionam com dados não financeiros que o auditor usa em procedimentos analíticos, tais como estatísticas de produção, ou controlos relacionados com a detecção da não conformidade com leis e regulamentos que possam ter um efeito material e directo nas demonstrações financeiras, tais como controlos sobre conformidade com leis e regulamentos de impostos sobre o rendimento usados para determinar a provisão para impostos sobre o rendimento, podem ser relevantes para a auditoria.
51. Uma entidade tem geralmente controlos relacionados com objectivos que não são relevantes para uma auditoria e por isso não necessitam ser considerados. Por exemplo, uma entidade pode confiar num sistema sofisticado de controlos automáticos para proporcionar operações eficientes e eficazes (tal como um sistema de controlos automáticos de uma linha aérea comercial para manter programas de voo), mas estes controlos geralmente não seriam relevantes para a auditoria.
52. O controlo interno para além de salvaguarda de activos contra aquisição, uso, ou alienação não autorizadas pode incluir controlos relacionados com o relato financeiro e objectivos operacionais. Ao obter compreensão de cada um dos componentes de controlo interno, a consideração do auditor da salvaguarda de activos está geralmente limitada àqueles relevantes com a fiabilidade do relato financeiro. Por exemplo, o uso de controlos de acesso, tais como palavras passe, que limitam o acesso aos dados e programas que processam desembolsos de caixa pode ser relevante para uma auditoria de demonstrações financeiras. Ao contrário, controlos para prevenir o uso excessivo de materiais na produção não são geralmente relevantes a uma auditoria de demonstrações financeiras.
53. Os controlos relevantes para a auditoria podem existir em qualquer dos componentes de controlo interno e uma discussão adicional de controlos relevantes à auditoria é incluída adiante sob o título de cada um dos componentes de controlo interno. Adicionalmente, os parágrafos 113 e 115 discutem determinados riscos para os quais se exige ao auditor que avalie a concepção dos controlos da entidade sobre tais riscos e determine se eles foram implementados.

Profundidade de Compreensão do Controlo Interno

54. Obter a compreensão do controlo interno envolve avaliar a concepção de um controlo e determinar se foi implementado. O avaliar da concepção de um controlo envolve considerar se o controlo, individualmente ou em combinação com outros controlos, é capaz de eficazmente evitar, ou detectar e corrigir, distorções materiais. Mais explicação está contida adiante na discussão de cada componente de controlo interno. A implementação de um controlo significa que o controlo existe e que a entidade está a usá-lo. O auditor considera a concepção de um controlo ao determinar se considera a sua implementação ou não. Um controlo inapropriadamente concebido pode representar uma fraqueza material⁽⁴⁶⁾ no controlo interno da entidade e o auditor considera se comunica isto aos encarregados da governação e à

Manual do Revisor Oficial de Contas

gerência conforme exigido pelo parágrafo 120.

55. Os procedimentos de avaliação de risco para obter prova de auditoria acerca da concepção e implementação de controlos relevantes pode incluir indagações ao pessoal da entidade, observação da aplicação de controlos específicos, inspecção de documentos e relatórios e rastro de transacções através do sistema de informação relevante ao relato financeiro. Apenas indagar não é suficiente para avaliar a concepção de um controlo relevante para uma auditoria e para determinar se ele foi ou não implementado.
56. Obter a compreensão dos controlos de uma entidade não é suficiente para servir como teste da eficácia operacional de controlos, a menos que haja algum automatismo que proporcione a aplicação consistente da operação do controlo (são descritos em adição adiante os elementos manuais e automáticos de controlo interno relevantes à auditoria). Por exemplo, obter prova de auditoria acerca da implementação de um controlo manualmente operado num ponto do tempo não proporciona prova de auditoria acerca da eficácia operacional do controlo noutros momentos durante o período sob auditoria. Porém, o TI faz com que uma entidade processe grandes volumes de dados consistentemente e faz com que a capacidade da entidade monitorizar a execução de actividades de controlo interno e conseguir segregação eficaz de deveres pela implementação de controlos de segurança em aplicações, bases de dados e sistemas operacionais. Por isso, por força da consistência inerente do processamento do TI, processar e executar procedimentos de auditoria para determinar se um controlo automático foi implementado pode servir como um teste da eficácia operacional desse controlo, dependendo da avaliação e do teste de controlos pelo auditor tais como os relacionados com alterações de programas. Os testes da eficácia operacional de controlos são de novo descritos na ISA 330.

Características de Elementos Manuais e Automatizados de Controlo Interno Relevantes para a Avaliação do Risco pelo Auditor

57. A maior parte de entidades faz uso de sistemas de TI para finalidades de relato financeiro e operacional. Contudo, mesmo quando a TI seja extensivamente usada, haverá elementos manuais aos sistemas. O balanceamento entre elementos manuais e automáticos varia. Em certos casos, particularmente mais pequenos, entidades menos complexas, os sistemas podem ser primordialmente manuais. Noutros casos, a extensão do automatismo pode variar com alguns sistemas substancialmente automatizados com poucos elementos manuais relacionados e outros, mesmo adentro da mesma entidade, predominantemente manuais. Em consequência, é provável que um sistema de controlo interno de uma entidade contenha elementos manuais e automatizados, cujas características são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor e para outros procedimentos de auditoria nelas baseados.
58. O uso de elementos manuais ou automatizados no controlo interno também afecta a maneira pela qual as transacções são iniciadas, registadas, processadas e relatadas.”(47) Os controlos num sistema manual podem incluir procedimentos tais como aprovações e revisões de actividades e reconciliações e acompanhamento de reconciliação de itens. Alternativamente, uma entidade pode usar procedimentos automáticos para iniciar, registar, processar e relatar transacções, caso em que os registos em formato electrónico substituem tais documentos em papel como ordens de compra, facturas, documentos de embarque e registos contabilísticos relacionados. Os controlos em sistemas de TI consistem de uma combinação de controlos automatizados (por exemplo, controlos inscritos em programas de computador) e manuais de controlo. Além disso, controlos manuais podem ser independentes de TI, podem usar informação produzida por TI, ou podem ser limitados à monitorização do funcionamento eficaz de TI e de controlos automáticos e a manusear excepções. Quando a TI é usado para iniciar, registar, processar ou relatar transacções ou outros dados financeiros para inclusão em demonstrações financeiras, os sistemas e programas podem incluir controlos relacionados com as correspondentes asserções de contas materiais ou podem ser críticas quanto ao funcionamento eficaz de controlos manuais que dependam de TI. Uma mistura de controlos

Manual do Revisor Oficial de Contas

manuais e automáticos de uma entidade varia com a natureza e complexidade do uso de TI pela mesma.

59. Geralmente, a TI proporciona benefícios potenciais de eficácia e eficiência para o controlo interno de uma entidade porque isso facilita uma entidade a:
- Consistentemente aplicar regras de negócio predefinidas e executar cálculos complexos ao processar grandes volumes de transacções ou dados;
 - Aumentar a tempestividade, disponibilidade e precisão de informação;
 - Facilitar a análise adicional de informação;
 - Aumentar a capacidade de monitorizar a execução das actividades da entidade e das suas políticas e procedimentos;
 - Reduzir o risco de que controlos serem ultrapassados; e
 - Aumentar a capacidade de atingir segregação eficaz de deveres ao implementar os controlos de segurança em aplicações, bases de dados e sistemas operacionais.
60. A TI também põe riscos específicos ao controlo interno de uma entidade, incluindo os seguintes:
- Confiar em programas ou sistemas que sejam processamento de dados de forma não rigorosa, processamento de dados não rigorosos, ou ambos.
 - Acesso não autorizado a dados que possam resultar em destruição de dados ou alterações indevidas de dados, incluindo o registo de transacções não autorizadas ou inexistentes, ou registo não rigoroso de transacções. Podem surgir iscos particulares sempre que múltiplos utentes acedam a bases de dados comuns.
 - A possibilidade do pessoal de TI obter privilégios de acesso para além dos necessários para executar os seus deveres atribuídos quebrando por isso a segregação de deveres.
 - Alterações não autorizadas a dados em ficheiros mestre.
 - Alterações não autorizadas a sistemas ou programas.
 - Fracasso a fazer as alterações necessárias a sistemas ou programas.
 - Intervenção manual inapropriada.
 - Perda potencial de dados ou incapacidade de aceder a dados como exigido.
61. Aspectos manuais de sistemas podem ser mais convenientes quando sejam necessários juízo e discrição tal como para as seguintes circunstâncias:
- Transacções grandes, não usuais ou não recorrentes.
 - Circunstâncias em que sejam difíceis de definir, antecipar ou predizer erros e dificuldades.
 - Em circunstâncias que se alterem que exijam uma resposta controlada fora do âmbito de um controlo automático existente.
 - Ao monitorizar a eficácia de controlos automáticos.
62. Os controlos manuais são executados por pessoas e, por isso, colocam-se riscos específicos ao controlo interno da entidade. Os controlos manuais podem ser menos fiáveis do que os controlos automáticos porque podem ser mais facilmente ultrapassados, ignorados ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

derrogados e estão mais predispostos a simples erros e equívocos. A consistência de aplicação de um elemento de controlo manual não pode por isso ser assumida. Os sistemas manuais podem ser menos convenientes pelo seguinte:

- Grande volume ou transacções recorrentes, ou em situações em que erros que podem ser antecipados ou previstos possam ser evitados ou detectados por parâmetros de controlo que são automatizados.
- As actividades de controlo em que as maneiras específicas de executar o controlo possam ser adequadamente concebidas e automatizadas.

63. A extensão e natureza dos riscos no controlo interno variam dependendo da natureza e características do sistema de informação da entidade. Por isso, ao compreender o controlo interno, o auditor considera se a entidade deu resposta adequadamente aos riscos provenientes do uso de TI ou de sistemas manuais ao estabelecer controlos eficazes.

Limitações de Controlo Interno

64. O controlo interno, não importando quão bem concebido e operado que seja, somente pode proporcionar a uma entidade segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de relato financeiro da entidade. A probabilidade de consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno. Estas incluem as realidades de que o juízo humano na tomada de decisões pode ser defeituoso e que as quebras no controlo interno podem ocorrer por força de falhas humanas, tais como simples erros ou equívocos. Por exemplo, se num sistema de informação de uma entidade o pessoal não compreender completamente como o sistema de entrada de encomendas processa as transacções de vendas, pode erroneamente conceber alterações ao sistema para processar vendas para uma nova linha de produtos. Por outro lado, tais alterações podem ser correctamente concebidas mas mal compreendidas por indivíduos que transpõem a concepção para código de programa. Os erros podem também ocorrer no uso da informação produzida por TI. Por exemplo, os controlos automáticos podem ser concebidos para registar transacções para além de uma quantia específica para revisão pela gestão, mas os indivíduos responsáveis para conduzir a gestão podem não compreender as finalidades de tais relatórios e, assim, podem falhar a revê-los ou a investigar itens não usuais.
65. Adicionalmente, os controlos podem ser evitados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou a derrogação inapropriada do controlo interno pela gerência. Por exemplo, a gerência pode celebrar acordos laterais com clientes que alteram os termos e condições dos contratos de venda normais da entidade, que pode resultar em indevido reconhecimento de crédito. Também, verificações de edição num programa de software que sejam concebidas para identificar e relatar transacções que excedam limites de crédito especificados podem ser ignorados ou colocados fora de serviço.
66. As entidades mais pequenas têm muitas vezes poucos empregados o que pode limitar a extensão até à qual é praticável a segregação de deveres. Porém, para áreas chave, mesmo numa entidade muito pequena, isso pode ser praticável implementar algum grau de segregação de deveres ou outra forma de controlos não sofisticados mas eficazes. O potencial para derrogar controlos pelo gerente-proprietário depende até certo ponto do ambiente de controlo e em particular, das atitudes do gerente-proprietário acerca da importância do controlo interno.

Ambiente de Controlo

67. **O auditor deve obter a compreensão do ambiente de controlo.** O ambiente de controlo inclui as funções de governação e de gerência e as atitudes, conhecimento e acções dos encarregados da governação e gerência ligadas ao controlo interno da entidade e da sua importância na entidade. O ambiente de controlo estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o fundamento para controlo interno

Manual do Revisor Oficial de Contas

eficaz, proporcionando disciplina e estrutura

68. A responsabilidade primordial para a detecção e prevenção de fraudes e erros permanece nos encarregados da governação e da gerência de uma entidade. Ao avaliar a concepção a concepção do ambiente de controlo e determinar se foi implementado, o auditor compreende como a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, criaram e mantiveram uma cultura de honestidade e comportamento ético, e estabeleceram controlos apropriados para evitar e detectar fraudes e erros adentro da entidade.
69. Ao avaliar a concepção do ambiente de controlo da entidade, o auditor considera os elementos seguintes e como foram incorporados nos processos da entidade:
- (a) Comunicação e imposição da integridade e de valores éticos – elementos essenciais que influenciam a eficácia da concepção, administração e monitorização de controlos.
 - (b) Compromisso de competência – consideração da gerência dos níveis de competência para tarefas particulares e como esses níveis se transpõem para capacidades e conhecimentos necessários.
 - (c) Participação pelos encarregados da governação – independência da gerência, a sua experiência e estatura, a extensão do seu envolvimento e escrutínio de actividades, a informação que recebem, o grau a que perguntas difíceis são levantadas e seguidas com a gerência e a sua interacção com auditores internos e externos.
 - (d) A filosofia e estilo operacional da gerência – abordagem da gerência ao tomar e gerir riscos de negócio, e atitudes e acções da gerência perante o relato financeiro, processamento da informação e funções contabilísticas e pessoal.
 - (e) Estrutura organizacional – a estrutura adentro da qual são planeadas, executadas, controladas e revistas as actividades da entidade para conseguir os seus objectivos.
 - (f) Atribuição de autoridade e responsabilidade – como são atribuídas a autoridade e responsabilidade por actividades operacionais e como estão estabelecidos relacionamentos de relato e hierarquias de autorização.
 - (g) Políticas e práticas de recursos humanos – recrutamento, orientação, treino, avaliação, aconselhamento, promoção, retribuição e acções que remediem situações.
70. Ao compreender os elementos de controlo ambiental, o auditor também considera se eles foram implementados. Geralmente, o auditor obtém prova relevante de auditoria por intermédio de uma combinação de indagações e outros procedimentos de avaliação de risco, por exemplo, corroborar indagações por intermédio de observação ou inspecção de documentos. Por exemplo, por intermédio de indagações à gerência e a empregados, o auditor pode obter compreensão de como a gerência comunica aos empregados os seus pontos de vista sobre práticas de negócio e comportamento ético. O auditor determina se os controlos têm sido implementados ao considerar, por exemplo, se a gerência estabeleceu um código formal de conduta e se actua de maneira que apoie o código ou admite violações de, ou autoriza excepções ao código.
71. A prova de auditoria quanto a elementos do ambiente de controlo pode não estar disponível em forma documental, em particular para mais pequenas entidades em que comunicação entre a gerência e outro pessoal pode ser informal, se bem que eficaz. Por exemplo, o compromisso de gestão com valores éticos e competência é muitas vezes implementado por meio de comportamento e atitude que ela demonstra ao gerir os negócios da entidade em vez de um código escrito de conduta. Consequentemente, as atitudes consciencialização e acções da gerência são de particular importância na concepção de um ambiente de controlo de uma entidade mais pequena. Adicionalmente, o papel dos encarregados da governação é muitas

Manual do Revisor Oficial de Contas

vezes empreendido pelo gerente-proprietário sempre que não haja outros proprietários.

72. As responsabilidades globais dos encarregados da governação são reconhecidas em códigos de prática e em outros regulamentos ou orientações produzidas em benefício dos encarregados da governação. É um papel, mas não somente o único, dos encarregados da governação contrabalançar pressões sobre a gerência em relação com o relato financeiro. Por exemplo, a base para a remuneração da gerência pode fazer pressão sobre a gerência proveniente das necessidades conflitantes de relato apropriado e os benefícios percebidos de melhorar resultados. Ao compreender a concepção do ambiente de controlo, o auditor considera assuntos tais como a independência dos directores e da sua capacidade de avaliar as acções de gestão. O auditor também considera se há um comité de auditoria que entenda as transacções de negócio da entidade e avalie se as demonstrações financeiras produzem uma imagem verdadeira e apropriada (ou apresentem apropriadamente, em todos os aspectos materiais) de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
73. A natureza do ambiente de controlo de uma entidade é tal que ela tem um efeito penetrante ao avaliar os riscos de distorção material. Por exemplo, os controlos do gerente-proprietário podem mitigar uma falta de segregação de deveres num pequeno negócio, ou um conselho de directores activo e independente pode influenciar a filosofia e estilo operacional da gerência superior em entidades maiores. A avaliação pelo auditor da concepção do ambiente de controlo da entidade inclui considerar se as forças nos elementos do ambiente de controlo proporcionam colectivamente um fundamento apropriado para os outros componentes de controlo interno e não são minados por fraquezas do ambiente de controlo. Por exemplo, as políticas de recursos humanos e práticas dirigidas para contratar pessoal financeiro competente, contabilístico e de TI podem não mitigar um forte preconceito da gerência de topo para exagerar ganhos. Alterações no ambiente de controlo podem afectar a relevância da informação obtida em anteriores auditorias. Por exemplo, a decisão da gerência de comprometer recursos adicionais para treino e conhecimento de actividades de relato financeiro podem reduzir o risco de erros no processamento de informação financeira. Alternativamente, a falha da gerência de comprometer recursos suficientes para tratar de riscos de segurança apresentados pela TI podem afectar adversamente o controlo interno ao permitir alterações impróprias a serem feitas a programas de computador ou a dados, ou ao permitir transacções não autorizadas a serem processadas.
74. A existência de um ambiente de controlo satisfatório pode ser um factor positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção material e como explicado no parágrafo 5 do ISA 330, influencia a natureza, tempestividade e extensão dos demais procedimentos do auditor. Em particular, isso pode ajudar a reduzir o risco de fraude, se bem que um ambiente de controlo satisfatório não seja um dissuasor absoluto de fraudes. Ao contrário, fraquezas no ambiente de controlo podem minar a eficácia de controlos e por isso serem factores negativos na avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material, em particular em relação com fraudes.
75. O ambiente de controlo em si próprio não evita, ou detecta e corrige, uma distorção material em classes de transacções, saldos de contas e divulgações e asserções relacionadas. O auditor, por isso, geralmente considera o efeito de outros componentes juntamente com o ambiente de controlo quando avalia os riscos de distorção material; por exemplo, a monitorização de controlos e de operações de actividades de controlo específicas.

O Processo de Avaliação de Riscos da Entidade

76. **O auditor deve obter compreensão do processo da entidade de identificar riscos de negócio relevantes aos objectivos de relato financeiro e decidir acerca de acções para tratar esses riscos e os resultados dos mesmos.** O processo é descrito como o “processo de avaliação de risco da entidade” e é a base para a forma como a gerência determina os riscos a serem geridos.
77. Ao avaliar a concepção e implementação do processo de avaliação de risco da entidade, o

Manual do Revisor Oficial de Contas

auditor determina como a gerência identifica riscos de negócio relevantes ao relato financeiro, estima o significado dos riscos, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide sobre acções de como geri-los. Se o processo de avaliação de riscos da entidade for apropriado às circunstâncias, isso ajuda o auditor ao identificar riscos de distorção material.

78. O auditor indaga acerca dos riscos de negócio que a gerência tenha identificado e considera se eles podem resultar em distorção material. Durante a auditoria, o auditor pode identificar riscos de distorção material que a gestão falhou a identificar. Em tais casos, o auditor considera se houve um risco subjacente de uma espécie que devia ter sido identificada pelo processo de avaliação de risco da entidade, e, se assim for, porque é que esse processo falhou a fazer isso e se o processo é apropriado a essas circunstâncias. Se, como resultado, o auditor ajuíza que há uma fraqueza material no processo de avaliação de risco da entidade, o auditor comunica aos encarregados da governação como exigido pelo parágrafo 120.
79. Numa entidade mais pequena, a gerência pode não ter um processo formal de avaliação de risco como descrito no parágrafo 76. Para tais entidades, o auditor discute com a gestão como são identificados os riscos de negócio pela mesma e como são tratados.

Sistema de Informação, Incluindo os Processos de Relato Financeiro Relevantes para o Relato Financeiro e Comunicação

80. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, consiste dos procedimentos e registos estabelecidos para iniciar, registar, processar e relatar transacções da entidade (assim como eventos e condições) e para manter a responsabilidade pelos activos relacionados, passivos e capital próprio.
81. **O auditor deve obter compreensão do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevantes ao relato financeiro, incluindo as seguintes áreas:**
- **As classes de transacções nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras.**
 - **Os procedimentos, dentro quer do sistema de TI quer dos manuais, pelos quais essas transacções sejam iniciadas, registadas, processadas e relatadas nas demonstrações financeiras.**
 - **Os registos contabilísticos relacionados, se electrónicos ou manuais, informação de suporte, e contas específicas nas demonstrações financeiras, com respeito ao iniciar, registar, processar e relatar transacções.**
 - **Como o sistema de informação recolhe eventos e condições, que não sejam classes de transacções, que sejam significativos para as demonstrações financeiras.**
 - **Os processos de relato financeiro usados para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas e divulgações contabilísticas significativas.**
82. Ao obter esta compreensão, o auditor considera os procedimentos usados para transferir informação dos sistemas de processamento de transacções para o razão geral ou para os sistemas de relato financeiro. O auditor também compreende os procedimentos da entidade para recolher informação relevante ao relato financeiro para eventos e condições que não sejam transacções, tais como a depreciação e amortização de activos e mudanças na recuperabilidade de contas a receber.
83. O sistema de informação de uma entidade inclui tipicamente o uso de assentos de diário normais que sejam exigidos numa base recorrente para registar transacções tais como vendas, compras, e desembolsos de caixa no razão geral, ou para registar estimativas contabilísticas

Manual do Revisor Oficial de Contas

que sejam periodicamente feitas pela gerência, tais como alterações na estimativa de contas a receber não cobráveis.

84. O processo de relato financeiro de uma entidade também inclui o uso de assentos de diário não normais para registar transacções ou ajustamentos não recorrentes. Exemplos de tais assentos incluem ajustamentos de consolidação e assentos de uma combinação de empresas ou estimativas de alienações ou não recorrentes tais como uma imparidade de activos. Em sistemas manuais, de razão geral com base em papel, os assentos de diário não normais podem ser identificados por intermédio da inspecção de razões, diários e documentos de suporte. Porém, quando sejam usados procedimentos automatizados para manter o razão geral e preparar demonstrações financeiras, tais assentos podem existir somente em forma electrónica e podem ser facilmente identificados por intermédio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.
85. A preparação de demonstrações financeiras de uma entidade inclui procedimentos que são concebidos para assegurar que a informação exigida a ser divulgada pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável seja acumulada, registada, processada, resumida e apropriadamente relatada nas demonstrações financeiras.
86. Ao obter compreensão, o auditor considera os riscos de distorção material associados com a derrogação inapropriada de controlos em assentos de diário e os controlos em redor de assentos de diário não normais. Por exemplo, os processos automatizados e controlos podem reduzir o risco de erros inadvertidos mas não superam o risco de que indivíduos possam inapropriadamente derrogar tais processos automatizados, por exemplo, alterando as quantias que automaticamente passaram para o razão geral ou para o sistema de relato financeiro. Para além disso, o auditor mantém um conhecimento de que quando a TI seja usada para transferir informação automaticamente, pode haver pouca ou nenhuma prova de tal intervenção nos sistemas de informação.
87. O auditor, também compreende como o processamento incorrecto de transacções é resolvido, por exemplo, se houver um arquivo automático suspenso e como será usado pela entidade para assegurar que os itens em suspenso sejam limpos numa base tempestiva e como o sistema derroga ou passa ao lado de controlos que sejam processados e tomados em conta.
88. O auditor obtém compreensão do sistema de informação da entidade relevante ao relato financeiro de uma maneira que seja apropriada às circunstâncias da entidade. Isto inclui obter compreensão de como as transacções se originam adentro dos processos de negócio da entidade. Os processos de negócio de uma entidade são as actividades concebidas para desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os produtos e serviços de uma entidade; assegurar conformidade com leis e regulamentos; e registar informação, incluindo informação contabilística e de relato financeiro.
89. **O auditor deve compreender como a entidade comunica papéis e responsabilidades de relato financeiro e questões significativas relacionadas com o relato financeiro.** A comunicação envolve proporcionar compreensão de papéis individuais e responsabilidades relacionados com o controlo interno sobre o relato financeiro e pode tomar tais formas como manuais de política e manuais de relato financeiro. Inclui a extensão até à qual o pessoal compreende como as suas actividades no sistema de informação de relato financeiro relacionado com o trabalho de outros e os meios de relatar excepções a um nível mais elevado apropriado adentro da entidade. Canais abertos de comunicação ajudam a assegurar que excepções sejam relatadas e tomadas. A compreensão do auditor de comunicar pertencente a questões de relato financeiro também inclui comunicações entre a gerência e os encarregados com a governação, particularmente o comité de auditoria, assim como comunicações externas tais como com autoridades reguladoras.

90. **O auditor deve obter compreensão suficiente de actividades de controlo para avaliar os riscos de distorção material a nível de asserção e conceber outros procedimentos de auditoria que respondam a riscos avaliados.** As actividades de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gerência são levadas a efeito; por exemplo, que sejam tomadas acções necessárias para tratar riscos que ameacem a consecução dos objectivos da entidade. As actividades de controlo, quer adentro de sistemas de TI ou manuais, têm vários objectivos e são aplicadas a vários níveis organizacionais e funcionais. Entre os exemplos de actividades de controlo específicas incluem-se as relacionadas com o que se segue:
- Autorização.
 - Revisões de desempenho.
 - Processar informação.
 - Controlos físicos.
 - Segregação de deveres.
91. Ao obter compreensão de actividades de controlo, a consideração primordial do auditor é se, e como, uma actividade de controlo específica, individualmente ou em combinação com outras, evita, ou detecta e corrige, distorções materiais em classes de transacções, saldos de contas ou divulgações. As actividades de controlo relevantes à auditoria são aquelas pelas quais o auditor considera necessário obter compreensão afim de avaliar riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber e executar procedimentos de auditoria que dêem resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não exige compreensão de todas as actividades de controlo relacionadas com cada uma classe significativa de transacções, saldos de contas e divulgação nas demonstrações financeiras ou com cada asserção relevante às mesmas. A ênfase do auditor está na identificação e na obtenção de compreensão de actividades de controlo que tratem as áreas em que o auditor considera que sejam mais prováveis de ocorrer distorções materiais. Quando múltiplas actividades de controlo atinjam os mesmos objectivos, é desnecessário obter compreensão de cada uma das actividades de controlo relacionadas com tal objectivo.
92. O auditor considera o conhecimento acerca da presença ou ausência de actividades de controlo obtidas da compreensão de outros componentes de controlo interno ao determinar se é necessário dedicar atenção adicional ao obter a compreensão das actividades de controlo. Ao considerar se as actividades de controlo são relevantes para a auditoria, o auditor considera os riscos que o auditor identificou que possam dar origem a distorção material. Também, as actividades de controlo são relevantes para a auditoria se ao auditor for exigido que as avalie como discutido nos parágrafos 113 e 115.
93. **O auditor deve obter compreensão de como a entidade deu resposta a riscos provenientes de TI.** O uso de TI afecta a maneira como as actividades de controlo são implementadas. O auditor considera se a entidade respondeu adequadamente aos riscos provenientes da TI ao estabelecer controlos eficazes gerais TI e controlos de aplicação. Da perspectiva do auditor, os controlos de sistemas TI são eficazes quando mantêm a integridade de informação e a segurança dos dados que tais sistemas processam.
94. **Os** controlos gerais TI são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz de controlos de aplicação ao ajudar a assegurar a continuada e apropriada operação de sistemas de informação. Os controlos TI gerais que mantêm a integridade de informação e segurança de dados incluem geralmente controlos sobre o seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Centros de dados e operações em rede.
- Aquisição, alteração e manutenção de sistemas de software.
- Segurança do acesso.
- Aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicação.

São geralmente implementados para tratar dos riscos referidos no parágrafo 60 atrás.

95. Controlos de aplicação são procedimentos manuais ou automatizados que operam tipicamente a um nível de processo de negócio. Controlos de aplicação podem por natureza ser de prevenção ou de detecção e são concebidos para assegurar a integridade dos registos contabilísticos. Concordantemente, os controlos de aplicação relacionam-se com procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transacções ou outros dados financeiros. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções ocorridas, são autorizadas e são registadas completa e rigorosamente. Os exemplos incluem editar verificações de dados de entrada e verificações de sequência numérica com acompanhamento manual de relatórios de excepção ou correcção no ponto de entrada de dados.

Monitorização de Controlos

96. **O auditor deve obter compreensão dos principais tipos de actividades que a entidade usa para monitorizar o controlo interno do relato financeiro, incluindo os relacionados com as actividades de controlo relevantes para a auditoria, e como a entidade inicia acções correctivas aos seus controlos.**
97. A monitorização de controlos é um processo de avaliar a eficácia da actuação do controlo interno no decorrer do tempo. Envolve avaliar a concepção e operação de controlos numa base tempestiva e tomar as acções correctivas necessárias modificadas por alterações nas condições. A gerência leva a efeito a monitorização dos controlos por intermédio de actividades continuadas, avaliações separadas ou uma combinação das duas. As actividades de monitorização continuadas são muitas vezes construídas adentro das actividades normais recorrentes de uma entidade e incluem actividades regulares de gestão e de supervisão.
98. Em muitas entidades, os auditores internos ou pessoal que desempenha funções semelhantes contribuem para a monitorização das actividades de uma entidade. Veja-se a ISA 610, “Considerar o Trabalho da Auditoria Interna” para orientação adicional. As actividades de monitorização da gerência podem incluir também o uso de informação de comunicações de partes externas tais como queixas e comentários regulares de clientes que podem indicar problemas ou salientar áreas com necessidade de melhorias.
99. Muita da informação usada na monitorização pode ser produzida pelo sistema de informação da entidade. Se a gerência assumir que os dados usados para monitorizar são rigorosos sem ter uma base para esse pressuposto, podem existir erros na informação, conduzindo potencialmente a gerência a conclusões incorrectas a partir das suas actividades de monitorização. O auditor obtém compreensão das fontes de informação relacionadas com as actividades de monitorização da entidade e a base em que a gerência considera que a informação é suficientemente fiável para a finalidade. Quando o auditor pretenda fazer uso da informação da entidade produzida pelas actividades de monitorização, tais como relatórios de auditoria interna, o auditor considera se a informação proporciona uma base fiável e é suficientemente pormenorizada para as finalidades do auditor.

Avaliar os Riscos de Distorção Material

100. **O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível das**

Manual do Revisor Oficial de Contas

demonstrações financeiras, e ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de contas e divulgações. Para esta finalidade o auditor:

- Identifica os riscos ao longo de todo o processo de obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo controlos relevantes que se relacionem com os riscos, e ao considerar as classes de transacções, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- Relaciona os riscos identificados com o que possa ir errado ao nível de asserções;
- Considera se os riscos são de magnitude tal que possam resultar numa distorção material nas demonstrações financeiras; e
- Considerar a probabilidade de que os riscos possam resultar numa distorção material nas demonstrações financeiras.

101. O auditor usa a informação recolhida ao executar procedimentos de avaliação de risco, incluindo a prova de auditoria obtida na avaliação na concepção de controlos e na determinação se eles foram implementados, como prova de auditoria para suportar a avaliação do risco. O auditor usa a avaliação do risco para determinar a natureza, tempestividade, e extensão de outros procedimentos de auditoria a serem executados.
102. O auditor determina se os riscos identificados de distorção material se relacionam com classes específicas de transacções, saldos de contas e divulgações e asserções relacionadas, ou se se relacionam mais influentemente com as demonstrações financeiras como um todo e afectam potencialmente muitas asserções. Os últimos riscos (riscos ao nível de demonstração financeira) podem derivar em particular de um ambiente de controlo fraco.
103. A natureza dos riscos provenientes de um ambiente de controlo fraco é tal que eles não estão provavelmente limitados a riscos específicos individuais de distorção material em particular classes de transacções, saldos de contas e divulgações. Pelo contrário, fraquezas tais como falta de competência da gerência pode ter um efeito mais influente nas demonstrações financeiras e poden exigir uma resposta global do auditor.
104. Ao fazer avaliações de risco, o auditor pode identificar os controlos que sejam provavelmente de evitar, ou detectar e corrigir, distorção material em asserções específicas. Geralmente, o auditor obtém compreensão de controlos e relaciona-os com asserções no contexto de processos e sistemas em que existam. Fazer assim é útil porque as actividades de controlo individual muitas vezes em si próprias não tratam elas próprias um risco. Muitas vezes apenas as actividades múltiplas, juntamente com outros elementos do controlo interno, serão suficientes para tratar um risco.
105. Pelo contrário, algumas actividades de controlo podem ter um efeito específico numa asserção individual incorporada numa classe particular de transacções ou saldo de contas. Por exemplo, as actividades de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal esteja a contar apropriadamente e a registar o inventário físico anual relacionam-se directamente com as asserções de existência e integridade do saldo da conta de inventário.
106. Os controlos podem estar quer directa quer indirectamente relacionados com uma asserção. Quanto mais indirecto é o relacionamento, menos eficaz esse controlo pode ser ao evitar, ou detectar e corrigir, distorções materiais nessa asserção. Por exemplo, uma revisão de um gestor de vendas de um resumo da actividade de vendas de armazéns específicos por região geralmente está somente e indirectamente relacionado com a asserção de integridade do rédito de vendas. Concordantemente, pode ser menos eficaz ao reduzir o risco para essa asserção do que controlos mais directamente relacionados com essa asserção, tais como balancear documentos de expedição com documentos de contas.
107. A compreensão pelo auditor do controlo interno pode levantar dúvidas acerca da capacidade de

auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade. Preocupações acerca da integridade da gestão de uma entidade podem ser tão sérias que façam com que o auditor conclua que o risco de declarações erróneas de gerência nas demonstrações financeiras é tal que não pode ser conduzida uma auditoria. Também, preocupações acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade podem fazer com que o auditor conclua que é improvável que estará disponível prova suficiente apropriada de auditoria para suportar uma opinião não qualificada nas demonstrações financeiras. Em tais circunstâncias, o auditor considera uma qualificação ou escusa de opinião, mas em alguns casos o único recurso do auditor pode ser retirar-se do compromisso.

Riscos Significativos que Exigem Considerações Especiais de Auditoria

108. **Como parte da avaliação do risco como descrito no parágrafo 100, o auditor deve determinar quais os riscos identificados são, no juízo do auditor, riscos que exigem consideração especial de auditoria (tais riscos são definidos como “riscos significativos”).** Adicionalmente, a ISA 330, parágrafos 44 e 51 descrevem as consequências para demais procedimentos de auditoria para identificar um risco como significativo.
109. A determinação de riscos significativos, que surgem na maior parte das auditorias, é uma questão para o juízo profissional do auditor. Ao exercer este juízo, o auditor exclui o efeito de identificados controlos relacionados com o risco para determinar se a natureza do risco, a provável magnitude de distorção material incluindo a possibilidade de que o risco possa dar origem múltiplas distorções, e a probabilidade do risco que ocorra seja tal que exijam considerações especiais de auditoria. Transacções de rotina e não complexas que estejam sujeitas a processamento sistemático são menos prováveis de dar origem a riscos significativos porque têm riscos significativos mais baixos. Por outro lado, os riscos significativos são muitas vezes derivados de riscos de negócio que podem resultar numa distorção material. Ao considerar a natureza dos riscos, o auditor considera uma quantidade de questões, incluindo as seguintes:
- Se o risco é um risco de fraude.
 - Se o risco está relacionado com recentes desenvolvimentos económicos significativos, contabilísticos ou outros e, por isso, exija atenção específica.
 - A complexidade de transacções.
 - Se o risco envolve transacções significativas com partes relacionadas.
 - O grau de subjectividade na mensuração de informação financeira relacionada com o risco especialmente a que envolva um largo intervalo de incerteza de mensuração.
 - Se o risco envolve transacções significativas que estejam fora do curso normal do negócio da entidade, ou que de outro modo pareçam ser não usuais.
110. Os riscos significativos relacionam-se muitas vezes com transacções não rotineiras significativas e questões que envolvam juízos. Transacções não rotineiras são transacções que sejam não usuais, quer devido à dimensão ou quer à natureza e que por isso ocorrem não frequentemente. Questões que envolvam juízos podem incluir o desenvolvimento de estimativas contabilísticas para as quais haja significativa incerteza de mensuração.
111. Os riscos de distorção material podem ser maiores para os riscos que se relacionem com transacções não rotineiras significativas provenientes de questões tais como as seguintes:
- Maior intervenção de gestão para especificar o tratamento contabilístico.
 - Maior intervenção manual para recolha e processamento de dados.

- Cálculos ou princípios contabilísticos complexos.
 - A natureza de transacções não rotineiras que possam tornar difícil à entidade implementar controlos eficazes sobre os riscos.
112. Os riscos de distorção material podem ser maiores para riscos relacionados com questões que envolvam juízos que exijam o desenvolvimento de estimativas contabilísticas provenientes de questões tais como as seguintes:
- Princípios contabilísticos para estimativas contabilísticas ou reconhecimento do crédito podem ser sujeitos a interpretação diferente.
 - O juízo exigido pode ser subjectivo, complexo ou exigir pressupostos acerca dos efeitos de eventos futuros, por exemplo, juízo acerca do justo valor.
113. **Para riscos significativos, até ao ponto em que o auditor não tenha já feito isso, o auditor deve avaliar a concepção dos controlos relacionados com a entidade, incluindo actividades de controlo relevantes e determinar se foram implementados.** É necessária compreensão dos controlos da entidade relacionados com riscos significativos para proporcionar ao auditor informação adequada para desenvolver uma aproximação eficaz de auditoria. A gerência tem de estar consciente de riscos significativos; porém, os riscos relacionados com questões significativas não rotineiras ou que envolvam juízos são muitas vezes menos prováveis de serem sujeitas a controlos de rotina. Por isso, a compreensão do auditor de se a entidade concebeu e implementou controlos para tais riscos significativos inclui se e como a gerência responde aos riscos e se as actividades de controlo tais como uma revisão de pressupostos pela gerência sénior ou peritos, processos formais de estimativas ou aprovação pelos encarregados da governação, foram implementados para dirigir os riscos. Por exemplo, quando haja acontecimentos “one-off” tais como a recepção de aviso de um processo judicial, a consideração da resposta da entidade incluirá tais questões como, se foi referido por peritos apropriados (tais como consultores jurídicos internos ou externos), se foi feita uma avaliação do potencial efeito, e como está proposto que as circunstâncias devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras.
114. Se a gerência não respondeu apropriadamente à implementação de controlos sobre riscos significativos e, como resultado, o auditor ajuíze que existe uma fraqueza material no controlo interno da entidade, o auditor comunica esta questão aos encarregados da governação como exigido pelo parágrafo 120. Nestas circunstâncias, o auditor também considera as implicações na avaliação de risco do auditor.

Riscos pelos quais Só Procedimentos Substantivos não Proporcionam Prova de Auditoria Apropriada Suficiente

115. **Como parte da avaliação de risco como descrito no parágrafo 100, o auditor deve avaliar a concepção e determinar a implementação dos controlos da entidade, incluindo as actividades de controlo relevantes, sobre esses riscos relativamente aos quais, no juízo do auditor, não é possível ou praticável reduzir os riscos de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo com prova de auditoria obtida somente de procedimentos substantivos.** As consequências relativas a demais procedimentos de auditoria para identificar tais riscos são descritas no parágrafo 25 do ISA 330.
116. A compreensão do sistema de informação da entidade relevante para o relato financeiro faz com que o auditor identifique riscos de distorção material que se relacionem directamente com o registo de rotina de classes de transacções ou de saldos de contas, e a preparação de demonstrações financeiras fiáveis; estas incluem riscos de processamento não rigoroso ou incompleto. Geralmente, tais riscos relacionam-se com classes de transacções tais como

Manual do Revisor Oficial de Contas

réditos, compras e recebimentos ou pagamentos de caixa de uma entidade.

117. As características de transacções de negócio de rotina diária permitem muitas vezes processamentos altamente automatizados com pouca ou nenhuma intervenção manual. Em tais circunstâncias, pode não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação com o risco. Por exemplo, em circunstâncias em que um volume significativo de informação de uma entidade seja iniciado, processado, ou relatado electronicamente tal como num sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível conceber procedimentos substantivos eficazes que por eles próprios proporcionassem prova de auditoria suficiente e apropriada de que classes relevantes de transacções ou saldos de contas não estejam materialmente distorcidos. Em tais casos, só pode estar disponível prova de auditoria em forma electrónica e a sua suficiência e adequação dependem geralmente da eficácia dos controlos sobre o seu rigor e integralidade. Para além disso, o potencial de ocorrer iniciação indevida ou alteração de informação e não ser detectado pode ser maior se a informação for iniciada, registada, processada ou relatada somente por meios electrónicos e não estiverem efectivamente operacionais controlos apropriados.
118. Exemplos de situações em que o auditor possa achar impossível conceber procedimentos substantivos eficazes que por eles próprios proporcionem prova de auditoria apropriada de que certas asserções não estão materialmente distorcidas incluem as seguintes:
- Uma entidade que conduz o seu negócio usando a TI para iniciar encomendas de compra e entrega de bens com base em regras predeterminadas de o que encomendar e em que quantidades e pagar as respectivas contas a pagar com base em decisões geradas pelo sistema iniciadas após a recepção eficaz de bens e termos de pagamento. Nenhuma outra documentação de encomendas colocadas ou de bens recebidos é produzida ou mantida, que não seja por intermédio do sistema TI.
 - Uma entidade que proporciona serviços a clientes via meios electrónicos (por exemplo, um fornecedor de serviços ou uma empresa de telecomunicações) e usa a TI para criar um bloco para os serviços proporcionados aos seus clientes, inicia e processa as suas facturas dos serviços e regista automaticamente tais quantias em registos contabilísticos electrónicos que fazem parte do sistema usado para produzir as demonstrações financeiras da entidade.

Revisão da Avaliação do Risco

119. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção é baseada na prova de auditoria disponível e pode alterar-se no decurso da auditoria à medida que é obtida prova de auditoria adicional. Em particular, a avaliação do risco pode ser baseada na expectativa de que controlos estão eficazmente operacionais para evitar, ou detectar e corrigir, uma distorção material ao nível de asserção. Ao executar testes de controlos para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional, o auditor pode obter prova de auditoria de que controlos não estão a operar eficazmente em alturas relevantes durante a auditoria. Semelhantemente, ao executar procedimentos substantivos o auditor pode detectar distorções materiais em quantias ou uma maior frequência do que seja consistente com as avaliações de risco do auditor. Em circunstâncias em que o auditor obtenha prova de auditoria a partir da execução de outros procedimentos de auditoria que tendem a contradizer a prova de auditoria em que o auditor originalmente baseou a avaliação, o auditor concordantemente revê a avaliação e modifica os demais procedimentos planeados de auditoria. Ver os parágrafos 66 e 70 da ISA 330 para posterior orientação.

Comunicar com os Encarregados da Governação e a Gerência

120. **O auditor deve fazer com que os encarregados da governação ou da gerência tenham conhecimento, logo que seja praticável, e a um nível apropriado de responsabilidade, de**

Manual do Revisor Oficial de Contas

fraquezas materiais na concepção ou implementação de controlo interno que tenham chamado a atenção do auditor.

121. Se o auditor identificar riscos de distorção material que a entidade ou não tenha controlado, ou relativamente aos quais o controlo relevante seja inadequado, ou se no juízo do auditor haja uma fraqueza material no processo de avaliação do risco da entidade, então o auditor inclui tais fraquezas de controlo interno na comunicação de questões de auditoria de interesse da governação. Ver ISA 260, “Comunicações de Questões de Auditoria aos Encarregados da Governação”.

Documentação

122. **O auditor deve documentar :**

- (a) A discussão entre o grupo de trabalho com respeito à susceptibilidade das demonstrações financeiras de uma entidade a distorção material devida a erros ou fraudes e as decisões significativas atingidas;
- (b) Os elementos chave da compreensão obtida com respeito a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente identificados no parágrafo 20, incluindo cada um dos componentes do controlo interno identificados no parágrafo 43, para avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras; as fontes de informação das quais a compreensão foi obtida; e os procedimentos de avaliação do risco;
- (c) Os riscos identificados e avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras como exigido pelo parágrafo 100; e
- (d) Os riscos identificados e controlos relacionados avaliados como resultado das exigências dos parágrafos 113 e 115.

123. A maneira em que estas questões são documentadas é para o auditor determinar pelo uso de juízo profissional. Em particular, os resultados da avaliação do risco podem ser documentados separadamente ou podem ser documentados como parte da documentação do auditor de posteriores procedimentos (ver parágrafo 73 do ISA 330 para orientação profissional). Exemplos de técnicas comuns usadas só ou em combinação incluem descrições narrativas, questionários, listas de verificação e fluxogramas. Tais técnicas podem também ser úteis ao documentar a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras totais e de avaliações. A forma e extensão desta documentação é influenciada pela natureza, dimensão e complexidade da entidade e pelo seu controlo interno, disponibilidade de informação pela entidade e pela metodologia e tecnologia específica de auditoria usados no decurso da auditoria. Por exemplo, documentação da compreensão de um sistema complexo de informação em que um grande volume de transações são electronicamente iniciadas, registadas, processadas, ou relatadas podem incluir fluxogramas, questionários ou tabelas de decisão. Para um sistema de informação fazendo uso limitado ou nenhum uso da TI ou pelo qual poucas transações são processadas (por exemplo, dívidas a longo prazo) pode ser suficiente documentação na forma de um memorando. Geralmente, quanto mais complexa a entidade mais extensivos são os procedimentos de auditoria executados pelo auditor, mais extensiva a documentação do auditor será. A ISA 230, “Documentação” proporciona orientação a respeito de documentação no contexto da auditoria das demonstrações financeiras.

Data de Eficácia

124. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

Manual do Revisor Oficial de Contas

1. *Quando forem levadas a efeito auditorias de entidades do sector público, o auditor toma em consideração a estrutura legislativa e quaisquer outros regulamentos, leis ou directivas ministeriais relevantes que afectem o mandato da auditoria e quaisquer outras exigências especiais de auditoria. Por isso, ao obter compreensão da estrutura reguladora como exigido no parágrafo 22 desta ISA, os auditores terão em atenção a legislação e a autoridade apropriada que regula a operação de uma entidade. Semelhantemente a respeito do parágrafo 30 da ISA o auditor deve estar consciente de que “os objectivos de gestão” das entidades do sector público podem ser influenciados por preocupações respeitantes a responsabilidade pública e podem incluir objectivos que terão a sua fonte na legislação, regulamentos, leis do governo e directivas ministeriais.*
2. *Os parágrafos 47-53 desta ISA explicam os controlos relevantes à auditoria. Os auditores do têm muitas vezes responsabilidades adicionais com respeito aos controlos interno, por exemplo, para relatar em conformidade com um Código de Prática estabelecido. Os auditores do sector público podem também ter responsabilidades de relatar em conformidade com as autoridades legislativas. A sua revisão de controlos internos pode ser mais vasta e mais detalhada.*
3. *Os parágrafos 120 e 121 deste ISA trata de comunicações de fraquezas. Pode haver comunicação adicional ou exigências de relato para os auditores do sector público. Por exemplo, as fraquezas do controlo interno podem ter de ser relatadas ao corpo legislativo ou outro organismo governamental.*

Apêndice 1 Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente

Este apêndice proporciona orientação adicional sobre questões que o auditor pode considerar quando obtenha compreensão dos factores sectoriais, reguladores e outros factores externos que afectem a entidade, incluindo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável; a natureza da entidade; objectivos e estratégias e riscos de negócio relacionados; e mensuração e revisão da actuação financeira da entidade. Os exemplos proporcionados cobrem uma vasta escala de questões aplicáveis a muitos trabalhos; porém, nem todas as questões são relevantes a cada trabalho e a lista de exemplos não é necessariamente completa. Está contida no Apêndice 2 orientação adicional sobre controlo interno.

Factores Sector, Reguladores e Outros Factores Externos, Incluindo a Estrutura Conceptual de Relato Financeiro Aplicável

Entre os exemplos de questões que um auditor pode considerar incluem-se os seguintes:

- Condições sectoriais
 - o O mercado e a concorrência, incluindo a procura, capacidade e concorrência de preços
 - o Actividade cíclica ou sazonal
 - o Tecnologia do produto que se relacione com os produtos da entidade
 - o Fornecimento e custo de energia
- Ambiente regulador
 - o Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector
 - o Estrutura reguladora para um sector regulamentado
 - o Legislação e regulamentação que afectem significativamente as operações da entidade
 - Requisitos reguladores
 - Actividades de supervisão directas
 - o Fiscalidade (sociedades e outras)
 - o Políticas de governo que afectem correntemente a conduta do negócio da entidade
 - Monetárias, incluindo controlos de câmbios
 - Fiscais
 - Incentivos financeiros (por exemplo, programas governamentais de ajuda)
 - Tarifas, restrições de comércio
 - Requisitos ambientais que afectem o sector e o negócio da entidade
- Outros factores externos que afectem correntemente o negócio da entidade
 - o Nível geral da actividade económica (por exemplo, recessão, crescimento)
 - o Taxas de juro e disponibilidades de financiamento

- o Inflação, revalorização da moeda

Natureza da Entidade

Entre os exemplos de questões que o auditor pode considerar incluem-se os seguintes:

Operações de Negócios

- Natureza das fontes de réditos (por exemplo, fabricantes, vendedores por grosso, banca, seguros ou outros serviços financeiros), comércio de importação/exportação, serviços públicos, transportes, e tecnologia de produtos e serviços
- Produtos ou serviços e mercados (por exemplo, principais clientes e contratos, condições de pagamento, margens de lucro, partilha de mercado, concorrentes, exportações, políticas de preços, reputação de produtos, garantias, carteira de encomendas, tendências, estratégia de comercialização e objectivos, processos de fabricação)
- Condução de operações (por exemplo, estágios e métodos de produção, segmentos de negócio, entrega ou produtos e serviços, pormenores de declínio ou expansão de operações)
- Alianças, empreendimentos conjuntos e outras actividades de fornecimentos fora da entidade
- Envolvimento no comércio electrónico, incluindo vendas pela Internet e actividades de comercialização
- Dispersão geográfica e segmentação de sectores
- Localização de instalações de produção, armazéns e escritórios
- Principais clientes
- Fornecedores importantes de bens e serviços (por exemplo, contratos a longo prazo, estabilidade de fornecimentos, condições de pagamento, importações, métodos de entrega tais como “just-in-time”)
- Emprego (por exemplo, por localização, oferta, níveis de salários, contratos com sindicatos, pensões e outros benefícios pós emprego, opções de compra de acções ou acordos de incentivos de bónus e regulamentação governamental relacionada com questões de emprego)
- Actividades de pesquisa e desenvolvimento e dispêndios
- Transacções com partes relacionadas

Investimentos

- Aquisições, fusões ou alienações de actividades de negócios (planeadas ou recentemente executadas)
- Investimentos e alienações de títulos e empréstimos
- Actividades de investimentos de capital fixo, incluindo investimentos em fábricas e equipamentos e tecnologia e quaisquer alterações recentes ou planeadas
- Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidades de fins especiais

Financiamento

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Estrutura de grupo – principais entidades subsidiárias e associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas
- Estrutura da dívida, incluindo convénios, restrições, garantias e acordos financeiros fora do balanço
- Locação de activos fixos para uso no negócio
- Detentores com benefícios (locais, estrangeiros, reputação de negócio e experiência)
- Partes relacionadas
- Uso de instrumentos financeiros derivados

Relato Financeiro

- Princípios contabilísticos e práticas específicas no sector
- Práticas de reconhecimento do rédito
- Contabilização pelos justos valores
- Inventários (por exemplo, localizações, quantidades)
- Activos em moeda estrangeira, passivos e transacções
- Categorias significativas específicas do sector (por exemplo, empréstimos e investimentos de bancos, contas a receber e inventários de fabricantes, pesquisa e desenvolvimento de farmacêuticas)
- Contabilização de transacções não usuais e complexas incluindo aquelas em áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de retribuições baseadas em acções)
- Apresentação de demonstrações financeiras e divulgação

Objectivos e Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados

Entre os exemplos de questões que um auditor pode considerar incluem-se os seguintes:

- Existência de objectivos (i. e., como a entidade trata factores sectoriais, reguladores e outros factores externos) relacionados com, por exemplo, o seguinte:
 - o Desenvolvimentos do sector (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, que a entidade não disponha do pessoal ou perícia para tratar das alterações no sector)
 - o Novos produtos e serviços (um potencial risco relacionado com o negócio pode ser, por exemplo, que haja responsabilidade acrescida por produtos)
 - o Expansão do negócio (um potencial risco relacionado com o negócio pode ser, por exemplo que haja procura que não tenha sido estimada com precisão)
 - o Novas exigências contabilísticas (um potencial risco relacionado com o negócio pode ser por exemplo, implementação incompleta ou indevida, ou custos acrescidos)
 - o Exigências reguladoras (um potencial risco relacionado com o negócio pode ser, por exemplo, que haja uma exposição legal acrescida)
 - o Requisitos de financiamento correntes e prospectivos (um potencial risco relacionado com o

Manual do Revisor Oficial de Contas

negócio pode ser, por exemplo, a perda de financiamento devido à incapacidade de satisfazer exigências)

- o Uso da TI (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, que os sistemas e processos sejam incompatíveis)
- Efeitos de implementar uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que terão conduzido a novos requisitos contabilísticos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, implementação incompleta ou imprópria)

Mensuração e Revisão do Desempenho Financeiro da Empresa

Entre os exemplos de questões que um auditor pode considerar incluem-se os seguintes:

- Principais ratios e estatísticas operacionais
- Principais indicadores de desempenho
- Medidas de desempenho de empregados e políticas de retribuição de incentivos
- Tendências
- Uso de previsões, orçamentos e análise de variações
- Relatórios de analistas e relatórios de notação de crédito
- Análise de concorrentes
- Actuação financeira período a período (crescimento do rédito, lucratividade, alavancagem)

Apêndice 2 Componentes de Controlo Interno

1. Como estabelecido no parágrafo 43 e descrito nos parágrafos 67-69, o controlo interno consiste dos componentes seguintes:
 - (a) O ambiente de controlo;
 - (b) O processo de avaliação do risco da entidade;
 - (c) O sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevantes ao relato financeiro e comunicações;
 - (d) Actividades de controlo; e
 - (e) Monitorização de controlos.

Este apêndice explica adicionalmente os componentes acima por se relacionarem com uma auditoria de demonstrações financeiras.

Ambiente de Controlo

2. O ambiente de controlo inclui as atitudes, conhecimento, e acções da gerência e dos encarregados da governação respeitantes ao controlo interno da entidade e a sua importância na entidade. O ambiente de controlo também inclui as funções de governação e de gerência e estabelece o tom de uma organização, ao influenciar a consciência de controlo das suas pessoas. É o fundamento para controlo interno eficaz, proporcionando disciplina e estrutura.
3. O ambiente de controlo engloba os elementos seguintes:
 - (a) *Comunicação e reforço de integridade e valores éticos.* A eficácia de controlos não pode elevar-se acima da integridade e de valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam. A integridade e os valores éticos são elementos essenciais do ambiente de controlo que influenciam a eficácia da concepção, administração e monitorização de outros componentes de controlo interno. A integridade e o comportamento ético são o produto das normas éticas e de comportamento da entidade, da forma como são comunicadas e da forma como são reforçadas na prática. Incluem acções da gerência para retirar ou reduzir incentivos e tentações que induzam o pessoal a comprometer-se em actos desonestos, ilegais ou não éticos. Também incluem a comunicação de valores da entidade e normas de comportamento ao pessoal por intermédio de declarações de política e códigos de conduta e pelo exemplo.
 - (b) *Compromisso de competência.* Competência é o conhecimento e habilitações necessárias para levar a efeito tarefas que definem o trabalho individual. Compromisso de competência inclui a consideração pela gerência de níveis de competência para determinados trabalhos e como esses níveis se traduzem em habilitações e conhecimento requeridos.
 - (c) *Participação pelos encarregados da governação.* A consciência do controlo de uma entidade é significativamente influenciada pelos encarregados da governação. Os atributos dos encarregados da governação incluem independência da gerência, a sua experiência e estatuto, a extensão do seu envolvimento e escrutínio de actividades, a adequação das suas acções, a informação que recebem, o grau ao qual perguntas difíceis são levantadas e prosseguidas com a gerência e a sua interacção com auditores internos e externos. A importância das responsabilidades dos encarregados da governação é reconhecida por códigos de prática e outros regulamentos ou orientação produzida para o benefício dos encarregados da governação. Outras responsabilidades dos encarregados da governação

Manual do Revisor Oficial de Contas

incluem supervisão da concepção e operação eficaz de procedimentos de aviso de atenção e o processo de rever a eficácia do controlo interno da entidade.

- (d) *Filosofia da gerência e estilo operacional.* A filosofia da gerência e o estilo operacional englobam uma vasta variedade de características. Tais características podem incluir o seguinte: a abordagem da gerência ao tomar e monitorizar riscos de negócio; atitudes da gerência e acções para relato financeiro (selecção conservadora ou agressiva de princípios contabilísticos alternativos disponíveis e consciencialização e conservadorismo com que sejam desenvolvidas as estimativas contabilísticas); e atitudes da gerência perante as funções de processamento de informação de contabilidade e de pessoal.
- (e) *Estrutura organizacional.* Uma estrutura organizacional de uma entidade proporciona a estrutura conceptual adentro da qual as actividades para a consecução de largos objectivos da entidade são planeadas, executadas, controladas e revistas. Estabelecer uma estrutura organizacional relevante inclui considerar as principais áreas de autoridade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato. Uma entidade desenvolve uma estrutura organizacional conveniente para as suas necessidades. A adequação de uma estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza das suas actividades.
- (f) *Atribuição de autoridade e responsabilidade.* Este factor inclui como são atribuídas a autoridade e responsabilidade de actividades operacionais e como são estabelecidas relações de relato e de autorização de hierarquias. Também inclui políticas relacionadas com práticas apropriadas de negócio, conhecimento e experiência do principal pessoal e dos recursos proporcionados para a execução das obrigações. Adicionalmente, inclui políticas e comunicações dirigidas para assegurar que todo o pessoal compreenda os objectivos da entidade, saber como as suas acções individuais se interrelacionam e contribuem para esses objectivos e reconhecer como e para quê serão mantidos responsáveis.
- (g) *Políticas de recursos humanos e práticas.* As políticas e práticas de recursos humanos relacionam-se com o recrutamento, orientação, treino, avaliação, aconselhamento, promoção, retribuição e acções correctivas. Por exemplo, as normas para recrutamento dos indivíduos mais qualificados – com ênfase em antecedentes educacionais, experiência prévia de trabalho, consecuições passadas, e provas de integridade e comportamento ético - demonstram um compromisso da entidade para pessoas competentes e dignas de confiança. As políticas de treino que comunicam papéis prospectivos e responsabilidades e incluem práticas tais como escolas de treino e seminários ilustram os esperados níveis de desempenho e comportamento. As promoções obtidas por avaliações periódicas do desempenho demonstram o compromisso da entidade para com o avanço de pessoal qualificado para níveis mais elevados de responsabilidade.

Aplicação a Pequenas Entidades

- 4. As pequenas entidades podem implementar os elementos de controlo de ambiente de forma diferente de entidades maiores. Por exemplo, as pequenas entidades podem não ter um código escrito de conduta, mas, em vez disso, desenvolver uma cultura que enfatize a importância de comportamento ético e integridade por via de comunicação oral e pelo exemplo da gerência. Semelhantemente, os encarregados da governação em pequenas entidades podem não incluir um membro independente ou de fora.

Processo de Avaliação do Risco da Entidade

- 5. O processo de avaliação do risco da entidade é o seu processo para identificar e responder a riscos e a respectivas consequências. Para finalidades de relato financeiro, o processo de avaliação de risco da entidade inclui como a gerência identifica os riscos relevantes à preparação de demonstrações financeiras que apresentem uma imagem verdadeira e

Manual do Revisor Oficial de Contas

apropriada (ou apresentem apropriadamente, em todos os aspectos materiais) de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável à entidade, estime o seu significado, avalie a probabilidade da sua ocorrência e decida sobre as acções para geri-las. Por exemplo, o processo de avaliação do risco da entidade pode tratar como a entidade considera a possibilidade de transacções não registadas ou identifica e analisa estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras. Os riscos relevantes ao relato financeiro fiável também se relacionam com eventos ou transacções específicos.

6. Os riscos relevantes ao relato financeiro incluem eventos e circunstâncias externos e internos que possam ocorrer e adversamente afectar a capacidade de uma entidade iniciar, registar, processar e relatar dados financeiros consistentes com as asserções da gerência nas demonstrações financeiras. Uma vez que os riscos sejam identificados, a gerência considera o seu significado, a probabilidade da sua ocorrência e como devem ser geridos. A gerência pode iniciar planos, programas ou acções para tratar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco devido ao um risco ou a outras considerações. Os riscos podem surgir ou alterar-se devido a circunstâncias tais como as seguintes:
- *Alterações no ambiente operacional.* As alterações no ambiente regulador ou operacional podem resultar em alterações nas pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.
 - *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter um enfoque diferente sobre, ou na compreensão do controlo interno.
 - *Sistemas de informação novos ou revistos.* Alterações significativas e rápidas em sistemas de informação podem alterar o risco relacionado com o controlo interno.
 - *Rápido crescimento.* Expansão rápida e significativa de operações podem forçar controlos e aumentar o risco de uma quebra nos controlos.
 - *Tecnologia nova.* Incorporar tecnologias novas nos processos de produção ou nos sistemas de informação pode alterar o risco associado ao controlo interno.
 - *Modelos de negócio, produtos ou actividades novos.* Entrar em áreas de negócio ou de transacções com que a entidade tenha pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controlo interno.
 - *Reestruturações de sociedades.* As reestruturações podem ser acompanhadas por reduções de pessoal e alterações na supervisão e segregação de deveres que podem alterar o risco associado ao controlo interno.
 - *Expansão de unidades operacionais no estrangeiro.* A expansão ou aquisição de unidades operacionais no estrangeiro traz novos riscos muitas vezes únicos que podem afectar o controlo interno, por exemplo, riscos adicionais ou alterados provenientes de transacções em moeda estrangeira.
 - *Novas tomadas de posição contabilísticas.* A adopção de novos princípios contabilísticos ou a alteração de princípios contabilísticos pode afectar os riscos na preparação de demonstrações financeiras.

Aplicação a Pequenas Entidades

7. Os conceitos fundamentais do processo de avaliação de risco de uma entidade são relevantes a qualquer entidade, independentemente da sua dimensão, mas é provável que o processo de avaliação de risco seja menos formal e menos estruturado em entidades pequenas do que nas maiores. Todas as entidades devem ter objectivos de relato financeiro estabelecidos, mas eles podem ser implicitamente reconhecidos e não explicitamente nas pequenas entidades A

Manual do Revisor Oficial de Contas

gerência pode estar consciente dos riscos relacionados com esses objectivos sem o uso de um processo formal mas sim através do envolvimento directo pessoal com empregados e outras partes.

Sistemas de Informação, Incluindo os Processos Relacionados de Negócio, Relevantes para o Relato Financeiro e Comunicações

8. Um sistema de informação consiste de infra-estruturas (componentes físicos e de hardware), software, pessoas, procedimentos e dados. As infra-estruturas e software estarão ausentes, ou terão menos significado, em sistemas que sejam exclusivamente ou primordialmente manuais. Muitos dos sistemas de informação fazem uso extensivo de tecnologias de informação (TI).
9. O sistema de informação relevante aos objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema de relato financeiro, consiste dos procedimentos e registos estabelecidos para iniciar, registar, processar e relatar as transacções da entidade (assim como eventos e condições) e para manter responsabilidade perante, pelos activos relacionados, passivos e capital próprio. As transacções podem ser iniciadas manual ou automaticamente por procedimentos programados. Registar inclui identificar e capturar a informação relevante por transacções ou acontecimentos. Processar inclui funções tais como editar e validar, calcular, mensurar, valorizar, resumir e reconciliar, quer executadas por procedimentos manuais ou automáticos. Relatar relaciona-se com a preparação de relatórios financeiros assim como outra informação, em formato electrónico ou impresso, que a entidade usa ao mensurar e rever o desempenho financeiro da entidade e outras funções. A qualidade de informação gerada pelo sistema afecta a capacidade de gestão para tomar decisões apropriadas de gestão e actividades de controlo da entidade e preparar relatórios financeiros fiáveis.
10. Concordantemente, um sistema de informação engloba métodos e registos que:
 - Identificam e registam todas as transacções válidas.
 - Descrevem numa base tempestiva as transacções em detalhe suficiente para permitir apropriada classificação de transacções para relato financeiro.
 - Mensurar o valor de transacções de uma maneira que permita registar o seu valor apropriado nas demonstrações financeiras.
 - Determinar o período de tempo em que as transacções ocorreram para permitir o registar de transacções no período contabilístico apropriado.
 - Apresentar apropriadamente as transacções e divulgações relacionadas nas demonstrações financeiras.
11. A comunicação envolve proporcionar compreensão dos papéis individuais e responsabilidades relacionados com o controlo interno para além do relato financeiro. Isso inclui a extensão até que o pessoal compreende como as suas actividades no sistema de informação de relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de relatar excepções a um nível mais elevado apropriado dentro da entidade. Canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que excepções são relatadas e sobre as quais se agiu.
12. A comunicação toma formas tais como manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato e memorandos. A comunicação também pode ser feita electronicamente, oralmente e através das acções de gerência.

Aplicação a Pequenas Entidades

13. Os sistemas de informação e processos de negócio relacionados relevantes ao relato financeiro em pequenas entidades são provavelmente menos formais do que em entidades maiores, mas

Manual do Revisor Oficial de Contas

o seu papel é precisamente tão significativo. As pequenas entidades com envolvimento activo da gerência podem não necessitar de descrições extensivas de procedimentos contabilísticos, registos de contabilidade sofisticados ou políticas escritas. A comunicação pode ser menos formal e mais fácil de atingir numa entidade mais pequena do que numa entidade maior devido à dimensão e menores níveis da entidade assim como a maior visibilidade e disponibilidade da gerência.

Actividades de Controlo

14. As actividades de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam que as directivas da gestão sejam levadas a efeito, por exemplo, que sejam tomadas as acções necessárias para tratar de riscos que ameacem a consecução dos objectivos da entidade. As actividades de controlo, quer adentro de sistemas manuais ou de TI, têm vários objectivos e são aplicadas a vários níveis organizacionais e funcionais.
15. Geralmente, as actividades de controlo que possam ser relevantes a uma auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que se relacionam com o seguinte:
 - *Revisões de desempenho.* Estas actividades de controlo incluem revisões e análises de desempenho actuais versus orçamentos, previsões e desempenho de períodos prévios; relacionar diferentes conjuntos de dados – operacionais ou financeiros – uns com os outros, juntamente com análises de relacionamentos e acções de investigação e correctivas; comparar dados internos com fontes externas de informação; e revisão de desempenho funcional ou de actividade, tal como a revisão de relatórios de um gestor de empréstimos ao consumo de um banco por filiais, regiões e tipo de empréstimo para aprovação de empréstimos e cobranças.
 - *Processamento de informação.* É executada uma variedade de controlos para verificação do rigor, integralidade e autorização de transacções. Os dois vastos agrupamentos de actividades de controlo de sistemas de informação são controlos de aplicação e controlos gerais de TI. Os controlos de aplicação aplicam-se ao processamento de aplicações individuais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções ocorridas, estão autorizadas, e estão completamente e rigorosamente registadas e processadas. Exemplos de controlo de aplicação incluem verificar a precisão aritmética de registos, o manter e rever contas e balancetes de verificação, controlos automatizados tais como editar verificações de dados de entrada e verificações de sequência numérica e acompanhamento de relatórios de excepção. Os controlos de TI gerais são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz de controlos de aplicação ao ajudar a assegurar a devida operação continuadas dos sistemas de informação. Os controlos gerais de TI incluem geralmente controlos sobre centros de dados e operações de redes; aquisição de sistemas de software, alterações e manutenção; segurança de acesso; e aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas aplicação. Estes controlos aplicam-se a computadores de grande porte, a mini computadores, e a ambientes de utilizadores finais. Exemplos de tais controlos de TI gerais são controlos de alteração de programas, controlos que restringem o acesso a programas ou a dados, controlos sobre a implementação de novas versões de aplicações de pacotes de software e controlos de sistemas de software que restringem o acesso a ou monitorizam o uso de mecanismos do sistema que podem alterar dados ou registos financeiros sem deixarem uma pista de auditoria.
 - *Controlos físicos.* Estas actividades englobam a segurança física de activos, incluindo salvaguardas adequadas tais como instalações seguras sobre acesso a activos e registos; autorização de acesso a programas de computadores e arquivos de dados; e contagem periódica e comparação com quantias mostradas em registos de controlo (por exemplo, comparar com registos contabilísticos os resultados de contagens de caixa, de segurança e inventários). O ponto a que os pretendidos controlos físicos para evitar roubos de activos são

Manual do Revisor Oficial de Contas

relevantes à fiabilidade de preparação de demonstrações financeiras, e por isso à auditoria, depende de circunstâncias tais como quando activos são altamente susceptíveis a apropriação indevida. Por exemplo, estes controlos geralmente não seriam relevantes quando quaisquer fossem detectadas perdas de inventários no seguimento de inspecção física periódica e registadas nas demonstrações financeiras. Porém, se para finalidades de relato financeiro a gerência confiar unicamente em registos de inventário permanente, os controlos de segurança física seriam relevantes à auditoria.

- *Segregação de deveres.* Atribuir a diferentes pessoas as responsabilidades de autorizar transacções, registar transacções e manter a custódia dos activos destina-se a reduzir as oportunidades de permitir a uma pessoa estar em posição não só de perpetrar e esconder erros ou fraudes no decurso normal dos deveres da pessoa. Exemplos de segregação de deveres incluem relatar, rever e aprovar reconciliações, e aprovar e controlar documentos.
16. Certas actividades de controlo podem depender da existência de políticas de nível mais elevado estabelecidas pela gerência ou pelos encarregados da governação. Por exemplo, os controlos de autorização podem ser delegados sob linhas de orientação estabelecidas, tais como critérios de investimento estabelecidos pelos encarregados da governação; alternativamente, as transacções não rotineiras tais como aquisições principais ou desinvestimentos podem exigir aprovação específica de alto nível, incluindo em alguns casos de accionistas.

Aplicação a Pequenas Entidades

17. Os conceitos subjacentes às actividades de controlo em pequenas entidades são provavelmente semelhantes às de entidades maiores, mas a formalidade com que operam varia. Para além disso, as pequenas entidades podem achar que certos tipos de actividades de controlo não são relevantes por força dos controlos aplicados pela gerência. Por exemplo, a retenção pela gerência da autoridade de aprovação de vendas a crédito, compras significativas, e sacar dinheiro de acordo com linhas de crédito pode proporcionar forte controlo sobre essas actividades, diminuir ou remover a necessidade de actividades de controlo mais pormenorizado. Uma segregação apropriada de deveres parece muitas vezes apresentar dificuldades em pequenas entidades. Mesmo as sociedades que tenham somente alguns empregados, contudo, podem estar em condições de atribuir as suas responsabilidades para conseguir segregação apropriada ou, se isso não for possível, usar a supervisão da gerência das actividades incompatíveis para conseguir objectivos de controlo.

Monitorização de Controlos

18. Uma responsabilidade importante de gestão é estabelecer e manter controlo interno numa base de continuidade. A monitorização de controlos pela gerência inclui considerar se estão a operar como pretendido e que são modificados como apropriado conforme alterações nas condições. A monitorização de controlos pode incluir actividades tais como revisão pela gerência de se as reconciliações de bancos estão a ser preparadas numa base tempestiva, a avaliação pelos auditores internos da conformidade do pessoal de vendas com as políticas da entidade em termos de contractos de vendas, e uma supervisão do departamento jurídico da conformidade com a ética da entidade ou com as políticas de práticas de negócio.
19. A monitorização de controlos é um processo de avaliar a qualidade do desempenho do controlo interno no decorrer do tempo. Envolve avaliar a concepção e operação de controlos numa base tempestiva e tomar acções correctivas necessárias. A monitorização é feita para assegurar que os controlos continuam a operar com eficácia. Por exemplo, se a tempestividade e precisão das reconciliações bancárias não são monitorizadas, provavelmente o pessoal parará de as preparar. A monitorização de controlos é conseguida por intermédio de actividades de monitorização continuadas, avaliações separadas ou uma combinação das duas.
20. As actividades continuadas de monitorização são incluídas nas actividades normais recorrentes

Manual do Revisor Oficial de Contas

de uma entidade e incluem actividades regulares de gerência e supervisão. Os gestores de vendas, de compras, e de produção aos níveis divisionais e empresariais estão em ligação com as operações e podem questionar relatórios que difiram significativamente do seu conhecimentos das operações.

21. Em muitas entidades, os auditores internos ou o pessoal que desempenha funções semelhantes contribuem para a monitorização dos controlos de uma entidade por intermédio de avaliações separadas. Proporcionam informação com regularidade acerca do funcionamento do controlo interno, focando considerável atenção na avaliação da concepção e operação do controlo interno. Comunicam informação acerca de pontos fortes e fracos e recomendações para melhorar o controlo interno.
22. As actividades de monitorização podem incluir usar informação provida de comunicações de partes externas que podem indicar problemas ou salientar áreas com necessidade de melhoramento. Os clientes corroboram implicitamente os dados de facturação ao pagar as suas facturas ou reclamar acerca dos seus encargos. Adicionalmente, os reguladores podem comunicar com a entidade no que respeita a questões que afectem o funcionamento do controlo interno, por exemplo, comunicações respeitantes a exames por agências reguladoras de bancos. Também, a gerência pode considerar comunicações relacionadas com o controlo interno providas de auditores externos ao executarem actividade de monitorização.

Aplicação a Pequenas Entidades

23. Actividades continuadas de monitorização de pequenas entidades são provavelmente mais informais e são tipicamente desempenhadas como parte da gestão total das operações da entidade. O envolvimento íntimo da gestão nas operações muitas vezes identificará variações de expectativas e faltas de rigor nos dados financeiros conduzindo a acção correctiva do controlo.

Apêndice 3

Condições e Eventos que Podem Indicar Riscos de Distorção Material

O que se segue são exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção material. Os exemplos proporcionados cobrem uma vasta variedade de condições e eventos; porém, nem todas as condições e eventos são relevantes a cada trabalho de auditoria e a lista de exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões que sejam economicamente instáveis, por exemplo, países com desvalorização de moeda significativa ou economias altamente inflacionárias.
- Operações expostas a mercados voláteis, por exemplo, negociação de futuros.
- Alto grau de regulamentação complexa.
- Questões de continuidade empresarial e liquidez incluindo perdas de clientes significativos.
- Restrições sobre disponibilidades de capital e de crédito.
- Alterações no sector económico em que a entidade opera.
- Alterações na cadeia de fornecimentos.
- Desenvolver ou oferecer novos produtos ou serviços, ou mudar-se para novas linhas de negócio.
- Expansão para novas localizações.
- Alterações na entidade tal como grandes aquisições ou reorganizações ou outros eventos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio provavelmente a serem vendidos.
- Alianças complexas e empreendimentos conjuntos.
- Uso de financiamentos fora do balanço, de entidades com finalidades especiais e outros arranjos de financiamento complexos.
- Transacções significativas com partes relacionadas.
- Falta de pessoal com habilitações apropriadas de contabilidade e de relato financeiro.
- Alterações no pessoal chave incluindo saída de executivos chave.
- Fraquezas no controlo interno, especialmente aquelas não tratadas pela gerência.
- Inconsistências entre a estratégia de TI da entidade e a sua estratégia de negócio.
- Alterações no ambiente de TI.
- Instalação de sistemas de TI novos e significativos relacionados com o relato financeiro.
- Indagações às operações da entidade ou resultados financeiros por organismos governamentais ou reguladores.
- Distorções passadas, história de erros ou uma quantia significativa de ajustamentos de fim de período.
- Quantidade significativa de transacções não sistemáticas ou não rotineiras incluindo transacções

Manual do Revisor Oficial de Contas

interempresas e transacções de grande rédito de fim de período.

- Transacções que sejam registadas com base nas intenções de gestão, como por exemplo, refinanciamento de dívidas, activos a serem vendidos e classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas orientações contabilísticas.
- Mensurações contabilísticas que envolvam processos complexos.
- Eventos ou transacções que envolvam incerteza de mensuração significativa, incluindo estimativas contabilísticas.
- Litígios pendentes e passivos contingentes, como por exemplo, garantias de vendas, garantias financeiras e soluções ambientais.

ISA 315 (em ou após 2008) - Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 315 (REFEITA) IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL POR MEIO DA COMPREENSÃO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras relativas a períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008)*

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
Data de Eficácia	2
Objectivo	3
Definições	4
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas	5 - 10
O Conhecimento Necessário da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o Controlo Interno da Entidade	11 - 23
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material	24 - 30
Fraquezas Materiais no Controlo Interno	31 - 32
Documentação	33
Aplicação e Outro Material Explicativo	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas	A1 - A4
O Conhecimento Necessário da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o Controlo Interno da Entidade	A15 - A97
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material	A98 - A123
Fraquezas Materiais no Controlo Interno	A124 - A126
Documentação	A127 - A130
Apêndice 1: Componentes do Controlo Interno	
Apêndice 2: Condições e Acontecimentos que podem Indicar Riscos de Distorções Materiais	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos Distorção Material" deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) trata da responsabilidade do auditor em identificar e avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras, por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade.

Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008⁽⁴⁸⁾

Objectivo

3. O objectivo do auditor é o de identificar e avaliar os riscos de distorção material. Quer devido a fraude quer a erro, aos níveis de demonstração financeira e de asserção, por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, proporcionando por isso uma base para conceber e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material.

Definições

4. Para finalidades das ISAs, os termos que se seguem têm os significados adiante atribuídos:
 - (a) Asserções – Declarações da gerência, explícitas ou de outra forma, que estão incorporadas nas demonstrações financeiras, como usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que possam ocorrer.
 - (b) Risco de negócio – Um risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, acções ou falta de acções que possam de forma adversa afectar a capacidade de uma entidade atingir os seus objectivos e executar as suas estratégias, ou do estabelecimento de objectivos e estratégias inapropriadas.
 - (c) Controlo interno – O processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia 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 controlo interno.
 - (d) Procedimentos de avaliação do risco – Os procedimentos de auditoria executados para obter uma compreensão da entidade, e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, para identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, aos níveis de demonstração financeiras e de asserção.
 - (e) Risco significativo – Um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige consideração de auditoria especial.

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas

5. O auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco para proporcionar uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção. Os procedimentos de avaliação do risco não proporcionam contudo,

Manual do Revisor Oficial de Contas

por eles mesmos, prova de auditoria apropriada suficiente em que basear a opinião de auditoria. (Ref: Pará. A1-A5)

6. Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir o seguinte:
 - (a) Indagações à gerência e a outros dentro da entidade que no julgamento do auditor possam ter informação que seja provável que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro. (Ref; Pará. A6);
 - (b) Procedimentos analíticos; e (Ref: A7-A8)
 - (c) Observação e inspecção. (Ref; Pará. A9)
7. O auditor deve considerar a informação obtida do processo de aceitação ou de continuação do cliente é relevante para identificar os riscos de distorção material.
8. Quando o sócio responsável pelo trabalho executou outros trabalhos para a entidade, o sócio responsável pelo trabalho deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar os riscos de distorção material.
9. Quando o auditor pretender usar informação obtida da anterior experiência do auditor com a entidade e dos procedimentos de auditoria executados em anteriores auditorias, o auditor deve determinar se ocorreram alterações desde a anterior auditoria que possam afectar a sua relevância para a auditoria corrente (Ref: Pará. A10-A11)
10. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros principais da equipa de trabalho devem debater a susceptibilidade a distorção material das demonstrações financeiras da entidade, e a aplicação da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. O sócio responsável pelo trabalho deve determinar quais as matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos no debate. (Ref: Pará. A12-A14)

A Necessária Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o Controlo Interno da Entidade

A Entidade e o Seu Ambiente

11. O auditor deve obter a compreensão do seguinte:
 - (a) Factores sectoriais, reguladores, e outros externos relevantes incluindo a estrutura conceptual de relato financeira aplicável. (Ref: A15-A20)
 - (b) A natureza da entidade, incluindo:
 - (i) As suas operações;
 - (ii) As suas estruturas de propriedade e de governação;
 - (iii) Os tipos de investimentos que a entidade esta fazendo e os planos para fazer: e
 - (iv) O modo com a entidade está estruturada e como é financiada.

Para habilitar o auditor a compreender as classes de transacções, saldos de conta, e divulgações que se esperam nas demonstrações financeiras. (Ref: Pará. A21-A23)
 - (c) A selecção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para as alterações a elas. O auditor deve avaliar se as políticas contabilísticas da entidade são apropriadas para o seu negócio e consistentes com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e as políticas contabilísticas usadas no sector relevante. (Ref: Pará. A24)

Manual do Revisor Oficial de Contas

O Controlo Interno da Entidade

12. O auditor deve obter uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria. Se bem que a maior parte dos controlos relevantes para a auditoria se relacionam provavelmente com o relato financeiro, nem todos os controlos que se relacionam com o relato financeiro são relevantes para a auditoria. É uma matéria de julgamento profissional do auditor se um controlo, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria. (Ref: Pará. A38-A61)

Natureza e Extensão da Compreensão dos Controlos Relevantes

13. Quando obtiver uma compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar a concepção desses controlos e determinar se foram implementados, executando procedimentos para além de indagar junto do pessoal da entidade. (Ref: ParáA62-A64)

Componentes do Controlo Interno

Ambiente de controlo

14. O auditor deve obter uma compreensão do ambiente de controlo, Como parte da obtenção desta compreensão, o auditor deve avaliar se:
- (a) A gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, criou e manteve uma cultura de honestidade e de comportamento ético; e
 - (b) Os pontos fortes nos elementos do ambiente de controlo proporcionam um fundamento apropriado para os outros componentes do controlo interno, e se esses outros componentes não estão prejudicados por fraquezas do ambiente de controlo. (Ref: Pará A65-A74)

O processo de avaliação do risco pela entidade

15. O auditor deve obter uma compreensão sobre se a entidade tem um processo para:
- (a) Identificar os riscos relevantes para os objectivos de relato financeiro;
 - (b) Estimar a importância dos riscos;
 - (c) Avaliar a probabilidade da sua ocorrência; e
 - (d) Decidir acerca de acções para tratar esses riscos. (Ref: Pará A75)
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (referido daqui para a frente como o processo de avaliação do risco pela entidade), o auditor deve obter uma compreensão do mesmo, e dos respectivos resultados.
- Quando o auditor identificar riscos de distorção material que a gerência deixou de identificar, o auditor deve avaliar se existiu um risco subjacente de uma espécie que o auditor espera que teria sido identificado pelo processo de avaliação do risco pela entidade. Se existir tal risco, o auditor deve obter uma compreensão do motivo por que o processo deixou de o identificar, e avaliar se o processo é apropriado às suas circunstâncias ou se existe uma fraqueza material no controlo interno da entidade. (Ref: Pará. A76)
17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou tem um processo ad hoc, o auditor deve debater com a gerência se foram identificados os riscos relevantes para os objectivos de relato financeiro e como foram tratados. O auditor deve avaliar se a falta de um processo de avaliação do risco documentado é apropriado nas circunstâncias, ou representa uma fraqueza material no controlo interno da entidade, (Ref: Pará. A76)

Manual do Revisor Oficial de Contas

O sistema de informação, incluindo os respectivos processos negociais, relevantes para o relato financeiro, e comunicação

18. O auditor deve obter uma compreensão do sistema de informação, incluindo os respectivos processos negociais, relevantes para o relato financeiro, incluindo as seguintes áreas:
- (a) As classes de transacções nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
 - (b) Os procedimentos, dentro não só da tecnologia da Informação (TI) como dos sistemas manuais, pelos quais essas transacções são iniciadas, registadas, processadas, corrigidas como necessário, transferidas para o razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras;
 - (c) Os respectivos registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas que sejam usados para iniciar, registar, processar e relatar transacções; isto inclui a correcção de informação incorrecta e como a informação é transferida para o razão geral. Os registos podem ser de forma manual ou electrónica;
 - (d) Como o sistema de informação recolhe acontecimentos e condições, que não sejam transacções, que sejam significativos para as demonstrações financeiras;
 - (e) O processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas contabilísticas significativas e divulgações; e
 - (f) Controlos que rodeiem os lançamentos de diário, incluindo lançamentos de diário não normalizados usados para registar transacções não usuais ou ajustamentos. (Ref: A77-A81)
19. O auditor deve obter uma compreensão de como a entidade comunica os papeis e responsabilidades do relato financeiro incluindo:
- (a) Comunicações entre a gerência e os encarregados da governação; e
 - (b) Comunicações externas, tais como as com as autoridades reguladoras. (Ref: Pará. A82-A83)

Actividades de controlo relevantes para a auditoria

20. O auditor deve obter uma compreensão das actividades de controlo interno relevantes para a auditoria, sendo as que o auditor julga necessário para compreender afim de avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e conceber mais procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não exige uma compreensão de todas as actividades de controlo relacionadas com cada classe de transacções, saldo de conta e divulgação significativos das demonstrações financeiras e com todas as asserções relevantes para elas. (Ref: Pará. A84-A90)
21. A compreender as actividades de controlo, o auditor deve obter uma compreensão de como a entidade deu resposta aos riscos provenientes de TI. (Ref: Pará. A91-A93)

Monitorização de controlos

22. O auditor deve obter uma compreensão das principais actividades que a entidade usa para monitorizar o controlo interno sobre o relato financeiro, incluindo as relacionadas com as actividades de controlo relevantes para a auditoria, e como a entidade inicia as acções correctivas para esses controlos. (Ref: Pará. A94-A96)
23. O auditor deve obter uma compreensão das fontes de informação usadas nas actividades de

Manual do Revisor Oficial de Contas

monitorização da entidade, e da base sobre a qual a gerência considera a informação ser suficientemente fiável para a finalidade. (Ref: Pará. A97)

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

24. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material ao:
- (a) Nível de demonstração financeira; e (Ref: Pará. A98-A101)
 - (b) Nível de asserção para classes de transacções, saldos de conta, e divulgações. (Ref: Pará. A102-A106)
25. Para esta finalidade, o auditor deve:
- (a) Identificar os riscos em todo o processo de obter a compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo os controlos internos que se relacionam com os riscos, e considerando as classes de transacções, saldos de contas, e divulgações das demonstrações financeiras. (Ref: Pará. A107-A108)
 - (b) Avaliar os riscos identificados, e avaliar se eles se relacionam mais profundamente com as demonstrações financeiras como um todo e potencialmente afectem muitas asserções;
 - (c) Relacionar os riscos identificados com o que possa estar errado ao nível de asserção, tomando em conta os controlos relevantes que o auditor pretende testar; e (Ref: Pará. A109-A111)
 - (d) Considerar a probabilidade de distorção, incluindo a possibilidade de distorções múltiplas, e se a potencial distorção é de uma magnitude tal que pode resultar numa distorção material.

Riscos que Exigem Consideração de Auditoria Especial

26. Como parte da avaliação do risco como descrito no parágrafo 24., o auditor deve determinar se qualquer dos riscos identificados é, no julgamento do auditor, um risco significativo. Ao exercer este julgamento, o auditor deve excluir os efeitos de controlos identificados relacionados com o risco.
27. Ao exercer o julgamento de quais os riscos são riscos 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 recentes significativos desenvolvimentos económicos, contabilísticos ou outros, e, por isso, exigem atenção especial;
 - (c) A complexidade das transacções;
 - (d) Se o risco envolve transacções significativas com partes relacionadas;
 - (e) O grau de subjectividade na mensuração da informação financeira relativo ao risco, especialmente as mensurações que envolvam um largo intervalo de incerteza de mensuração; e
 - (f) Se o risco envolve transacções significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade, ou que de outra forma pareçam não usuais. (Ref: Pará A112-A116)
28. Quando o auditor tiver determinado que existe um risco significativo, o auditor deve obter a compreensão dos controlos da entidade, ou de que de outra forma pareçam não usuais. (Ref: Pará A117-A119)

Manual do Revisor Oficial de Contas

Riscos Relativamente aos Quais os Procedimentos Substantivos por si Só Não Proporcionam Prova de Auditoria Apropriada Suficiente

29. Com respeito a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível ou praticável obter prova de auditoria apropriada suficiente apenas a partir de procedimentos substantivos. Tais riscos podem relacionar-se com o registo não rigoroso ou incompleto de classes de transacções ou saldos de contas, de rotina e significativos, cujas características muitas vezes permitem processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção manual. Em tais casos, os controlos da entidade sobre tais riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve obter a compreensão deles. (Ref: Pará A120-A122)

Revisão dos Riscos de Avaliação

30. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode mudar no decurso da auditoria à medida que é obtida prova de auditoria adicional. Nas circunstâncias em que o auditor obtiver prova de auditoria a partir da execução de novos procedimentos de auditoria, ou que é obtida nova informação, qualquer delas inconsistente com a prova de auditoria em que o auditor baseou originalmente a avaliação, o auditor deve consequentemente rever a avaliação e modificar os novos procedimentos planeados. (Ref: Pará A123)

Fraquezas Materiais no Controlo Interno

31. O auditor deve avaliar se, na base do trabalho de auditoria executado, o auditor identificou uma fraqueza material na concepção, implementação ou manutenção do controlo interno. (Ref: Pará A124-A125)
32. O auditor deve comunicar as fraquezas materiais no controlo interno identificadas durante a auditoria numa base tempestiva à gerência a um nível de responsabilidade apropriado, e, como exigido pela ISA 260, "Comunicação com os Encarregados da Governação", "(49) com os encarregados da governação (salvo todos os encarregados da governação que estejam envolvidos na gestão da entidade. (Ref: Pará A126)

Documentação

33. O auditor deve documentar:
- (a) O debate entre a equipa de trabalho sempre que exigido pelo parágrafo 10, e a decisão significativa a que se chegou;
 - (b) Principais elementos da compreensão obtida com respeito a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no parágrafo 11 e a cada um dos componentes do controlo interno especificados nos parágrafos 14-23; as fontes de informação a partir das quais foi obtida a compreensão; e os procedimentos de avaliação do risco executados;
 - (c) Os riscos identificados e avaliados de distorção material ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção como exigido pelo parágrafo 24; e
 - (d) Os riscos identificados, e respectivos controlos acerca dos quais o auditor obteve a compreensão, em consequência dos requisitos dos parágrafos 26-29. (Ref: Pará A127-A130)

Aplicação e Outro Material Explicativo

Procedimentos de Avaliação do Risco e Respektivas Actividades

(Ref: Pará5)

- A1. Obter a compreensão da entidade e dos seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade /referido a partir daqui como a “compreensão da entidade”), é um processo contínuo, dinâmico de recolher, actualizar e analisar informação durante toda a auditoria. A compreensão estabelece uma moldura de referência dentro da qual o auditor planeia a auditoria e exerce julgamento profissional durante toda a auditoria, por exemplo, quando:
- Avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras;
 - Estabelecer a materialidade e avaliar se o julgamento acerca da materialidade permanece apropriado à medida que a auditoria progride;
 - Considerar a adequação da selecção e aplicação de políticas contabilísticas, e a adequação das divulgações de demonstração financeira;
 - Identificar áreas em que possa ser necessária consideração especial de auditoria, por exemplo, transacções com partes relacionadas, a adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade, ou considerar a finalidade de negócio das transacções;
 - Desenvolver expectativas para usar quando executar procedimentos analíticos;
 - Dar resposta aos riscos avaliados de distorção material, incluindo concepção e execução de novos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria apropriada suficiente; e
 - Avaliar a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida, tal como a adequação dos pressupostos e das declarações verbais e escritas da gerência.
- A2. A informação obtida ao executar procedimentos de avaliação do risco e respectivas actividades pode ser usada pelo auditor como prova de auditoria para suportar as avaliações dos riscos de distorção material. Além disso, o auditor pode obter prova de auditoria acerca de classes de transacções, de saldos de contas, ou de divulgações e respectivas asserções e acerca da eficácia operacional dos controlos, mesmo que tais procedimentos não fossem especificamente planeados como procedimentos substantivos ou como testes de controlo. O auditor pode também escolher executar procedimentos substantivos ou testes de controlo simultaneamente com procedimentos de avaliação do risco porque é eficiente fazê-lo.
- A3. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a extensão da compreensão necessária. A primeira consideração do auditor é se a compreensão que foi obtida é suficiente para cumprir o objectivo declarado nesta ISA. A profundidade da compreensão global que é necessária pelo auditor é menor que a possuída pela gerência ao gerir a entidade.
- A4. Os riscos a serem avaliados incluem não só os devido a erro mas também os devido a fraude, e ambos estão cobertos por esta ISA. Porém, a importância da fraude é tal que novos requisitos e orientação estão incluídos na ISA 240, “As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”, em relação aos procedimentos de avaliação do risco e respectivas actividades para obter informação que seja usada para identificar os riscos de distorção material devido a fraude.
- A5. Se bem que se exija que o auditor execute os procedimentos de avaliação do risco descritos no parágrafo 6 no decurso da obtenção da necessária compreensão da entidade (ver parágrafos 11-23), não se exige que o auditor execute todos eles relativamente a cada aspecto dessa compreensão. Outros procedimentos podem ser executados quando a informação delas pode ser útil na identificação dos riscos de distorção material. Os exemplos de tais procedimentos incluem:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Rever a informação obtida de fontes externas tais como diários de negócios e económicos; relatórios de analistas, ou agências de notação; ou de publicações reguladoras ou financeiras.

- *Indagações à Gerência e a Outros Dentro da Entidade* (Ref: Pará 6(a))

A6. Muita da informação obtida pelas indagações do auditor é obtida da gerência e dos responsáveis pelo relato financeiro. Porém, o auditor pode também obter informação, ou uma diferente perspectiva na identificação dos riscos de distorção material, por meio de indagações a outros dentro da entidade e a outros empregados com diferentes níveis de autoridade. Por exemplo:

- Indagações dirigidas aos encarregados da governação pode ajudar o auditor a compreender o ambiente em que são preparadas as demonstrações financeiras.

- Indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem proporcionar informação acerca dos procedimentos de auditoria interna executados durante o ano relativos à concepção e eficácia do controlo interno da entidade e se a gerência respondeu satisfatoriamente às conclusões desses procedimentos.

- Indagações de empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transacções complexas ou não usuais pode ajudar o auditor a avaliar a adequação da selecção e aplicação de determinadas políticas contabilísticas.

- Indagações dirigidas ao departamento jurídico interno podem proporcionar informação acerca de matérias tais como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade, garantias, obrigações pós venda, acordos (tais com empreendimentos conjuntos) com parceiros de negócios e o significado de termos contratuais.

- Indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou de vendas pode proporcionar informação acerca de alterações nas estratégias de marketing, tendências nas vendas, ou acordos contratuais com os seus clientes.

- *Procedimentos Analíticos* (Ref: Pará 6(b))

A7. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de transacções ou acontecimentos não usuais, e de quantias, rácios e tendências que podem indicar matérias que tenham implicações de auditoria. Relações não usuais ou inesperadas que sejam identificadas podem ajudar o auditor na identificação dos riscos de distorção material, especialmente riscos de distorção material devido a fraude.

A8. Porém, quando tais procedimentos analíticos usem dados agregados a um elevado nível (que pode ser a situação com os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco), os resultados desses procedimentos analíticos apenas proporcionam uma vasta indicação inicial acerca de se existe uma distorção material. Consequentemente, em tais casos, a consideração de outra informação que tenha sido recolhida quando da identificação dos riscos de distorção material juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos pode ajudar o auditor na compreensão e avaliação dos resultados dos procedimentos analíticos. A ISA 520, "Procedimentos Analíticos", estabelece os requisitos e proporciona orientação sobre o uso de procedimentos analíticos.

Observação e Inspeção (Ref: Pará 6(c))

A9. A observação e a inspecção podem suportar indagações da gerência e de outros, e podem também proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente. Os exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem o seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- As operações da entidade.
- Documentos (tais como planos e estratégias de negócios), registos, e manuais de controlo interno.
- Relatórios preparados pela gerência (tais como relatórios trimestrais da gerência e demonstrações financeiras intercalares) e pelos encarregados da governação (tais como actas das reuniões do conselho de directores).
- Os locais da entidade e instalações fabris.
- *Informação Obtida em Períodos Anteriores* (Ref: Pará 9)

A10. A experiência anterior do auditor com a entidade e os procedimentos de auditoria executados em anteriores auditorias podem proporcionar ao auditor a informação acerca de matérias tais como:

1. Anteriores distorções e se foram corrigidas numa base tempestiva.
2. A natureza da entidade e do seu ambiente, e o controlo interno da entidade.
3. Alterações significativas que a entidade e as suas operações possam ter sofrido desde o último período financeiro, que possam ajudar o auditor a ganhar uma compreensão suficiente da entidade para identificar e avaliar os riscos de distorção material.

A11. Exige-se que o auditor determine se a informação obtida em períodos anteriores permanece relevante, se o auditor pretender usar essa informação para as finalidades da auditoria corrente. Isto é por que as alterações no ambiente de controlo, por exemplo, podem afectar a relevância da informação obtida no ano anterior. Para determinar se ocorreram alterações que possam afectar a relevância de tal informação, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como despistagem de sistemas relevantes.

Debate Entre a Equipa de Trabalho (Ref: Pará A10)

A12. O debate entre a equipa de trabalho acerca da susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material:

- Proporciona uma oportunidade para os membros mais experientes da equipa de trabalho, incluindo o sócio responsável pelo trabalho, partilharem os seus pontos de vista com base no seu conhecimento da entidade.
- Permite que os membros da equipa de trabalho troquem informação acerca dos riscos de negócio a que entidade está sujeita e acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude ou erro.
- Ajuda os membros da equipa de trabalho a ganharem uma melhor compreensão do potencial de distorções materiais das demonstrações financeiras nas áreas específicas a eles atribuídas, e a compreender como os resultados dos procedimentos de auditoria que eles executam pode afectar outros aspectos da auditoria incluindo as decisões acerca da natureza, tempestividade e extensão de novos procedimentos de auditoria.
- Proporciona uma base sobre a qual os membros da equipa de trabalho comunicam e partilham a nova informação obtida durante a auditoria que possa afectar a avaliação de riscos de distorção material ou os procedimentos de auditoria executados para tratar estes riscos.

A ISA 240 proporciona requisitos e orientação adicionais com relação ao debate entre os membros da equipa de trabalho acerca dos riscos de fraude.

A13. Não é sempre necessário nem prático que o debate inclua todos os membros num debate único (como, por exemplo, numa auditoria com localizações múltiplas), nem é necessário que todos os membros da equipa de trabalho sejam informados de todas as decisões a que se chegou no debate. O sócio responsável pelo trabalho pode debater matérias com os principais membros da equipa de trabalho incluindo, se considerado apropriado, especialistas e os responsáveis pela auditoria de componentes, se bem que delegando o debate com outros, tendo em conta a extensão de comunicação considerada necessária em toda a equipa de trabalho. Um plano de comunicações, aceite pelo sócio responsável pelo trabalho, pode ser útil.

Considerações Específicas a Entidades mais Pequenas

A14. Muitas pequenas auditorias são levadas a efeito pelo sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional executor isolado). Em tais situações, se o sócio responsável pelo trabalho, tendo pessoalmente conduzido o planeamento da auditoria, seria o responsável por considerar a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude ou erro.

A Necessária Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o Controlo Interno da entidade

A Entidade e o Seu Ambiente

Factores Sectoriais, Reguladores e Outros (Ref: Pará 11(a))

Factores Sectoriais

A15. Os factores relevantes sectoriais incluem condições sectoriais tais como o ambiente competitivo, relacionamentos de fornecedor e de cliente, e desenvolvimentos tecnológicos. Entre os exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem-se:

- O mercado e concorrência, incluindo procura, capacidade e concorrência de preços.
- Actividade cíclica ou sazonal.
- Tecnologia do produto relativa aos produtos da entidade.
- Fornecimento e custo da energia.

A16. O sector em que a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção material proveniente da natureza do negócio ou do grau de regulação. Por exemplo, contratos a longo prazo podem envolver estimativas significativas de réditos e gastos que dão origem a riscos de distorção material. Em tais casos, é importante que a equipa de trabalho inclua membros com conhecimentos e experiência suficientes relevantes, como exigido pela ISA 220, "Controlo de Qualidade para Auditoria de Informação Financeira Histórica".

Factores Reguladores

A17. Os factores reguladores relevantes incluem o ambiente regulador. O ambiente regulador abrange, entre outras matérias, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e o ambiente legal e político. Entre os exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem-se:

- Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector.
- Estrutura reguladora para um sector regulado.
- Legislação e regulamentação que afecte significativamente as operações da entidade,

Manual do Revisor Oficial de Contas

incluindo as actividades de supervisão directas.

- Fiscalidade (sociedade e outra).
- Políticas do governo que afectem correntemente a condução do negócio da entidade, incluindo controlos cambiais, fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, governamentais e programas), e tarifas ou políticas de restrição de comércio.
- Requisitos ambientais que afectem o sector e o negócio da entidade.

A18. A ISA 220, “Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”, inclui alguns requisitos específicos relativos ao quadro legal e regulador aplicável à entidade e ao sector.

Considerações específicas às entidades do sector público

A19. Relativamente às entidades do sector público, além da legislação ou regulamentos, podem existir directivas ministeriais, requisitos de política governamental e resoluções da legislatura que afectem as operações da entidade. Tais elementos são essenciais a considerar quando obter a compreensão da entidade e do seu ambiente.

Outros Factores Externos

A20. Entre os exemplos de outros factores externos que afectam a entidade que o auditor pode considerar incluem-se as condições económicas gerais, taxas de juro e disponibilidade de financiamento e inflação ou revalorização monetária.

Natureza da Entidade (Ref: Pará. 11(b))

A21. Uma compreensão da natureza da entidade habilita o auditor a compreender matérias tais como:

- Se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localizações. Estruturas complexas introduzem muitas vezes aspectos que podem dar origem a riscos de distorção material. Tais aspectos incluem se o goodwill, os empreendimentos conjuntos, os investimentos, ou entidades de finalidade especial são apropriadamente contabilizados.
- A propriedade, e relações entre proprietários e outras pessoas ou entidades. Esta compreensão ajuda a determinar se as transacções com partes relacionadas foram bem identificadas e apropriadamente contabilizadas, A ISA 550, “Partes Relacionadas” estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as considerações relevantes para partes relacionadas.

A22. Entre os exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando obtiver a compreensão da natureza da entidade incluem-se:

- *Operações negociais* – tais como;
 - o Natureza das fontes de rédito, produtos ou serviços, e mercados, incluindo envolvimento em comércio electrónico tal como vendas pela Internet e actividades de marketing.
 - o Condução de operações (por exemplo, fases e métodos de produção, ou actividades expostas a riscos ambientais).
 - o Alianças, empreendimentos conjuntos, e actividades de fornecimento externo.
 - o Dispersão geográfica e segmentação sectorial.
 - o Localização das instalações de produção, armazéns, e escritórios, e localização e

Manual do Revisor Oficial de Contas

quantidades de inventários.

- o Principais clientes e fornecedores importantes de bens e serviços, acordos de trabalho (incluindo a existência de sindicatos, pensões e outros benefícios pós emprego, opção de acções ou acordos de bónus e incentivos, e regulação governamental relativa a matérias de emprego).
- o Actividades e dispêndios de pesquisa e desenvolvimento.
- o Transacções com partes relacionadas.

• *Investimentos e actividades de investimento* – tais como:

- o Aquisições ou desinvestimentos planeados ou recentemente executados.
- o Investimentos e alienações de títulos e empréstimos.
- o Actividades de investimentos de capital.
- o Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidade com finalidade especial.

• *Financiamento e actividade de financiamento* – tais como:

- o Maiores subsidiárias e entidades associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas.
- o Estrutura da dívida e respectivos termos, incluindo acordos de financiamento fora do balanço e acordos de locação.
- o Proprietários com benefícios (locais, estrangeiros, reputação do negócio, e experiência) e respectivas partes.
- o Uso de instrumentos financeiros derivados.

• *Relato financeiro* tais como:

- o Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector, incluindo categorias significativas específicas do sector (por exemplo, empréstimos e investimentos quanto a bancos, ou pesquisa e desenvolvimento quanto a farmacêuticas).
- o Práticas de reconhecimento do rédito.
- o Contabilização de justos valores.
- o Activos, passivos e transacções em moeda estrangeira.
- o Contabilização de transacções não usuais ou complexas incluindo as relativas a áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de remunerações baseadas em acções).

A23. As alterações significativas na entidade provenientes de períodos anteriores podem dar origem a, ou alterar, os riscos de distorção material.

A Escolha e Aplicação de Políticas Contabilísticas pela Entidade (Ref. Pará. 11(c))

A24. A compreensão da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade pode abranger matérias tais como:

- Os métodos que a entidade usa para contabilizar transacções significativas e não usuais.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes relativamente às quais há falta de orientação autoritária ou de consenso.
- Alterações nas políticas contabilísticas da entidade.
- Normas de relato financeiro e leis e regulamentos que são novos para a entidade e quando e como a entidade adoptará tais requisitos.

Objectivos e Estratégias e Respectivos Riscos de Negócio (Ref. Pará. 11(d))

A25. A entidade conduz o seu negócio no contexto de factores sectoriais, reguladores e outros internos e externos. Para responder a estes factores, a gerência ou os encarregados da governação da entidade definem objectivos, que são os planos globais para a entidade. As estratégias são as abordagens pelas quais a gerência pretende atingir esses objectivos. Os objectivos e estratégias da entidade podem variar ao longo do tempo.

A26. O risco de negócio é mais vasto do que o risco de distorção material das demonstrações financeiras. O risco de negócio pode surgir de alteração ou complexidade. Uma falha a reconhecer a necessidade de alteração pode também dar origem a risco de negócio. O risco de negócio pode surgir, por exemplo:

- Do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que podem fracassar;
- Dum mercado que, mesmo que desenvolvido com sucesso, não é adequado para suportar um produto ou serviço; ou
- Defeitos no produto ou serviço que podem resultar em passivos e risco de reputação.

A27. Uma compreensão dos riscos de negócio que se deparam à entidade aumenta a probabilidade de identificar riscos de distorção material, uma vez que a maior parte dos riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito sobre as demonstrações financeiras. Porém, o auditor não tem a responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorção material.

A28. Entre os exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando obtiver a compreensão dos objectivos, das estratégias e dos relacionados riscos de negócio da entidade que possam resultar num risco de distorção material das demonstrações financeiras, incluem-se:

- Desenvolvimentos sectoriais (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, que a entidade não tenha o pessoal ou a perícia para tratar as alterações no sector).
- Novos produtos e serviços (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, que aumentou a responsabilidade pelo produto).
- Expansão do negócio (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, que a procura não tenha sido rigorosamente estimada).
- Novos requisitos contabilísticos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, implementação incompleta ou indevida, ou custos acrescidos).
- Requisitos reguladores (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, que haja exposição legal acrescida).
- Requisitos de financiamento correntes e prospectivos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, a perda de financiamento devido à incapacidade da entidade cumprir requisitos).

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Uso de TI (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, que os sistemas e processos sejam incompatíveis).
- Os efeitos de implementar uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contabilísticos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, implementação incompleta ou indevida).

A29. Um risco de negócio pode ter uma consequência imediata para o risco de distorção material relativamente a classes de transacções, saldos de conta, e divulgações ao nível de asserção ou ao nível de demonstração financeira. Por exemplo, o risco de negócio proveniente de uma base de clientes em contracção pode aumentar o risco de distorção material associado à valorização das contas a receber. Porém, o mesmo risco particularmente em combinação com uma economia em contracção, pode também ter uma consequência a longo prazo, que o auditor considera ao avaliar a adequação do pressuposto da continuidade. Se um risco de negócio pode resultar num risco de distorção material é, por isso, considerado à luz das circunstâncias da entidade. São indicados no Apêndice 2 exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar riscos de distorção material.

A30. Usualmente, a gerência identifica riscos de negócio e desenvolve abordagens para os tratar. Tal processo de avaliação de riscos é parte do controlo interno e é debatido no parágrafo 15 e parágrafos A75-A76.

Considerações Específicas a Entidades do Sector Público

A31. Relativamente às auditorias do sector público, os “objectivos da gerência” podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública e podem incluir objectivos que têm a sua fonte na legislação, regulamentos, portarias governamentais, e directivas ministeriais.

Mensuração e Revisão do Desempenho Financeiro da Entidade (Ref: Pará. 11(e))

A32. A gerência e outros mensurarão e revê as coisas que vêem como importantes. As medidas de desempenho, sejam externas ou internas, criam pressões na entidade. Estas pressões, por sua vez, podem motivar a gerência a tomar medidas para melhorar o desempenho do negócio ou para distorcer as demonstrações financeiras. Consequentemente, a compreensão das medidas de desempenho da entidade ajuda o auditor a considerar se as pressões para conseguir as metas de desempenho podem resultar em acções da gerência que aumentem os riscos de distorção material, incluindo os devido a fraude – Ver a ISA 240 relativamente a requisitos e orientação em relação aos riscos de fraude.

A33. A mensuração e revisão do desempenho financeiro não é o mesmo que a monitorização de controlos (debatidos como um componente do controlo interno nos parágrafos A94-A97), embora os seus propósitos possam sobrepor-se:

- À mensuração e revisão que é dirigida no sentido de ver se o desempenho do negócio está a conseguir os objectivos fixados pela gerência (ou por terceiros).
- À monitorização de controlos que se preocupa especificamente com a operação eficaz do controlo interno.

Em alguns casos, porém, os indicadores do desempenho podem tmbem proporcionar informação que habilite a gerência a identificar deficiências no controlo interno.

A34. Entre os exemplos de informação gerada internamente usada pela gerência para mensurar e rever o desempenho financeiro, e que o auditor pode considerar, incluem-se:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Principais indicadores do desempenho (financeiros e não financeiros) e principais rácios, tendências e estatísticas operacionais.
- Análises periódicas de desempenho financeiro.
- Orçamentos, previsões, análises de variações, informação segmental e divisional, departamental ou outros relatórios de nível de desempenho.
- Medidas de desempenho dos empregados e políticas de remuneração de incentivos.
- Comparações do desempenho de uma entidade como de concorrentes.

A35. As partes externas podem também mensurar e rever o desempenho financeiro da entidade. Por exemplo, informação externa tal como relatórios de analistas e relatórios de agências de notação de crédito podem representar informação útil para o auditor. Tais relatórios podem muitas vezes ser obtidos a partir da entidade que está a ser auditada.

A36. As medidas internas podem pôr em evidência resultados ou tendências inesperados que exijam que a gerência determine a sua causa e toma acção correctiva (incluindo, em alguns casos, a detecção e correcção de distorções numa base tempestiva). As medidas de desempenho podem também indicar ao auditor que realmente existem riscos de distorção material da respectiva demonstração financeira. Por exemplo, as medidas de desempenho podem indicar que a entidade tem um rápido crescimento ou lucratividade não usuais quando comparados com os de outras entidades no mesmo sector. Tal informação, particularmente se combinada com outros factores, tais como gratificações ou incentivos com base no desempenho, pode indiciar o potencial risco de preconceitos da gerência na preparação das demonstrações financeiras.

Considerações Específicas a Entidades Mais Pequenas

A37. As entidades mais pequenas não têm muitas vezes processos para mensurar e rever o desempenho financeiro. A indagação da gerência pode revelar que confia num certo número de principais indicadores para avaliar o desempenho financeiro e tomar a acção apropriada. Se tal indagação indicar uma falta de medida ou revisão do desempenho, pode existir um risco acrescido de distorção que não está a ser detectado e corrigido.

O Controlo Interno da Entidade

A38. Uma compreensão do controlo interno ajuda o auditor a identificar os tipos de potenciais distorções e os factores que podem afectar os riscos de distorção material, e na concepção da natureza, tempestividade, e extensão de nvos procedimentos de auditoria.

A39. O seguinte material de aplicação sobre controlo interno é apresentado em quatro secções, como segue:

- Natureza e Características Gerais do Controlo Interno.
- Controlos Relevantes para a Auditoria.
- Natureza e Extensão da Compreensão de Controlos Relevantes.
- Componentes do Controlo Interno.

Natureza Geral e Características do Controlo Interno (Ref: Pará. 12)

Finalidade do Controlo Interno

A40. O controlo interno é concebido e mantida para tratar riscos de negócio identificados que ameacem a consecução de qualquer dos objectivos da entidade que respeitem:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- À fiabilidade do relato financeiro da entidade;
- À eficácia e eficiência das suas operações; e
- À sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A maneira pela qual o controlo interno é concebido, implementado e mantido varia com a dimensão e complexidade de uma entidade.

Considerações específicas a entidades mais pequenas

A41. As entidades mais pequenas podem usar menos meios estruturados e processos e procedimentos mais simples para atingir os seus objectivos.

Limitações do Controlo Interno

A42. O controlo interno, seja qual for a sua eficácia, só pode proporcionar a uma entidade segurança razoável acerca de a entidade atingir os objectivos de relato financeiro. A probabilidade da sua consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno. Estas incluem as realidades de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser defeituoso e de que podem ocorrer falhas no controlo interno devido a erro humano. Por exemplo, pode haver um erro na concepção de um controlo ou alterações no mesmo. Igualmente, o funcionamento de um controlo pode não ser eficaz, tal como quando a informação produzida para as finalidades de controlo interno (por exemplo, um relatório de excepções) não esteja a ser usada eficazmente porque o indivíduo responsável por rever a informação não compreende a sua finalidade ou deixa de tomar a acção apropriada.

A43. Adicionalmente, os controlos podem ultrapassados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou pela inapropriada derrogação dos controlos pela gerência. Por exemplo, a gerência pode celebrar acordos laterais com clientes que alterem os termos e condições dos contratos de venda normalizados da entidade, que possam resultar no indevido reconhecimento do rédito. Também, podem ser derrogadas ou desactivadas verificações num programa de software que seja concebido para identificar e relatar transacções que excedam limites de crédito especificados.

A44. Ainda, ao conceber e implementar controlos, a gerência pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar, e a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir.

Considerações específicas a entidades mais pequenas

A45. As entidades mais pequenas têm muitas vezes menos empregados o que pode limitar a extensão até à qual é praticável a segregação de deveres. Porém, numa pequena entidade gerida pelo proprietário, o proprietário gerente⁽⁵⁰⁾ pode ser capaz de exercer uma supervisão mais eficaz do que numa grande entidade. Esta supervisão pode compensar as oportunidades mais geralmente limitadas da segregação de deveres.

A46. Por outro lado, o proprietário gerente pode estar em melhores condições de derrogar os controlos porque o sistema de controlo interno está menos estruturado. Isto é tomado em conta pelo auditor quando identificar os riscos de distorção material devido a fraude.

A47. A divisão do controlo interno nos seguintes cinco componentes. Para as finalidades das ISAs, proporciona um enquadramento útil para os auditores considerarem como aspectos diferentes do controlo interno de uma entidade podem afectar a auditoria:

- (a) O ambiente de controlo;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (b) O processo de avaliação do risco da entidade;
- (c) O sistema de informação, incluindo os respectivos processos negociais, relevantes para o relato financeiro, e comunicação;
- (d) Actividades de controlo; e
- (e) Monitorização dos controlos.

A divisão não reflecte necessariamente como uma entidade concebe, implementa e mantém o controlo interno, ou como pode classificar qualquer particular componente. Os auditores podem usar tecnologias ou estruturas conceptuais para descrever os variados aspectos do controlo interno, e o seu efeito na auditoria, diferentes das dos usados nesta ISA, contanto que sejam tratados todos os componentes descritos nesta ISA.

A48. O material de aplicação relativo aos cinco componentes do controlo interno na medida que se relaciona com a auditoria de uma demonstração financeira é apresentado nos parágrafos A65-A97 adiante. O Apêndice 1 proporciona explicações adicionais destes componentes do controlo interno.

Características dos Elementos Manuais e Automáticos do Controlo Interno Relevantes para a Avaliação do Risco pelo Auditor

A49. O sistema de controlo interno de uma entidade contém elementos manuais e muitas vezes contém elementos automáticos. As características dos elementos manuais ou automáticos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor e respectivos procedimentos nele baseados.

A50. O uso de elementos manuais ou automáticos no controlo interno também afecta a maneira pela qual as transacções são iniciadas, registadas, processadas, e relatadas:

- Os controlos num sistema manual podem incluir procedimentos tais como aprovações e revisões de transacções, e reconciliações e acompanhamentos dos itens reconciliados. Alternativamente, uma entidade pode usar procedimentos automáticos para iniciar, registar, processar, e relatar transacções, caso em que os registos em forma electrónica substituem os documentos em papel.
- Os controlos nos sistemas de TI consistem de uma combinação de controlos automáticos (por exemplo, controlos embutidos em programas de computador) e controlos manuais. Ainda, os controlos manuais podem ser independentes da TI, podem usar informação produzida pela TI, ou podem ser limitados à monitorização do funcionamento eficaz da TI e dos controlos automáticos, e manusear excepções. Quando a TI é usada para iniciar, registar, processar ou relatar transacções, ou outros dados financeiros para inclusão em demonstrações financeiras, os sistemas e os programas podem incluir controlos relacionados com as correspondentes asserções relativas contas materiais ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controlos manuais que dependem da TI.

A51. De uma forma geral, a TI beneficia o controlo interno de uma entidade, habilitando a entidade a:

- Aplicar de uma forma consistente regras de negócio pré definidas e a executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transacções ou dados;
- Aumentar a oportunidade, disponibilidade, e rigor da informação;
- Facilitar a análise adicional da informação;
- Aumentar a capacidade de monitorizar o desempenho das actividades da entidade e das suas políticas e procedimentos;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Reduzir o risco de os controlos serem ultrapassados; e
- Aumentar a capacidade de atingir a segregação eficaz de deveres ao implementar controlos de segurança nas aplicações, bases de dados, e sistemas operativos.

A52. A TI também coloca riscos específicos ao controlo interno de uma entidade, incluindo, por exemplo:

- Confiança em sistemas e programas que estão a processar sem rigor dados, a processar dados não rigorosos, ou ambos.
- Acesso não autorizado a dados que pode resultar na destruição de dados ou em alterações indevidas nos dados, incluindo o registo de transacções não autorizadas ou não existentes, ou registo não rigoroso de transacções. Podem surgir riscos particulares quando múltiplos utilizadores acedem a uma base de dados comum.
- A possibilidade de o pessoal de TI ter o acesso a privilégios para além dos necessários para executar os seus deveres atribuídos violando por este meio a segregação de deveres.
- Alterações não autorizadas aos dados em ficheiros mestre.
- Fracasso em fazer as necessárias alterações a sistemas ou programas.
- Intervenção manual inapropriada.
- Perda potencial de dados ou incapacidade de aceder aos dados como exigido.

A53. Os elementos manuais no controlo interno podem ser mais convenientes em que são necessários julgamento e discricção tal como nas seguintes circunstâncias:

- Transacções grandes, não usuais ou não recorrentes.
- Circunstâncias em que os erros são difíceis de definir, antecipar ou prever.
- Em circunstâncias em mudança que exijam uma resposta de controlo fora do âmbito de um controlo automático existente.
- Na monitorização da eficácia de controlos automáticos.

A54. Os elementos manuais no controlo interno podem ser menos fiáveis do que os elementos automáticos porque podem mais facilmente ser ultrapassados, ignorados, ou derogados e são também mais sujeitos a erros simples e enganos. Não pode por isso ser presumida a consistência na aplicação de um elemento de controlo manual. Os elementos de controlo manual podem ser menos convenientes nas seguintes situações:

- Alto volume ou transacções recorrentes, ou em situações em que os erros que podem ser antecipados ou previstos podem ser evitados, ou detectados e corrigidos, por parâmetros de controlo que são automáticos.
- Actividades de controlo em que as maneiras específicas de executar o controlo podem ser adequadamente concebidas e automatizadas.

A55. A extensão e natureza dos riscos do controlo interno variam dependendo da natureza e características do sistema de informação da entidade. A entidade responde aos riscos provenientes do uso de TI ou do uso de elementos manuais do controlo interno estabelecendo controlos eficazes à luz das características do sistema de informação da entidade.

Controlos Relevantes para a Auditoria

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A56. Existe uma relação directa entre os objectivos de uma entidade e os controlos que implementa para proporcionar segurança razoável acerca da sua consecução. Os objectivos da entidade, e portanto os controlos, relacionam-se com o relato financeiro as operações e a conformidade; porém, nem todos estes objectivos e controlos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor.
- A57. Entre os factores relevantes para o julgamento do auditor acerca de se um controlo, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria podem incluir-se matérias tais como as seguintes:
- Materialidade.
 - A importância do respectivo risco.
 - A dimensão da entidade.
 - A natureza do negócio da entidade, incluindo a sua organização e características de propriedade.
 - A diversidade e complexidade das operações da entidade.
 - Requisitos legais e reguladores aplicáveis.
 - As circunstâncias e o componente aplicável do controlo interno.
 - A natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controlo interno da entidade, incluindo o uso de organizações de serviços.
 - Se, e como, um controlo específico, individualmente ou em combinação com outros, evita, ou detecta e corrige, distorções materiais.
- A58. Os controlos sobre a integralidade e rigor da informação produzida pela entidade podem ser relevantes para a auditoria se o auditor pretender fazer uso da informação ao conceber e executar novos procedimentos. Os controlos relativos a operações e objectivos de conformidade podem também ser relevantes para uma auditoria se se relacionarem com dados que o auditor avalia ou usa ao aplicar procedimentos de auditoria.
- A59. O controlo interno sobre a salvaguarda de activos contra aquisição, uso ou alienação não autorizados podem incluir controlos relativos tanto a objectivos de relato financeiro como de operações. A consideração pelo auditor de tais controlos é geralmente limitada àqueles relevantes para a fiabilidade do relato financeiro.
- A60. Uma entidade geralmente tem controlos relativos a objectivos que não são relevantes para uma auditoria e por isso não precisam de ser considerados. Por exemplo, uma entidade pode confiar num sistema sofisticado de controlos automáticos para proporcionar operações eficientes e eficazes (tal como um sistema de controlos automáticos de uma linha aérea para manter os programas de voo), mas estes controlos não serão geralmente relevantes para a auditoria. Ainda, embora o controlo interno se aplique a toda a entidade ou a qualquer das suas unidades operacionais ou processos comerciais, a compreensão do controlo interno relativa a cada uma das unidades operacionais ou cada um dos processos comerciais pode não ser relevante para a auditoria.

Considerações Específicas a Entidades do Sector Público

- A61. Os auditores do sector público têm muitas vezes responsabilidades adicionais com respeito ao controlo interno, por exemplo relatar sobre a conformidade com um Código de Práticas estabelecido. Os auditores do sector público podem também ter responsabilidades de relatar

Manual do Revisor Oficial de Contas

sobre a conformidade com autoridades legislativas. Em consequência, a sua revisão do controlo interno pode ser mais vasta e mais pormenorizada.

Natureza e Extensão da Compreensão dos Controlos Relevantes (Ref: Pará. 13)

- A62. Avaliar a concepção de um controlo envolve considerar se o controlo, individualmente ou em combinação com outros controlos, é capaz de com eficácia evitar, ou detectar e corrigir, distorções materiais. A implementação de um controlo significa que o controlo existe e que a entidade o está a usar. Não tem interesse avaliar a implementação de um controlo que não é eficaz, e assim é considerado em primeiro lugar a concepção de um controlo. Um controlo indevidamente concebido pode representar uma fraqueza material no controlo interno da entidade.
- A63. Os procedimentos de avaliação do risco para obter prova de auditoria acerca da concepção e implementação dos controlos relevantes podem incluir:
- Indagar o pessoal da entidade.
 - Observar a aplicação de controlos específicos.
 - Inspeccionar documentos e relatórios.
 - Despistar transacções através do sistema de informação relevantes para o relato financeiro.
- A64. Obter a compreensão dos controlos de uma entidade não é suficiente para testar a sua eficácia operacional, salvo se existir algum automatismo que proporcione o funcionamento consistente dos controlos. Por exemplo, obter prova de auditoria acerca da implementação de um controlo manual num dado momento não proporciona prova de auditoria acerca da eficácia operacional do controlo noutros momentos durante o período sob auditoria. Contudo, devido à consistência inerente do processamento da TI (ver parágrafo A51), executar procedimentos de auditoria para determinar se um controlo automático foi implementado pode servir como teste da eficácia operacional desse controlo, dependendo da avaliação e dos testes de controlo pelo auditor tais como aqueles sobre alterações de programa.

Componentes do Controlo Interno – Ambiente de Controlo (Ref: Pará. 14)

- A65. O ambiente de controlo inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, consciência e acções dos encarregados da governação e da gestão no que respeita ao controlo interno da entidade e à sua importância na entidade.
- A66. Entre os elementos do ambiente de controlo que podem ser relevantes quando se obtém a compreensão do ambiente de controlo incluem-se os seguintes:
- (a) *Comunicação e obrigação da integridade e de valores éticos* – Estes são elementos essenciais que influenciam a eficácia da concepção, administração e monitorização dos controlos.
 - (b) *Compromisso de competência* – Matérias tais como a consideração pela gerência dos níveis de competência para determinados trabalhos e como esses níveis se traduzem em requisitos de habilitações e conhecimento.
 - (c) *Participação dos encarregados da governação* – Atributos dos encarregados da governação tais como:
 - A sua independência da gerência.
 - A sua experiência e estatuto.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A extensão do seu envolvimento e da informação que recebem e o escrutínio das suas actividades.
 - A adequação das suas acções, incluindo o grau ao qual são levantadas e acompanhadas com a gerência as questões difíceis, e a sua interacção com auditores internos e externos.
- (d) *Filosofia da gerência e estilo operacional* – Características tais como:
- Abordagem da gerência a aceitar e gerir riscos de negócio.
 - Atitudes e acções da gerência para com o relato financeiro.
 - Atitudes para com as funções de processamento e de contabilidade e para com o pessoal.
- (e) *Estrutura organizacional* – O enquadramento dentro do qual são planeadas, executadas, controladas e revista as actividades de uma entidade para atingir os seus objectivos.
- (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade* – Matérias tais como são atribuídas a autoridade e responsabilidade pelas actividades operacionais e como são estabelecidas as hierarquias de relacionamentos e de autorização.
- (g) *Políticas e práticas de recursos humanos* – Políticas e práticas que se relacionam com, por exemplo, recrutamento, orientação, treino, avaliação, aconselhamento, promoção, retribuição, e acções de remédio.

Prova de Auditoria para Elementos do Ambiente de Controlo Interno

A67. A prova de auditoria relevante pode ser obtida por meio de uma combinação de indagações e de outros procedimentos de avaliação do risco tais como corroborando indagações através de observação ou inspecção de documentos. Por exemplo, por meio de indagações da gerência e de empregados, o auditor pode obter a compreensão de como a gerência comunica aos empregados os seus pontos de vista sobre práticas negociais e comportamento ético. O auditor pode então determinar foram implementados controlos relevantes considerando, por exemplo, se a gerência tem um código de conduta escrito e se age de uma maneira que suporta o código.

Efeito do Ambiente de Controlo na Avaliação dos Riscos de Distorção Material

A68. Alguns elementos do ambiente de controlo da entidade têm um efeito profundo na avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, a consciencialização do controlo de uma entidade é influenciada significativamente pelos encarregados da governação, porque um dos seus papéis é o de contrabalançar as pressões na gerência em relação ao relato financeiro que podem surgir provenientes de procuras de mercado ou de esquemas de remuneração. A eficácia da concepção do ambiente de controlo em relação à participação dos encarregados da governação é por isso influenciada por matérias tais como:

- A sua independência da gerência e a sua capacidade para avaliar as acções da gerência.
- Se eles compreendem as transacções comerciais da entidade.
- A extensão até a qual avaliam se as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

A69. Um conselho de directores activo e independente pode influenciar a filosofia e o estilo operacional de uma gerência sénior. Porém, outros elementos podem estar mais limitados no seu efeito. Por exemplo, se bem que políticas e práticas de recursos humanos dirigidas para a contratação de pessoal competente financeiro, de contabilidade e de TI possam reduzir o risco de erros no processamento da informação financeira, elas podem não mitigar um forte

Manual do Revisor Oficial de Contas

preconceito da gerência de topo para sobrestimar os ganhos.

- A70. A existência de um ambiente de controlo satisfatório pode ser um factor positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção material. Porém, se bem que possa ajudar a reduzir o risco de fraude, um ambiente de controlo satisfatório não é um dissuasor absoluto em relação à fraude. Inversamente, as fraquezas no ambiente de controlo podem subverter a eficácia dos controlos, em particular em relação à fraude. Por exemplo, o fracasso da gerência em comprometer recursos suficientes para tratar os riscos de segurança da TI podem afectar de forma adversa o controlo interno permitindo alterações indevidas a serem feitas aos programas de computador ou aos dados, ou a serem processadas transacções não autorizadas. Como explicado na ISA 330, o ambiente de controlo também influencia a natureza, tempestividade e extensão de novos procedimentos do auditor.
- A71. O ambiente de controlo por si não evita, ou detecta e corrige, uma distorção material. Pode, contudo, influenciar a avaliação do auditor sobre a eficácia de outros controlos (por exemplo, a monitorização de controlos e o funcionamento de actividades de controlo específicas), e por este meio, a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material.

Considerações Específicas a Entidades mais Pequenas

- A72. O ambiente de controlo dentro das pequenas entidades é provável que difira do das entidades maiores. Por exemplo, os encarregados da governação nas pequenas entidades podem não incluir um membro independente ou de fora, e o papel da governação pode ser levado a cabo directamente pelo proprietário gerente quando não haja outros proprietários. A natureza do ambiente de controlo pode também influenciar a importância de outros controlos, ou a sua falta. Por exemplo, o envolvimento activo do proprietário gerente pode mitigar determinados riscos provenientes de uma falta de segregação de deveres num pequeno negócio; pode, contudo, aumentar outros riscos, por exemplo, o risco de derrogação dos controlos.
- A73. Além disso, a prova de auditoria relativa a elementos de controlo nas entidades mais pequenas pode não estar disponível numa forma documental, em particular quando a comunicação entre a gerência e outro pessoal possa ser informal, embora eficaz. Por exemplo, as pequenas entidades podem não ter um código de conduta escrito, mas, em vez disso, desenvolver uma cultura que ponha em evidência a importância da integridade, e do comportamento ético por meio da comunicação oral e pelo exemplo da gerência.
- A74. Consequentemente, as atitudes, consciencialização e acções do proprietário gerente são de particular importância para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo de uma entidade mais pequena.

Componentes do Controlo Interno – O Processo de Avaliação do Risco pela Entidade (Ref: Pará. 15)

- A75. O processo de avaliação do risco pela entidade constitui a base de como a gerência determina o risco a ser gerido. Se esse processo é apropriado nas circunstâncias, incluindo a natureza, dimensão e complexidade da entidade, ajuda o auditor a identificar os riscos de distorção material. Se é apropriado o processo de avaliação do risco pela entidade é uma matéria de julgamento.

Considerações Específicas a Entidades Mais Pequenas (Ref: Pará. 17)

- A76. É improvável existir um processo estabelecido de avaliação do risco numa pequena entidade. Em tais casos, é provável que a gerência identifique os riscos por meio do envolvimento directo pessoal no negócio. Contudo, independentemente das circunstâncias, é ainda necessária a indagação acerca de riscos identificados e como são tratados pela gerência.

Componentes do Controlo Interno – O Sistema de Informação, Incluindo os Respectivos Processos Negociais, Relevantes para o Relato Financeiro, e Comunicação

A77. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, consiste dos procedimentos e registos concebidos e estabelecidos para:

- Iniciar, registar, processar, e relatar transacções da entidade (bem como acontecimentos e condições) e manter a responsabilidade pelos respectivos activos, passivos, e capital próprio;
- Resolver o processamento incorrecto de transacções. Por exemplo, ficheiros e procedimentos automáticos em suspenso seguidos para limpar itens em suspenso numa base tempestiva;
- Processar e contabilizar as derrogações do sistema ou os bypasses aos controlos;
- Transferir informação dos sistemas de processamento de transacções para o razão geral;
- Recolher informação relevante para o relato financeiro relativamente a acontecimentos e condições que não sejam transacções, tal como a depreciação e amortização de activos e alterações na recuperação de contas a receber; e
- Assegurar que a informação necessária para ser divulgada pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável seja cumulada, registada, processada, resumida e apropriadamente relatada nas demonstrações financeiras.

Lançamentos de diário

A78. O sistema de informação de uma entidade inclui tipicamente o uso de lançamentos de diário normalizados que são necessários numa base recorrente para registar as transacções. Podem ser exemplos os lançamentos de diário para registar vendas, compras, e desembolsos de caixa no razão geral, ou para registar estimativas contabilísticas que são periodicamente feitas pela gerência, tais como alterações na estimativa de contas a receber incobráveis.

A79. O processo de relato financeiro de uma entidade também inclui o uso de lançamentos de diário não normalizados para registar transacções não recorrentes, não usuais ou ajustamentos. Os exemplos de tais lançamentos incluem ajustamentos de consolidação e lançamentos relativos a uma concentração de actividades empresariais ou a uma alienação ou estimativas não recorrentes tais como a imparidade de um activo. Nos sistemas manuais de razão geral, os lançamentos de diário não normalizados podem ser identificados através da inspecção de razões, diários, e da documentação de suporte. Quando forem usados procedimentos automáticos para manter o razão geral e preparar demonstrações financeiras, tais lançamentos podem existir só em forma electrónica e podem por isso ser mais facilmente identificados por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

Processos negociais relacionados

A80. Os processos negociais de uma entidade são as actividades concebidas para:

- Desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os produtos e serviços de uma entidade;
- Assegurar a conformidade com leis e regulamentos; e
- Registar informação, incluindo informação de contabilidade e de relato financeiro.

Os processos negociais resultam nas transacções que são registadas, processadas e relatadas pelo sistema de informação. Obter a compreensão dos processos negociais da entidade, que incluem como são originadas as transacções, ajuda o auditor a obter a compreensão do sistema de informação da entidade relevante para o relato financeiro de uma maneira que seja apropriada para as circunstâncias da entidade.

Considerações específicas a entidades mais pequenas

A81. Os sistemas de informação e respectivos processos negociais relevantes para o relato financeiro em pequenas entidades são provavelmente menos sofisticados do que nas grandes entidades, mas o seu papel temo a mesma importância. As pequenas entidades com o envolvimento activo da gerência podem não necessitar de descrições extensivas de procedimentos contabilísticos, registos contabilísticos sofisticados, ou políticas escritas. A compreensão dos sistemas e processos da entidade pode por isso ser mais fácil numa auditoria de entidades mais pequenas, e pode estar mais dependente das indagações do que da revisão da documentação. A necessidade de obter uma compreensão permanece, contudo, importante.

Comunicação (Ref: Pará. 19)

A82. A comunicação pela entidade dos papéis e responsabilidades do relato financeiro e das matérias significativas relativas ao relato financeiro envolve proporcionar uma compreensão dos papéis e responsabilidades individuais pertinentes ao controlo interno sobre o relato financeiro. Inclui matérias tais como a extensão até a qual o pessoal entende como as suas actividades no sistema de informação do relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de relatar excepções a nu nível apropriado mais elevado dentro da entidade. A comunicação pode formas tais como manuais de políticas e manuais de relato financeiro. Os canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que as excepções são relatadas e tratadas.

Considerações específicas a entidades mais pequenas

A83. A comunicação pode ser menos estruturada e mais fácil de conseguir numa pequena entidade do que numa entidade maior devido a menos níveis de responsabilidade e à maior visibilidade e disponibilidade da gerência.

Componentes do Controlo Interno – Actividades de Controlo (Ref: Pará. 20)

A84. As actividades de controlo são as políticas e procedimentos que contribuem para assegurar que as directivas da gerência são levadas a efeito. As actividade de controlo, quer dentro de sistemas de TI quer manuais, têm vários objectivos e são aplicadas em variados níveis organizacionais e funcionais. Entre os exemplos de actividades de controlo específicas incluem-se as relacionadas com o que se segue:

- Autorização.
- Revisões do desempenho.
- Processamento da informação.
- Controlos físicos.
- Segregação de deveres.

A85. As actividades de controlo que são relevantes para a auditoria são:

- As que são necessárias para serem tratadas como tal, que são actividades de controlo que se relacionam com riscos significativos quanto aos quais os procedimentos substantivos não proporcionam por si só prova de auditoria apropriada suficiente, como exigido pelos parágrafos 28 e 29, respectivamente; e
- As que são consideradas serem relevantes no julgamento do auditor.

A86. O julgamento do auditor acerca de se uma actividade de controlo é relevante para a auditoria é influenciado pelo risco que o auditor tenha identificado que possa dar origem a uma distorção material e se o auditor pensa que é provável ser mais apropriado testar a eficácia operacional do controlo na determinação da extensão dos testes substantivos.

Manual do Revisor Oficial de Contas

A87. A ênfase do auditor pode ser em identificar e obter uma compreensão das actividades de controlo que tratam as áreas em que o auditor considera que são maiores os riscos de distorção material. Quando actividades de controlo múltiplas atingem cada uma o mesmo objectivo, não é necessário obter uma compreensão de cada uma das actividades de controlo relacionadas com tal objectivo.

A88. O conhecimento do auditor acerca da presença ou ausência de actividades de controlo obtido a partir da compreensão dos outros componentes do controlo interno ajuda o auditor a determinar se é necessários dedicar atenção adicional para obter uma compreensão das actividades de controlo.

Considerações Específicas a Entidades Mais Pequenas

A89. Os conceitos subjacentes às actividades de controlo nas pequenas entidades são provavelmente similares aos das entidades maiores, mas a formalidade com que operam pode variar. Ainda, as pequenas entidades podem achar que certos tipos de controlo não são relevantes devido aos controlos aplicados pela gerência. Por exemplo, a autoridade exclusiva da gerência de conceder crédito aos clientes e aprovar compras significativas pode proporcionar um forte controlo sobre saldos de contas e transacções importantes, afrouxando ou removendo a necessidade de actividades de controlo mais pormenorizadas.

A90. As actividades de controlo relevantes para a auditoria de uma entidade mais pequena relacionam-se com os principais ciclos de transacção tais como réditos, compras e gastos com o pessoal.

Riscos Provenientes da TI (Ref: Pará. 21)

A91. O uso da TI afecta o modo por que são implementadas as actividades de controlo. Da perspectiva do auditor, os controlos sobre os sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados que tais sistemas processam, e incluem controlos de TI gerais e controlos de aplicação.

A92. Os controlos de TI gerais são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz dos controlos de aplicação. Aplicam-se a ambientes de grande porte, pequeno porte e de utilizador final. Os controlos de TI gerais que matem a integridade da informação e a segurança dos dados incluem geralmente controlos sobre o que se segue:

- Centros de dados e operações de rede.
- Aquisição, alteração e manutenção de software do sistema.
- Alteração de programa.
- Segurança de acesso.
- Aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistema de aplicação.

A93. Os controlos de aplicação são procedimentos manuais ou automáticos que operam tipicamente a um nível de processo de negócio e aplicam-se ao processamento de aplicações individuais. Os controlos de aplicação podem ser de natureza preventiva ou detectora e são concebidos para assegurar a integridade dos registos contabilísticos. Consequentemente, os controlos de aplicação relacionam-se com procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transacções ou outros dados financeiros. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções ocorreram, são autorizadas, e estão completa e rigorosamente registadas e processadas. Entre os exemplos incluem-se verificações de dados input, e verificações de

Manual do Revisor Oficial de Contas

sequências numéricas com acompanhamento manual de relatórios de excepção ou correcção no momento do lançamento de dados.

Componentes do Controlo Interno – Monitorização de controlos (Ref: Pará. 22)

A94. A monitorização de controlos é um processo para avaliar a eficácia do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve o avaliar a eficácia de controlos numa base tempestiva e tomar as necessárias acções correctivas. A gerência dá cumprimento à monitorização de controlos por meio de actividades permanentes, avaliações separadas, ou uma combinação das duas. As actividades de monitorização permanentes são muitas vezes metidas dentro das actividades recorrentes normais de uma entidade e incluem actividades regulares de gestão e de supervisão.

A95. Em muitas entidades, os auditores internos ou o pessoal que executa funções similares contribuem para a monitorização das actividades de uma entidade. A ISA 610, "Considerar o Trabalho da Auditoria Interna" estabelece requisitos e dá orientação sobre a consideração pelo auditor do trabalho de auditoria interna. As actividades de monitorização pela gerência podem também incluir usar a informação de comunicações de partes externas tais como reclamações de clientes e comentários de reguladores que podem indiciar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria.

Considerações Específicas a Entidades Mais Pequenas

A96. A monitorização do controlo pela gerência é muitas vezes cumprida pelo envolvimento da gerência ou do proprietário gerente nas operações. Este envolvimento identificará muitas vezes variações das expectativas e faltas de rigor significativas nos dados financeiros conduzindo a acção correctiva ao controlo.

Fontes de Informação (Ref: Pará. 20)

A97. Muita da informação usada na monitorização pode ser produzida pelo sistema de informação da entidade. Se a gerência presumir que os dados usados para a monitorização são rigorosos sem que tenha havido uma base para esta presunção, os erros que possam existir na informação podem potencialmente levar a conclusões incorrectas a partir das suas actividades de monitorização. Consequentemente, a compreensão:

- Das fontes da informação relacionada com as actividades de monitorização da entidade; e
- Da base sobre a qual a gerência considera a informação ser suficientemente fiável para a finalidade.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível de Demonstração Financeira (Ref: Pará. 24(a))

A98. Os riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira referem-se a riscos que se relacionam profundamente com as demonstrações financeiras como um todo e afectam potencialmente muitas asserções. Os riscos desta natureza não são necessariamente riscos identificáveis com específicas asserções ao nível de classe de transacções, de saldo de conta ou de divulgação. Em vez disso, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção material ao nível de asserção, por exemplo, por via da derrogação do controlo interno pela gerência. Os riscos ao nível de demonstração financeira podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material provenientes de fraude.

A99. Os riscos ao nível de demonstração financeira podem provir em particular de um fraco ambiente de controlo (se bem que esses riscos possam também relacionar-se com outros

Manual do Revisor Oficial de Contas

factores, tais como condições económicas em declínio). Por exemplo, fraquezas tais como falta de competência da gerência podem ter um efeito mais profundo sobre as demonstrações financeiras e podem exigir uma resposta global do auditor.

A100. A compreensão pelo auditor do controlo interno pode levantar dúvidas acerca da capacidade de auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade. Por exemplo:

·As preocupações acerca da integridade da gerência da entidade podem ser tão sérias que façam com que o auditor conclua que o risco de declaração errada da gerência nas demonstrações financeiras é tal que não pode ser conduzida uma auditoria.

·As preocupações acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade podem fazer com que o auditor conclua que não é provável que esteja disponível prova de auditoria apropriada suficiente para suportar uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras.

A101. A ISA 705, “Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente”, estabelece requisitos e proporciona orientação na determinação de se há necessidade do auditor considerar uma qualificação ou uma escusa de opinião ou, como pode ser exigido em alguns casos, retirar-se do trabalho sempre que isto seja legalmente possível.

Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível de Asserção (Ref: Pará. 24(b))

A102. Os riscos de distorção material ao nível de asserção quanto a classes de transacções, saldos de conta, e divulgações necessitam de ser considerados porque tal consideração ajuda directamente na determinação da natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria ao nível de asserção necessários para obter prova de auditoria apropriada suficiente. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção, o auditor pode concluir que os riscos identificados se relacionam mais profundamente com as demonstrações financeiras como um todo e afectam potencialmente as asserções.

O Uso de Asserções

A103. Ao declararem que as demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, a gerência implícita ou explicitamente faz asserções respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos variados elementos das demonstrações financeiras e das respectivas divulgações.

A104. As asserções usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer caem nas seguintes três áreas e podem tomar as seguintes formas:

- (a) Asserções acerca de classes de transacções e acontecimentos relativos ao período em auditoria:
 - (i) Ocorrência – transacções e acontecimentos que tenham sido registados correram e dizem respeito à entidade.
 - (ii) Plenitude – todas as transacções e acontecimentos que devam ser registados foram registados.
 - (iii) Rigor – quantias e outros dados relativos a transacções e acontecimentos registados foram apropriadamente registados.
 - (iv) Corte – transacções e acontecimentos foram registados no período contabilístico correcto.
 - (v) Classificação – transacções e acontecimentos foram registados nas contas devidas.

(b) Asserções acerca de saldos de conta no final do período:

- (i) Existência – activos, passivos e interesses de capital próprio existem.
- (ii) Direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos a activos, e os passivos são as obrigações da entidade.
- (iii) Plenitude – todos os activos, passivos e interesses de capital próprio que devam ter sido registados foram registados.
- (iv) Valorização e imputação – activos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras pelas quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização e imputação estão apropriadamente registados.

(c) Asserções acerca da apresentação e divulgação:

- (i) Ocorrência e direitos e obrigações – os acontecimentos, transacções e outras matérias divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
- (ii) Plenitude – todas as divulgações que devam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras forma incluídas.
- (iii) Classificação e compreensibilidade – a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações estão claramente expressas.
- (iv) Rigor e valorização – a informação financeira e outra estão razoavelmente divulgadas e por quantias apropriadas.

A105. O auditor pode usar as asserções como descritas atrás ou pode expressá-las de forma diferente contanto que todos os aspectos atrás descritos tenham sido cobertos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as asserções acerca de transacções e acontecimentos com as asserções acerca de saldos de conta.

Considerações específicas a entidades do sector público

A106. Quando fizer asserções acerca das demonstrações financeiras das entidades do sector público, além das asserções apresentadas no parágrafo A104, a gerência pode muitas vezes fazer a asserção que as transacções e acontecimentos foram levados a efeito de acordo com a legislação ou a devida autorização. Tais asserções podem cair dentro do âmbito da auditoria de demonstrações financeiras.

Processo de Identificar Riscos de Distorção Material (Ref: Pará. 25(a))

A107. A informação recolhida na execução de procedimentos de avaliação do risco, incluindo a prova de auditoria obtida na avaliação da concepção de controlos e na determinação de se eles foram implementados, é usada como prova de auditoria para suportar a avaliação do risco. A avaliação do risco determina a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados.

A108. O Apêndice 2 proporciona exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material.

Relacionando Controlos com Asserções (Ref: Pará. 25(c))

A109. Ao fazer avaliações de risco, o auditor pode identificar os controlos que estão em condições de evitar, ou detectar e corrigir, distorções matérias em asserções específicas. Geralmente, é útil obter a compreensão dos controlos e relacioná-los com as asserções no contexto dos

Manual do Revisor Oficial de Contas

processos e sistemas em que existem porque as actividades de controlo individuais muitas vezes não tratam elas próprias um risco. Muitas vezes, apenas actividades de controlo múltiplas, juntamente com outros componentes do controlo interno, serão suficientes para tratar um risco.

A110. Inversamente, algumas actividades de controlo podem ter um efeito específico numa asserção individual incorporada numa dada classe de transacções ou dado saldo de conta. Por exemplo, as actividades de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal está a contar e a registar de forma devida o inventário físico anual relaciona-se directamente com as asserções de existência e plenitude relativas aos saldo de conta de inventário do balanço.

A111. Os controlos podem estar directa ou indirectamente relacionados com uma asserção. Quanto mais indirecto o relacionamento. Menos eficaz esse controlo pode ser na prevenção, ou detecção e correcção, de distorções nessa asserção. Por exemplo, uma revisão pelo gerente de vendas de um resumo da actividade de vendas relativamente a específicos armazéns por região só está indirectamente relacionada com a asserção de plenitude quanto ao rédito de vendas. Consequentemente, pode ser menos eficaz na redução dessa asserção do que os controlos mais directamente relacionados com essa asserção, tais como a compatibilização dos documentos de expedição com os documentos de facturação.

Riscos Significativos

Identificar Riscos Significativos (Ref: Pará. 27)

A112. Os riscos significativos relacionam-se muitas vezes com significativas transacções não rotineiras ou com matérias de julgamento. As transacções não rotineiras são transacções que não são usuais, devido quer à dimensão quer à natureza, e que ocorrem por isso de forma não frequente. As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas contabilísticas relativamente às quais haja incerteza significativa na mensuração. As transacções de rotina, não complexas que estejam sujeitas a processamento sistemático são menos prováveis de dar origem a riscos significativos.

A113. Os riscos de distorção material podem ser maiores para transacções não rotineiras significativas provenientes de matérias tais como as seguintes:

- Maior intervenção da gerência em especificar o tratamento contabilístico.
- Maior intervenção manual quanto à recolha e processamento dos dados.
- Cálculos ou princípios contabilísticos complexos.
- A natureza das transacções não rotineiras, que podem tornar difícil para a entidade implementar controlos eficazes sobre os riscos.

A114. Os riscos de distorção material podem ser maiores relativamente a matérias de julgamento significativas que exijam o desenvolvimento de estimativas contabilísticas, provenientes de matérias tais como as seguintes:

- Princípios contabilísticos para a contabilização de estimativas ou de reconhecimento do rédito podem estar sujeitos a interpretações diferentes.
- O julgamento necessário pode ser subjectivo ou complexo, ou exigir pressupostos acerca dos efeitos de acontecimentos futuros, por exemplo, julgamento acerca do justo valor.

A115 A ISA 330 descreve as consequências de procedimentos adicionais de auditoria por identificar um risco como significativo.

Riscos significativos relativos aos riscos de distorção material devido a fraude

Manual do Revisor Oficial de Contas

A116. A ISA 240 proporciona requisitos e orientação adicionais em relação à identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Compreensão dos Controlos Relacionados com Riscos Significativos (Ref: Pará. 28)

A117. Embora os riscos relacionados com significativas matérias não rotineiras ou de julgamento sejam menos prováveis de estar sujeitas a controlos de rotina, a gerência pode ter outras respostas destinadas a tratar tais riscos. Consequentemente, a compreensão pelo auditor de se a entidade concebeu e implementou controlos quanto aos riscos significativos de matérias não rotineiras ou julgamento incluem se e como a gerência dá resposta aos riscos. Tais respostas podem incluir:

- Actividades de controlo tais como uma revisão de pressupostos pela gerência sénior ou por peritos.
- Processos documentados relativos às estimativas.
- Aprovação pelos encarregados da governação.

A118. Por exemplo, quando há acontecimentos singulares tais como a recepção da notícia de um processo judicial significativo, a consideração da resposta da entidade pode incluir matérias tais como se ele foi referida a peritos apropriados (tais como aconselhamento jurídico interno ou externo), se foi feita uma avaliação do potencial efeito, e como está proposto que as circunstâncias devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras.

A119. Em alguns casos, a gerência pode não ter dado apropriada resposta aos riscos significativos de distorção material ao implementar controlos sobre estes riscos significativos. Isto pode indiciar uma fraqueza material no controlo interno da entidade.

Riscos Relativamente aos Quais os Procedimentos Substantivos por si Só Não Proporcionam Prova de Auditoria Apropriada Suficiente (Ref: Pará. 29)

A120. Os riscos de distorção material podem relacionar-se directamente com o registo de rotina de classes de transacções ou de saldos de contas, e a preparação de demonstrações financeiras fiáveis. Tais riscos podem incluir riscos de processamento sem rigor ou incompleto quanto a classes de transacções rotineiras e significativas tal como o crédito, compras, e recebimentos de caixa ou pagamentos de caixa de uma entidade.

A121. Quando tais transacções rotineiras estiverem sujeitas a processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção manual, pode não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação ao risco. Por exemplo, o auditor pode considerar ser este o caso em circunstâncias em que uma quantia significativa da informação de uma entidade é iniciada, registada, processada, ou relata apenas de forma electrónica tal como num sistema integrado. Em tais casos:

- Só pode estar disponível prova de auditoria de forma electrónica. E a sua suficiência e adequação dependem usualmente da eficácia dos controlos sobre o seu rigor e plenitude.
- O potencial de iniciação indevida ou de alteração da informação ocorrer pode ser maior se controlos apropriados não estiverem a funcionar com eficácia.

A122. As consequências para os procedimentos adicionais de auditoria de identificar tais riscos estão descritas na ISA 330.

Revisão da Avaliação do Risco (Ref: Pará. 30)

A123. Durante a auditoria, pode chegar ao conhecimento do auditor informação que difira

Manual do Revisor Oficial de Contas

significativamente da informação em que foi baseada a avaliação do risco. Por exemplo, a avaliação do risco pode ser baseada na expectativa de que certos controlos estejam a operar com eficácia. Ao executar testes destes controlos, o auditor pode obter prova de auditoria de que eles não estiveram a funcionar com eficácia em momentos relevantes durante a auditoria. De forma semelhante, ao executar procedimentos substantivos o auditor pode detectar distorções em quantias ou frequência maior da que é consistente com a avaliação do risco pelo auditor. Em tais circunstâncias, a avaliação do risco pode não reflectir apropriadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos adicionais de auditoria podem não ser eficazes na detecção de distorções materiais. Ver ISA 330 para mais orientação.

Fraquezas Materiais no Controlo Interno

(Ref: Pará. 31)

A124. Os tipos de fraquezas materiais no controlo interno que o auditor pode identificar quando obtiver a compreensão da entidade e dos seus controlos internos podem incluir:

- Riscos de distorção material que o auditor identifica e que a entidade não controlou, ou quanto aos quais o controlo relevante é inadequado.
- Uma fraqueza no processo de avaliação do risco da entidade que o auditor identifica como material, ou a ausência de um processo de avaliação do risco nos casos em que para alguém seria apropriado terem sido estabelecidos.

A125. As fraquezas materiais podem também ser identificadas em controlos que evita, ou detectam e corrigem, erros, ou nos que evitam e detectam a fraude.

Considerações Específicas a Entidades do Sector Público (Ref: Pará. 32)

A126. Na auditoria de entidades do sector público, podem existir requisitos de relato de ou comunicação adicionais para os auditores do sector público. Por exemplo, as fraquezas do controlo interno podem ter sido relatadas à legislatura ou a outro órgão governamental.

Documentação

(Ref: Pará. 33)

A127. A maneira por que os requisitos do parágrafo 33 são documentados compete ao auditor determinar usando julgamento profissional. Por exemplo, nas auditorias de pequenas entidades a documentação pode ser incorporada na documentação do auditor sobre a estratégia global e plano de auditoria que é exigida pela ISA 300, “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”. De forma semelhante, por exemplo, os resultados da avaliação do risco podem ser documentados separadamente, ou podem ser documentados como parte da documentação de procedimentos adicionais (ver ISA 330). A forma e extensão da documentação é influenciada pela natureza, dimensão e complexidade da entidade e pelo seu controlo interno, disponibilidade da informação proveniente da entidade e a metodologia e tecnologia de auditoria usada no decurso da auditoria.

A128. Para as entidades que tenham negócios e processos não complicados relevantes para o relato financeiro, a documentação pode ser simples na forma e relativamente breve. Não é necessário documentar toda a compreensão da entidade pelo auditor e as matérias com ela relacionadas. Os principais elementos da compreensão documentada pelo auditor incluem aqueles em que o auditor baseou a avaliação dos riscos de distorção material.

A129. A extensão da documentação pode também reflectir a experiência e capacidades da equipa de trabalho da auditoria. Uma vez que os requisitos da ISA 230, “Documentação de Auditoria” sejam sempre satisfeitos, uma auditoria levada a cabo por uma equipa de trabalho que integre

Manual do Revisor Oficial de Contas

indivíduos menos experientes pode exigir documentação mais pormenorizada para os ajudar a obter uma compreensão apropriada da entidade do que uma que inclua indivíduos experientes.

A130. Relativamente a auditorias recorrentes, determinada documentação pode ser transportada, actualizada como necessário para reflectir as alterações nos negócios ou processos da entidade.

Apêndice 1 Componentes de Controlo Interno

(Ref: Pará. 4(c), 14-23 e A65-A97)

1. Este apêndice explica ainda os componentes do controlo interno, como apresentado nos parágrafos 4(c), 14-23 e A65-A97, visto se relacionarem com uma auditoria de demonstração financeira.

Ambiente de Controlo

2. O ambiente de controlo abrange os seguintes elementos:
 - (a) *Comunicação e fiscalização da integridade e dos valores éticos.* A eficácia dos controlos não pode suplantiar a integridade e valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam. A integridade e o comportamento ético são o produto das normas éticas e de comportamento da entidade, de como são comunicadas, e como são fiscalizadas na prática. A fiscalização da integridade e dos valores éticos inclui, por exemplo, as acções da gerência para eliminar ou mitigar os incentivos ou as tentações que possam levar o pessoal a entrar em acções desonestas, ilegais ou não éticas.
 - (b) *Compromisso com a competência.* Competência é o conhecimento e as habilitações necessárias para dar cumprimento às tarefas que definem o trabalho do indivíduo.
 - (c) *Participação dos encarregados da governação.* A consciencialização do controlo de uma entidade é influenciada significativamente pelos encarregados da governação. A importância das responsabilidades dos encarregados da governação é reconhecida em códigos de práticas e outras leis e regulamento ou orientação produzidos para o benefício dos encarregados da governação. Outras responsabilidades dos encarregados da governação incluem a supervisão da concepção e funcionamento eficaz de procedimentos de alerta e o processo para rever a eficácia de controlo interno da entidade
 - (d) *Filosofia e estilo operacional da gerência.* A filosofia e estilo operacional da gerência abrangem uma vasta variedade de características. Por exemplo, as atitudes e acções da gerência face ao relato financeiro podem manifestar-se elas próprias por meio da selecção conservadora ou agressiva de princípios contabilísticos alternativos ou disponíveis, ou consciencialização e conservantismo com que são desenvolvidas as estimativas contabilísticas.
 - (e) *Estrutura organizacional.* Estabelecer uma estrutura organizacional relevante inclui considerar as principais áreas de actividade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza das suas actividades.
 - (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade.* A atribuição de autoridade e de responsabilidade pode incluir as políticas relativas práticas negociais apropriadas, conhecimento e experiência do principal pessoal, e os recursos proporcionados para executarem os seus deveres. Além disso, pode incluir políticas e comunicações dirigidas para assegurar que todo o pessoal entende os objectivos da entidade, saber como as suas acções individuais se interrelacionam e contribuem para esses objectivos, e reconhecer como e para quê terão de prestar contas.
 - (g) *Políticas e práticas de recursos humanos.* As políticas e práticas de recursos humanos demonstram muitas vezes matérias importantes em relação à consciência de controlo de uma entidade. Por exemplo, as normas de recrutamento do pessoal mais qualificado – com

Manual do Revisor Oficial de Contas

ênfase nos antecedentes de educação, experiência de trabalho anterior, referências passadas, e prova de integridade e comportamento ético – demonstram o empenho de uma entidade em pessoas competentes e dignas de confiança. As políticas de treino que comunicam papéis e responsabilidades retrospectivas e incluem práticas tais como escolas de treino e seminários ilustram níveis esperados de desempenho e de comportamento. As promoções levadas a cabo através de avaliações periódicas do desempenho demonstram o empenho da entidade no progresso de pessoal qualificado a maiores níveis de responsabilidade.

Processo de Avaliação do Risco da Entidade

3. Para fins de relato financeiro, o processo de avaliação do risco da entidade inclui como a gerência identifica os riscos de negócio relevantes para a preparação de demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, estima a sua importância, avalia a probabilidade da sua ocorrência, e decide que acções para dar resposta e as gere e os respectivos resultados. Por exemplo, o processo de avaliação do risco pela entidade pode tratar como a entidade considera a possibilidade de transacções por registar ou identifica e analisa as estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras.
4. Os riscos relevantes a um relato financeiro fiável incluem acontecimentos externos e internos, transacções ou circunstâncias que podem ocorrer e que adversamente afectam a capacidade da entidade iniciar, registar, processar e relatar dados financeiros consistentes com as asserções da gerência nas demonstrações financeiras. A gerência pode iniciar planos, programas, ou acções para tratar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco devido ao custo ou outras considerações. Os riscos podem surgir ou alterarem-se devido a circunstâncias tais como as seguintes:

- *Alterações no ambiente operacional.* Alterações no ambiente regulador ou operacional podem resultar em alterações em pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.

- *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter um foco ou uma compreensão diferente do controlo interno.

- *Sistemas de informação novos ou reformulados.* Alterações significativas e rápidas aos sistemas de informação podem alterar o risco relativo ao controlo interno.

- *Crescimento rápido.* Expansão significativa e rápida das operações pode lesar os controlos e aumentar o risco de uma falha nos controlos.

- *Nova tecnologia.* Incorporar novas tecnologias nos processos de produção ou nos sistemas de informação pode alterar o risco associado ao controlo interno.

- *Novos modelos de negócio, produtos, ou actividades.* Entrar em novas áreas ou transacções nas quais a entidade tenha pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controlo interno.

- *Reestruturações sociais.* As reestruturações podem ser acompanhadas por reduções de pessoal e alterações na supervisão e segregação de deveres que podem alterar o risco associado ao controlo interno.

- *Operações estrangeiras expandidas.* A expansão ou aquisição de unidades operacionais estrangeiras traz novos e muitas vezes riscos especiais que podem afectar o controlo interno, por exemplo, riscos adicionais ou alterados provenientes das transacções em moeda estrangeira.

- *Novas tomadas de posição contabilísticas.* A adopção de novos princípios contabilísticos ou a

Manual do Revisor Oficial de Contas

alteração de princípios contabilísticos pode afectar os riscos na preparação de demonstrações financeiras.

Sistema de Informação, Incluindo os Respectivos Processos de Negócio, Relevantes Para o Relato Financeiro, e Comunicação

5. Um sistema de informação consiste de infra-estrutura (componentes físicos e hardware), software, pessoas, procedimentos, e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extensivo de tecnologia de informação (TI).
6. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema de relato financeiro, abrange métodos e registos que:
 - Identificam e registam transacções válidas.
 - Descrevem numa base tempestiva as transacções com suficiente pormenor para permitir a devida classificação de transacções para relato financeiro.
 - Mensuram o valor das transacções de uma maneira que permite registar o seu devido valor monetário nas demonstrações financeiras.
 - Determinam o período de tempo em que ocorreram as transacções a fim de permitir o registo de transacções no período contabilístico devido.
 - Apresentam apropriadamente as transacções e respectivas divulgações nas demonstrações financeiras.
7. A qualidade da informação gerada pelo sistema afecta a capacidade da gerência de tomar decisões apropriadas ao gerir e controlar as actividades da entidade e a preparar relatórios financeiros fiáveis.
8. A comunicação que envolve proporcionar um conhecimento dos papeis e responsabilidades individuais respeitantes ao controlo interno sobre o relato financeiro, pode tomar formas tais como manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato financeiro, e memorandos. A comunicação também pode ser feita electronicamente, oralmente, e por meio de acções da gerência.

Actividades de Controlo

9. De uma forma geral, as actividades de controlo que podem ser relevantes para uma auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que respeitam ao que se segue:
 - *Revisões de desempenho.* Estas actividades de controlo incluem revisões e análises do desempenho real face a orçamentos, previsões, e desempenho do período anterior; relacionar conjuntos diferentes de dados – operacionais ou financeiros – uns com os outros, juntamente com análises dos relacionamentos e acções de investigação e de correcção; comparar dados internos com fontes externas de informação; e revisão do desempenho funcional ou de actividade.
 - *Processamento da informação.* Os dois grandes grupos de actividades de controlo dos sistemas de informação são controlos de aplicação, que se aplicam ao processamento de aplicações individuais, e controlos gerais de TI, que são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz dos controlos de aplicação contribuindo para assegurar o devido e continuado funcionamento dos sistemas de informação. Como exemplos dos controlos de aplicação incluem-se verificar o rigor aritmético dos registos, manter e rever contas e balancetes, controlos automáticos tais como verificações na entrada de dados e verificações de números sequenciais, e acompanhamento de relatórios

Manual do Revisor Oficial de Contas

de excepção. Como exemplos de controlos gerais de TI são os controlos de alteração de programas, os controlos que restringem o acesso a programas e dados, os controlos sobre a implementação de novas versões de aplicações de software de pacote, e controlos sobre o software do sistema que restringem o acesso ou monitorizam o uso de das funcionalidades do sistema que podem alterar dados ou registos financeiros sem deixar pista de auditoria.

• *Controlos físicos.* Controlos que abrangem:

- o A segurança física dos activos, incluindo adequadas salvaguardas tais como instalações protegidas no acesso a activos e registos.
- o A autorização para acesso a programas de computador e ficheiros de dados.
- o A contagem periódica e comparação com quantias mostradas nos registos de controlo (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, de títulos e de inventários com os registos contabilísticos).

A extensão ate à qual os controlos físicos destinados a evitar o roubo de activos são relevantes para a fiabilidade da preparação das demonstrações financeiras, e portanto da auditoria, depende de circunstâncias tais como quando os activos são altamente susceptíveis de apropriação indevida.

• *Segregação de deveres.* Atribuir a pessoas diferentes a responsabilidade de autorizar transacções, registar transacções, e manter a custódia dos activos. A segregação de deveres destina-se a reduzir as oportunidades de permitir que qualquer pessoa esteja em posição de perpetrar e de esconder erros ou fraude no curso normal dos deveres da pessoa.

10. Certas actividades de controlo podem depender da existência de políticas de nível mais elevado apropriadas estabelecidas pela gerência ou pelos encarregados da governação. Por exemplo, os controlos de autorização podem ser delegados segundo directrizes estabelecidas, tais como critérios de investimento fixados pelos encarregados da governação; alternativamente, transacções não rotineiras tais como importantes aquisições ou desinvestimentos podem exigir alto nível de aprovação específico, incluindo em alguns casos o de accionistas.

Monitorização de Controlos

11. Uma importante responsabilidade da gerência é a de estabelecer e manter o controlo interno numa base permanente. A monitorização dos controlos pela gerência inclui considerar se estão a operar como pretendido e se são modificados como apropriado relativamente a alterações nas condições. A monitorização de controlos pode incluir actividades tais como a revisão pela gerência se as reconciliações bancárias estão a ser preparadas numa base tempestiva, a avaliação pelos auditores internos da conformidade do pessoal de vendas com as políticas da entidade sobre os termos dos contratos de vendas, e a supervisão pelo departamento jurídico políticas éticas e de práticas de negócio da entidade. A monitorização é também feita para assegurar que os controlos continuam a operar com eficácia ao longo do tempo. Por exemplo, se a tempestividade e rigor das reconciliações bancárias não forem monitorizadas, é provável que o pessoal pare de as preparar.
12. Os auditores internos ou o pessoal que executa funções semelhantes podem contribuir para a monitorização dos controlos de uma entidade por meio de avaliações separadas. Geralmente, proporcionam regularmente acerca do funcionamento do controlo interno, focando considerável atenção na avaliação da eficácia do controlo interno, e comunicam informação acerca dos pontos fortes e fracos e recomendações para melhorar o controlo interno.
13. A monitorização de actividades pode incluir usar informação de comunicações de partes externas que possam indicar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria. Os clientes corroboram de forma implícita os dados de facturação pagando as suas facturas ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

reclamando acerca dos seus débitos. Além disso, os reguladores podem comunicar com a entidade com respeito a matérias que afectam o funcionamento do controlo interno, por exemplo, comunicações acerca de exames por agências reguladoras bancárias. Também, a gerência pode considerar as comunicações relativas ao controlo interno provenientes da auditores externos ao executarem actividades de monitorização.

Apêndice 2

Condições e Acontecimentos que Podem Indicar Riscos de Distorção Material

(Ref: Pará A29 e A108)

Condições e Acontecimentos que Podem Indiciar Riscos de Distorção Material

O que se segue são exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material. Os exemplos proporcionados cobrem um vasto leque de condições e acontecimentos; porém, nem todas as condições e acontecimentos são relevantes para todos os trabalhos de auditoria e a lista dos exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões que são economicamente instáveis, por exemplo, países com desvalorização monetária significativa ou economias altamente inflacionárias.
- Operações expostas a mercados voláteis, por exemplo, negociação de futuros.
- Operações que estão sujeitas a um alto grau de regulação complexa.
- Aspectos de continuidade e liquidez incluindo perda de clientes significativos.
- Limitações na disponibilidade de capital e crédito.
- Alterações no sector em que a entidade opera.
- Alterações na cadeia de fornecimento.
- Desenvolver ou oferecer novos produtos ou serviços, ou mover-se para novas linhas de negócio.
- Expandir para novas localizações.
- Alterações na entidade tais como grandes aquisições ou reorganizações ou outros acontecimentos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio próximos a serem vendidos.
- A existência de alianças complexas e de empreendimentos conjuntos.
- Uso de financiamento fora do balanço, de entidades com finalidade especial, e de outros cordos complexos de financiamento.
- Transacções significativas com partes em relação de dependência.
- Falta de pessoal com apropriadas habilitações em contabilidade e relato financeiro.
- Alterações no principal pessoal incluindo afastamento de executivos principais.
- Pontos fracos no controlo interno, especialmente os não tratados pela gerência.
- Inconsistências entre a estratégia de TI da entidade e as suas estratégias negociais.
- Alterações no ambiente de TI.
- Instalação de novos sistemas de TI significativos relacionados com o relato financeiro.
- Indagações às operações da entidade ou aos resultados financeiros por organismos reguladores ou governamentais.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Distorções passadas, historial de erros ou um volume significativo de ajustamentos no final do período.
- Volume significativo de transacções não rotineiras ou não sistemáticas incluindo transacções inter sociedades e grandes transacções de crédito no final do período.
- Transacções que são registadas com base nas intenções da gerência, por exemplo, refinanciamento da dívida, activos a serem vendidos e classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas tomadas de posição contabilísticas.
- Mensurações contabilísticas que envolvam processos complexos.
- Acontecimentos ou transacções que envolvam significativa incerteza de mensuração, incluindo estimativas contabilísticas.
- Litígios pendentes e passivos contingentes, por exemplo, garantias de vendas, garantias financeiras e remédios ambientais.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 320 - Materialidade de Auditoria

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 320

MATERIALIDADE DE AUDITORIA

(Eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004) ♦(51)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 3
Materialidade	4 - 8
O Relacionamento entre Materialidade e Risco de Auditoria	9 - 11
A Avaliação do Efeito de Distorções	12 - 16
Comunicação de Erros	17

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320, “Materialidade de Auditoria” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o conceito de materialidade e o seu relacionamento com o risco de auditoria.
2. O auditor deve tomar em consideração a materialidade e o seu relacionamento com o risco de auditoria ao conduzir a auditoria.
3. A "materialidade" está definida na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras do International Accounting Standards Board nos seguintes termos:

"A informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro, julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil."

Materialidade

4. O objectivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura de relato financeiro aplicável. A apreciação do que é material é uma questão de juízo profissional.
5. Ao conceber o plano de auditoria, o auditor estabelece um nível de materialidade aceitável de forma a detectar quantitativamente as distorções materiais. Contudo tanto a quantia (quantidade) como a natureza (qualidade) das distorções necessitam de ser consideradas. Exemplos de distorções qualitativas serão a descrição inadequada ou indevida de uma política contabilísticas quando for provável que um utilizador das demonstrações financeiras seria confundido pela descrição, e a falha em divulgar a quebra de requisitos regulamentares quando for provável que a imposição consequente de restrições reguladoras poderá diminuir significativamente a capacidade operacional.
6. O auditor necessita de considerar a possibilidade de distorções de quantias relativamente pequenas que, cumulativamente, possam ter um efeito material sobre as demonstrações financeiras. Por exemplo, um erro num procedimento de final de mês pode ser uma indicação de uma distorção potencialmente material se esse erro se repetir todos os meses.
7. O auditor toma em consideração a materialidade tanto a nível global de demonstração financeira como em relação aos saldos de contas, às classes de transacções e às divulgações. A materialidade pode ser influenciada por considerações tais como requisitos legais e regulamentares e considerações relativas a classes de transacções, saldos de conta e divulgações e os seus relacionamentos. Este processo pode resultar em níveis de materialidade diferentes dependendo do aspecto da demonstração financeira que está a se considerada.
8. A materialidade deve ser considerada pelo auditor quando:
 - a) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; e
 - b) Avaliar o efeito das distorções.

O Relacionamento entre Materialidade e Risco de Auditoria

9. Quando planear a auditoria, o auditor considera aquilo que tornaria as demonstrações financeiras materialmente distorcidas. A compreensão pelo auditor da entidade e do seu ambiente estabelece uma moldura de referência dentro da qual o auditor planeia a auditoria e exerce juízo profissional acerca da avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras e da resposta a esses riscos durante toda a auditoria. Também ajuda o auditor a estabelecer a materialidade e a avaliar se o juízo acerca da materialidade permanece apropriado à medida que a auditoria progride. A avaliação pelo auditor da materialidade, relacionada com classes de transacções, saldos de contas e divulgações, auxilia o auditor a decidir questões tais como quais itens a examinar e se usar a amostragem e procedimentos analíticos substantivos. Isto dá a possibilidade ao auditor de seleccionar os procedimentos de auditoria que, em combinação, se possa esperar que reduzam o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.
10. Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, que é quanto mais elevado o nível de materialidade, menor o risco de auditoria e vice-versa. O auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de auditoria quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se após planear procedimentos de auditoria específicos, o auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de auditoria está aumentado. O auditor poderá fazer a compensação desta situação, ou
 - (a) Reduzindo o risco avaliado de distorção material, quando isto seja possível, e suportando o nível reduzido levando a efeito testes de controlo alargados ou adicionais; ou
 - (b) Reduzindo o risco de detecção através da modificação de natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos planeados.

A Materialidade e o Risco de Auditoria na Avaliação de Prova de Auditoria

11. A avaliação do auditor sobre a materialidade e o risco de auditoria pode ser diferente no momento do planeamento inicial da do momento de avaliar os resultados dos procedimentos de auditoria. Isto pode ser devido a uma alteração nas circunstâncias ou devido a uma alteração no conhecimento do auditor em consequência da auditoria. Por exemplo, se os procedimentos de auditoria forem executados antes do final do período, o auditor antecipará os resultados das operações e a posição financeira. Se os resultados reais das operações e a posição financeira forem substancialmente diferentes a avaliação da materialidade e do risco de Auditoria/auditoria pode também mudar. Adicionalmente, o auditor pode, ao planear o trabalho de auditoria, fixar intencionalmente o nível de materialidade aceitável a um nível inferior daquele que se destina a ser usado para avaliar os resultados de auditoria. Isto pode ser feito para reduzir a probabilidade de ficarem distorções por descobrir e para proporcionar ao auditor uma margem de segurança quando avaliar o efeito de distorções descobertas durante a auditoria.

A Avaliação do Efeito de Distorções

12. Ao avaliar se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura de relato financeiro aplicável, o auditor deve apreciar se é material o agregado de distorções por corrigir que foram identificadas durante a auditoria.
13. O agregado de distorções não corrigidas compreende:
 - (a) Distorções específicas identificadas pelo auditor incluindo o efeito líquido de distorções não corrigidas identificadas durante a auditoria de períodos anteriores; e
 - (b) A melhor estimativa do auditor de outras distorções que não possam ser especificamente

Manual do Revisor Oficial de Contas

identificadas (isto é, erros projectados).

14. O auditor necessita de considerar se é material o agregado de distorções não corrigidas. Se o auditor concluir que as distorções podem ser materiais, o auditor necessita de considerar a redução do risco de auditoria alargando os procedimentos de auditoria ou pedindo à gerência para ajustar as demonstrações financeiras. Em qualquer caso, a gerência pode querer ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.
15. Se a gerência recusar ajustar as demonstrações financeiras e os resultados dos procedimentos de auditoria alargados não dêem possibilidade ao auditor de concluir que não é materialmente relevante o agregado de distorções não corrigidas, o auditor deve considerar a apropriada modificação no relatório do auditor de acordo com a ISA 700 "O Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras".
16. Se o agregado de distorções não corrigidas que o auditor tenha identificado se aproximar do nível de materialidade, o auditor considerará se é possível que distorções não detectadas, quando tomadas com distorções não corrigidas agregadas podem exceder o nível de materialidade. Assim, à medida que distorções não corrigidas agregadas se aproximam do nível de materialidade o auditor considerará a redução do risco através da execução de procedimentos de auditoria adicionais ou pedindo à gerência para ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.

Comunicação de Erros

17. Se o auditor tiver identificado uma distorção material resultante de erro, o auditor deve comunicar a distorção ao nível apropriado de gerência numa base tempestiva, e considerar a necessidade de a relatar aos encarregados da governação de acordo com a ISA 260, "Comunicação de Matérias de Auditoria aos Encarregados da Governação".

Perspectiva do Sector Público

1. *Ao avaliar a materialidade, o auditor do sector público tem de, além de exercer juízo profissional, considerar qualquer legislação ou regulamentos que possam ter impacto nessa avaliação. No sector público, a materialidade também se baseia no "contexto e natureza" de um item e inclui, por exemplo, tanto a sensibilidade assim como o valor. A sensibilidade cobre uma variedade de matérias tais como conformidade com autoridades, respeito legislativa ou interesse público.*

ISA 330 - Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 330

OS PROCEDIMENTOS DO AUDITOR EM RESPOSTA A RISCOS AVALIADOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-3
Respostas Globais	4.6
Procedimentos de Auditoria em Resposta a Riscos de Distorção Material a Nível de Asserção	7-65
Avaliar a Suficiência e Adequação da Prova de Auditoria Obtida	66-72
Documentação	73
Data de Eficácia	74

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 330, Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria e Garantia de Fiabilidade”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na determinação de respostas globais e conceber e executar adicionais procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção numa auditoria de demonstrações financeiras. A compreensão da entidade pelo auditor e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e avaliação dos riscos de distorção material são descritas na ISA 315, “Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”.
2. O que se segue é uma visão geral dos requisitos desta norma:
 - *Respostas Globais.* Esta secção exige que o auditor determine respostas globais para tratar de riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e proporciona orientação sobre a natureza dessas respostas.
 - *Procedimentos de auditoria que respondem a riscos de distorção material ao nível de asserção.* Esta secção exige que o auditor conceba e execute procedimentos adicionais de auditoria, incluindo testes de eficácia operacional de controlos, quando relevantes ou exigidos, e procedimentos substantivos, cuja natureza, tempestividade e extensão sejam sensíveis aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção. Adicionalmente, esta secção inclui questões que o auditor considera ao determinar a natureza, tempestividade e extensão de tais procedimentos de auditoria.
 - *Avaliar a suficiência e adequação de prova de auditoria obtida.* Esta secção exige que o auditor avalie se a avaliação do risco permanece apropriada e concluir se foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente.
 - *Documentação.* Esta secção estabelece os respectivos requisitos de documentação.
3. **Afim de reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor deve determinar respostas globais aos riscos avaliados ao nível de demonstração financeira e deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos avaliados ao nível de asserção.** As respostas globais e a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais são questões para o juízo profissional do auditor. Além dos requisitos desta ISA, o auditor também se conforma com os requisitos e orientação da ISA 240, “As Responsabilidades do Auditor ao Considerar Fraudes numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” em resposta a riscos avaliados de distorção material devidas a fraude.

Respostas Globais

4. **O auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira.** Tais respostas podem incluir enfatizar à equipa de auditoria a necessidade de manter cepticismo profissional ao recolher e avaliar prova de auditoria, atribuir mais pessoal com experiência ou os com habilitações especiais ou usar peritos ♦(52), proporcionando mais supervisão, ou incorporando elementos adicionais de imprevisibilidade na selecção de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados. Adicionalmente, o auditor pode fazer alterações gerais à natureza, tempestividade, ou extensão de procedimentos de auditoria como uma resposta global, por exemplo, executar procedimentos substantivos no fim do período em vez de numa data intercalar.
5. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira é afectada pela compreensão do ambiente de controlo pelo auditor. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir que o auditor tenha mais confiança no controlo interno e na fiabilidade de prova de

auditoria internamente gerada internamente dentro da entidade e por conseguinte, por exemplo, permite que o auditor conduza alguns procedimentos de auditoria numa data intercalar e não no fim do período. Se houver fraquezas no ambiente de controlo, o auditor geralmente conduz mais procedimentos de auditoria como se fossem do fim do período e não como de uma data intercalar, procura prova de auditoria mais extensiva a partir de procedimentos substantivos, modifica a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva, ou aumenta o número de localizações a serem incluídas no âmbito da auditoria.

6. Tais considerações, por isso, têm uma posição significativa na abordagem geral do auditor, por exemplo, uma ênfase nos procedimentos substantivos (abordagem substantiva), ou uma abordagem que use testes de controlos bem como procedimentos substantivos (abordagem combinada),

Procedimentos de Auditoria que Respondam a Riscos de Distorção Material ao Nível de Asserção

7. **O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria cuja natureza, tempestividade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção.** A finalidade é a de proporcionar uma ligação entre a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria do auditor e a avaliação do risco. Ao conceber procedimentos de auditoria adicionais, o auditor considera questões tais como as seguintes:
 - O significado do risco.
 - A probabilidade de que ocorrerá uma inscrição material errónea.
 - As características da classe de transacções, saldo de contas ou divulgação envolvida.
 - A natureza dos controlos específicos usados pelo auditor e em particular se são manuais ou automáticos.
 - Se o auditor espera obter prova de auditoria para determinar se os controlos da entidade são eficazes na prevenção ou detecção e correcção de distorções materiais.

A natureza dos procedimentos de auditoria é da maior importância na resposta aos riscos avaliados.

8. A avaliação pelo auditor dos riscos identificados ao nível de asserção proporciona uma base para considerar a abordagem de auditoria apropriada para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais. Em alguns casos, o auditor pode determinar que somente pela execução de testes de controlo pode atingir uma resposta eficaz ao risco avaliado de distorção material para uma asserção particular. Noutros casos, o auditor pode determinar que é apropriado executar somente procedimentos substantivos para asserções específicas e, por isso, o auditor exclui o efeito de controlos provenientes da avaliação de riscos relevantes. Isto pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram quaisquer controlos eficazes relevantes para a asserção, ou porque seria ineficiente testar a eficácia operacional de controlos. Porém, o auditor necessita ficar satisfeito de que executar somente procedimentos substantivos para a asserção relevante seria eficaz na redução do risco de distorção material para um nível aceitavelmente baixo. Muitas vezes o auditor pode determinar que uma abordagem combinada usando quer testes de eficácia operacional de controlos quer procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz. Independentemente da abordagem seleccionada, o auditor concebe e executa procedimentos substantivos para cada classe de transacções, contas de balanço e divulgações materiais como exigido pelo parágrafo 49.
9. No caso de entidades muito pequenas, pode não haver muitas actividades de controlo que

Manual do Revisor Oficial de Contas

possam ser identificadas pelo auditor. Por esta razão, os procedimentos adicionais de auditoria do auditor devem provavelmente ser primordialmente procedimentos substantivos. Em tais casos, adicionalmente às questões referidas no parágrafo 8 acima, o auditor considera se na ausência de controlos é possível obter prova de auditoria apropriada suficiente.

Considerar a Natureza, Tempestividade e Extensão de Procedimentos de Auditoria Adicionais

Natureza

10. A natureza de procedimentos de auditoria adicionais refere-se à sua finalidade (testes de controlos OU procedimentos substantivos) e ao seu tipo, que é, inspecção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimentos analíticos. Certos procedimentos de auditoria podem ser mais apropriados para algumas asserções do que para outras. Por exemplo, em relação ao rédito, testes de controlo podem dar a melhor resposta ao risco avaliado de distorção da asserção de integridade, enquanto que procedimentos substantivos podem dar a melhor resposta ao risco avaliado de distorção da asserção de ocorrência.
11. A selecção pelo auditor de procedimentos de auditoria é baseada na avaliação do risco. Quanto mais alto for a avaliação do risco pelo auditor, mais fiável e relevante é a prova de auditoria procurada pelo revisor a partir de procedimentos substantivos. Isto pode afectar não só os tipos de procedimentos de auditoria a serem executados mas também a sua combinação. Por exemplo, o auditor pode confirmar a integridade dos termos de um contracto com uma terceira parte, adicionalmente à inspecção do documento.
12. Ao determinar os procedimentos de auditoria a serem executados, o auditor considera as razões para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção para cada classe de transacções, contas de balanço e divulgação. Isto inclui considerar quer as características de cada classe de transacções, contas de balanço ou divulgação (i.e. os riscos inerentes) e se a avaliação do risco do auditor tem em consideração os controlos da entidade (i.e., o risco de controlo). Por exemplo, se o auditor considerar que há um risco baixo de que uma distorção material possa ocorrer por força das características particulares de uma classe de transacções sem consideração dos controlos relacionados, o auditor pode determinar que por si só os procedimentos substantivos analíticos podem proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente. Por outro lado, se o auditor esperar que há um risco mais baixo de que uma distorção material possa surgir porque uma entidade tem controlos eficazes e o auditor pretende conceber procedimentos substantivos com base na eficácia operacional desses controlos, então o auditor executa testes de controlos para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional. Isto pode ser o caso, por exemplo, para uma classe de transacções de razoavelmente uniformes e não complexas características que sejam rotinadamente processadas e controladas pelo sistema de informação da entidade.
13. Ao auditor é exigido que obtenha prova de auditoria acerca da rigor e integridade da informação produzida pelo sistema de informação da entidade quando essa informação seja usada na execução de procedimentos de auditoria. Por exemplo, se o auditor usar informação não financeira ou dados orçamentais produzidos pelo sistema de informação da entidade ao executar procedimentos de auditoria, tais como procedimentos analíticos substantivos ou testes de controlos, o auditor obtém prova de auditoria acerca do rigor e integridade de tal informação. Ver ISA 500, "Prova de Auditoria" parágrafo 11 para ulterior orientação.

Tempestividade

14. A tempestividade refere-se a quando os procedimentos de auditoria são executados ou ao período ou data a que a prova de auditoria se aplica.
15. O auditor pode executar testes de controlos ou procedimentos substantivos numa data intercalar

Manual do Revisor Oficial de Contas

ou no fim do período. Quanto mais alto o risco de distorção material, mais provável é que o auditor possa decidir que é mais eficaz executar procedimentos substantivos mais próximos do, ou no fim do, período e não numa data anterior, ou executar procedimentos de auditoria não anunciados ou em alturas não predizíveis (por exemplo, executar procedimentos de auditoria em posições seleccionadas ou numa fundamente não anunciada). Por outro lado, executar procedimentos de auditoria antes do fim do período pode ajudar o auditor ao identificar questões significativas num estágio anterior da auditoria e consequentemente resolvê-las com o auxílio da gerência ou desenvolvendo uma abordagem de auditoria eficaz para tratar tais assuntos. Se o auditor executar testes de controlos ou procedimentos substantivos anteriores ao fim do período, o auditor considera a prova adicional exigida para o período remanescente (ver parágrafos 37-38 e 56-61).

16. Ao considerar quando executar procedimentos de auditoria, o auditor também considera tais questões como as seguintes:
- O ambiente de controlo.
 - Quando estiver disponível informação relevante (por exemplo, ficheiros electrónicos podem ser subsequentemente escritos por cima, ou procedimentos a ser observados podem ocorrer apenas em determinados momentos).
 - A natureza do risco (por exemplo, se houver um risco de réditos inflacionados para satisfazer expectativas de ganhos pela criação subsequente de acordos falsos de vendas, o auditor pode desejar examinar contratos disponíveis na data do fim do período).
 - O período ou data com que a prova de auditoria se relaciona.
17. Certos procedimentos de auditoria somente podem ser executados ou após o fim do período, por exemplo, concordar as demonstrações financeiras com os registos contabilísticos e examinar ajustamentos feitos no decurso da preparação das demonstrações financeiras. Se houver um risco de que a entidade pode celebrado contratos indevidos de vendas ou transacções que podem não ter sido finalizadas no fim do período, o auditor executa procedimentos para responder a esse risco específico. Por exemplo, quando as transacções sejam individualmente materiais ou um erro de corte possa conduzir a uma distorção material, o auditor geralmente inspeciona as transacções próximas do fim do período.

Extensão

18. A extensão inclui a quantidade de um procedimento específico de auditoria a ser executado, por exemplo, a dimensão de uma amostra ou o número de observações de uma actividade de controlo. A extensão de um procedimento de auditoria é determinado pelo juízo do auditor após considerar a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeia obter. Em particular, o auditor geralmente aumenta a extensão de procedimentos de auditoria à medida que o risco de distorção material aumenta. Porém, aumentar a extensão de um procedimento de auditoria somente é eficaz se o procedimento de auditoria for ele próprio relevante para o risco respectivo; por isso, a natureza do procedimento de auditoria é a consideração mais importante.
19. O uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (CAATs) pode facilitar teste mais extensivo de transacções electrónicas e ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para seleccionar amostras de transacções a partir dos principais ficheiros electrónicos, para ordenar transacções com características específicas ou para testar toda uma população inteira em vez de uma amostra.
20. Podem ser obtidas conclusões válidas ao usar abordagens de amostragem. Porém, se a quantidade de selecções feitas a partir de uma população for demasiado pequena, a abordagem de amostragem seleccionada não é apropriada para atingir o objectivo da auditoria específica,

Manual do Revisor Oficial de Contas

ou se as excepções não forem apropriadamente acompanhadas, haverá um risco inaceitável de que a conclusão do auditor com base numa amostra possa ser diferente da conclusão atingida se a população inteira fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. A ISA 530, “Amostragem de Auditoria e Outros Procedimentos de Amostragem” contém orientação sobre o uso de amostragem.

21. Esta norma tem em conta o uso de diferentes procedimentos de auditoria em combinação com um aspecto da natureza de teste como discutido acima. Porém, o auditor considera se a extensão de teste é apropriada quando executa diferentes procedimentos de auditoria em combinação.

Testes de Controlos

22. Exige-se ao auditor que execute testes de controlos quando a avaliação do risco inclua uma expectativa da eficácia operacional de controlos ou quando somente procedimentos substantivos não proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção.
23. **Quando a avaliação de riscos de distorção material pelo auditor ao nível de asserção inclua uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia, o auditor deve executar testes de controlos para obter prova de auditoria apropriada suficiente de que os controlos estavam a operar com eficácia em momentos relevantes durante o período sob auditoria.** Ver parágrafos 39-44 adiante relativos à discussão do uso prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtidos em auditorias anteriores.
24. A avaliação pelo auditor de risco de distorção material ao nível de asserção pode incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos, caso em que o auditor executa testes de controlos para obter prova de auditoria quanto à sua eficácia operacional. Só são executados testes de eficácia operacional de controlos nos controlos em que o auditor tenha determinado estarem convenientemente concebidos para evitar, ou detectar e corrigir, uma distorção material numa asserção. Os parágrafos 104-106 da ISA 315 discute a identificação de controlos ao nível de asserção provavelmente para evitar, ou detectar e corrigir, uma distorção material numa classe de transacções, contas de balanço ou divulgação.
25. **Quando, de acordo com o parágrafo 115 da ISA 315, o auditor tenha determinado que não é possível ou praticável reduzir os riscos de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo com prova de auditoria obtida somente de procedimentos substantivos, o auditor deve executar testes de controlos relevantes para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional.** Por exemplo, como discutido no parágrafo 115 da ISA 315, o auditor pode achar que é impossível conceber procedimentos substantivos e eficazes que eles próprios proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção quando uma entidade conduza o seu negócio ao usar a TI e não seja produzida ou mantida qualquer documentação de transacções, que não seja por intermédio do sistema de TI.
26. Testar a eficácia operacional de controlos é diferente de obter prova de auditoria de que os controlos foram implementados. Quando ao obter prova de auditoria da implementação pela execução de procedimentos de avaliação de risco, o auditor determina que os controlos relevantes existem e que a entidade os está a usar. Quando executa testes da eficácia operacional de controlos, o auditor obtém prova de auditoria de que os controlos operam com eficácia. Isto inclui obter prova de auditoria acerca de como os controlos foram aplicados em momentos relevantes durante o período sob auditoria, a consistência com que foram aplicados e por quem ou por que meios foram aplicados. Se foram aplicados controlos substancialmente diferentes em momentos diferentes durante o período sob auditoria, o auditor considera cada um separadamente. O auditor pode determinar que é eficiente testar a eficácia operacional de controlos ao mesmo tempo que avalia a sua concepção e obtém prova de auditoria da sua implementação.

27. Se bem que alguns procedimentos de avaliação de risco que o auditor executa para avaliar a concepção de controlos e determinar que eles foram implementados podem não ter sido especificamente concebidos como testes de controlos, eles podem a pesar disso proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos e, consequentemente, servem como testes de controlos. Por exemplo, o auditor pode ter feito indagações acerca do uso pela gerência de orçamentos, observado a comparação pela gerência de gastos reais e orçamentados e inspecionar relatórios relacionados com a investigação de variações entre quantias orçamentadas e reais. Estes procedimentos de auditoria proporcionam conhecimento acerca da concepção das políticas orçamentais da entidade e se foram implementadas e podem também proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia de operar políticas orçamentais na prevenção ou detecção de distorções materiais na classificação de gastos. Em tais circunstâncias, o auditor considera se a prova de auditoria proporcionada por aqueles procedimentos de auditoria são suficientes.

Natureza de Testes de Controlo

28. O auditor selecciona procedimentos de auditoria para obter segurança acerca da eficácia operacional de controlos. À medida que o nível planeado de segurança aumenta, mais prova de auditoria fiável procura o auditor. Em circunstâncias em que o auditor adopte uma abordagem consistindo primordialmente de testes de controlos, em particular relacionados com os riscos em que não seja possível ou praticável obter prova de auditoria apropriada suficiente, o auditor geralmente executa testes de controlos para obter um nível mais elevado de segurança acerca da eficácia operacional.
29. **O auditor deve executar outros procedimentos de auditoria em combinação com indagações para testar a eficácia operacional dos controlos.** Se bem que diferente de obter compreensão da concepção e implementação de controlos, os testes de eficácia operacional de controlos geralmente incluem o mesmo tipo de procedimentos de auditoria usados para avaliar a implementação e concepção de controlos e podem também incluir reexecução da aplicação do controlo pelo auditor. Desde que somente inquirição não seja suficiente, o auditor usa uma combinação de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente apropriada com respeito à eficácia operacional dos controlos. Os controlos sujeitos a teste pela execução de indagações combinadas com inspecção ou reexecução geralmente proporcionam mais segurança do que esses controlos pelo que a prova de auditoria consiste somente de indagações e observação. Por exemplo, o auditor pode averiguar e observar os procedimentos da entidade ao abrir a correspondência e processar receitas de caixa para testar a eficácia operacional dos controlos das receitas de caixa. Porque é pertinente uma observação somente no momento em que seja feita, o auditor geralmente suplementa a observação com indagações ao pessoal da entidade e pode também inspecionar documentação acerca da operação de tais controlos em outros momentos durante o período de auditoria afim de obter prova de auditoria apropriada suficiente.
30. A natureza do controlo particular influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter prova de auditoria acerca de se o controlo estava efectivamente operando em momentos relevantes durante o período sob auditoria. Para alguns controlos, a eficácia operacional é evidenciada pela documentação. Em tais circunstâncias o auditor pode decidir inspecionar a documentação para obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional. Para outros controlos, porém, tal documentação pode não estar disponível ou ser relevante. Por exemplo, pode não existir documentação de operações para alguns factores no ambiente de controlo, tais como atribuição de autoridade e responsabilidade, ou para alguns tipos de actividades de controlo, tais como actividades de controlo executadas por um computador. Em tais circunstâncias, a prova de auditoria acerca de eficácia operacional pode ser obtida através de indagação em combinação com outros procedimentos de auditoria tais como observação ou o uso de CAAT's.

31. Ao conceber testes de controlos, o auditor considera a necessidade de obter prova de auditoria que suporte a operação eficaz de controlos directamente relacionados com as asserções assim como outros controlos indirectos de que estes controlos dependem. Por exemplo, o auditor pode identificar a revisão por um utente de um relatório de excepção de vendas a crédito sobre um limite de crédito autorizado a um cliente como um controlo directo relacionado com uma asserção. Em tais casos, o auditor considera a eficácia da revisão do relatório pelo utente e também os controlos relacionados com o rigor da informação no relatório (por exemplo, os controlos gerais de TI).
32. No caso de um controlo de aplicação automatizado, por força da consistência inerente do processamento de TI, a prova de auditoria acerca da implementação do controlo, quando considerado em combinação com a prova de auditoria obtida com respeito à eficácia operacional dos controlos gerais da entidade (e em particular, controlos de alteração) pode proporcionar prova de auditoria substancial acerca da sua eficácia operacional durante o período relevante.
33. Quando ao responder à avaliação do risco, o auditor pode conceber um teste de controlos a serem executados concorrentemente com um teste de pormenores sobre a mesma transacção. O objectivo de testes de controlo é o de avaliar se um controlo opera com eficácia. O objectivo de testes de pormenor é o de detectar distorções materiais ao nível de asserção. Se bem que estes objectivos sejam diferentes, ambos podem ser conseguidos concorrentemente por intermédio da execução de um teste de controlos e um teste de pormenores sobre a mesma transacção, também conhecido como um teste de finalidade dual. Por exemplo, o auditor pode examinar uma factura para determinar se foi aprovada e para proporcionar prova de auditoria substantiva de uma transacção. O auditor considera cuidadosamente a concepção e avaliação de tais testes para dar cumprimento a ambos os objectivos.
34. A ausência de distorções detectadas por um procedimento substantivo não proporciona prova de auditoria de que sejam eficazes os controlos relacionados com a asserção que está sendo testada. Porém, as distorções que o auditor detecta ao executar procedimentos substantivos são consideradas pelo auditor quando determinar a eficácia operacional dos respectivos controlos. Uma distorção material detectada pelos procedimentos do auditor que não tenha sido identificada pela entidade é geralmente indicativo da existência de fraquezas materiais no controlo interno, que é comunicado à gerência e aos encarregados da governação.

Tempestividade de Testes de Controlos

35. A tempestividade de testes de controlos depende do objectivo do auditor e determina o período de confiança nesses controlos. Se o auditor testa os controlos num dado momento, somente obtém evidência de auditoria de que os controlos operaram eficazmente nesse momento. Porém, se o auditor testa controlos durante um período, o auditor obtém prova de auditoria da eficácia da operação dos controlos durante esse período.
36. Prova de auditoria relacionada apenas com um ponto no tempo pode ser suficiente para a finalidade do auditor, por exemplo, quando testar controlos durante a contagem física do inventário no fim do período. Se, por outro lado, o auditor exigir prova de auditoria da eficácia de um controlo durante um período, a prova de auditoria relacionada apenas com ponto no tempo pode ser insuficiente e o auditor suplementa esses testes com outros testes de controlos que sejam capazes de proporcionar prova de auditoria de que o controlo operou com eficácia em momentos relevantes durante o período de auditoria. Tais outros testes podem consistir de testes da monitorização dos controlos pela entidade.
37. **Quando o auditor obtiver prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos durante um período intercalar, o auditor deve determinar que prova de auditoria adicional deve ser obtida para o período remanescente.** Ao fazer esta determinação, o auditor

Manual do Revisor Oficial de Contas

considera o significado dos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção, os controlos específicos que foram testados durante o período intercalar, o grau a que foi obtida a prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos, a extensão do período remanescente, a extensão a que o auditor pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança dos controlos e o ambiente de controlo. O auditor obtém prova de auditoria acerca da natureza e extensão de quaisquer alterações significativas no controlo interno, incluindo alterações no sistema de informação, nos processos e no pessoal que ocorram subsequentes ao período intercalar.

38. Pode ser obtida prova de auditoria adicional, por exemplo, prolongando o teste da eficácia operacional de controlos durante o período remanescente ou o teste da monitorização de controlos pela entidade.
39. **Se o auditor planejar usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtidos em períodos anteriores, o auditor deve obter prova de auditoria acerca de se ocorreram alterações naqueles controlos específicos subsequentemente à auditoria anterior. O auditor deve obter prova de auditoria acerca de se tais alterações ocorreram fazendo indagação em combinação com observação ou inspecção para confirmar a compreensão desses controlos específicos.** Os parágrafos 23 da ISA 500 diz que o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer a relevância continuada de prova de auditoria obtida em períodos anteriores quando o auditor planeja usar a prova de auditoria no período corrente. Por exemplo, ao executar a auditoria anterior, o auditor pode ter determinado que um controlo automatizado estava a funcionar como pretendido. O auditor obtém prova de auditoria para determinar se foram feitas alterações ao controlo automático e se afectam o seu funcionamento eficaz continuado, por exemplo, por intermédio de indagações da gerência e inspecção de registos para indicar que controlos foram alterados. A consideração de prova de auditoria acerca destas alterações pode suportar quer aumentando quer diminuindo a prova de auditoria que se espera ser obtida no período corrente acerca da eficácia operacional dos controlos.
40. **Se o auditor planejar confiar em controlos que se alteraram desde que foram pela última vez testados, o auditor deve testar a eficácia operacional de tais controlos na auditoria corrente.** As alterações podem afectar a relevância da prova de auditoria obtida em períodos anteriores de forma tal que deixe de haver uma base para confiança continuada. Por exemplo, as alterações num sistema que habilitem uma entidade a receber um novo relatório do sistema provavelmente não afectam a relevância da prova de auditoria do período anterior; porém, uma alteração que dê origem a que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente não a afecta.
41. **Se o auditor planejar confiar em controlos que não se alteraram desde que eles foram testados pela última vez, o auditor deve testar a eficácia operacional de tais controlos pelo menos uma vez em cada terceira auditoria.** Como indicado nos parágrafos 40 e 44, o auditor pode não confiar na prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtidos em auditorias anteriores relativamente a controlos que se alteraram desde que foram pela última vez testados ou controlos que mitigam um risco significativo. A decisão da auditoria sobre se confiar em provas de auditoria obtida em anteriores auditorias relativamente a outros controlos é uma questão de juízo profissional. Além disso, a extensão do período de tempo entre voltar a testar tais controlos é também uma questão de juízo profissional, mas não pode exceder dois anos.
42. Ao considerar se é apropriado usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtida em períodos anteriores, e, em caso afirmativo, a extensão do período de tempo que possa decorrer antes de voltar a testar um controlo, o auditor considera o seguinte:
 - A eficácia de outros elementos de controlo interno, incluindo o ambiente de controlo, a

Manual do Revisor Oficial de Contas

monitorização de controlos pela entidade e o processo de avaliação do risco pela entidade.

- Os riscos provenientes das características do controlo, incluindo se os controlos são manuais ou automatizados (ver ISA 315, parágrafos 57-63 para uma discussão de riscos específicos provenientes de elementos manuais e automatizados de um controlo).
- A eficácia de controlos de TI gerais.
- A eficácia do controlo e a sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controlo a partir de testes de eficácia operacional em auditorias anteriores.
- Se o fracasso de uma alteração num controlo particular colocar um risco devido a circunstâncias que se alteram.
- O risco de distorção material e a extensão de confiança no controlo.

Em geral, quanto mais elevado for o risco de distorção material, ou quanto maior for a confiança nos controlos, mais provável é menor o período de tempo decorrido, se o houver. Os factores que geralmente diminuem o período para voltar a testar um controlo, ou que resultam em não confiar numa prova de auditoria obtida em períodos anteriores, incluem o seguinte:

- Um ambiente de controlo fraco.
- Fraca monitorização de controlos.
- Um elemento manual significativo nos controlos relevantes.
- Alterações de pessoal que afecte significativamente a aplicação do controlo.
- Alteração de circunstâncias que indiquem a necessidade de alterações no controlo.
- Controlos de TI gerais fracos.

43. **Quando haja um número de controlos pelos quais o auditor determine que é apropriado usar prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, o auditor deve testar em cada auditoria a eficácia operacional de alguns controlos.** A finalidade deste requisito é evitar a possibilidade de que o auditor aplique a abordagem do parágrafo 41 a todos os controlos em que o auditor se propõe confiar, mas a de testar todos esses outros controlos num único período de auditoria sem teste de controlos nos dois períodos de auditoria subsequentes. Além disso para proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos que estão a ser testados na auditoria corrente, executar tais testes proporciona prova colateral acerca da eficácia contínua do ambiente de controlo e por isso contribui para a decisão acerca de se é apropriado confiar na prova de auditoria obtida em períodos anteriores. Por isso, quando o auditor determina de acordo com os parágrafos 39-42 que é apropriado usar prova de auditoria obtida em períodos anteriores relativamente a um número de controlos, o auditor planeia testar uma porção suficiente dos controlos nessa população em cada período de auditoria, e no mínimo, cada controlo é testado pelo menos de três em três auditorias.
44. **Quando, de acordo com o parágrafo 108 da ISA 315, o auditor tenha determinado que um risco avaliado de distorção material ao nível de asserção é um risco significativo e o auditor planeie confiar na eficácia operacional de controlos com a intenção de diminuir esse risco significativo, o auditor deve obter a prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos a partir de testes de controlos executados no período corrente.** Quanto maior seja o risco de distorção material, maior é a prova de auditoria que o auditor obtém de que os controlos estão a operar eficazmente. Concomitantemente, se bem que o auditor considere muitas vezes a informação obtida em auditorias anteriores ao conceber

Manual do Revisor Oficial de Contas

testes de controlos para diminuir um risco significativo, o auditor não confia na prova de auditoria obtida em auditoria anterior acerca da eficácia operacional de controlos sobre tais riscos, mas em vez disso obtém a prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos sobre tais riscos no período corrente.

Extensão de Testes de Controlos

45. O auditor concebe testes de controlos para obter prova de auditoria apropriada suficiente de que os controlos operaram com eficácia durante todo o período de confiança. Entre as questões que o auditor pode considerar ao determinar a extensão dos testes de controlos do auditor incluem-se as seguintes:
- A frequência da execução do controlo pela entidade durante o período.
 - A extensão de tempo durante o período de auditoria em que o auditor está a confiar na eficácia operacional do controlo.
 - A relevância e fiabilidade da prova de auditoria a ser obtida para suportar que o controlo evite, ou detecte e corrija, distorções materiais ao nível de asserção.
 - A extensão pela qual a prova de auditoria seja obtida de testes de outros controlos relacionados com as asserções.
 - A extensão pela qual o auditor planeia confiar na eficácia operacional do controlo na avaliação do risco (e por isso reduzir os procedimentos substantivos com base na confiança de tal controlo).
 - O esperado desvio do controlo.
46. Quanto mais o auditor confia na eficácia operacional de controlos na avaliação do risco, maior é a extensão dos testes de controlo do auditor. Além disso, logo que a taxa de desvio esperado de um controlo aumente, o auditor aumenta a extensão do teste de controlo. Porém, o auditor considera se a taxa de desvio esperada indica que o controlo não será suficiente para reduzir o risco de distorção material ao nível de asserção para o determinado pelo auditor. Se se espera que a taxa de desvio esperada seja demasiado elevada, o auditor pode determinar que para uma asserção particular podem não ser eficazes testes de controlos.
47. Por força da consistência inerente ao processamento TI, o auditor pode não necessitar aumentar a extensão da teste de um controlo automático. Um controlo automático deve funcionar consistentemente a menos que o programa (incluindo as tabelas, pastas ou outros dados permanentes usados no programa) seja alterado. Uma vez que o auditor determine que um controlo automático está a funcionar como pretendido (o que pode ser feito no momento em que o controlo seja inicialmente implantado ou noutra data qualquer), o auditor considera executar testes para determinar que o controlo continua a funcionar com eficácia. Tais testes podem incluir determinar que não sejam feitas alterações ao programa sem serem sujeitas ao programa apropriado de controlos de alteração, que a versão autorizada do programa é usada para processar transacções, e que outros controlos gerais relevantes são eficazes. Tais testes também podem incluir determinar que não foram feitas alterações ao programa, como pode ser o caso quando a entidade usa aplicações de pacotes de software sem os modificar ou fazer a manutenção. Por exemplo, o auditor pode inspeccionar o registo da administração da segurança do TI para obter prova de auditoria de que durante o período não ocorreu acesso não autorizado.

Procedimentos Substantivos

48. São executados procedimentos substantivos afim de detectar distorções materiais ao nível de asserção, e incluem testes de pormenor de classes de transacções, saldos de contas e

Manual do Revisor Oficial de Contas

divulgações e procedimentos analíticos substantivos. O auditor planeia e executa procedimentos substantivos para dar resposta à respectiva avaliação do risco de distorção material.

49. **Independentemente do risco avaliado de distorção material, o auditor deve conceber e executar procedimentos substantivos para cada classe de transacções, saldos de contas e divulgações materiais.** Este requisito reflecte o facto de que a avaliação de risco do auditor é questão de juízo do auditor e pode não ser suficientemente rigorosa para identificar todos os riscos de distorção material. Além disso, há limitações inerentes ao controlo interno incluindo a derrogação pela gerência. Consequentemente, embora o auditor possa determinar que o risco de distorção material pode ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo ao executar somente testes de controlos a uma asserção particular relacionada com uma classe de transacções, saldos de contas ou divulgações (ver parágrafo 8), o auditor executa sempre procedimentos substantivos para cada classe de transacções, saldos de contas e divulgações materiais.
50. Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os procedimentos de auditoria seguintes relacionados com o processo de fecho das demonstrações financeiras:
- **Acordo das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos subjacentes; e**
 - **Examinar os assentos de diário e outros ajustamentos materiais feitos no decurso de preparação das demonstrações financeiras.**

A natureza e extensão do exame do auditor de assentos de diário e outros ajustamentos dependem da natureza e complexidade do processo de relato financeiro da entidade e dos riscos associados de distorção material.

51. **Quando, de acordo com os parágrafos 108 da ISA 315, o auditor tenha determinado que um risco de distorção material ao nível de asserção é um risco significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que dêem especificamente resposta a esse risco.** Por exemplo, se o auditor identificar que a gerência está sob pressão para satisfazer expectativas de ganhos, pode haver um risco de que a gerência esteja a inflacionar vendas reconhecendo indevidamente réditos relacionados com acordos de vendas com condições que excluem reconhecimento do rédito ou ao facturar vendas antes da expedição. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas não somente para confirmar quantias pendentes, mas também para confirmar os pormenores dos acordos de vendas, incluindo a data, quaisquer direitos de devolução e condições de entrega. Além disso, o auditor pode achar que é eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações ao pessoal não financeiro da entidade com respeito a quaisquer alterações nos acordos de vendas e condições de entrega.
52. Quando a abordagem a riscos significativos consista somente de procedimentos substantivos, os procedimentos de auditoria apropriados para tratar tais riscos significativos consistem somente de testes de pormenores ou uma combinação de testes de pormenores e procedimentos analíticos substantivos. O auditor considera a orientação dos parágrafos 53-64 ao conceber a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos substantivos para riscos significativos. Afim de obter prova de auditoria apropriada suficiente, os procedimentos substantivos relacionados com riscos significativos são a maior parte das vezes concebidos para obter prova de auditoria com alta fiabilidade.

Natureza de Procedimentos Substantivos

53. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transacções que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo. Os testes de pormenores são geralmente mais apropriados para obter prova de auditoria com respeito a certas asserções acerca de saldos de contas, incluindo existência e valorização. Em algumas situações, o auditor pode determinar que executar somente procedimentos analíticos substantivos pode ser

Manual do Revisor Oficial de Contas

suficiente para reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo. Por exemplo, o auditor pode determinar que executar somente procedimentos analíticos substantivos dá resposta ao risco avaliado de distorção material para uma classe de transacções em que a avaliação de risco pelo auditor é suportada obtendo prova de auditoria a partir de execução de testes da eficácia operacional de controlos. Noutras situações, o auditor pode determinar que somente são apropriados testes de pormenores, ou que uma combinação de procedimentos analíticos substantivos e testes de pormenores dão muito mais resposta aos riscos avaliados.

54. O auditor concebe testes de pormenores que dêem resposta ao risco avaliado com o objectivo de obter prova de auditoria apropriada suficiente para atingir o nível planeado de segurança ao nível de asserção. Ao conceber procedimentos substantivos relacionados com a asserção de existência ou de ocorrência, o auditor selecciona a partir de itens contidos numa quantia de uma demonstração financeira e obtém a prova relevante de auditoria. Por outro lado, ao conceber procedimentos de auditoria relacionados com a asserção de integralidade, o auditor selecciona a partir da prova de auditoria indicando que um item deve ser incluído na quantia da demonstração financeira relevante e investiga se esse item está também incluído. Por exemplo, o auditor podia inspeccionar desembolsos de caixa subsequentes para determinar se quaisquer compras foram omitidas das contas a pagar.
55. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera questões tais como as seguintes:
- A conveniência de usar procedimentos analíticos substantivos dadas as asserções.
 - A fiabilidade dos dados, se internos ou externos, a partir dos quais é desenvolvida a expectativa de quantias registadas ou de ratios.
 - Se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção material no desejável nível de segurança.
 - A quantia que sejam aceitável de qualquer diferença entre quantias registadas e valores esperados.

O auditor considera testar os controlos, se os houver, durante a preparação da informação da entidade usada pelo auditor ao aplicar procedimentos analíticos. Quando tais controlos sejam eficazes, o auditor tem maior confiança na fiabilidade da informação e, por isso, nos resultados dos procedimentos analíticos. Alternativamente, o auditor pode considerar se a informação foi sujeita a teste de auditoria no período corrente ou anterior. Ao determinar os procedimentos de auditoria para aplicar à informação sobre a qual é baseada a expectativa relativa aos procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a orientação do parágrafo 11 da ISA 500.

Tempestividade de Procedimentos Substantivos

56. **Quando são executados procedimentos substantivos numa data intercalar, o auditor deve executar procedimentos substantivos adicionais ou procedimentos substantivos combinados com testes de controlos para cobrir o período remanescente que proporcione uma base razoável para estender as conclusões de auditoria a partir da data intercalar até ao fim do período.**
57. Em algumas circunstâncias, os procedimentos substantivos podem ser executados numa data intercalar. Isto aumenta o risco de que possam existir distorções que no fim do período não sejam detectadas pelo auditor. Este risco aumenta quando o período remanescente seja prolongado. Ao considerar se executar procedimentos substantivos numa data intercalar, o auditor considera factores tais como os seguintes:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- O ambiente de controlo e outros controlos relevantes.
 - A disponibilidade de informação numa data posterior que seja necessária para os procedimentos do auditor.
 - O objectivo do procedimento substantivo.
 - O risco determinado de distorção material.
 - A natureza da classe de transacções ou saldos de conta e respectivas asserções.
 - A capacidade do auditor de executar procedimentos substantivos apropriados combinados com testes de controlos para cobrir o período remanescente afim de reduzir o risco de que existam distorções que no fim do período não sejam detectadas.
58. Se bem que ao auditor não seja exigido obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos afim de ter um fundamento razoável para estender as conclusões de auditoria a partir de uma data intercalar até ao fim do período, o auditor considera se é suficiente executar somente procedimentos substantivos para cobrir o período remanescente. Se o auditor considerar que só os procedimentos substantivos não serão suficientes, são executados testes de eficácia operacional de controlos relevantes ou os procedimentos substantivos são executados no fim do período.
59. Nas circunstâncias em que o auditor tenha identificado riscos de distorção material devidos a fraudes, a resposta do auditor para tratar esses riscos pode incluir alterar a tempestividade dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, o auditor pode concluir que, dados os riscos de distorções intencionais ou de manipulação, não seriam eficazes os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de auditoria a partir de uma data intercalar até ao fim do período. Em tais circunstâncias, o auditor pode concluir que necessitam de ser executados procedimentos substantivos no ou perto do fim do período para tratar um risco identificado de distorção material devido a fraude (ver ISA 240).
60. Geralmente, o auditor compara e reconcilia a informação respeitante aos saldos do fim do período com a informação comparável na data intercalar para identificar quantias que pareçam não usuais, investigar quaisquer tais quantias e executar procedimentos analíticos substantivos ou testes de pormenores para testar o período intermédio. Quando o auditor planejar executar procedimentos substantivos analíticos com respeito ao período intermédio, o auditor considera se os saldos do fim do período das classes de transacções ou saldos de contas particulares são razoavelmente previsíveis com respeito a quantia, significado relativo e composição. O auditor considera se são apropriados os procedimentos da entidade para analisar e ajustar tais classes de transacções ou saldos de contas nas datas intercalares e para estabelecer os devidos cortes contabilísticos. Adicionalmente, o auditor considera se o sistema de informação relevante ao relato financeiro proporcionará informação respeitante a saldos no fim do período e às transacções no período remanescente que seja suficiente para permitir investigação de: transacções ou assentos não usuais significativos (incluindo os do fim do período ou próximo); outras causas de flutuações significativas, ou flutuações esperadas que não tenham ocorrido; e alterações na composição das classes de transacções ou saldos de contas. Os procedimentos substantivos relacionados com o período remanescente dependem de se o auditor executou testes de controlos.
61. Se forem detectadas distorções em classes de transacções ou saldos de contas em data intercalar, o auditor geralmente modifica a respectiva avaliação do risco e a natureza, tempestividade, ou extensão planeadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente que se relaciona com tais classes de transacções ou saldos de contas, ou prolonga ou repete tais procedimentos de auditoria no fim do período.

62. O uso de prova de auditoria a partir de execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior não é suficiente para tratar um risco de distorção material no período corrente. Na maior parte dos casos, a prova de auditoria proveniente da execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior proporciona pouca ou nenhuma prova para o período corrente. Afim de que a prova de auditoria obtida num período anterior seja usada no período corrente como prova de auditoria substantiva, a prova de auditoria e o respectivo assunto em causa não devem fundamentalmente alterar-se. Um exemplo de prova de auditoria obtida da execução de procedimentos substantivos num período anterior que possam ser relevantes no ano corrente é uma opinião jurídica relacionada com a estrutura de uma titularização em que nenhuma alteração ocorreram durante o período corrente. Como exigido pelo parágrafo 23 da ISA 500, se o auditor planear usar prova de auditoria obtida a partir da execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior, o auditor executa procedimentos de auditoria durante o período corrente para estabelecer a relevância continuada na prova de auditoria.

Extensão da Execução de Procedimentos Substantivos

63. Quanto maior o risco de distorção material, maior é a extensão de procedimentos substantivos. Por o risco de distorção material ter em conta o controlo interno, a extensão de procedimentos substantivos pode ser aumentada como consequência de resultados não satisfatórios de testes de eficácia operacional de controlos. Porém, só é apropriado aumentar a extensão de um procedimento de auditoria se o procedimento de auditoria ele próprio for relevante para o risco especificado.
64. Ao conceber testes de pormenores, a extensão do teste é geralmente pensada em termos de dimensão da amostra, que é afectada pelo risco de distorção material. Porém, o auditor também considera outras questões, incluindo se é mais eficaz usar outros meios selectivos de testar, tais como seleccionar itens grandes ou não usuais a partir de uma população em oposição a executar amostragem representativa ou estratificar a população em subpopulações homogéneas para amostragem. A ISA 530 contém orientação sobre o uso de amostragem e outros meios de seleccionar itens para testar. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a quantia da diferença da expectativa que pode ser aceite sem posterior investigação. Esta consideração é primordialmente influenciada pela materialidade e a consistência com o nível desejado de segurança. A determinação desta quantia envolve considerar a possibilidade de que uma combinação de distorções nos saldos específicos de contas, classes de transacções, ou divulgações, poder agregar-se para uma quantia não aceitável. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor aumenta o nível desejado de segurança enquanto o risco de distorção material aumenta. A ISA 520, "Procedimentos Analíticos" contém orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante uma auditoria.

Adequação de Apresentação e Divulgação

65. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações relacionadas, estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável.** O auditor considera se as demonstrações financeiras individuais são apresentadas de uma maneira que reflecta a classificação apropriada e descrição da informação financeira. A apresentação de demonstrações financeiras em conformidade com a estrutura de relato financeiro aplicável também inclui divulgação apropriada de questões materiais. Estas questões relacionam-se com a forma, arranjo e conteúdo das demonstrações financeiras e das suas notas anexas, incluindo, por exemplo, a terminologia usada, a quantidade de pormenores dados, a classificação de itens nas demonstrações e as bases de quantias indicadas. O auditor considera se a gerência devia ter divulgado uma questão particular à luz das circunstâncias e factos de que o auditor tem conhecimento no momento. Ao executar a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras, incluindo as

Manual do Revisor Oficial de Contas

divulgações relacionadas, o auditor considera o risco avaliado de distorção material ao nível de asserção. Ver o parágrafo 17 da ISA 500 para uma descrição das asserções relacionadas com a apresentação e divulgação.

Avaliar a Suficiência e Adequação de Prova de Auditoria Obtida

66. **Com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, o auditor deve avaliar se as avaliações dos riscos de distorção material ao nível de asserção permanecem apropriadas.**
67. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um processo cumulativo e iterativo. Como o auditor executa procedimentos de auditoria planeados, a prova do auditor obtida pode causar que o auditor modifique a natureza, tempestividade, ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados. A informação pode chegar à atenção do auditor que difira significativamente da informação em que a avaliação do risco foi fundamentada. Por exemplo, a extensão de distorções que o auditor detecta ao executar procedimentos substantivos pode alterar o juízo do auditor acerca das avaliações do risco e pode indicar uma fraqueza material no controlo interno. Adicionalmente, os procedimentos analíticos executados na fase de revisão global da auditoria pode indicar um risco não reconhecido de distorção material. Em tais circunstâncias, o auditor pode necessitar de reavaliar os procedimentos de auditoria planeados, com base na consideração revista de riscos avaliados para todas ou algumas das classes de transacções, saldos de contas, ou divulgações e asserções relacionadas. O parágrafo 119 da ISA 315 contém orientação adicional sobre a revisão da avaliação do risco pelo auditor.
68. O conceito de eficácia da operação de controlos reconhece que podem ocorrer alguns desvios na maneira como os controlos são aplicados pela entidade. Os desvios dos controlos prescritos podem ser causados por factores tais como alterações no pessoal chave, flutuações significativas no volume de transacções sazonais e erro humano. Quando tais desvios sejam detectados durante a execução de testes de controlos, o auditor faz investigações específicas para compreender estas questões e as potenciais suas consequências, por exemplo, indagando acerca da tempestividade de alterações de pessoal em funções chave de controlo interno. O auditor determina se os testes de controlos executados proporcionam uma base apropriado para confiança nos controlos, se os testes adicionais de controlos são necessários ou se os potenciais riscos de distorção necessitam ser tratados pelo uso de procedimentos substantivos.
69. O auditor não pode assumir que um caso de fraude ou erro seja uma ocorrência isolada e por isso considera como a detecção de uma distorção afecta os riscos avaliados de distorção material. Antes da conclusão da auditoria, o auditor avalia se o risco de auditoria foi reduzido a um nível aceitavelmente baixo e se a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria podem necessitar de serem reconsiderados. Por exemplo, o auditor reconsidera o seguinte:
- A natureza, tempestividade e extensão de procedimentos substantivos.
 - A prova de auditoria da eficácia operacional de controlos relevantes, incluindo o processo de avaliação de risco da entidade.
70. **O auditor deve concluir se foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente para reduzir o risco de distorção material nas demonstrações financeiras a um nível aceitavelmente baixo.** Ao desenvolver uma opinião, o auditor considera toda a prova de auditoria relevante, independentemente se parece corroborar ou contradizer as asserções nas demonstrações financeiras.
71. A suficiência e adequação de prova de auditoria para suportar as conclusões do auditor através da auditoria são uma questão de juízo profissional. O juízo do auditor quanto ao que constitui prova de auditoria suficiente apropriada é influenciado por factores tais como o seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Significado da potencial distorção na asserção e a probabilidade de ter um efeito material, individualmente ou agregado com outras distorções potenciais, nas demonstrações financeiras.
 - Eficácia de respostas e controlos da gerência para tratar dos riscos.
 - Experiência ganha durante auditorias anteriores com respeito a distorções potenciais semelhantes.
 - Resultados de procedimentos de auditoria executados, incluindo se tais procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou erro.
 - Influência da prova de auditoria.
 - Compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.
- 72. Se o auditor não obteve prova de auditoria apropriada suficiente quanto a uma asserção material de demonstrações financeiras, o auditor deve tentar obter prova adicional de auditoria. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente, o auditor deve expressar uma opinião qualificada ou uma escusa de opinião.** Ver ISA 700, “O Relato do Auditor sobre Demonstrações Financeiras” para mais orientação.

Documentação

- 73. O auditor deve documentar as respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível de demonstração financeira e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais, a ligação desses procedimentos com os riscos avaliados ao nível de asserção, e os resultados dos procedimentos de auditoria. Adicionalmente, se o auditor planejar usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtida em auditorias anteriores, o auditor deve documentar as conclusões atingidas com respeito à confiança em tais controlos que foram testados numa anterior auditoria.** A maneira como estas questões são documentadas é baseada no juízo profissional do auditor. A ISA 230, “Documentação” estabelece normas e proporciona orientação com respeito a documentação no contexto da auditoria das demonstrações financeiras.

Data de Eficácia

- 74.** Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras relativa aos períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

- 1.** *Quando levar a efeito auditorias de entidades do sector público, o auditor toma em consideração a estrutura legislativa e quaisquer outros regulamentos, decretos ou directivas ministeriais relevantes que afectem o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria. Tais factores podem afectar, por exemplo, a extensão da decisão do auditor ao estabelecer materialidade e os juízos sobre a natureza e âmbito dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. O parágrafo 3 desta ISA somente pode ter de ser aplicado após ser dada consideração a tais restrições.*

ISA 330 - Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 330 AS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006) (53)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 3
Respostas Globais	4 - 6
Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos Avaliados de Distorção Material ao Nível de Asserção	7 - 65
Avaliar a Suficiência e Adequação da Prova de Auditoria	66 - 72
Documentação	73
Data de Eficácia	74

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na determinação de respostas globais e conceber e executar adicionais procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção numa auditoria de demonstrações financeiras. A compreensão da entidade pelo auditor e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e avaliação dos riscos de distorção material são descritas na ISA 315, "Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material".
2. O que se segue é uma visão geral dos requisitos desta norma:
 - *Respostas Globais.* Esta secção exige que o auditor determine respostas globais para tratar de riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e proporciona orientação sobre a natureza dessas respostas.
 - *Procedimentos de auditoria que respondem a riscos de distorção material ao nível de asserção.* Esta secção exige que o auditor conceba e execute procedimentos adicionais de auditoria, incluindo testes de eficácia operacional de controlos, quando relevantes ou exigidos, e procedimentos substantivos, cuja natureza, tempestividade e extensão sejam sensíveis aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção. Adicionalmente, esta secção inclui questões que o auditor considera ao determinar a natureza, tempestividade e extensão de tais procedimentos de auditoria.
 - *Avaliar a suficiência e apropriação de prova de auditoria obtida.* Esta secção exige que o auditor avalie se a avaliação do risco permanece apropriada e concluir se foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente.
 - *Documentação.* Esta secção estabelece os respectivos requisitos de documentação.
3. **Afim de reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor deve determinar respostas globais aos riscos avaliados ao nível de demonstração financeira e**

Manual do Revisor Oficial de Contas

deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos avaliados ao nível de asserção. As respostas globais e a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais são questões para o juízo profissional do auditor. Além dos requisitos desta ISA, o auditor também se conforma com os requisitos e orientação da ISA 240, “As Responsabilidades do Auditor ao Considerar Fraudes numa Auditoria de Demonstrações Financeiras” em resposta a riscos avaliados de distorção material devidas a fraude.

Respostas Globais

4. **O auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira.** Tais respostas podem incluir enfatizar à equipa de auditoria a necessidade de manter cepticismo profissional ao recolher e avaliar prova de auditoria, atribuir mais pessoal com experiência ou os com habilitações especiais ou usar peritos⁽⁵⁴⁾, proporcionando mais supervisão, ou incorporando elementos adicionais de imprevisibilidade na selecção de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados. Adicionalmente, o auditor pode fazer alterações gerais à natureza, tempestividade, ou extensão de procedimentos de auditoria como uma resposta global, por exemplo, executando procedimentos substantivos no fim do período em vez de numa data intercalar.
5. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira é afectada pela compreensão do ambiente de controlo pelo auditor. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir que o auditor tenha mais confiança no controlo interno e na fiabilidade de prova de auditoria internamente gerada internamente dentro da entidade e por conseguinte, por exemplo, permite que o auditor conduza alguns procedimentos de auditoria numa data intercalar e não no fim do período. Se houver fraquezas no ambiente de controlo, o auditor geralmente conduz mais procedimentos de auditoria como se fossem do fim do período e não como de uma data intercalar, procura prova de auditoria mais extensiva a partir de procedimentos substantivos, modifica a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva, ou aumenta o número de localizações a serem incluídas no âmbito da auditoria.
6. Tais considerações, por isso, têm uma posição significativa na abordagem geral do auditor, por exemplo, uma ênfase nos procedimentos substantivos (abordagem substantiva), ou uma abordagem que use testes de controlos bem como procedimentos substantivos (abordagem combinada),

Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos Avaliados de Distorção Material ao Nível de Asserção

7. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria cuja natureza, tempestividade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção. A finalidade é a de proporcionar uma ligação entre a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria do auditor e a avaliação do risco. Ao conceber procedimentos de auditoria adicionais, o auditor considera questões tais como as seguintes:

- A importância do risco.
- A probabilidade de que ocorrerá uma inscrição material errónea.
- As características da classe de transacções, saldo de contas ou divulgação envolvida.
- A natureza dos controlos específicos usados pelo auditor e em particular se são manuais ou automáticos.
- Se o auditor espera obter prova de auditoria para determinar se os controlos da entidade são eficazes na prevenção ou detecção e correcção de distorções materiais.

A natureza dos procedimentos de auditoria é da maior importância na resposta aos riscos avaliados.

8. A avaliação pelo auditor dos riscos identificados ao nível de asserção proporciona uma base para considerar a abordagem de auditoria apropriada para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais. Em alguns casos, o auditor pode determinar que somente pela execução de testes de controlo pode atingir uma resposta eficaz ao risco avaliado de distorção material para uma asserção particular. Noutros casos, o auditor pode determinar que é apropriado executar somente procedimentos substantivos para asserções específicas e, por isso, o auditor exclui o efeito de controlos provenientes da avaliação de riscos relevantes. Isto pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram quaisquer controlos eficazes relevantes para a asserção, ou porque seria ineficiente testar a eficácia operacional de controlos. Porém, o auditor necessita ficar satisfeito de que executar somente procedimentos substantivos para a asserção relevante seria eficaz na redução do risco de distorção material para um nível aceitavelmente baixo. Muitas vezes o auditor pode determinar que uma abordagem combinada usando quer testes de eficácia operacional de controlos quer procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz. Independentemente da abordagem seleccionada, o auditor concebe e executa procedimentos substantivos para cada classe de transacções, contas de balanço e divulgações materiais como exigido pelo parágrafo 49.
9. No caso de entidades muito pequenas, pode não haver muitas actividades de controlo que possam ser identificadas pelo auditor. Por esta razão, os procedimentos adicionais de auditoria do auditor devem provavelmente ser principalmente procedimentos substantivos. Em tais casos, adicionalmente às questões referidas no parágrafo 8 acima, o auditor considera se na ausência de controlos é possível obter prova de auditoria apropriada suficiente.

Considerar a Natureza, Tempestividade e Extensão de Procedimentos de Auditoria Adicionais

Natureza

10. A natureza de procedimentos de auditoria adicionais refere-se à sua finalidade (testes de controlos OU procedimentos substantivos) e ao seu tipo, que é, inspecção, observação,

Manual do Revisor Oficial de Contas

indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimentos analíticos. Certos procedimentos de auditoria podem ser mais apropriados para algumas asserções do que para outras. Por exemplo, em relação ao rédito, testes de controlo podem dar a melhor resposta ao risco avaliado de distorção da asserção de integralidade, enquanto que procedimentos substantivos podem dar a melhor resposta ao risco avaliado de distorção da asserção de ocorrência.

11. A selecção pelo auditor de procedimentos de auditoria é baseada na avaliação do risco. Quanto mais alto for a avaliação do risco pelo auditor, mais fiável e relevante é a prova de auditoria procurada pelo revisor a partir de procedimentos substantivos. Isto pode afectar não só os tipos de procedimentos de auditoria a serem executados mas também a sua combinação. Por exemplo, o auditor pode confirmar a integralidade dos termos de um contracto com uma terceira parte, adicionalmente à inspecção do documento.
12. Ao determinar os procedimentos de auditoria a serem executados, o auditor considera as razões para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção para cada classe de transacções, contas de balanço e divulgação. Isto inclui considerar quer as características de cada classe de transacções, contas de balanço ou divulgação (i.e. os riscos inerentes) e se a avaliação do risco do auditor tem em consideração os controlos da entidade (i.e., o risco de controlo). Por exemplo, se o auditor considerar que há um risco baixo de que uma distorção material possa ocorrer por força das características particulares de uma classe de transacções sem consideração dos controlos relacionados, o auditor pode determinar que por si só os procedimentos substantivos analíticos podem proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente. Por outro lado, se o auditor esperar que há um risco mais baixo de que uma distorção material possa surgir porque uma entidade tem controlos eficazes e o auditor pretende conceber procedimentos substantivos com base na eficácia operacional desses controlos, então o auditor executa testes de controlos para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional. Isto pode ser o caso, por exemplo, para uma classe de transacções de razoavelmente uniformes e não complexas características que sejam rotineiramente processadas e controladas pelo sistema de informação da entidade.
13. Ao auditor é exigido que obtenha prova de auditoria acerca do rigor e integralidade da informação produzida pelo sistema de informação da entidade quando essa informação seja usada na execução de procedimentos de auditoria. Por exemplo, se o auditor usar informação não financeira ou dados orçamentais produzidos pelo sistema de informação da entidade ao executar procedimentos de auditoria, tais como procedimentos analíticos substantivos ou testes de controlos, o auditor obtém prova de auditoria acerca do rigor e integralidade de tal informação. Ver ISA 500, "Prova de Auditoria" parágrafo 11 para ulterior orientação.

Tempestividade

14. A tempestividade refere-se a quando os procedimentos de auditoria são executados ou ao período ou data a que a prova de auditoria se aplica.
15. O auditor pode executar testes de controlos ou procedimentos substantivos numa data intercalar ou no fim do período. Quanto mais alto o risco de distorção material, mais provável é que o auditor possa decidir que é mais eficaz executar procedimentos substantivos mais próximos do, ou no fim do, período e não numa data anterior, ou executar procedimentos de auditoria não anunciados ou em alturas não predizíveis (por exemplo, executar procedimentos de auditoria em posições seleccionadas ou numa fundamentação não anunciada). Por outro lado, executar procedimentos de auditoria antes do fim do período pode ajudar o auditor ao identificar questões significativas num estágio anterior da auditoria e consequentemente resolvê-las com o auxílio da gerência ou desenvolvendo uma abordagem de auditoria eficaz para tratar tais assuntos. Se o auditor executar testes de controlos ou procedimentos substantivos anteriores ao fim do período, o auditor considera a prova adicional exigida para o período remanescente (ver parágrafos 37-38 e 56-61).

Manual do Revisor Oficial de Contas

16. Ao considerar quando executar procedimentos de auditoria, o auditor também considera tais questões como as seguintes:
- O ambiente de controlo.
 - Quando estiver disponível informação relevante (por exemplo, ficheiros electrónicos podem ser subsequentemente escritos por cima, ou procedimentos a ser observados podem ocorrer apenas em determinados momentos).
 - A natureza do risco (por exemplo, se houver um risco de créditos inflacionados para satisfazer expectativas de ganhos pela criação subsequente de acordos falsos de vendas, o auditor pode desejar examinar contratos disponíveis na data do fim do período).
 - O período ou data com que a prova de auditoria se relaciona.
17. Certos procedimentos de auditoria somente podem ser executados ou após o fim do período, por exemplo, concordar as demonstrações financeiras com os registos contabilísticos e examinar ajustamentos feitos no decurso da preparação das demonstrações financeiras. Se houver um risco de que a entidade pode celebrar contratos indevidos de vendas ou transacções que podem não ter sido finalizadas no fim do período, o auditor executa procedimentos para responder a esse risco específico. Por exemplo, quando as transacções sejam individualmente materiais ou um erro de corte possa conduzir a uma distorção material, o auditor geralmente inspeciona as transacções próximas do fim do período.

Extensão

18. A extensão inclui a quantidade de um procedimento específico de auditoria a ser executado, por exemplo, a dimensão de uma amostra ou o número de observações de uma actividade de controlo. A extensão de um procedimento de auditoria é determinada pelo juízo do auditor após considerar a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeia obter. Em particular, o auditor geralmente aumenta a extensão de procedimentos de auditoria à medida que o risco de distorção material aumenta. Porém, aumentar a extensão de um procedimento de auditoria somente é eficaz se o procedimento de auditoria for ele próprio relevante para o risco respectivo; por isso, a natureza do procedimento de auditoria é a consideração mais importante.
19. O uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (CAATs) pode facilitar teste mais extensivo de transacções electrónicas e ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para seleccionar amostras de transacções a partir dos principais ficheiros electrónicos, para ordenar transacções com características específicas ou para testar toda uma população inteira em vez de uma amostra.
20. Podem ser obtidas conclusões válidas ao usar abordagens de amostragem. Porém, se a quantidade de selecções feitas a partir de uma população for demasiado pequena, a abordagem de amostragem seleccionada não é apropriada para atingir o objectivo da auditoria específica, ou se as excepções não forem apropriadamente acompanhadas, haverá um risco inaceitável de que a conclusão do auditor com base numa amostra possa ser diferente da conclusão atingida se a população inteira fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. A ISA 530, “Amostragem de Auditoria e Outros Procedimentos de Amostragem” contém orientação sobre o uso de amostragem.
21. Esta norma tem em conta o uso de diferentes procedimentos de auditoria em combinação com um aspecto da natureza de teste como discutido acima. Porém, o auditor considera se a extensão de teste é apropriada quando executa diferentes procedimentos de auditoria em combinação.

Testes de Controlos

22. Exige-se ao auditor que execute testes de controlos quando a avaliação do risco inclua uma expectativa da eficácia operacional de controlos ou quando somente procedimentos substantivos não proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção.
23. **Quando a avaliação de riscos de distorção material pelo auditor ao nível de asserção inclua a expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia, o auditor deve executar testes de controlos para obter prova de auditoria apropriada suficiente de que os controlos estavam a operar com eficácia em momentos relevantes durante o período sob auditoria.** Ver parágrafos 39-44 adiante relativos à discussão do uso prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtidos em auditorias anteriores.
24. A avaliação pelo auditor de risco de distorção material ao nível de asserção pode incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos, caso em que o auditor execute testes de controlos para obter prova de auditoria quanto à sua eficácia operacional. Só são executados testes de eficácia operacional de controlos nos controlos em que o auditor tenha determinado estarem convenientemente concebidos para evitar, ou detectar e corrigir, uma distorção material numa asserção. Os parágrafos 104-106 da ISA 315 discutem a identificação de controlos ao nível de asserção provavelmente para evitar, ou detectar e corrigir, uma distorção material numa classe de transações, contas de balanço ou divulgação.
25. **Quando, de acordo com o parágrafo 115 da ISA 315, o auditor tenha determinado que não é possível ou praticável reduzir os riscos de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo com prova de auditoria obtida somente de procedimentos substantivos, o auditor deve executar testes de controlos relevantes para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional.** Por exemplo, como discutido no parágrafo 115 da ISA 315, o auditor pode achar que é impossível conceber procedimentos substantivos e eficazes que eles próprios proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção quando uma entidade conduza o seu negócio ao usar a TI e não seja produzida ou mantida qualquer documentação de transações, que não seja por intermédio do sistema de TI.
26. Testar a eficácia operacional de controlos é diferente de obter prova de auditoria de que os controlos foram implementados. Quando ao obter prova de auditoria da implementação pela execução de procedimentos de avaliação de risco, o auditor determina que os controlos relevantes existem e que a entidade os está a usar. Quando execute testes da eficácia operacional de controlos, o auditor obtém prova de auditoria de que os controlos operam com eficácia. Isto inclui obter prova de auditoria acerca de como os controlos foram aplicados em momentos relevantes durante o período sob auditoria, a consistência com que foram aplicados e por quem ou por que meios foram aplicados. Se foram aplicados controlos substancialmente diferentes em momentos diferentes durante o período sob auditoria, o auditor considera cada um separadamente. O auditor pode determinar que é eficiente testar a eficácia operacional de controlos ao mesmo tempo que avalia a sua concepção e obtém prova de auditoria da sua implementação.
27. Se bem que alguns procedimentos de avaliação de risco que o auditor execute para avaliar a concepção de controlos e determinar que eles foram implementados podem não ter sido especificamente concebidos como testes de controlos, eles podem a pesar disso proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos e, conseqüentemente, servem como testes de controlos. Por exemplo, o auditor pode ter feito indagações acerca do uso pela gerência de orçamentos, observado a comparação pela gerência de gastos reais e orçamentados e inspeccionar relatórios relacionados com a investigação de variações entre quantias orçamentadas e reais. Estes procedimentos de auditoria proporcionam conhecimento acerca da concepção das políticas orçamentais da entidade e se foram implementadas e podem

Manual do Revisor Oficial de Contas

também proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia de operar políticas orçamentais na prevenção ou detecção de distorções materiais na classificação de gastos. Em tais circunstâncias, o auditor considera se a prova de auditoria proporcionada por aqueles procedimentos de auditoria são suficientes.

Natureza de Testes de Controlo

28. O auditor selecciona procedimentos de auditoria para obter segurança acerca da eficácia operacional de controlos. À medida que o nível planeado de segurança aumenta, mais prova de auditoria fiável procura o auditor. Em circunstâncias em que o auditor adopte uma abordagem consistindo primordialmente de testes de controlos, em particular relacionados com os riscos em que não seja possível ou praticável obter prova de auditoria apropriada suficiente, o auditor geralmente executa testes de controlos para obter um nível mais elevado de segurança acerca da eficácia operacional.
29. **O auditor deve executar outros procedimentos de auditoria em combinação com indagações para testar a eficácia operacional dos controlos.** Se bem que diferente de obter compreensão da concepção e implementação de controlos, os testes de eficácia operacional de controlos geralmente incluem os mesmos tipos de procedimentos de auditoria usados para avaliar a implementação e concepção de controlos e podem também incluir repetir a execução da aplicação do controlo pelo auditor. Uma vez que somente inquirição não é suficiente, o auditor usa uma combinação de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente apropriada com respeito à eficácia operacional dos controlos. Os controlos sujeitos a teste pela execução de indagações combinadas com inspecção ou repetição da execução geralmente proporcionam mais segurança do que os controlos relativamente aos quais a prova de auditoria consiste somente de indagações e observação. Por exemplo, o auditor pode averiguar e observar os procedimentos da entidade ao abrir a correspondência e processar receitas de caixa para testar a eficácia operacional dos controlos das receitas de caixa. Porque é pertinente uma observação somente no momento em que seja feita, o auditor geralmente suplementa a observação com indagações ao pessoal da entidade e pode também inspeccionar documentação acerca da operação de tais controlos em outros momentos durante o período de auditoria afim de obter prova de auditoria apropriada suficiente.
30. A natureza do controlo particular influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter prova de auditoria acerca de se o controlo estava efectivamente operando em momentos relevantes durante o período sob auditoria. Para alguns controlos, a eficácia operacional é evidenciada pela documentação. Em tais circunstâncias o auditor pode decidir inspeccionar a documentação para obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional. Para outros controlos, porém, tal documentação pode não estar disponível ou ser relevante. Por exemplo, pode não existir documentação de operações para alguns factores no ambiente de controlo, tais como atribuição de autoridade e responsabilidade, ou para alguns tipos de actividades de controlo, tais como actividades de controlo executadas por um computador. Em tais circunstâncias, a prova de auditoria acerca de eficácia operacional pode ser obtida através de indagação em combinação com outros procedimentos de auditoria tais como observação ou o uso de CAAT's.
31. Ao conceber testes de controlos, o auditor considera a necessidade de obter prova de auditoria que suporte a operação eficaz de controlos directamente relacionados com as asserções assim como outros controlos indirectos de que estes controlos dependem. Por exemplo, o auditor pode identificar a revisão por um utente de um relatório de excepção de vendas a crédito sobre um limite de crédito autorizado a um cliente como um controlo directo relacionado com uma asserção. Em tais casos, o auditor considera a eficácia da revisão do relatório pelo utente e também os controlos relacionados com o rigor da informação no relatório (por exemplo, os controlos gerais de TI).
32. No caso de um controlo de aplicação automatizado, por força da consistência inerente do

Manual do Revisor Oficial de Contas

processamento de TI, a prova de auditoria acerca da implementação do controlo, quando considerado em combinação com a prova de auditoria obtida com respeito à eficácia operacional dos controlos gerais da entidade (e em particular, controlos de alteração) pode proporcionar prova de auditoria substancial acerca da sua eficácia operacional durante o período relevante.

33. Quando ao responder à avaliação do risco, o auditor pode conceber um teste de controlos a serem executados concorrentemente com um teste de pormenores sobre a mesma transacção. O objectivo de testes de controlo é o de avaliar se um controlo opera com eficácia. O objectivo de testes de pormenor é o de detectar distorções materiais ao nível de asserção. Se bem que estes objectivos sejam diferentes, ambos podem ser conseguidos concorrentemente por intermédio da execução de um teste de controlos e um teste de pormenores sobre a mesma transacção, também conhecido como um teste de finalidade dual. Por exemplo, o auditor pode examinar uma factura para determinar se foi aprovada e para proporcionar prova de auditoria substantiva de uma transacção. O auditor considera cuidadosamente a concepção e avaliação de tais testes para dar cumprimento a ambos os objectivos.
34. A ausência de distorções detectadas por um procedimento substantivo não proporciona prova de auditoria de que sejam eficazes os controlos relacionados com a asserção que está sendo testada. Porém, as distorções que o auditor detecta ao executar procedimentos substantivos são consideradas pelo auditor quando determinar a eficácia operacional dos respectivos controlos. Uma distorção material detectada pelos procedimentos do auditor que não tenha sido identificada pela entidade é geralmente indicativo da existência de fraquezas materiais no controlo interno, que é comunicado à gerência e aos encarregados da governação.

Tempestividade de Testes de Controlos

35. A tempestividade de testes de controlos depende do objectivo do auditor e determina o período de confiança nesses controlos. Se o auditor testa os controlos num dado momento, somente obtém prova de auditoria de que os controlos operaram eficazmente nesse momento. Porém, se o auditor testa controlos durante um período, o auditor obtém prova de auditoria da eficácia da operação dos controlos durante esse período.
36. Prova de auditoria relacionada apenas com um ponto no tempo pode ser suficiente para a finalidade do auditor, por exemplo, quando testar controlos durante a contagem física do inventário no fim do período. Se, por outro lado, o auditor exigir prova de auditoria da eficácia de um controlo durante um período, a prova de auditoria relacionada apenas com ponto no tempo pode ser insuficiente e o auditor suplementa esses testes com outros testes de controlos que sejam capazes de proporcionar prova de auditoria de que o controlo operou com eficácia em momentos relevantes durante o período de auditoria. Tais outros testes podem consistir de testes da monitorização dos controlos pela entidade.
37. **Quando o auditor obtiver prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos durante um período intercalar, o auditor deve determinar que prova de auditoria adicional deve ser obtida para o período remanescente.** Ao fazer esta determinação, o auditor considera o significado dos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção, os controlos específicos que foram testados durante o período intercalar, o grau a que foi obtida a prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos, a extensão do período remanescente, a extensão a que o auditor pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança dos controlos e o ambiente de controlo. O auditor obtém prova de auditoria acerca da natureza e extensão de quaisquer alterações significativas no controlo interno, incluindo alterações no sistema de informação, nos processos e no pessoal que ocorram subsequentes ao período intercalar.
38. Pode ser obtida prova de auditoria adicional, por exemplo, prolongando o teste da eficácia operacional de controlos durante o período remanescente ou o teste da monitorização de

controles pela entidade.

39. **Se o auditor planejar usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controles obtidos em períodos anteriores, o auditor deve obter prova de auditoria acerca de se ocorreram alterações naqueles controles específicos subsequentemente à auditoria anterior. O auditor deve obter prova de auditoria acerca de se tais alterações ocorreram fazendo indagação em combinação com observação ou inspecção para confirmar a compreensão desses controles específicos.** O parágrafo 23 da ISA 500 dispõe que o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer a relevância continuada de prova de auditoria obtida em períodos anteriores quando o auditor planeja usar a prova de auditoria no período corrente. Por exemplo, ao executar a auditoria anterior, o auditor pode ter determinado que um controle automatizado estava a funcionar como pretendido. O auditor obtém prova de auditoria para determinar se foram feitas alterações ao controle automático e se afectam o seu funcionamento eficaz continuado, por exemplo, por intermédio de indagações da gerência e inspecção de registos para indicar que controles foram alterados. A consideração de prova de auditoria acerca destas alterações pode suportar quer aumentando quer diminuindo a prova de auditoria que se espera ser obtida no período corrente acerca da eficácia operacional dos controles.
40. **Se o auditor planejar confiar em controles que se alteraram desde que foram pela última vez testados, o auditor deve testar a eficácia operacional de tais controles na auditoria corrente.** As alterações podem afectar a relevância da prova de auditoria obtida em períodos anteriores de forma tal que deixe de haver uma base para confiança continuada. Por exemplo, as alterações num sistema que habilitem uma entidade a receber um novo relatório do sistema provavelmente não afectam a relevância da prova de auditoria do período anterior; porém, uma alteração que dê origem a que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente afectam-no.
41. **Se o auditor planejar confiar em controles que não se alteraram desde que eles foram testados pela última vez, o auditor deve testar a eficácia operacional de tais controles pelo menos uma vez em cada terceira auditoria.** Como indicado nos parágrafos 40 e 44, o auditor pode não confiar na prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controles obtidos em auditorias anteriores relativamente a controles que se alteraram desde que foram pela última vez testados ou controles que mitigam um risco significativo. A decisão da auditoria sobre se confiar em provas de auditoria obtida em anteriores auditorias relativamente a outros controles é uma questão de juízo profissional. Além disso, a extensão do período de tempo entre voltar a testar tais controles é também uma questão de juízo profissional, mas não pode exceder dois anos.
42. Ao considerar se é apropriado usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controles obtida em períodos anteriores, e, em caso afirmativo, a extensão do período de tempo que possa decorrer antes de voltar a testar um controle, o auditor considera o seguinte:
- A eficácia de outros elementos de controlo interno, incluindo o ambiente de controlo, a monitorização de controles pela entidade e o processo de avaliação do risco pela entidade.
 - Os riscos provenientes das características do controlo, incluindo se os controles são manuais ou automatizados (ver ISA 315, parágrafos 57-63 para uma discussão de riscos específicos provenientes de elementos manuais e automatizados de um controlo).
 - A eficácia de controles de TI gerais.
 - A eficácia do controlo e a sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controlo a partir de testes de eficácia operacional em auditorias anteriores.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Se o fracasso de uma alteração num controlo particular colocar um risco devido a circunstâncias que se alteram.
- O risco de distorção material e a extensão de confiança no controlo.

Em geral, quanto mais elevado for o risco de distorção material, ou quanto maior for a confiança nos controlos, mais provável é menor o período de tempo decorrido, se o houver. Os factores que geralmente diminuem o período para voltar a testar um controlo, ou que resultam em não confiar numa prova de auditoria obtida em períodos anteriores, incluem o seguinte:

- Um ambiente de controlo fraco.
 - Fraca monitorização de controlos.
 - Um elemento manual significativo nos controlos relevantes.
 - Alterações de pessoal que afecte significativamente a aplicação do controlo.
 - Alteração de circunstâncias que indiquem a necessidade de alterações no controlo.
 - Controlos gerais de TI fracos.
43. **Quando haja uma variedade de controlos pelos quais o auditor determina que é apropriado usar prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, o auditor deve testar em cada auditoria a eficácia operacional de alguns controlos.** A finalidade deste requisito é evitar a possibilidade de que o auditor aplique a abordagem do parágrafo 41 a todos os controlos em que o auditor se propõe confiar, mas a de testar todos esses outros controlos num único período de auditoria sem teste de controlos nos dois períodos de auditoria subsequentes. Além disso para proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos que estão a ser testados na auditoria corrente, executar tais testes proporciona prova colateral acerca da eficácia contínua do ambiente de controlo e por isso contribui para a decisão acerca de se é apropriado confiar na prova de auditoria obtida em períodos anteriores. Por isso, quando o auditor determina de acordo com os parágrafos 39-42 que é apropriado usar prova de auditoria obtida em períodos anteriores relativamente a um número de controlos, o auditor planeia testar uma porção suficiente dos controlos nessa população em cada período de auditoria, e no mínimo, cada controlo é testado pelo menos de três em três auditorias.
44. **Quando, de acordo com o parágrafo 108 da ISA 315, o auditor tenha determinado que um risco avaliado de distorção material ao nível de asserção é um risco significativo e o auditor planeie confiar na eficácia operacional de controlos com a intenção de diminuir esse risco significativo, o auditor deve obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos a partir de testes de controlos executados no período corrente.** Quanto maior seja o risco de distorção material, maior é a prova de auditoria que o auditor obtém de que os controlos estão a operar eficazmente. Concomitantemente, se bem que o auditor considere muitas vezes a informação obtida em auditorias anteriores ao conceber testes de controlos para diminuir um risco significativo, o auditor não confia na prova de auditoria obtida em auditoria anterior acerca da eficácia operacional de controlos sobre tais riscos, mas em vez disso obtém a prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos sobre tais riscos no período corrente.

Extensão de Testes de Controlos

45. O auditor concebe testes de controlos para obter prova de auditoria apropriada suficiente de que os controlos operaram com eficácia durante todo o período de confiança. Entre as questões que o auditor pode considerar ao determinar a extensão dos testes de controlos do auditor incluem-se as seguintes:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A frequência da execução do controlo pela entidade durante o período.
 - A extensão de tempo durante o período de auditoria em que o auditor está a confiar na eficácia operacional do controlo.
 - A relevância e fiabilidade da prova de auditoria a ser obtida para suportar que o controlo evite, ou detecte e corrija, distorções materiais ao nível de asserção.
 - A extensão pela qual a prova de auditoria seja obtida de testes de outros controlos relacionados com as asserções.
 - A extensão pela qual o auditor planeia confiar na eficácia operacional do controlo na avaliação do risco (e por isso reduzir os procedimentos substantivos com base na confiança de tal controlo).
 - O esperado desvio do controlo.
46. Quanto mais o auditor confie na eficácia operacional de controlos na avaliação do risco, maior é a extensão dos testes de controlo do auditor. Além disso, logo que a taxa de desvio esperado de um controlo aumente, o auditor aumenta a extensão do teste de controlo. Porém, o auditor considera se a taxa de desvio esperada indica que o controlo não será suficiente para reduzir o risco de distorção material ao nível de asserção para o determinado pelo auditor. Se se espera que a taxa de desvio esperada seja demasiado elevada, o auditor pode determinar que para uma asserção particular podem não ser eficazes testes de controlos.
47. Por força da consistência inerente ao processamento TI, o auditor pode não necessitar aumentar a extensão da teste de um controlo automático. Um controlo automático deve funcionar consistentemente a menos que o programa (incluindo as tabelas, pastas ou outros dados permanentes usados no programa) seja alterado. Uma vez que o auditor determine que um controlo automático está a funcionar como pretendido (o que pode ser feito no momento em que o controlo seja inicialmente implantado ou noutra data qualquer), o auditor considera executar testes para determinar que o controlo continua a funcionar com eficácia. Tais testes podem incluir determinar que não sejam feitas alterações ao programa sem serem sujeitas ao programa apropriado de controlos de alteração, que a versão autorizada do programa é usada para processar transacções, e que outros controlos gerais relevantes são eficazes. Tais testes também podem incluir determinar que não foram feitas alterações ao programa, como pode ser o caso quando a entidade usa aplicações de pacotes de software sem os modificar ou fazer a manutenção. Por exemplo, o auditor pode inspeccionar o registo da administração da segurança do TI para obter prova de auditoria de que durante o período não ocorreu acesso não autorizado.

Procedimentos Substantivos

48. São executados procedimentos substantivos afim de detectar distorções materiais ao nível de asserção, e incluem testes de pormenor de classes de transacções, saldos de contas e divulgações e procedimentos analíticos substantivos. O auditor planeia e executa procedimentos substantivos para dar resposta à respectiva avaliação do risco de distorção material.
49. **Independentemente do risco avaliado de distorção material, o auditor deve conceber e executar procedimentos substantivos para cada classe de transacções, saldos de contas e divulgações materiais.** Este requisito reflecte o facto de que a avaliação de risco do auditor é questão de juízo do auditor e pode não ser suficientemente rigorosa para identificar todos os riscos de distorção material. Além disso, há limitações inerentes ao controlo interno incluindo a derrogação pela gerência. Consequentemente, embora o auditor possa determinar que o risco de distorção material pode ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo ao executar somente testes de controlos a uma asserção particular relacionada com uma classe de transacções,

Manual do Revisor Oficial de Contas

saldos de contas ou divulgações (ver parágrafo 8), o auditor executa sempre procedimentos substantivos para cada classe de transacções, saldos de contas e divulgações materiais.

50. **Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os procedimentos de auditoria seguintes relacionados com o processo de fecho das demonstrações financeiras:**

- **Acordar ou reconciliar as demonstrações financeiras com os registos contabilísticos subjacentes; e**
- **Examinar os lançamentos de diário e outros ajustamentos materiais feitos no decurso de preparação das demonstrações financeiras.**

A natureza e extensão do exame do auditor de assentos de diário e outros ajustamentos dependem da natureza e complexidade do processo de relato financeiro da entidade e dos riscos associados de distorção material.

51. **Quando, de acordo com os parágrafos 108 da ISA 315, o auditor tenha determinado que um risco de distorção material ao nível de asserção é um risco significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que dêem especificamente resposta a esse risco.** Por exemplo, se o auditor identificar que a gerência está sob pressão para satisfazer expectativas de ganhos, pode haver um risco de que a gerência esteja a inflacionar vendas reconhecendo indevidamente réditos relacionados com acordos de vendas com condições que excluem reconhecimento do rédito ou ao facturar vendas antes da expedição. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas não somente para confirmar quantias pendentes, mas também para confirmar os pormenores dos acordos de vendas, incluindo a data, quaisquer direitos de devolução e condições de entrega. Além disso, o auditor pode achar que é eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações ao pessoal não financeiro da entidade com respeito a quaisquer alterações nos acordos de vendas e condições de entrega.
52. Quando a abordagem a riscos significativos consista somente de procedimentos substantivos, os procedimentos de auditoria apropriados para tratar tais riscos significativos consistem somente de testes de pormenores ou uma combinação de testes de pormenores e procedimentos analíticos substantivos. O auditor considera a orientação dos parágrafos 53-64 ao conceber a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos substantivos para riscos significativos. Afim de obter prova de auditoria apropriada suficiente, os procedimentos substantivos relacionados com riscos significativos são a maior parte das vezes concebidos para obter prova de auditoria com alta fiabilidade.

Natureza de Procedimentos Substantivos

53. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transacções que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo. Os testes de pormenores são geralmente mais apropriados para obter prova de auditoria com respeito a certas asserções acerca de saldos de contas, incluindo existência e valorização. Em algumas situações, o auditor pode determinar que executar somente procedimentos analíticos substantivos pode ser suficiente para reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo. Por exemplo, o auditor pode determinar que executar somente procedimentos analíticos substantivos dá resposta ao risco avaliado de distorção material para uma classe de transacções em que a avaliação de risco pelo auditor é suportada obtendo prova de auditoria a partir de execução de testes da eficácia operacional de controlos. Noutras situações, o auditor pode determinar que somente são apropriados testes de pormenores, ou que uma combinação de procedimentos analíticos substantivos e testes de pormenores dão muito mais resposta aos riscos avaliados.
54. O auditor concebe testes de pormenores que dêem resposta ao risco avaliado com o objectivo

Manual do Revisor Oficial de Contas

de obter prova de auditoria apropriada suficiente para atingir o nível planeado de segurança ao nível de asserção. Ao conceber procedimentos substantivos relacionados com a asserção de existência ou de ocorrência, o auditor selecciona a partir de itens contidos numa quantia de uma demonstração financeira e obtém a prova relevante de auditoria. Por outro lado, ao conceber procedimentos de auditoria relacionados com a asserção de integralidade, o auditor selecciona a partir da prova de auditoria indicando que um item deve ser incluído na quantia da demonstração financeira relevante e investiga se esse item está também incluído. Por exemplo, o auditor podia inspeccionar desembolsos de caixa subsequentes para determinar se quaisquer compras foram omitidas das contas a pagar.

55. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera questões tais como as seguintes:

- A conveniência de usar procedimentos analíticos substantivos dadas as asserções.
- A fiabilidade dos dados, se internos ou externos, a partir dos quais é desenvolvida a expectativa de quantias registadas ou de ratios.
- Se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção material no desejável nível de segurança.
- A quantia que sejam aceitável de qualquer diferença entre quantias registadas e valores esperados.

O auditor considera testar os controlos, se os houver, durante a preparação da informação da entidade usada pelo auditor ao aplicar procedimentos analíticos. Quando tais controlos sejam eficazes, o auditor tem maior confiança na fiabilidade da informação e, por isso, nos resultados dos procedimentos analíticos. Alternativamente, o auditor pode considerar se a informação foi sujeita a teste de auditoria no período corrente ou anterior. Ao determinar os procedimentos de auditoria para aplicar à informação sobre a qual é baseada a expectativa relativa aos procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a orientação do parágrafo 11 da ISA 500.

empestividade de Procedimentos Substantivos

56. **Quando são executados procedimentos substantivos numa data intercalar, o auditor deve executar procedimentos substantivos adicionais ou procedimentos substantivos combinados com testes de controlos para cobrir o período remanescente que proporcione uma base razoável para estender as conclusões de auditoria a partir da data intercalar até ao fim do período.**

57. Em algumas circunstâncias, os procedimentos substantivos podem ser executados numa data intercalar. Isto aumenta o risco de que possam existir distorções que no fim do período não sejam detectadas pelo auditor. Este risco aumenta quando o período remanescente seja prolongado. Ao considerar se executar procedimentos substantivos numa data intercalar, o auditor considera factores tais como os seguintes:

- O ambiente de controlo e outros controlos relevantes.
- A disponibilidade de informação numa data posterior que seja necessária para os procedimentos do auditor.
- O objectivo do procedimento substantivo.
- O risco determinado de distorção material.
- A natureza da classe de transacções ou saldos de conta e respectivas asserções.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- A capacidade do auditor de executar procedimentos substantivos apropriados combinados com testes de controlos para cobrir o período remanescente afim de reduzir o risco de que existam distorções que no fim do período não sejam detectadas.
58. Se bem que ao auditor não seja exigido obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos afim de ter um fundamento razoável para estender as conclusões de auditoria a partir de uma data intercalar até ao fim do período, o auditor considera se é suficiente executar somente procedimentos substantivos para cobrir o período remanescente. Se o auditor considerar que só os procedimentos substantivos não serão suficientes, são executados testes de eficácia operacional de controlos relevantes ou os procedimentos substantivos são executados no fim do período.
59. Nas circunstâncias em que o auditor tenha identificado riscos de distorção material devidos a fraudes, a resposta do auditor para tratar esses riscos pode incluir alterar a tempestividade dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, o auditor pode concluir que, dados os riscos de distorções intencionais ou de manipulação, não seriam eficazes os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de auditoria a partir de uma data intercalar até ao fim do período. Em tais circunstâncias, o auditor pode concluir que necessitam de ser executados procedimentos substantivos no ou perto do fim do período para tratar um risco identificado de distorção material devido a fraude (ver ISA 240).
60. Geralmente, o auditor compara e reconcilia a informação respeitante aos saldos do fim do período com a informação comparável na data intercalar para identificar quantias que pareçam não usuais, investigar quaisquer tais quantias e executar procedimentos analíticos substantivos ou testes de pormenores para testar o período intermédio. Quando o auditor planejar executar procedimentos substantivos analíticos com respeito ao período intermédio, o auditor considera se os saldos do fim do período das classes de transacções ou saldos de contas particulares são razoavelmente previsíveis com respeito a quantia, significado relativo e composição. O auditor considera se são apropriados os procedimentos da entidade para analisar e ajustar tais classes de transacções ou saldos de contas nas datas intercalares e para estabelecer os devidos cortes contabilísticos. Adicionalmente, o auditor considera se o sistema de informação relevante ao relato financeiro proporcionará informação respeitante a saldos no fim do período e às transacções no período remanescente que seja suficiente para permitir investigação de: transacções ou assentos não usuais significativos (incluindo os do fim do período ou próximo); outras causas de flutuações significativas, ou flutuações esperadas que não tenham ocorrido; e alterações na composição das classes de transacções ou saldos de contas. Os procedimentos substantivos relacionados com o período remanescente dependem de se o auditor executou testes de controlos.
61. Se forem detectadas distorções em classes de transacções ou saldos de contas em data intercalar, o auditor geralmente modifica a respectiva avaliação do risco e a natureza, tempestividade, ou extensão planeadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente que se relaciona com tais classes de transacções ou saldos de contas, ou prolonga ou repete tais procedimentos de auditoria no fim do período.
62. O uso de prova de auditoria a partir de execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior não é suficiente para tratar um risco de distorção material no período corrente. Na maior parte dos casos, a prova de auditoria proveniente da execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior proporciona pouca ou nenhuma prova para o período corrente. Afim de que a prova de auditoria obtida num período anterior seja usada no período corrente como prova de auditoria substantiva, a prova de auditoria e o respectivo assunto em causa não devem fundamentalmente alterar-se. Um exemplo de prova de auditoria obtida da execução de procedimentos substantivos num período anterior que possam ser relevantes no ano corrente é uma opinião jurídica relacionada com a estrutura de uma titularização em que nenhuma alteração ocorreram durante o período corrente. Como exigido pelo parágrafo 23 da ISA 500,

Manual do Revisor Oficial de Contas

se o auditor planejar usar prova de auditoria obtida a partir da execução de procedimentos substantivos numa auditoria anterior, o auditor executa procedimentos de auditoria durante o período corrente para estabelecer a relevância continuada na prova de auditoria.

Extensão da Execução de Procedimentos Substantivos

63. Quanto maior o risco de distorção material, maior é a extensão de procedimentos substantivos. Por o risco de distorção material ter em conta o controlo interno, a extensão de procedimentos substantivos pode ser aumentada como consequência de resultados não satisfatórios de testes de eficácia operacional de controlos. Porém, só é apropriado aumentar a extensão de um procedimento de auditoria se o procedimento de auditoria ele próprio for relevante para o risco especificado.
64. Ao conceber testes de pormenores, a extensão do teste é geralmente pensada em termos de dimensão da amostra, que é afectada pelo risco de distorção material. Porém, o auditor também considera outras questões, incluindo se é mais eficaz usar outros meios selectivos de testar, tais como seleccionar itens grandes ou não usuais a partir de uma população em oposição a executar amostragem representativa ou estratificar a população em sub populações homogêneas para amostragem. A ISA 530 contém orientação sobre o uso de amostragem e outros meios de seleccionar itens para testar. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a quantia da diferença da expectativa que pode ser aceite sem posterior investigação. Esta consideração é primordialmente influenciada pela materialidade e a consistência com o nível desejado de segurança. A determinação desta quantia envolve considerar a possibilidade de que uma combinação de distorções nos saldos específicos de contas, classes de transacções, ou divulgações, poder agregar-se para uma quantia não aceitável. Ao conceber procedimentos analíticos substantivos, o auditor aumenta o nível desejado de segurança enquanto o risco de distorção material aumenta. A ISA 520, "Procedimentos Analíticos" contém orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante uma auditoria.

Adequação de Apresentação e Divulgação

65. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações relacionadas, estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável.** O auditor considera se as demonstrações financeiras individuais são apresentadas de uma maneira que reflecta a classificação apropriada e descrição da informação financeira. A apresentação de demonstrações financeiras em conformidade com a estrutura de relato financeiro aplicável também inclui divulgação apropriada de questões materiais. Estas questões relacionam-se com a forma, arranjo e conteúdo das demonstrações financeiras e das suas notas anexas, incluindo, por exemplo, a terminologia usada, a quantidade de pormenores dados, a classificação de itens nas demonstrações e as bases de quantias indicadas. O auditor considera se a gerência devia ter divulgado uma questão particular à luz das circunstâncias e factos de que o auditor tem conhecimento no momento. Ao executar a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações relacionadas, o auditor considera o risco avaliado de distorção material ao nível de asserção. Ver o parágrafo 17 da ISA 500 para uma descrição das asserções relacionadas com a apresentação e divulgação.

Avaliar a Suficiência e Adequação da Prova de Auditoria

66. **Com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, o auditor deve avaliar se as avaliações dos riscos de distorção material ao nível de asserção permanecem apropriadas.**
67. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um processo cumulativo e iterativo. Como o auditor executa procedimentos de auditoria planeados, a prova do auditor obtida pode causar que o auditor modifique a natureza, tempestividade, ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados. A informação pode chegar à atenção do auditor que difira significativamente da informação em que a avaliação do risco foi fundamentada. Por exemplo, a extensão de distorções que o auditor detecta ao executar procedimentos substantivos pode alterar o juízo do auditor acerca das avaliações do risco e pode indicar uma fraqueza material no controlo interno. Adicionalmente, os procedimentos analíticos executados na fase de revisão global da auditoria pode indicar um risco não reconhecido de distorção material. Em tais circunstâncias, o auditor pode necessitar de reavaliar os procedimentos de auditoria planeados, com base na consideração revista de riscos avaliados para todas ou algumas das classes de transacções, saldos de contas, ou divulgações e asserções relacionadas. O parágrafo 119 da ISA 315 contém orientação adicional sobre a revisão da avaliação do risco pelo auditor.
68. O conceito de eficácia da operação de controlos reconhece que podem ocorrer alguns desvios na maneira como os controlos são aplicados pela entidade. Os desvios dos controlos prescritos podem ser causados por factores tais como alterações no pessoal chave, flutuações significativas no volume de transacções sazonais e erro humano. Quando tais desvios sejam detectados durante a execução de testes de controlos, o auditor faz investigações específicas para compreender estas questões e as potenciais suas consequências, por exemplo, indagando acerca da tempestividade de alterações de pessoal em funções chave de controlo interno. O auditor determina se os testes de controlos executados proporcionam uma base apropriado para confiança nos controlos, se os testes adicionais de controlos são necessários ou se os potenciais riscos de distorção necessitam ser tratados pelo uso de procedimentos substantivos.
69. O auditor não pode assumir que um caso de fraude ou erro seja uma ocorrência isolada e por isso considera como a detecção de uma distorção afecta os riscos avaliados de distorção material. Antes da conclusão da auditoria, o auditor avalia se o risco de auditoria foi reduzido a um nível aceitavelmente baixo e se a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria podem necessitar de serem reconsiderados. Por exemplo, o auditor reconsidera o seguinte:
- A natureza, tempestividade e extensão de procedimentos substantivos.
 - A prova de auditoria da eficácia operacional de controlos relevantes, incluindo o processo de avaliação de risco da entidade.
70. **O auditor deve concluir se foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente para reduzir o risco de distorção material nas demonstrações financeiras a um nível aceitavelmente baixo.** Ao desenvolver uma opinião, o auditor considera toda a prova de auditoria relevante, independentemente se parece corroborar ou contradizer as asserções nas demonstrações financeiras.
71. A suficiência e adequação de prova de auditoria para suportar as conclusões do auditor através da auditoria são uma questão de juízo profissional. O juízo do auditor quanto ao que constitui prova de auditoria suficiente apropriada é influenciado por factores tais como o seguinte:
- Importância da potencial distorção na asserção e a probabilidade de ter um efeito material, individualmente ou agregado com outras distorções potenciais, nas demonstrações

Manual do Revisor Oficial de Contas

financeiras.

- Eficácia de respostas e controlos da gerência para tratar dos riscos.
- Experiência ganha durante auditorias anteriores com respeito a distorções potenciais semelhantes.
- Resultados de procedimentos de auditoria executados, incluindo se tais procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou erro.
- Fonte e fiabilidade da prova de auditoria.
- Influência da prova de auditoria.
- Compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.

72. **Se o auditor não obteve prova de auditoria apropriada suficiente quanto a uma asserção material de demonstrações financeiras, o auditor deve tentar obter prova adicional de auditoria. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente, o auditor deve expressar uma opinião qualificada ou uma escusa de opinião.** Ver ISA 701, “Modificações ao Relatório do auditor Independente” para mais orientação.

Documentação

73. O auditor deve documentar as respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível de demonstração financeira e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais, a ligação desses procedimentos com os riscos avaliados ao nível de asserção, e os resultados dos procedimentos de auditoria. Adicionalmente, se o auditor planejar usar prova de auditoria acerca da eficácia operacional de controlos obtida em auditorias anteriores, o auditor deve documentar as conclusões atingidas com respeito à confiança em tais controlos que foram testados numa anterior auditoria.
- 73a. **A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações financeiras concordam ou reconciliam com os registos contabilísticos subjacentes.**
- 73b. A maneira pela qual as matérias referidas nos parágrafos 73 e 73a são documentadas baseia-se no julgamento profissional do auditor. A ISA 230, “Documentação de auditoria” estabelece normas e proporciona orientação com respeito à documentação no contexto da auditoria da demonstrações financeiras.

Data de Eficácia

74. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras relativa aos períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006.

Perspectiva do Sector Público

1. *Quando levar a efeito auditorias de entidades do sector público, o auditor toma em consideração a estrutura legislativa e quaisquer outros regulamentos, decretos ou directivas ministeriais relevantes que afectem o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria. Tais factores podem afectar, por exemplo, a extensão da decisão do auditor ao estabelecer materialidade e os juízos sobre a natureza e âmbito dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. O parágrafo 3 desta ISA somente pode ter de ser aplicado após ser dada consideração a tais restrições.*

ISA 402 - Considerações de Auditoria Relativas a Entidades que usem Organizações de Serviços

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 402

CONSIDERAÇÕES DE AUDITORIA RELATIVAS A ENTIDADES QUE USEM ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004) ♦ (55)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 3
Considerações do Auditor	4 - 10
Relatórios do Auditor da Organização de Serviços	11 - 14

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 402, “Considerações de Auditoria Relativas a Entidades que Usem Organizações de Serviços” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação a um auditor em que a entidade usa uma organização de serviços. Esta ISA descreve também os relatórios do auditor da organização de serviços que podem ser obtidos pelos auditores da entidade.
2. **O auditor deve tomar em consideração a forma como o uso por uma entidade de uma organização de serviços afecta o controlo interno da entidade a fim avaliar o risco de distorção material e conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais.**
3. Uma entidade pode utilizar uma empresa de serviços como seja uma que execute transacções e mantenha a respectiva prestação de contas ou que registe transacções e processe os respectivos dados (por exemplo, uma organização de serviços de sistemas de computador). Se uma entidade utilizar uma organização de serviços, determinadas políticas, procedimentos e registos mantidos pela organização de serviços podem ser relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras do cliente.

Considerações do Auditor

4. Uma organização de serviços pode fixar e executar políticas e procedimentos que afectem o controlo interno de organização da entidade. Estas políticas e procedimentos estão física e operacionalmente separados da entidade. Quando os serviços prestados pela organização de serviços se limitem ao registo e processamento das transacções da entidade e a entidade retiver a autorização e manutenção da prestação de contas, a entidade pode estar em condições de implementar políticas e procedimentos eficazes dentro da sua organização. Quando a organização de serviços executar as transacções da entidade e mantiver a prestação de contas, a entidade pode considerar que é necessário confiar nas políticas e procedimentos da organização de serviços.
5. **Ao obter a compreensão da entidade e do seu ambiente, o auditor deve determinar a importância das actividades da organização de serviços para a entidade e a relevância para a auditoria.** Ao fazer isto, o auditor da entidade necessitará de tomar em consideração o seguinte, conforme apropriado:
 - Natureza dos serviços prestados pela organização de serviços.
 - Termos do contrato e relacionamento entre a entidade e a organização de serviços.
 - A extensão até à qual o controlo interno da entidade interage com os sistemas da organização de serviços.
 - O controlo interno da entidade relevante para a organização de serviços tal como:
 - o Os que são aplicados às transacções processadas pela organização de serviços.
 - o Como a entidade identifica e gere os riscos relacionados com o uso da organização de serviços.
 - A capacidade e poder financeiro da organização de serviços, incluindo o possível efeito para a entidade da quebra da empresa de serviços.
 - Informação acerca da organização de serviços tal como a reflectida em manuais do utilizador e técnicos.
 - Informação disponível sobre controlos relevantes para os sistemas de informação da organização de serviços gerais tais como controlos gerais de TI e controlos de aplicação.
6. O auditor deverá também tomar em consideração a existência de relatórios de terceiros dos auditores da organização de serviços, dos auditores internos, ou das agências reguladoras como um meio de proporcionar informação acerca do controlo interno da organização de serviços e acerca do seu funcionamento e eficácia. Quando o auditor pretender usar o trabalho do auditor interno, a ISA 610, "Considerar o Trabalho da Auditoria Interna" proporciona orientação sobre a avaliação da adequação do trabalho do auditor interno para os fins do auditor.
- 6a A compreensão obtida pode levar o auditor a decidir que a avaliação do risco de controlo do risco de distorção material não será afectada pelos controlos da organização de serviços; em caso afirmativo, é desnecessária consideração adicional desta ISA.
7. Se o auditor concluir que as actividades da organização de serviços são importantes para a entidade e relevantes para a auditoria, o auditor deve obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, para identificar e avaliar os riscos de distorção material e conceber procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. O

Manual do Revisor Oficial de Contas

auditor avalia o risco de distorção material ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de conta e divulgações.

8. Se a compreensão obtida for insuficiente, o auditor considerará a necessidade de pedir à organização de serviços que faça com que o seu auditor leve a efeito procedimentos tais como fornecer a informação necessária, ou a necessidade de visitar a organização de serviços para obter a informação. O auditor de que deseje visitar uma organização de serviços pode informar a entidade para pedir à organização de serviços que torne acessível ao auditor a informação necessária.
9. O auditor pode ser capaz de obter uma compreensão suficiente do controlo interno afectado pela organização de serviços pela leitura do relatório de terceiro do auditor da organização de serviços. Além disso, quando avaliar os riscos de distorção material, relativamente às asserções afectadas pelos controlos internos da organização de serviços, o auditor pode também usar o relatório do auditor da organização de serviços. **Se o auditor usar o relatório do auditor de uma organização de serviços, o auditor deve tomar em consideração a realização de indagações respeitantes à competência profissional do auditor no contexto da missão específica levada a efeito pelo auditor da organização de serviços.**
10. O auditor obtém prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos quando a avaliação do risco pelo auditor incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos da organização de serviço ou quando os procedimentos substantivos por si só não proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção. O auditor pode também concluir que seria eficiente obter prova de auditoria a partir de teste de controlos. A prova de auditoria acerca de eficácia operacional de controlos pode ser obtida pelo que se segue:
 - Executar testes dos controlos da entidade sobre actividades da organização de serviços.
 - Obter um relatório do auditor da organização de serviços que expresse uma opinião quanto à eficácia operacional do controlo interno da organização relativamente às actividades da organização de serviços relevantes para a auditoria.
 - Visitar a organização de serviços e levar a efeito testes de controlos.

Relatórios do Auditor da Organização de Serviços

11. **Quando usar o relatório do auditor de uma organização de serviços o auditor deve tomar em consideração a natureza e o conteúdo desse relatório.**
12. O relatório do auditor da organização de serviços será geralmente de um dos dois tipos que se seguem:

Tipo A – Relatório sobre a Concepção e Implementação do Controlo Interno

- (a) Uma descrição do controlo interno da organização de serviços, usualmente preparada pela gerência da organização de serviços; e
- (b) Uma opinião pelo auditor da empresa de serviços sobre se:
 - (i) A descrição atrás referida é rigorosa;
 - (ii) Os controlos internos estão convenientemente concebidos para atingir os seus objectivos declarados;
 - (iii) Os controlos internos foram implementados.

Tipo B – Relatório sobre a Concepção, Implementação e Eficácia Operacional do Controlo Interno

- (a) Uma descrição do controlo interno da organização de serviços, geralmente preparada pela gerência da organização de serviços; e
- (b) Uma opinião pelo auditor da organização de serviços sobre se:
 - (i) A descrição atrás é rigorosa;
 - (ii) O controlo interno está convenientemente concebido para atingir os seus declarados objectivos;
 - (iii) Os controlos internos foram implementados; e
 - (iv) Os controlos internos estão a funcionar de forma eficaz com base nos resultados dos testes de controlo. Além da opinião sobre a eficácia operacional, o auditor da organização de serviços deve identificar os testes de controlos levados a efeito e os respectivos resultados.

O relatório do auditor da organização de serviços conterá geralmente restrições quanto ao uso (geralmente para a gerência, a empresa dos serviços e seus clientes, e os auditores da entidade).

13. **O auditor deve considerar o âmbito do trabalho executado pelo auditor da organização e serviços e deve avaliar a utilidade e adequação dos relatórios emitidos pelo auditor da organização de serviços.**
14. Embora os relatórios tipo A possam ser úteis para o auditor na obtenção do conhecimento necessário do controlo interno, um auditor não usará tais relatórios como prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos.
15. Pelo contrário, os relatórios tipo B podem proporcionar tal prova de auditoria uma vez que tenham sido executados testes de controlos. Quando um relatório tipo B se destine a ser usado como prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos, o auditor tomará em consideração se os controlos testados pela organização de serviços são relevantes para as

Manual do Revisor Oficial de Contas

transações do entidade, saldos de contas divulgações, e respectivas asserções e se os testes de controlo pelo auditor da organização de serviços e os resultados são adequados. Com respeito ao último, duas considerações importantes são a duração do período coberto pelos testes do auditor da organização de serviços e o tempo decorrido desde a execução desses testes.

16. **Relativamente àqueles testes de controlo e resultados específicos que sejam relevantes, o auditor de deve tomar em consideração se a natureza, oportunidade e extensão de tais testes proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente acerca da eficácia operacional do controlo interno para suportar o nível dos riscos avaliados de distorção material.**
17. O auditor de uma empresa de serviços pode ser contratado para executar procedimentos substantivos que sejam úteis para o auditor da entidade. Tais trabalhos podem envolver a execução de procedimentos acordados com a entidade e o seu auditor e com a organização de serviços e o seu auditor.
18. **Quando o auditor utilizar um relatório do auditor de uma organização de serviços, não deve ser feita qualquer referência no relatório do auditor da entidade ao relatório do auditor da organização de serviços.**

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 500 - Prova de Auditoria

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 500

PROVA DE AUDITORIA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 2
Conceito de Prova de Auditoria	3 - 6
Prova de Auditoria Adequada Suficiente	7 - 14
O Uso de Aserções na Obtenção de Prova de Auditoria	15 - 18
Procedimentos de Auditoria para Obtenção de Prova de Auditoria	19 - 38
Data de Eficácia	39

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500 (Revista), “Prova de Auditoria” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade dos ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação no que constitui prova de auditoria numa auditoria de demonstrações financeiras, a quantidade e qualidade de prova de auditoria a ser obtida e os procedimentos que os auditores usam para obterem essa prova de auditoria.
2. O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente para ser capaz de tirar conclusões em que baseia a opinião de auditoria.

Conceito de Prova de Auditoria

3. “Prova de Auditoria” é toda a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões em que se baseia a opinião da auditoria, e inclui a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras e outra informação. Não se espera que os auditores tratem toda a informação que possa existir. “(56) A prova de auditoria, que é por natureza cumulativa, inclui prova de auditoria obtida de procedimentos de auditoria executados durante o decurso da auditoria e pode incluir prova de auditoria obtida de outras fontes tais como auditorias anteriores e procedimentos de controlo de qualidade de uma firma para aceitação e continuação de clientes.
4. Os registos contabilísticos incluem geralmente os registos de assentos contabilísticos iniciais e registos de apoio, tais como verificações e registos de transferências electrónicas de fundos; facturas; contratos; razões gerais e subsidiários, assentos de diário e outros ajustamentos às demonstrações financeiras que não estejam reflectidos nos assentos formais de diário; e registos tais como folhas de trabalho e folhas de cálculo que suportam imputações de custos, cálculos, reconciliações e divulgações. Os assentos nos registos contabilísticos são muitas vezes iniciados, registados, processados e relatados de forma electrónica. Além disso, os registos contabilísticos podem fazer parte de sistemas integrados que partilhem dados e apoiem todos os aspectos do relato financeiro, operações e objectivos de conformidade da entidade.
5. A gerência é responsável pela preparação das demonstrações financeiras com base nos registos contabilísticos da entidade. O auditor obtém alguma prova de auditoria ao testar os registos contabilísticos, por exemplo, por intermédio de análises e revisão, reexecutando procedimentos seguidos no processo de relato financeiro e reconciliando tipos relacionados e aplicações da mesma informação. Por meio da execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registos contabilísticos são internamente consistentes e concordam com as demonstrações financeiras. Porém, porque os registos contabilísticos isolados não proporcionam prova de auditoria suficiente sobre que se baseia uma opinião de auditoria das demonstrações financeiras, o auditor obtém outras provas de auditoria.
6. Outra informação que o auditor pode usar como prova de auditoria inclui actas de reuniões; confirmações de terceiros; relatórios de análise; dados comparáveis acerca de concorrentes (marcas de referência); manuais de controlos; informação obtida pelo auditor proveniente de procedimentos de auditoria tais como indagação, observação e inspecção; e outra informação desenvolvida pelo, ou disponível ao, auditor que permita que o auditor atinja conclusões por intermédio de raciocínio válido.

Prova de Auditoria Adequada Suficiente

7. Suficiência é a medida da quantidade de prova de auditoria. Adequação é a medida da qualidade da prova de auditoria; isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade ao proporcionar suporte para, ou detectar distorções em, classes de transacções, saldos de contas e divulgações e asserções relacionadas. A quantidade de prova de auditoria necessária é afectada pelo risco de distorção (quanto maior o risco, mais prova de auditoria é provável que seja exigida) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto maior a qualidade, menos pode ser exigida). Concordantemente, a suficiência e adequação de prova de auditoria estão interrelacionadas. Porém, obter meramente mais prova de auditoria pode não compensar a sua pobre qualidade.
8. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode proporcionar prova de auditoria que seja relevante para certas asserções, mas não outras. Por exemplo, a inspecção de registos e documentos relacionados com a cobrança de contas a receber após o fim do período pode proporcionar prova de auditoria com respeito quer à existência quer à valorização, se bem que não necessariamente à adequação de cortes de fim de período. Por outro lado, o auditor muitas vezes obtém prova de auditoria de diferentes fontes ou de uma natureza diferente que seja relevante à mesma asserção. Por exemplo, o auditor pode analisar a idade das contas a receber e a subsequente cobrança de contas a receber para obter prova de auditoria relacionada com a valorização da provisão para contas a receber duvidosas. Para além disso, obter prova de auditoria relacionada com uma asserção particular, por exemplo, a existência física de inventário, não é um substituto para obter prova de auditoria com respeito a uma outra asserção, por exemplo, a valorização de inventário.
9. A fiabilidade de prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e é dependente das circunstâncias individuais sob as quais é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da fiabilidade de várias espécies de prova de auditoria; porém, tais generalizações estão sujeitas a importantes excepções. Mesmo quando a prova de auditoria seja obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afectar a fiabilidade da informação obtida. Por exemplo, a prova de auditoria obtida de uma fonte externa independente pode não ser fiável se a fonte não for conhecida. Embora possa existir reconhecer essas excepções, as generalizações podem ser úteis seguintes acerca da fiabilidade da prova de auditoria:
 - A prova de auditoria é mais fiável quando seja obtida de fontes independentes fora da entidade.
 - A prova de auditoria que seja internamente gerada é mais fiável quando os respectivos controlos impostos pela entidade sejam mais eficazes.
 - A prova de auditoria directamente obtida pelo auditor (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indirectamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
 - A prova de auditoria é mais fiável quando exista em forma documental, seja em papel, electrónica ou outro meio (por exemplo, um registo contemporaneamente escrito de uma reunião é mais fiável do que uma apresentação oral subsequente das questões discutidas).
 - A prova de auditoria proporcionada pelos documentos originais é mais fiável do que prova de auditoria proporcionada por fotocópias ou fac-símiles.
10. Uma auditoria raramente envolve a autenticação de documentação, nem o auditor é treinado como ou se espera que seja um perito em tal autenticação. Porém, o auditor considera a fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria, por exemplo, fotocópias,

Manual do Revisor Oficial de Contas

fac-símiles, documentos filmados, digitalizados ou outros documentos electrónicos, incluindo consideração de controlos sobre a sua preparação e manutenção quando relevante.

11. **Quando a informação produzida pela entidade seja usada pelo auditor para executar procedimentos de auditoria, o auditor deve obter prova de auditoria acerca do rigor e integralidade da informação.** Afim de o auditor obter prova de auditoria fiável, a informação sobre quais os procedimentos de auditoria se baseiam necessita de ser suficientemente completa e rigorosa. Por exemplo, ao auditar o rédito pela aplicação de preços padrão a registos de volume de vendas, o auditor considera a precisão da informação de preços e a integralidade e rigor dos dados de volume de vendas. A obtenção de prova de auditoria acerca da integralidade e rigor da informação produzida pelo sistema de informação da entidade pode ser executada ao mesmo tempo que o actual procedimento de auditoria aplicado à informação quando a obtenção de tal prova de auditoria seja uma parte integral do próprio procedimento de auditoria. Noutras situações, o auditor pode ter obtido prova de auditoria do rigor e integralidade de tal informação ao testar controlos sobre a produção e manutenção da informação. Porém, em algumas situações o auditor pode determinar que são necessários procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, estes procedimentos adicionais podem incluir o usar técnicas de auditoria assistidas por computador (CAATs) para recalcular a informação.
12. Geralmente o auditor obtém mais garantia de fiabilidade a partir de prova de auditoria consistente obtida de diferentes fontes ou de uma natureza diferente do que de itens de prova de auditoria considerados individualmente. Adicionalmente, obter prova de auditoria a partir de diferentes fontes ou de uma natureza diferente pode indicar que um item individual de prova de auditoria não é fiável. Por exemplo, corroborar informação obtida de uma fonte independente da entidade pode aumentar a garantia de fiabilidade que o auditor obtém de uma declaração da gerência. Pelo contrário, quando a prova de auditoria obtida de uma fonte seja inconsistente com a obtida de uma outra, o auditor determina que procedimentos de auditoria adicionais são necessários para resolver a inconsistência.
13. O auditor considera o relacionamento entre o custo de obter prova de auditoria e a utilidade da informação obtida. Porém, a questão da dificuldade ou gasto envolvido não é em si própria uma base válida para omitir um procedimento de auditoria para o qual não haja alternativa.
14. Ao formar a opinião de auditoria o auditor não examina toda a informação disponível porque as conclusões podem geralmente ser atingidas ao usar abordagens de amostragem e outros meios de seleccionar itens para teste. Também o auditor acha geralmente necessário confiar numa prova de auditoria que seja influente e não conclusiva; porém, para obter garantia de fiabilidade⁽⁵⁷⁾, o auditor não fica satisfeito com prova de auditoria que seja menos do que influente. O auditor usa juízo profissional e exerce cepticismo profissional ao avaliar a quantidade e qualidade de prova de auditoria e, por conseguinte, a sua suficiência e adequação, para suportar a opinião de auditoria.

O Uso de Asserções na Obtenção de Prova de Auditoria

15. A gerência é responsável pela apresentação apropriada de demonstrações financeiras que reflitam a natureza e operações da entidade. Ao dizer-se que as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada (ou apresentam apropriadamente em todos os aspectos materiais) de acordo com a estrutura aplicável de relato financeiro, a gerência implícita ou explicitamente faz asserções com respeito ao reconhecimento, mensuração apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações financeiras e respectivas divulgações.
16. **O auditor deve usar asserções para classes de transacções, saldos de contas e apresentação e divulgações com pormenor suficiente para formar uma base para a avaliação de riscos de distorção material e para a concepção e execução de demais procedimentos de auditoria.** O auditor usa asserções ao avaliar riscos considerando os diferentes tipos de potenciais distorções que possam ocorrer e, por isso, conceber procedimentos de auditoria que sejam sensíveis aos riscos avaliados. Outras ISAs discutem situações específicas em que se exige ao auditor que obtenha prova de auditoria ao nível de asserção.
17. **As** asserções usadas pelo auditor entram nas seguintes categorias:
- (a) Asserções acerca de classes de transacções e eventos relativas ao período sob auditoria:
 - (i) Ocorrência - transacções e acontecimentos que foram registados ocorreram e dizem respeito à entidade;
 - (ii) Integralidade - todas as transacções e acontecimentos que devam ter sido registados foram registados.
 - (iii) Rigor - quantias e outros dados relacionados com as transacções e eventos registados foram apropriadamente registados.
 - (iv) Corte - transacções e acontecimentos foram registados no período correcto.
 - (v) Classificação - transacções e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
 - (b) Asserções acerca de saldos de contas no fim de período:
 - (i) Existência - activos, passivos e interesses no capital próprio existem.
 - (ii) Direitos e obrigações - a entidade detém ou controla os direitos aos activos e os passivos são as obrigações da entidade.
 - (iii) Integralidade - todos os activos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ser registados foram-no.
 - (iv) Valorização e imputação - os activos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e qualquer valorização resultante ou ajustamentos de imputação estão apropriadamente registados.
 - (c) Asserções acerca de apresentação e divulgação:
 - (i) Ocorrência e direitos e obrigações - acontecimentos, transacções e outras questões divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
 - (ii) Integralidade - todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram-no.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (iii) Classificação e compreensibilidade - a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.
 - (iv) Rigor e valorização - a informação financeira e outra estão adequadamente divulgadas por quantias apropriadas
18. O auditor pode usar as asserções como descritas acima ou podem expressá-las diferentemente desde que todos os aspectos descritos acima tenham sido cobertos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as asserções acerca de transacções e acontecimentos com as asserções acerca de saldos de contas. Um outro exemplo é o de poder não haver uma asserção separada relacionada com o corte de transacções e acontecimentos quando as asserções de ocorrência e integralidade incluem consideração apropriada de registar transacções no período contabilístico correcto.

Procedimentos de Auditoria para Obtenção de Prova de Auditoria

19. O auditor obtém prova de auditoria para tirar conclusões razoáveis em que basear a opinião de auditoria ao executar procedimentos de auditoria para:
 - (a) Obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, para avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras a níveis de demonstração financeira e de asserção (são referidos nas ISAs como “procedimentos de avaliação de risco os procedimentos de auditoria executados para esta finalidade”);
 - (b) Quando for necessário ou quando o auditor tiver determinado fazê-lo, testar a eficácia operacional de controlos para prevenir ou detectar e corrigir, distorções materiais ao nível de asserção (são referidos nos ISAs como “testes de controlo” os procedimentos de auditoria executados para esta finalidade); e
 - (c) Detectar distorções materiais ao nível de asserção (são referidos nos ISAs como “procedimentos substantivos” os procedimentos de auditoria executados para esta finalidade e incluem testes de pormenores de classes de transacções, saldos de contas e divulgações e procedimentos analíticos substantivos).
20. O auditor executa sempre procedimentos de avaliação de risco para proporcionar uma base satisfatória para a avaliação de riscos aos níveis de demonstrações financeiras e de asserção. Os procedimentos de avaliação de risco por si próprios não proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente sobre a qual se basear a opinião de auditoria, porém, e são complementados por procedimentos de auditoria adicionais na forma de testes de controlos, quando necessário, e procedimentos substantivos.
21. São necessários testes de controlos em duas circunstâncias. Quando a avaliação do risco do auditor incluir uma expectativa da eficácia operacional de controlos, é exigido ao auditor que teste esses controlos para suportar a avaliação do risco. Além disso, quando os procedimentos substantivos só por si não proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente, é exigido ao auditor que execute testes de controlos para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional.
22. O auditor planeia e executa procedimentos substantivos para darem resposta à respectiva avaliação dos riscos de distorção material, que inclui os resultados dos testes de controlos, se os houver. A avaliação do risco pelo auditor é, porém, de envolvimento de juízo e pode não ser suficientemente precisa para identificar todos os riscos de distorção material. Além disso, há limitações inerentes ao controlo interno, que incluem o risco da gerência os derrogar, a possibilidade de erro humano e o efeito de alterações de sistemas. Por isso, são exigidos procedimentos substantivos para classes de transacções, saldos de contas e divulgações materiais para obtenção de prova de auditoria apropriada suficiente.
23. O auditor usa um ou mais dos tipos de procedimentos descritos nos parágrafos 26-38 abaixo indicados. Estes procedimentos de auditoria, ou combinação deles, podem ser usados como procedimentos de avaliação de risco, testes de controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Em certas circunstâncias, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode proporcionar prova de auditoria sempre que o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada.
24. A natureza e tempestividade dos procedimentos de auditoria a serem usados podem ser afectados pelo facto de que alguns dos dados contabilísticos e outra informação só poderem estar disponíveis em forma electrónica ou apenas em certos pontos ou períodos de tempo. Os documentos-fonte tais como encomendas de compra, conhecimentos de embarque, facturas e cheques podem ser substituídos por mensagens electrónicas. Por exemplo, as entidades podem

Manual do Revisor Oficial de Contas

usar comércio electrónico ou sistemas de processamento de imagens. No comércio electrónico, a entidade e os seus clientes ou fornecedores usam computadores ligados numa rede pública, tal como a Internet, para transaccionar electronicamente. Compras, expedições, facturação, recebimentos de dinheiro e desembolsos de dinheiro são muitas vezes finalizadas inteiramente pela troca de mensagens electrónicas entre as partes. Em sistemas de processamento de imagens, os documentos são perscrutados (scanned) e convertidos em imagens electrónicas para facilitar armazenamento e referência, e os documentos-fonte podem não ser retidos após conversão. Certa informação electrónica pode existir num certo ponto no tempo. Contudo, tal informação pode não ser recuperada após um período específico de tempo se os ficheiros forem alterados e se os ficheiros de suporte não existirem. As políticas de retenção de dados de uma entidade podem exigir que o auditor peça a retenção de alguma informação para a sua revisão ou para executar procedimentos de auditoria numa altura em que a informação esteja disponível.

25. Quando a informação seja em forma electrónica, o auditor pode levar a efeito certos procedimentos de auditoria descritos abaixo por intermédio dos CAATs.

Inspecção de Registos ou Documentos

26. A inspecção consiste em examinar registos ou documentos, quer internos ou externos, em forma de papel, forma electrónica ou em outros meios. A inspecção de registos e documentos proporciona prova de auditoria de variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos sobre a sua produção. Um exemplo de inspecção usada como um teste de controlos é a inspecção de registos ou documentos para prova de autorização.
27. Alguns documentos representam prova de auditoria directa da existência de um activo, por exemplo, um documento que constitui um instrumento financeiro tal como uma acção ou obrigação. A inspecção de tais documentos pode não proporcionar necessariamente prova de auditoria acerca de propriedade ou valor. Adicionalmente, inspeccionar um contrato executado pode proporcionar prova de auditoria relevante para a aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, tais como reconhecimento do rédito.

Inspecção de Activos Tangíveis

28. A inspecção de activos tangíveis consiste de exame físico dos activos. A inspecção de activos tangíveis pode proporcionar prova de auditoria fiável com respeito à sua existência, mas não necessariamente acerca dos direitos e obrigações da entidade ou da valorização dos activos. A inspecção de elementos individuais de inventário acompanha geralmente a observação da contagem do inventário.

Observação

29. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros. Os exemplos incluem observação de contagem de inventários pelo pessoal da entidade e observação da execução de actividades de controlo. Observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e pelo facto de que o acto de ser observado pode afectar como o processo ou procedimento é executado. Ver ISA 501, “Prova de Auditoria – Considerações Adicionais para Itens Específicos” para demais orientação sobre observação da contagem de inventários.

Indagação

30. A indagação consiste em procurar informação de pessoas conhecedoras, quer de finanças quer de não finanças, por toda a entidade ou fora da entidade. Indagação é um procedimento de auditoria que é extensivamente usado em toda a auditoria e muitas vezes é complementar à

Manual do Revisor Oficial de Contas

execução de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem ir de indagações formais escritas até indagações orais informais. Avaliar respostas a indagações é uma parte integral do processo de indagação.

31. As respostas a indagações podem proporcionar ao auditor informação não previamente possuída ou prova de auditoria corroborativa. Alternativamente, as respostas podem proporcionar informação que difira significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido, por exemplo, informação respeitante à possibilidade da gerência não fazer caso de controlos. Em alguns casos as respostas a indagações proporcionam um fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais.
32. O auditor executa procedimentos de auditoria adicionalmente ao uso de indagação para obter prova de auditoria apropriada suficiente. Geralmente a indagação por si só não proporciona prova de auditoria suficiente para detectar uma distorção material ao nível de asserção. Para além disso, a indagação por si só não é suficiente para testar a eficácia operacional de controlos.
33. Se bem que a corroboração de prova obtida por intermédio de indagação seja muitas vezes de particular importância, no caso de indagações acerca de intenções de gerência, a informação disponível para suportar a intenção de gerência pode ser limitada. Nestes casos, compreender a história passada da gerência levar a efeito as suas intenções declaradas com respeito a activos ou passivos, as razões de gerência declaradas para escolher uma particular orientação de gerência e a capacidade de gerência para perseguir uma orientação específica de acção pode proporcionar informação relevante acerca da intenção da gerência.
34. Com respeito a algumas questões, o auditor obtém declarações escritas da gerência para confirmar respostas a indagações orais. Por exemplo, o auditor obtém geralmente da gerência declarações escritas sobre questões materiais quando outra prova de auditoria apropriada suficiente se não possa razoavelmente esperar que exista ou quando a outra prova de auditoria obtida seja de uma qualidade mais baixa. Ver ISA 580, “Declarações de Gerência” para demais orientação sobre declarações escritas.

Confirmação

35. A confirmação, que é um tipo específico de indagação, é o processo de obter uma declaração de informação ou de uma condição existente directamente de uma terceira parte. Por exemplo, o auditor pode procurar confirmação directa de dívidas a receber ao comunicar com devedores. As confirmações são usadas frequentemente com relação a saldos de contas e aos seus componentes, mas não necessitam serem restritas a esses itens. Por exemplo, o auditor pode exigir confirmação das condições dos acordos ou transacções que uma entidade tem com terceiros; a confirmação exigida é concebida para perguntar se quaisquer modificações foram feitas ao acordo e, se assim for, quais são os pormenores relevantes. As confirmações são também usadas para obter prova de auditoria acerca da ausência de certas condições, por exemplo, a ausência de um “acordo paralelo” que possa influenciar o reconhecimento do rédito. Ver a ISA 505, “Confirmações Externas” para demais orientação sobre confirmações.

Recálculo

36. O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou de registos. O recálculo pode ser executado por intermédio do uso da tecnologia de informação, por exemplo, ao obter um ficheiro electrónico da entidade e ao usar CAATs para verificar o rigor do resumo do ficheiro.

Reexecução

37. A reexecução é a execução independente de procedimentos ou controlos do auditor que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade, quer manualmente quer

Manual do Revisor Oficial de Contas

por intermédio do uso de CAATs, por exemplo, reexecutando a idade das contas a receber.

Procedimentos Analíticos

38. Os procedimentos analíticos consistem de avaliações de informação financeira feita por um estudo dos relacionamentos plausíveis entre quer dados financeiros quer não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente de quantias previsíveis. Ver ISA 520, “Procedimentos Analíticos” para demais orientação sobre procedimentos analíticos.

Data de Eficácia

39. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *O auditor, quando levar a efeito auditorias de entidades do sector público, tem em conta a estrutura legislativa e quaisquer outros regulamentos relevantes, despachos ou directivas ministeriais que afectem o mandato de auditoria e quaisquer outras exigências de auditoria. Ao fazer asserções acerca das demonstrações financeiras, a gerência assegura que as transacções e acontecimentos estão de acordo com a legislação ou autoridade apropriada adicionalmente às asserções do parágrafo 15 desta ISA.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 501 - Prova de Auditoria - Considerações Adicionais para Itens Específicos

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 501

PROVA DE AUDITORIA – CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS PARA ITENS ESPECÍFICOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004) “(58)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 3
Parte A: Assistência à Contagem Física de Inventários	4 - 18
Parte B: Substituída pela ISA 505 (os parágrafo 19-30 foram eliminados)	
Parte C: Procedimentos Relativos a Litígios e Reclamações	31 - 37
Parte D: Valorização e Divulgação de Investimentos a Longo Prazo	38 - 41
Parte E: Informação por Segmentos	42 - 45

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 501, “Prova de Auditoria – Considerações Adicionais para Itens Específicos” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação adicional à contida na ISA 500, "Prova de Auditoria" com respeito a saldos de contas e outras divulgações específicas de demonstração financeira.
2. A aplicação das normas e da orientação proporcionada por esta ISA ajudará o auditor a obter prova de auditoria com respeito aos saldos de contas e outras divulgações específicas de demonstração financeira.
3. Esta ISA compreende as seguintes partes:
 - (a) Assistência à Contagem Física de Inventários
 - (b) Substituída pela ISA 505 – Parte B foi eliminada.
 - (c) Indagações Respeitantes a Litígios e Reclamações
 - (d) Valorização e Divulgação de Investimentos a Longo Prazo
 - (e) Informação por Segmentos

Parte A: Assistência à Contagem Física de Inventários

4. A gerência estabelece normalmente procedimentos pelos quais os inventários são contados fisicamente pelo menos uma vez por ano para servir de base à preparação das demonstrações financeiras ou para certificar a credibilidade do sistema de inventário permanente.
5. **Quando o inventário for material para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente, relativa à sua existência e condições por meio da assistência à contagem do inventário físico salvo se impraticável.** A assistência do auditor serve como um teste dos controlos ou procedimento substantivo sobre os inventários, dependendo da avaliação do risco pelo auditor e da abordagem planeada. Tal assistência habilita o auditor a inspeccionar o inventário, a observar a conformidade com o funcionamento dos procedimentos da gerência para o registo e controlo dos resultados da contagem e para proporcionar prova de auditoria quanto à fiabilidade dos procedimentos da gerência.
6. **Se não estiver em condições de assistir à contagem do inventário físico na data planeada devido a circunstâncias imprevistas, o auditor deve fazer ou observar algumas contagens físicas em uma data alternativa e, quando necessário, leva a efeito testes sobre transacções intervenientes.**
7. **Sempre que for impraticável a assistência, devido a factores tais como a natureza e a localização do inventário, o auditor deve considerar se procedimentos alternativos proporcionam ou não prova de auditoria apropriada suficiente da existência e condição a fim de concluir que o auditor não necessita de fazer referência a uma limitação de âmbito.** Por exemplo, a documentação da venda subsequente de específicos itens de inventário adquiridos ou comprados anteriormente à contagem do inventário físico pode proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente.
8. Ao planear a assistência à contagem do inventário físico ou procedimentos alternativos, o auditor tomará em consideração o seguinte:
 - Os riscos de distorção material relacionados com os inventários.
 - A natureza do controlo interno usados com respeito a inventários.
 - Se se espera serem estabelecidos procedimentos adequados e se foram emitidas as devidas instruções quanto à contagem física do inventário.
 - A calendarização de contagem.
 - As localizações onde são guardados os inventários.
 - Se é necessário a assistência de um perito
9. Quando as quantidades sejam determinadas por contagem de um inventário físico e o auditor assista a tal contagem, ou quando a entidade tenha em funcionamento um sistema permanente e o auditor assista a contagens uma ou mais vezes durante o ano, o auditor observará normalmente procedimentos de contagem e executará contagens teste.
10. Se a entidade usar procedimentos para estimar a quantia física, tais como estimando uma pilha de carvão, o auditor necessitará de ficar satisfeito relativamente à razoabilidade destes procedimentos.
11. Quando o inventário se situe em várias localizações, o auditor tomará em consideração em quais localizações é apropriada a assistência, tomando em conta a materialidade do inventário e o risco de distorção material nas diferentes localizações.

Manual do Revisor Oficial de Contas

12. O auditor passará em revista as instruções da gerência quanto:
 - (a) À aplicação das actividades de controlo, por exemplo, recolha de folhas de inventário usadas, registo das folhas de inventários não usadas, e procedimentos de contagem e recontagem;
 - (b) A identificação rigorosa da fase de acabamento de obras e trabalhos em curso, de itens de rotação muito lenta (dormentes), obsoletos ou danificados e de inventários possuídos por terceiros, por exemplo, à consignação; e
 - (c) Se se fazem acordos apropriados com respeito ao movimento de inventários entre áreas e a expedição e recepção dos inventários antes e depois da data do corte.
13. Para obter segurança de que os procedimentos da gerência estão adequadamente implementados, o auditor observará os procedimentos dos empregados e levará a efeito testes de contagem. Quando levar a efeito testes de contagens, o auditor executa procedimentos tanto a integralidade como sobre o rigor dos registos de contagem através da comparação de itens seleccionados desses registos com o inventário físico e de itens seleccionados a partir do inventário físico com os registos de contagem. O auditor toma em consideração a extensão até à qual necessita de reter cópias de tais registos de contagem para procedimentos de auditoria e comparações subsequentes.
14. O auditor considera também procedimentos de corte (cut off) incluindo pormenores do movimento de inventários imediatamente antes, durante e após a contagem a fim de que a contabilização de tais movimentos possa mais tarde ser verificada.
15. Por razões práticas, a contagem do inventário físico pode ser conduzida a uma data diferente do final do período. Isto só será normalmente adequado para fins de auditoria quando a entidade tiver concebido e implementado controlos sobre as alterações de inventário. O auditor determinará se, através do desempenho de procedimentos de auditoria apropriados, são correctamente registadas alterações nos inventários entre a data da contagem e o final do período.
16. Quando a entidade operar um sistema de inventário permanente que seja usado para determinar o saldo de fim do período, o auditor avaliará se, através da execução de procedimentos adicionais, as razões para quaisquer diferenças significativas entre a contagem física e os registos de inventário permanente são entendidas e os registos são devidamente ajustados.
17. O auditor executa procedimentos de auditoria sobre a listagem do inventário final para determinar se reflecte rigorosamente as contagens reais dos inventários.
18. Quando os inventários estiverem sob custódia e controlo de um terceiro, o auditor deve ordinariamente obter confirmação directa do terceiro quanto às quantidades e condição do inventário detido em nome da entidade. Dependendo da materialidade deste inventário o auditor também toma em consideração o seguinte:
 - A integridade e independência do terceiro.
 - Observar, ou combinar com outro auditor para observar, a contagem do inventário físico.
 - Obter relatório de outro auditor sobre a adequação do controlo interno do terceiro para assegurar que o inventário está correctamente contado e adequadamente salvaguardado.
 - Inspeccionar a documentação relativa ao inventário detido por terceiros, por exemplo, recebimentos em armazém, ou obter confirmação de outras partes quando tal inventário tenha

sido como penhor ou como garantia.

Parte B: Substituída pela ISA 505 (os parágrafos 19-30 foram eliminados)

Parte C: Procedimentos Respeitantes a Litígios e Reclamações

31. Os litígios e as reclamações que envolvam a entidade podem ter um efeito material sobre as demonstrações financeiras e assim pode ser necessário divulgar e/ou fazer notas nas demonstrações financeiras.
32. **O auditor deve levar a efeito procedimentos de auditoria a fim de ficar ciente de quaisquer litígios e reclamações que envolvam a entidade que possam resultar numa distorção material sobre as demonstrações financeiras.** Entre tais procedimentos, incluem-se os seguintes:
- Fazer indagações apropriadas à gerência incluindo a obtenção de declarações.
 - Passar em revista as actas dos encarregados da governação e a correspondência com os consultores jurídicos da entidade.
 - Examinar as contas de gastos jurídicos.
 - Usar qualquer informação obtida respeitante aos negócios da entidade incluindo a informação obtida a partir de debates com qualquer departamento jurídico interno.
33. **Quando o auditor avaliar um risco de distorção material respeitante a litígios ou reclamações que tenham sido identificados ou quando o auditor acreditar que possam existir, o auditor deve comunicar directamente com o consultor jurídico da entidade.** Tal comunicação contribuirá para obter prova de auditoria apropriada suficiente quanto a se são conhecidos litígios e reclamações potencialmente materiais, e se as estimativas da gerência sobre as implicações financeiras incluindo custos, são fiáveis. Quando o auditor determinar que o risco de distorção material é um risco significativo, o auditor avalia a concepção dos respectivos controlos da entidade e determina se foram implementados. Os parágrafos 10-114 da ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” proporcionam orientação adicional sobre a determinação de riscos significativos.
34. **A carta, que deve ser preparada pela gerência e enviada pelo auditor, deve pedir ao consultor jurídico para comunicar directamente com o auditor.** Quando for considerado improvável que o consultor jurídico da entidade responda a uma indagação geral, a carta deve normalmente especificar o seguinte:
- Uma lista dos litígios e reclamações.
 - A avaliação da gerência quanto ao desfecho do litígio ou da reclamação e a sua estimativa das implicações financeiras, incluindo custos envolvidos.
 - Um pedido para que o consultor jurídico da entidade confirme a razoabilidade das avaliações da gerência e forneça ao revisor informações adicionais se a lista for considerada pelo consultor jurídico da entidade como incompleta ou incorrecta.
35. O auditor considera a situação das questões jurídicas à data do relatório de auditoria. Nalguns casos, o auditor pode necessitar obter informações actualizadas do consultor jurídico da entidade.
36. Em determinadas circunstâncias, por exemplo, quando o auditor determinar que a matéria é um risco significativo, a matéria é complexa ou existe desacordo entre a gerência e o consultor jurídico da entidade pode ser necessário que o auditor reúna com o consultor jurídico da entidade para debater o desfecho provável de litígios e reclamações. Tais reuniões

Manual do Revisor Oficial de Contas

realizar-se-ão com a permissão da gerência e, preferivelmente, com um representante da gerência como assistente.

37. **Se a gerência recusar dar permissão ao auditor para comunicar com o consultor jurídico da entidade, tal será uma limitação de âmbito e deve normalmente conduzir a uma opinião com reservas ou a uma escusa de opinião.** Quando o consultor jurídico da entidade recusar responder de uma maneira apropriada, e o auditor não for capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente através da aplicação de procedimentos alternativos, o auditor deve considerar se existe uma limitação de âmbito que possa conduzir a uma opinião com reservas ou a uma escusa de opinião.

Parte D: Valorização e Divulgação de Investimentos a Longo Prazo

38. **Quando os investimentos a longo prazo sejam materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito à sua valorização e divulgação.**
39. Os procedimentos de auditoria relativos aos investimentos a longo prazo compreendem normalmente a consideração de prova quanto a se a entidade tem ou não a capacidade de continuar a deter os investimentos numa base de longo prazo e debate com a gerência sobre se a entidade continuará a deter os investimentos como investimentos a longo prazo e a obtenção de declarações escritas para esse efeito.
40. Outros procedimentos de auditoria incluirão normalmente o considerar as respectivas demonstrações financeiras e outras informações, tais como cotações de mercado, que proporcionam uma indicação de valor e comparar tais valores com a quantia escriturada do investimento até à data do relatório do auditor.
41. Se tais valores não excederem as quantias escrituradas, o auditor considerará se é ou não necessária uma redução (write-down). Se existir incerteza quanto a se a quantia escriturada será recuperada, o auditor considerará se foram ou não feitos ajustamentos e/ou divulgações apropriadas.

Parte E: Informação por Segmentos

42. **Quando a informação por segmentos seja material para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito à apresentação e divulgação de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.**
43. O auditor considera a informação por segmentos em relação às demonstrações financeiras tomadas como um todo, e não se lhe exige que aplique os procedimentos de auditoria que seriam necessários para expressar uma opinião sobre a informação por segmentos considerada isoladamente. Porém, o conceito de materialidade abrange não só os factores qualitativos como quantitativos e os procedimentos do auditor reconhecem isto.
44. Os procedimentos de auditoria relativos à informação por segmentos consistem normalmente em procedimentos analíticos e outros procedimentos de auditoria conforme apropriado nas circunstâncias.
45. O auditor debaterá com a gerência os métodos usados na determinação da informação por segmentos, e considera se tais métodos terão como consequência a divulgação de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e executa procedimentos de auditoria sobre a aplicação de tais métodos. O auditor tomará em consideração as vendas, transferências e custos entre segmentos, eliminação de quantias inter segmentos, comparações com orçamentos e outros resultados esperados, por exemplo, lucros operacionais como percentagem das vendas, e a imputação de activos e custos entre segmentos incluindo a consistência com períodos anteriores e a adequação das divulgações com respeito às inconsistências.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 505 - Confirmações Externas

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 505

CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)“(59)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 6
Relacionamento dos Procedimentos de Confirmação Externa com as Avaliações do Auditor do Risco de Distorção Material	7 - 11
Asserções Tratadas por Confirmações Externas	12 - 16
Concepção do Pedido de Confirmação Externa	17 - 19
Uso de Confirmações Positivas e Negativas	20 - 24
Pedidos à Gerência	25 - 27
Características dos Respondentes	28 - 29
O Processo de Confirmação Externa	30 - 35
Avaliar os Resultados do Processo de Confirmação	36
Confirmações Externas Anteriores ao Final do Ano	37
Data de Eficácia	38

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505, “Confirmações Externas” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o uso de confirmações externas pelo auditor como um meio de obter prova de auditoria.
2. **O auditor deve determinar se o uso de confirmações externas é necessário para obter prova de auditoria apropriada suficiente para a asserção. Ao fazer esta determinação, o auditor deve considerar o risco avaliado de distorção material ao nível de asserção e como a prova de auditoria a partir de outros procedimentos de auditoria planeados reduzirá o risco de distorção material ao nível de asserção a um nível aceitavelmente baixo.**
3. A ISA 500, "Prova de Auditoria" dispõe que a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua origem e pela sua natureza e é dependente das circunstâncias individuais em que é obtida. Indica que, embora reconhecendo que possam existir excepções, podem ser úteis as seguintes generalizações acerca da fiabilidade da prova de auditoria:
 - A prova de auditoria é mais fiável quando é obtida de fontes independentes fora da entidade.
 - A prova de auditoria obtida directamente pelo auditor é mais fiável que a prova de auditoria obtida indirectamente ou por inferência.
 - A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental.
 - A prova de auditoria fornecida por documentos originais é mais fiável do que a prova de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles.

Consequentemente, a prova de auditoria na forma de respostas escritas originais a pedidos de confirmação recebidos directamente pelo auditor de terceiros que não estejam relacionados com a entidade que está a ser auditada, quando considerada individual ou cumulativamente com a prova de auditoria proveniente de outros procedimentos de auditoria, pode ajudar a reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo.
4. Confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma declaração de informação ou de condição existente directamente de um terceiro em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afecta asserções nas demonstrações financeiras ou respectivas divulgações. Ao decidir até que ponto usar confirmações externas o auditor considera as características do ambiente em que opera a entidade que está a ser auditada e a prática dos potenciais respondentes ao tratar pedidos para confirmação directa.
5. As confirmações externas são frequentemente usadas em relação a saldos de contas e seus componentes, mas não necessitam de ficar restritas a estes itens. Por exemplo, o auditor pode pedir confirmação externa dos termos de acordos ou transacções que uma entidade tenha com terceiros. O pedido de confirmação é concebido para perguntar se foram feitas quaisquer modificações ao acordo, e em caso afirmativo quais são os pormenores relevantes. As confirmações externas podem também ser usadas para obter prova de auditoria acerca da ausência de determinadas condições, por exemplo, a ausência de um "acordo lateral" que possa influenciar o reconhecimento do crédito. Outros exemplos de situações em que podem ser usadas confirmações externas incluem o seguinte:
 - Salos bancários e outras informações de banqueiros.
 - Salos de contas a receber.
 - Existências detidas por terceiros em armazéns alfandegados para processamento ou à

consignação.

- Títulos de propriedade detidos por advogados ou financiadores para custódia ou como garantia.
 - Investimentos financeiros comprados a corretores mas não entregues à data do balanço.
 - Empréstimos obtidos de mutuantes.
 - Saldos de contas a pagar.
6. A fiabilidade da prova de auditoria obtida por confirmações externas depende, entre outros factores, de o auditor aplicar os procedimentos de auditoria apropriados ao conceber o pedido de confirmação externa, ao executar procedimentos de confirmação externa, e ao avaliar os resultados dos procedimentos de confirmação externa. Factores que afectam a fiabilidade de confirmações incluem o controlo que o auditor exerce sobre pedidos de confirmação e respostas, as características dos respondentes, e quaisquer restrições incluídas na resposta ou impostas pela gerência.

Relacionamento dos Procedimentos de Confirmação Externa com as Avaliações do Auditor do Risco de Distorção Material

7. A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material" debate a responsabilidade do auditor em obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente incluindo o seu controlo interno; e avalia os riscos de distorção material. Define os procedimentos de auditoria executados para avaliar os riscos de distorção material suficientes para conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria.
8. A ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" debate a responsabilidade do auditor para determinar respostas globais e para conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material aos níveis de demonstração financeira e de asserção. Em particular, a ISA 330 indica que o auditor determina a natureza e extensão da prova de auditoria a ser obtida a partir da execução de procedimentos substantivos em resposta à respectiva avaliação do risco de distorção material e que, independentemente do risco avaliado de distorção material, o auditor concebe e executa procedimentos substantivos para cada classe de transacções, cada saldo de conta e cada divulgação materiais. Estes procedimentos substantivos podem incluir o uso de confirmações externas para determinadas asserções.
9. O parágrafo 11 da ISA 330 indica que quanto mais alta a avaliação do risco pelo auditor, tanto mais prova de revisão fiável e relevante o auditor necessita obter a partir de procedimentos substantivos. Consequentemente à medida que o nível avaliado de risco de distorção material aumenta, o auditor concebe procedimentos substantivos para obter prova de auditoria mais fiável e mais relevante, ou prova de auditoria mais persuasiva, ao nível de asserção. Nestas situações, o uso de procedimentos de confirmação pode ser eficaz para proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente.
10. Quanto mais baixo o risco de distorção material avaliado, tanto menos segurança necessita o auditor dos procedimentos substantivos para formar uma conclusão acerca de uma asserção. Por exemplo, uma entidade pode ter um empréstimo que está a reembolsar segundo um esquema acordado, cujos termos o auditor confirmou em anos anteriores. Se o outro trabalho executado pelo auditor (incluindo os testes de controlo que sejam necessários) indicar que os termos do empréstimo não se alteraram e conduziu a que o risco de distorção material sobre o saldo do empréstimo em aberto que está a ser avaliado como baixo, o auditor pode limitar os procedimentos substantivos a testes de pormenor dos pagamentos feitos, em vez de confirmar mais uma vez o saldo directamente com o mutuante.
11. Quando o auditor tiver identificado um risco como sendo significativo (ver parágrafo 108 da ISA 315), o auditor pode dar consideração particular a se as confirmações de determinadas matérias podem ser um meio apropriado de reduzir o risco de distorção. Por exemplo, transacções não usuais ou complexas podem estar associadas a níveis mais altos de risco avaliado do que as transacções simples. Se a entidade se envolver numa transacção não usual ou complexa que resulta num nível mais elevado de distorção material, o auditor considera confirmar com as outras partes os termos da transacção além de examinar a documentação detida pela entidade.

Asserções Tratadas por Confirmações Externas

12. A ISA 500 exige o uso de asserções na avaliação de riscos e na concepção e execução de procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados. A ISA 500 classifica as asserções nas que se relacionam com classes de transacções, saldo de conta e divulgações. Embora as confirmações externas possam proporcionar prova de auditoria respeitante a estas asserções, varia a capacidade de uma confirmação externa proporcionar prova de auditoria relevante para uma dada asserção.
13. A confirmação externa de uma conta a receber proporciona prova de auditoria fiável e relevante respeitante à existência da conta numa determinada data. A confirmação também proporciona prova de auditoria respeitante ao funcionamento dos procedimentos de corte. Porém, tal confirmação não proporciona normalmente toda a necessária prova de auditoria relacionada com a asserção de valorização, uma vez que não é praticável pedir ao devedor que confirme informação pormenorizada relativa à sua capacidade de pagar a conta.
14. De forma similar, no caso de bens detidos à consignação, a confirmação externa proporciona provavelmente prova de auditoria fiável e relevante para suportar as asserções de existência e de direitos e obrigações, mas pode não proporcionar prova de auditoria que suporte a asserção da valorização.
15. A relevância de confirmações externas ao auditar uma determinada asserção é também afectada pelo objectivo do auditor ao seleccionar informação para confirmação. Por exemplo, quando auditar a asserção plenitude relativa a contas a pagar, o auditor necessita de obter prova de auditoria de que não há passivo material por registar. Consequentemente, enviar pedidos de confirmação aos principais fornecedores de uma entidade pedindo-lhes para fornecer cópias dos extractos de conta directamente ao auditor, mesmo que os registos mostrem que actualmente não se lhes está a dever qualquer quantia, será usualmente mais eficaz para detectar passivos por registar do que seleccionar contas para confirmação com base nas maiores quantias registadas no razão auxiliar de contas a pagar.
16. Quando obtiver prova de auditoria relativa a asserções não adequadamente tratadas por confirmações, o auditor toma em consideração outros procedimentos de auditoria para complementar procedimentos de confirmação ou para serem usados em vez de procedimentos de confirmação.

Concepção de um Pedido de Confirmação Externa

17. **O auditor deve moldar à medida pedidos de confirmação externa ao objectivo de auditoria específico.** Ao conceber o pedido, o auditor considera as asserções a ser tratadas e os factores que provavelmente afectem a fiabilidade das confirmações. Factores tais como a forma do pedido de confirmação externa, a experiência anterior na auditoria ou em trabalhos semelhantes, a natureza de informação a ser confirmada, e o respondente a que se destina, afectam a concepção dos pedidos, porque estes factores têm um efeito directo na fiabilidade da prova de auditoria obtida por via de procedimentos de confirmação externa.
18. Também, ao conceber o pedido, o auditor considera o tipo de informação que os respondentes estarão em condições de confirmar facilmente uma vez que isto pode afectar a taxa de resposta e a natureza da prova obtida. Por exemplo, determinados sistemas de informação dos respondentes podem facilitar a confirmação externa de simples transacções em vez de todos os saldos da conta. Além disso, os respondentes podem nem sempre estar em condições de confirmar determinados tipos de informação, tal como o saldo global de contas a receber, mas podem estar em condições de confirmar quantias de facturas individuais incluídas no saldo total.
19. Os pedidos de confirmação incluem geralmente a autorização da gerência dada ao respondente para divulgar a informação ao auditor. Os respondentes podem estar mais dispostos em responder a um pedido de confirmação que contenha autorização da gerência, e em alguns casos pode não estar em condições de responder a menos que o pedido contenha autorização da gerência.

Uso de Confirmações Positivas e Negativas

20. O auditor pode usar pedidos de confirmação externa positiva ou negativa ou uma combinação de ambas.
21. Um pedido de confirmação externa positiva solicita ao respondente que responda ao auditor em todos os casos seja indicando o acordo do respondente à informação dada, ou solicitando ao respondente que preencha a informação. Espera-se que uma resposta a um pedido de confirmação positiva proporcione prova de auditoria fiável. Existe um risco, porém, de que o respondente possa responder sem verificar se a informação é correcta. O auditor não estágeralmente em condições de detectar se isto ocorreu. O auditor pode, porém, reduzir este risco, usando pedidos de confirmação positiva que não indiquem a quantia (ou outra informação) no pedido de confirmação, mas que solicitem ao respondente para preencher a quantia ou forneça outra informação. Por outro lado, o uso deste tipo de confirmação "em branco" pode resultar em taxas de resposta mais baixas porque é exigido esforço adicional aos respondentes.
22. Um pedido de confirmação externa negativa solicita aos respondentes que respondam no caso de desacordo com a informação fornecida no pedido. Porém, quando não tenha sido recebida resposta a um pedido de confirmação negativa, o auditor fica ciente de que não haverá prova explícita de que os terceiros destinatários tenham recebido os pedidos de confirmação e verificado que a informação nela contida é correcta. Consequentemente, o uso de pedidos de confirmação negativa proporciona geralmente prova menos fiável de que o uso de pedidos de confirmação positiva, e o auditor considera a execução de outros procedimentos substantivos para suplementar o uso de confirmações negativas.
23. Os pedidos de confirmação negativas podem ser usados para reduzir o risco de distorção material a um nível aceitável quando:
 - (a) O nível avaliado do risco de distorção material é mais baixo;
 - (b) Um grande número de saldos pequenos está envolvido;
 - (c) Não se espera um número substancial de erros; e
 - (d) O auditor não tem razão para crer que os respondentes não terão em atenção estes pedidos.
24. Pode ser usada uma combinação de confirmações externas positivas ou negativas. Por exemplo, quando o saldo total de contas a receber compreenda um pequeno número de saldos grandes e um grande número de saldos pequenos, o auditor pode decidir que é apropriado confirmar todos ou uma amostra dos saldos grandes com pedidos de confirmação positiva e uma amostra de saldos pequenos usando pedidos de confirmação negativa.

Pedidos à Gerência

25. Quando o auditor procura confirmar determinados saldos ou outras informações, e a gerência pede ao auditor que o não faça, o auditor deve considerar se existem fundamentos válidos para tal pedido e obter prova de auditoria para suportar a validade dos pedidos da gerência. Se o auditor aceitar o pedido da gerência para não procurar confirmação externa respeitante a uma determinada matéria, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova da auditoria apropriada suficiente com respeito a essa matéria.
26. Se o auditor não aceitar a validade do pedido da gerência e for impedido de levar a efeito as confirmações, existiu uma limitação no âmbito do trabalho do auditor e o auditor deve considerar o possível impacto no relatório do auditor.
27. Quando tomar em consideração as razões dadas pela gerência, o auditor aplica uma atitude de cepticismo profissional e considera se o pedido tem quaisquer implicações no que respeita à integridade da gerência. O auditor toma em consideração se o pedido da gerência pode indiciar a possível existência de fraude ou erro. Se o auditor considerar que existe fraude ou erro, o auditor aplica a orientação da ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao Considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras". O auditor toma também em consideração se os procedimentos de auditoria alternativos proporcionarão prova apropriada suficiente respeitante a essa matéria.

Características dos Respondentes

28. A fiabilidade da prova de auditoria fornecida por uma confirmação é afectada pela competência, independência e autoridade para responder, conhecimento da matéria a ser confirmada e objectividade do respondente. Por esta razão, o auditor tenta assegurar, quando praticável, que o pedido de confirmação seja dirigido a um indivíduo apropriado. Por exemplo, ao confirmar que um convénio relativo a uma dívida a longo prazo tenha sido extinto, o auditor dirige o pedido a um funcionário do credor que tenha conhecimento acerca da extinção e que tenha a autoridade de fornecer a informação.
29. O auditor também avalia se determinadas partes podem proporcionar uma resposta objectiva e não preconceituosa a um pedido de informação. Pode chegar ao conhecimento do auditor a informação acerca da competência, conhecimento, motivação, capacidade ou vontade dos respondentes para responder. O auditor considera o efeito de tal informação na concepção do pedido de informação e na avaliação dos seus resultados, incluindo determinar se são necessários procedimentos de auditoria adicionais. O auditor também considera se existe base suficiente para concluir que o pedido de informação está a ser enviado ao respondente de quem o auditor espera que forneça uma resposta que proporcione prova de auditoria apropriada suficiente. Por exemplo, o auditor pode deparar com transacções não usuais de final de ano, transacções que tenham um efeito material nas demonstrações financeiras, sendo as transacções com um terceiro que seja economicamente dependente da entidade. Em tais circunstâncias, o auditor considera se o terceiro pode ou não estar motivado para proporcionar uma resposta não rigorosa.

O Processo de Confirmação Externa

30. **Quando levar a efeito procedimentos de confirmação, o auditor deve manter o controlo sobre o processo de seleccionar aqueles a quem um pedido será enviado, a preparação e envio de pedidos de confirmação, e as respostas a esses pedidos.** O controlo é mantido sobre as comunicações entre os destinatários respondentes e o auditor a fim de minimizar a possibilidade de os resultados do processo de confirmação serem alterados devido à interceptação e alteração dos pedidos de confirmação ou das respostas. O auditor assegura que é o auditor que envia os pedidos de confirmação, que os pedidos são devidamente endereçados, e que é pedido que todas as respostas sejam enviadas directamente ao auditor. O auditor considera se as respostas procederam dos expedidores que se pretendia.

Não Resposta a um Pedido de Confirmação Positivo

31. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos quando não seja recebida resposta a um pedido de confirmação externa positiva. Os procedimentos de auditoria alternativos devem ser tais que proporcionem prova de auditoria acerca das asserções que o pedido de confirmação se destinava proporcionar.**
32. Quando não for recebida resposta, o auditor normalmente contacta o recebedor do pedido para dar uma resposta. Quando o auditor não for capaz de obter uma resposta, o auditor usa procedimentos de auditoria alternativos. A natureza dos procedimentos alternativos varia de acordo com a conta e a asserção em questão. No exame de contas a receber, os procedimentos alternativos podem incluir o exame de recebimentos de caixa subsequentes, o exame de documentação de expedição ou outra documentação com o cliente para obter prova de auditoria relativa à asserção de existência, e o exame das vendas perto do final do período para obter prova de auditoria relativa à asserção de corte. No exame das contas a pagar, os procedimentos alternativos podem incluir o exame de desembolsos subsequentes de caixa ou de correspondência de terceiros para obter prova de auditoria da asserção de existência, e exame de outros registos, tais como notas de recebimento de bens, para obter prova de auditoria da asserção de plenitude.

Fiabilidade das Respostas Recebidas

33. O auditor toma em consideração se existe uma indicação de que as confirmações externas recebidas podem não ser fiáveis. O auditor toma em consideração a autenticidade da resposta e executa procedimentos para afastar qualquer preocupação. O auditor pode optar por verificar a origem e o conteúdo de uma resposta fazendo uma chamada telefónica para quem aparenta tê-la enviado. Além disso, o auditor pode pedir a quem aparenta ter enviado a resposta que envie por correio o original da confirmação directamente para o auditor. Com a sempre crescente utilização da tecnologia, o auditor considera a validação da fonte das respostas recebidas em formato electrónico (por exemplo, fax ou correio electrónico). As confirmações verbais são documentadas nos papéis de trabalho. Se a informação nas confirmações orais for significativa, o auditor pede às partes envolvidas para apresentar confirmação escrita da informação específica directamente ao auditor.

Causas e Frequências de Excepções

34. **Quando o auditor formar uma conclusão de que o processo de confirmação e os procedimentos de auditoria alternativos não proporcionaram prova de auditoria apropriada suficiente relativamente a uma asserção, o auditor deve empreender procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria apropriada suficiente.**

Ao formar as conclusões, o auditor toma em consideração:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (a) A fiabilidade das confirmações e os procedimentos alternativos;
- (b) A natureza de quaisquer excepções incluindo as implicações tanto quantitativas como qualitativas dessas excepções; e
- (c) A prova proporcionada por outros procedimentos de auditoria.

Com base nesta avaliação, o auditor determina se são ou não necessários procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria apropriada suficiente.

35. O auditor também toma em consideração as causas e a frequência das excepções relatadas pelos respondentes. Uma excepção pode indicar uma distorção nos registos de entidade, caso em que o auditor determina as razões da distorção e avalia se tem um efeito material nas demonstrações financeiras. Se uma excepção indicar uma distorção, o auditor reconsidera a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para proporcionar a prova de auditoria requerida.

Avaliar os Resultados do Processo de Confirmação

36. **O auditor deve avaliar se os resultados do processo da confirmação externa juntamente com os resultados de quaisquer outros procedimentos executados, proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente com respeito à asserção da demonstração financeira que está a ser auditada.** Ao conduzir esta avaliação o auditor toma em consideração a orientação dada pelas ISA 330 e 530, "Amostragem da Auditoria e Outros Procedimentos Selectivos"

Confirmações Externas Anteriores ao Final do Ano

37. Quando o auditor usar confirmações reportadas a uma data anterior à do balanço para obter prova de auditoria que suporte uma asserção, o auditor obtém prova de auditoria apropriada suficiente de que as transacções relevantes para a asserção no período intermédio não foram materialmente distorcidas. Dependendo do risco avaliado de distorção material, o auditor pode decidir confirmar saldos a uma data que não seja a do final do ano, por exemplo, quando a auditoria se tem de completar dentro de um curto prazo após a data do balanço. Como com todos os tipos de trabalho antes do final do período o auditor considera a necessidade de obter prova de auditoria adicional relativa ao restante do período. A ISA 330 proporciona orientação adicional quando os procedimentos de auditoria são executados numa data intercalar.

Data de Eficácia

38. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que findem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 510 - Trabalhos Iniciais - Saldos de Abertura

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 510

TRABALHOS INICIAIS – SALDOS DE ABERTURA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)“(60)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 3
Procedimentos de Auditoria	4 - 10
Conclusões de Auditoria e Relato	11 - 14

A Norma Internacional de Auditoria ISA 510, “Trabalhos Iniciais – Saldos de Abertura” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação com relação aos saldos de abertura quando as demonstrações financeiras são auditadas pela primeira vez ou quando as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor. Esta ISA será também tomada em consideração quando o auditor toma conhecimento de contingências e compromissos existentes no princípio do período. Fornece-se na ISA 710, "Comparativos" orientação sobre os requisitos de auditoria e relato respeitantes a comparativos.
2. **Relativamente aos trabalhos de auditoria iniciais, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que:**
 - (a) Os saldos de abertura não contêm distorções que afectem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente;
 - (b) Os saldos de fecho do período anterior foram correctamente transportados para o período corrente ou, quando apropriado, foram reexpressos; e
 - (c) São aplicadas políticas contabilísticas apropriadas de uma forma consistente ou as alterações nas políticas contabilísticas foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.
3. "Saldos de abertura" significa os saldos de conta que existem no começo do período. Os saldos de abertura baseiam-se nos saldos de fecho do período anterior e reflectem os efeitos de:
 - (a) Transacções de períodos anteriores; e
 - (b) Políticas contabilísticas aplicadas no período anterior.

Num trabalho de auditoria inicial, o auditor não terá previamente obtido prova de auditoria que suporte tais saldos de abertura.

Procedimentos de Auditoria

4. A suficiência e a qualidade de ser apropriada da prova de auditoria que o auditor precisará de obter com respeito aos saldos de abertura dependem de matérias tais como:
 - As políticas contabilísticas seguidas pela entidade.
 - Se foram auditadas as demonstrações financeiras de períodos anteriores, e em caso afirmativo se o relatório do auditor foi modificado.
 - A natureza das contas e o risco de distorção material nas demonstrações financeiras do período corrente.
 - A materialidade dos saldos de abertura com relação às demonstrações financeiras do período corrente.
5. O auditor necessitará de considerar se os saldos de abertura reflectem a aplicação de políticas e se essas políticas contabilísticas são consistentemente aplicadas nas demonstrações financeiras do período corrente. Quando existirem quaisquer alterações nas políticas contabilísticas ou na respectiva aplicação, o auditor deve considerar se elas são apropriadas e estão devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.
6. Quando as demonstrações financeiras de períodos anteriores tiverem sido auditadas por um outro auditor, o auditor somente pode estar em condições de obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito aos saldos de abertura passando em revista os papéis de trabalho do auditor precedente. Nestas circunstâncias, o auditor corrente deverá considerar a competência profissional e independência do auditor precedente. Se o relatório do auditor do período anterior foi modificado, o auditor dispensará particular atenção no período corrente às matérias que deram origem à modificação.
7. Antes de entrar em comunicação com o auditor precedente, o auditor corrente necessitará de considerar o *Código de Ética para os Contabilistas/Revisores Profissionais* emitido pela International Federation of Accountants.
8. Quando as demonstrações financeiras do período anterior não tenham sido auditadas ou quando o auditor é capaz de ficar satisfeito pelo uso dos procedimentos de auditoria descritos no parágrafo 6, o auditor necessitará de executar outros procedimentos tais como os debatidos nos parágrafos 9 e 10.
9. No tocante a activos e passivos correntes geralmente alguma prova de auditoria pode ser obtida como parte dos procedimentos da auditoria do período corrente. Por exemplo, a cobrança (pagamento) de contas a receber (contas a pagar) de abertura durante o período corrente proporcionará alguma prova de auditoria acerca da sua existência, direitos e obrigações, plenitude e valorização no princípio do período. No caso de inventários, contudo, é mais difícil para o auditor ficar satisfeito quanto aos inventários na posse no princípio do período. São, portanto, usualmente necessários procedimentos adicionais tais como a observação de uma inventariação física corrente e a sua reconciliação recuada para as quantidades do inventário de abertura, executando procedimentos de auditoria sobre a valorização dos itens de abertura do inventário, e executando procedimentos de auditoria sobre o lucro bruto e o corte. Uma combinação destes procedimentos pode proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente.
10. Relativamente a activos e passivos não correntes, tais como activos fixos, investimentos financeiros e dívidas a longo prazo, o auditor examinará normalmente os registos subjacentes aos saldos de abertura. Em determinados casos, o auditor pode ser capaz de obter confirmação dos saldos de abertura com terceiros, por exemplo, no tocante a dívidas a longo prazo e a investimentos financeiros. Em outros casos, o auditor pode precisar de levar a efeito

Manual do Revisor Oficial de Contas

procedimentos de auditoria adicionais.

Conclusões de Auditoria e Relato

11. Se, após a execução de procedimentos de auditoria incluindo os acima descritos, o auditor não for capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos saldos de abertura, o relatório de auditor deve incluir:

(a) Uma opinião com reservas, por exemplo:

"Não observámos a contagem do inventário físico mostrado por XXX em 31 de Dezembro de 19X1, uma vez que essa data era anterior à nossa designação como auditores. Não nos foi possível satisfazer no tocante às quantidades do inventário nessa data por outros procedimentos de auditoria.

Na nossa opinião, excepto quanto aos efeitos de tais ajustamentos, se existirem, que pudessem ter sido determinados ser necessários caso estivéssemos em condições de observar a contagem do inventário físico e satisfazer-nos quanto aos saldos de abertura do inventário, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais") a posição financeira de ... em 31 de Dezembro de 19X2 e os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo de acordo com..."

(b) Uma escusa de opinião; ou

(c) **Naquelas jurisdições em que tal seja permitido, uma opinião que é qualificada ou escusada com respeito aos resultados das operações e que é sem reservas quanto à posição financeira**, por exemplo:

"Não observámos a contagem do inventário físico mostrado por XXX em 31 de Dezembro de 19X1, dado que essa data era anterior à nossa designação como auditores. Não estamos em condições de nos satisfazer quanto às quantidades de inventário naquela data por outros procedimentos de auditoria.

Devido ao significado da matéria atrás em relação aos resultados das operações de Sociedade relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 19X2, não estamos em posição de expressar, e não expressamos, uma opinião sobre os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo.

Na nossa opinião, o balanço dá uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresenta apropriadamente em todos os aspectos materiais") a posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 19X2, de acordo com..."

12. Se os saldos de abertura contiverem distorções que possam afectar de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor informará a gerência e, após ter obtido autorização da gerência, o auditor precedente, se existir. **Se o efeito da distorção não estiver devidamente contabilizado e adequadamente apresentado e divulgado, o auditor expressará uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, como for apropriado.**
13. **Se as políticas contabilísticas do período corrente não tiverem sido aplicadas de forma consistente em relação aos saldos de abertura e se a alteração não tiver sido devidamente contabilizada e adequadamente apresentada e divulgada, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa como for apropriado.**
14. Se o relatório do período anterior do auditor da entidade tiver sido modificado, o auditor deve considerar o respectivo efeito nas demonstrações financeiras do período corrente. Por exemplo, se houver uma limitação no âmbito, tal como uma devida à incapacidade de determinar o

Manual do Revisor Oficial de Contas

inventário de abertura no período anterior, o auditor pode não necessitar de pôr reservas ou de escusar a opinião de auditoria do período corrente. **Contudo, se a reserva ou a escusa relativa às demonstrações financeiras do período anterior permanecer relevante e material para as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve modificar o relatório corrente do auditor de forma concordante.**

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 520 - Procedimentos Analíticos

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 520

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(61)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 3
Natureza e Finalidade dos Procedimentos Analíticos	4 - 7
Procedimentos Analíticos como Procedimentos de Avaliação do Risco	8 - 9
Procedimentos Analíticos como Procedimentos Substantivos	10 - 12
Procedimentos Analíticos na Revisão Global no Final da Auditoria	13
Extensão da Confiança nos Procedimentos Analíticos (os parágrafos foram eliminados)	14 - 16
A Investigação de Elementos Não Usuais	17 - 18

A Norma Internacional de Auditoria ISA 520, “Procedimentos Analíticos” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante a auditoria.
2. **O auditor deve aplicar procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação do risco para obter a compreensão da entidade e do seu ambiente e na revisão geral no final da auditoria.** Os procedimentos analíticos podem também ser aplicados como procedimentos substantivos.
3. "Procedimentos analíticos" significa avaliações de informação financeira feita por meio de um estudo de relacionamentos plausíveis não só entre dados financeiros como não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação de flutuações e relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que se desviem significativamente de quantias previstas.

Natureza e Finalidade dos Procedimentos Analíticos

4. Os procedimentos analíticos incluem a consideração de comparações da informação financeira da entidade com, por exemplo:
 - A informação comparável de períodos anteriores.
 - Os resultados antecipados da entidade, tais como orçamentos ou previsões, ou expectativas do auditor, tal como uma estimativa de depreciação.
 - A informação similar do sector, tal como a comparação do rácio vendas/contas a receber da entidade com as médias do sector ou com outras entidades de dimensão comparável dentro do mesmo sector.
5. Os procedimentos analíticos também incluem a consideração de relacionamentos:
 - Entre elementos da informação financeira que se esperaria que se conformassem com um modelo predizível baseado na experiência da entidade, tal como percentagens de margens brutas.
 - Entre informação financeira e informação não financeira relevante tal como custos das folhas de férias para número de empregados.
6. Podem ser usados vários métodos na execução dos procedimentos de auditoria atrás. Estes podem ir de meras comparações a análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas. Os procedimentos analíticos podem ser aplicados a demonstrações financeiras consolidadas, demonstrações financeiras de componentes (tais como subsidiárias, divisões ou segmentos) e elementos individuais de informação financeira. A escolha pelo auditor dos procedimentos de auditoria, dos métodos e do nível de aplicação é uma matéria de juízo profissional.
7. Os procedimentos analíticos são usados para as seguintes finalidades:
 - (a) Como procedimentos de avaliação do risco para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente Parágrafos 8-9).
 - (b) Como procedimentos substantivos quando o seu uso possa ser mais eficaz ou eficiente do que testes de pormenores na redução do risco de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo; e
 - (c) Como uma revisão global das demonstrações financeiras na fase final da auditoria.

Procedimentos Analíticos como Procedimentos de Avaliação do Risco

8. **O auditor deve aplicar procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação do risco para obter a compreensão da entidade e do seu ambiente.** A aplicação de procedimentos analíticos pode indicar aspectos da entidade de que o auditor não estava ciente e ajudará na avaliação dos riscos de distorção material a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.
9. Os procedimentos analíticos aplicados como procedimentos de avaliação do risco tanto usam informação financeira como informação não financeira, por exemplo o relacionamento entre vendas e a área do espaço de vendas ou o volume dos bens vendidos. O parágrafo 10 da ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” contém orientação adicional na aplicação de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco.

Procedimentos Analíticos como Procedimentos Substantivos

10. O auditor concebe e executa procedimentos substantivos para dar resposta à respectiva avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos do auditor ao nível de asserção podem ser obtidos de testes de pormenores, de procedimentos analíticos substantivos, ou de uma combinação de ambos. A decisão acerca de quais os procedimentos a usar para atingir um determinado objectivo de auditoria baseia-se no juízo do auditor acerca da eficácia e eficiência esperadas dos procedimentos de auditoria disponíveis na redução do risco avaliado de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo.
11. O auditor normalmente indagará da gerência quanto à disponibilidade e credibilidade da informação necessária para aplicar procedimentos analíticos substantivos e aos resultados de quaisquer procedimentos executados pela entidade. Pode ser eficiente utilizar dados analíticos preparados pela entidade, contanto que o auditor fique satisfeito de que tais dados foram devidamente preparados.
12. Quando conceber e executar procedimentos analíticos, o auditor necessitará tomar em consideração uma variedade de factores, tais como os seguintes:
 - A conveniência de usar procedimentos analíticos substantivos dadas as asserções (parágrafos 12a e 12b).
 - A fiabilidade dos dados, quer internos ou externos, a partir dos quais foi desenvolvida a expectativa de rácios ou quantias registadas (parágrafos 12c e 12d).
 - Se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção material ao desejado nível de segurança (parágrafo 12e).
 - A quantia de qualquer diferença de quantias registadas para os valores esperados que seja aceitável (parágrafo 12f).

Conveniência de Usar Procedimentos Analíticos Substantivos Dadas as Asserções

- 12a Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo. A aplicação de procedimentos analíticos substantivos baseia-se na expectativa que existem relacionamentos entre dados e que continuam na ausência de condições conhecidas em contrário. A presença destes relacionamentos proporciona prova de auditoria quanto à plenitude, rigor e ocorrência das transações recolhidas na informação produzida pelo sistema de informação da entidade. Contudo, a confiança nos resultados dos procedimentos analíticos substantivos dependerá na avaliação do risco de distorção material pelo auditor que os procedimentos analíticos podem identificar relacionamentos como esperado, quando, de facto, existe uma distorção material.
- 12b. Ao determinar a conveniência de procedimentos analíticos substantivos dadas as asserções, o auditor considera o seguinte:
- (a) *A avaliação do risco de distorção material.* O auditor considera a compreensão da entidade e do seu controlo interno, a materialidade e a probabilidade de distorção dos itens envolvidos, e a natureza da asserção na determinação se os procedimentos analíticos substantivos são convenientes. Por exemplo, se os controlos sobre o processamento das encomendas de vendas são fracos, o auditor pode depositar mais confiança em testes de pormenores de que em procedimentos analíticos substantivos para as asserções relacionadas com contas a receber. Um outro exemplo, quando os saldos de inventários sejam materiais, o auditor geralmente não confia apenas em procedimentos analíticos substantivos quando executar procedimentos de auditoria sobre a asserção de existência. A ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” indica que, quando a abordagem a riscos significativos consiste apenas de procedimentos substantivos, os procedimentos de auditoria apropriados para tratar tais riscos significativos consiste somente de testes de pormenores, ou uma combinação de testes de pormenores e procedimentos analíticos substantivos.
 - (b) *Quaisquer testes de pormenores dirigidos para a mesma asserção.* Os procedimentos analíticos substantivos podem também ser considerado apropriados quando são executados testes de pormenores sobre a mesma a asserção. Por exemplo, ao auditar a cobrabilidade de contas a receber, o auditor pode aplicar procedimentos analíticos substantivos a contas a receber por idade além de testes de pormenores sobre os recebimentos de dinheiro subsequentes.

A Fiabilidade dos Dados

12c. A fiabilidade dos dados é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias em que são obtidos. Ao determinar se os dados são fiáveis para finalidades de concepção de procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera o seguinte:

- (a) *Fonte da informação disponível.* Por exemplo, a informação é geralmente mais fiável quando é obtida a partir de fontes independentes fora da entidade.
- (b) *Comparabilidade da informação disponível.* Por exemplo, dados sectoriais vastos podem necessitar de ser suplementados para serem comparáveis com os de uma entidade que produz e vende produtos especializados.
- (c) *Natureza e relevância da informação disponível.* Por exemplo, se foram estabelecidos orçamentos como os resultados que se esperam e não como objectivos a serem atingidos.
- (d) *Controlos sobre a preparação da informação.* Por exemplo, controlos sobre a preparação, revisão e manutenção de orçamentos.

12d. O auditor considera testar os controlos, se existirem, sobre a preparação pela entidade da informação usada pelo auditor na aplicação de procedimentos analíticos substantivos. Quando tais controlos são eficazes, o auditor tem maior confiança na fiabilidade da informação e, portanto, nos resultados dos procedimentos analíticos substantivos. Os controlos sobre a informação não financeira podem muitas vezes ser testados em conjugação com outros testes de controlos. Por exemplo, uma entidade ao estabelecer controlos sobre o processamento de facturas de venda pode incluir controlos sobre o registo de vendas individuais. Nestas circunstâncias, o auditor pode testar a eficácia operacional dos controlos sobre o registo de vendas individuais em conjugação com testes da eficácia operacional de controlos sobre o processamento de facturas de venda. Alternativamente, o auditor pode considerar se a informação foi sujeita a teste de auditoria no período corrente ou no anterior. Ao determinar os procedimentos de auditoria para aplicar à informação na qual se baseou a expectativa relativa a procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a orientação do parágrafo 11 da ISA 500, "Prova de Auditoria".

Se a Expectativa é Suficientemente Precisa

12e. Ao apreciar se uma expectativa pode ser suficientemente desenvolvida para identificar uma distorção material ao desejado nível de asserção, o auditor considera factores tais como os seguintes:

- *O rigor com que podem ser previstos resultados de procedimentos analíticos substantivos.* Por exemplo, o auditor esperará geralmente maior consistência na comparação da margem do lucro bruto de um período para o outro do que na comparação de gastos discricionários, tais com pesquisa ou anúncios.
- *O grau em que a informação pode ser desagregada.* Por exemplo, os procedimentos analíticos substantivos podem ser mais eficazes quando aplicados a informação financeira sobre secções individuais de uma unidade operacional ou a demonstrações financeiras de componentes de uma entidade diversificada, do que quando aplicados às demonstrações financeiras da entidade como um todo.
- *A disponibilidade da informação tanto financeira como não financeira.* Por exemplo, o auditor considera se a informação financeira, tal como orçamentos ou previsões, e informação não financeira, tal como números de unidades produzidas ou vendidas, está disponível para conceber procedimentos analíticos substantivos. Se a informação estiver disponível, o auditor também considera a fiabilidade da informação conforme debatido nos parágrafos 12c e 12 d atrás.

Quantia de Diferença de Quantias Registadas de Valores Esperados que seja Aceitável

- 12f. Ao conceber e executar procedimentos analíticos substantivos, o auditor considera a quantia da diferença da expectativa que pode ser aceite sem investigação adicional. Esta consideração é influenciada principalmente pela materialidade e pela consistência com o nível desejado de segurança. A determinação desta quantia envolve considerar a possibilidade de que uma combinação de distorções em saldo de conta, classe de transacções, ou divulgação específicos podem agregar numa quantia inaceitável. O auditor aumenta o desejado nível de segurança à medida que o risco de distorção material aumenta reduzindo a quantia da diferença para a expectativa que pode ser aceite sem investigação adicional. Os parágrafos 17 e 18 adiante debatem a resposta do auditor quando a quantia da diferença entre o valor esperado e o valor relatado excede a quantias que pode ser aceite sem investigação adicional.
- 12g. Quando o auditor executa procedimentos analíticos substantivos numa data intercalar e planeia executar procedimentos analíticos substantivos com respeito ao período interveniente, o auditor considera como as matérias debatidas nos parágrafos 12a-12f afectam a capacidade de prova de auditoria apropriada suficiente para o período remanescente. Isto inclui considerar se os saldos finais do período das classes de transacções e saldos de conta particulares são razoavelmente predizíveis com respeito à quantia, significado relativo, e composição. Ver ISA 330, parágrafos 56-61, para orientação adicional.

Procedimentos Analíticos na Revisão Global no Final da Auditoria

- (c) **O auditor deve aplicar procedimentos analíticos no ou próximo do final da auditoria quando formar uma conclusão global quanto a se as demonstrações financeiras como um todo são consistentes com a compreensão da entidade pelo auditor.** As conclusões extraídas dos resultados de tais procedimentos destinam-se a corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações financeiras e ajudar a chegar à conclusão global quanto à razoabilidade das demonstrações financeiras. Porém, elas podem também identificar um risco de distorção material. Em tais circunstâncias, o auditor põe necessitar de reavaliar os procedimentos de auditoria planeados, com base na consideração revista dos riscos avaliados para todas ou algumas classes de transacções, saldos de conta, ou divulgações e respectivas asserções.

14-16 Os parágrafos 14-16 foram eliminados quando as *Normas de Risco de Auditoria* (62) se tornaram eficazes.

A Investigação de Elementos Não Usuais

17. **Quando os procedimentos analíticos identificarem flutuações ou relações significativas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem de quantias previstas, o revisor/auditor deve investigar e obter explicações adequadas e prova de auditoria corroborativa apropriada.**
18. A investigação de flutuações e relações não usuais começa normalmente por indagações da gerência, seguidas por:
 - (a) Corroboração das respostas da gerência, por exemplo, comparando-as com o conhecimento do auditor do negócio e outra prova obtida de auditoria no decurso de auditoria; e
 - (b) Consideração da necessidade de aplicar outros procedimentos de auditoria baseados nos resultados de tais indagações, se a gerência não for capaz de proporcionar uma explicação ou se a explicação não é considerada adequada.

Perspectiva do Sector Público

1. *As relações entre elementos da demonstração financeira individual tradicionalmente considerados na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre apropriadas na auditoria de governos ou de outras entidades do sector público não lucrativas; por exemplo, em muitas de tais entidades do sector público existe muitas vezes pouca relação directa entre réditos e dispêndios. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de activos é frequentemente não capitalizado, pode não existir relacionamento entre dispêndios em, por exemplo, inventários e activos fixos e a quantia desses activos relatada nas demonstrações financeiras. Além disso, no sector público, podem não estar disponíveis dados ou estatísticas sectoriais para tais finalidades comparativas. Porém, podem ser relevantes outros relacionamentos, por exemplo, variações no custo por quilómetro de construção de estrada ou o número de veículos adquiridos comparado com o de veículos retirados. Sempre que apropriado, deve ser feita referência aos dados e estatísticas disponíveis do sector privado. Em determinados casos, pode também ser apropriado para o auditor criar uma base de dados interna com a informação de referência.*

ISA 530 - Amostragem de Auditoria e Outros Meios de Teste

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 530

AMOSTRAGEM DE AUDITORIA E OUTROS MEIOS DE TESTE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(63)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 2
Definições	3 - 12
Prova de Auditoria	13 - 17
Considerações de Risco na Obtenção da Prova de Auditoria	18 - 20
Procedimentos de Auditoria para Obtenção da Prova de Auditoria	21
Seleção de Itens de Teste para Obter Prova de Auditoria	22 - 27
Seleção de Todos os Itens	24
Abordagens de Amostragem Estatística versus Não-estatística	28 - 30
Concepção da Amostra	31 - 39
Dimensão da Amostra	40 - 41
Seleção da Amostra	42 - 43
Execução do Procedimento de Auditoria	44 - 46
Natureza e Causa de Erros	47 - 50
A Projecção de Erros	51 - 53
Avaliação dos Resultados da Amostra	54 - 56
Apêndice 1: Exemplos de Factores que Influenciam a Dimensão de Amostra Relativos a Testes de Controlo	
Apêndice 2: Exemplos de Factores que Influenciam a Dimensão de Amostra Relativos a Procedimentos Substantivos	
Apêndice 3: Métodos de Seleção da Amostra	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 520, “Amostragem de Auditoria e Outros Meios de Teste” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação no uso dos procedimentos da amostragem de auditoria e de outros meios de seleccionar itens para testes para recolher prova de auditoria.
2. Quando conceber procedimentos de auditoria, o auditor deve determinar os meios apropriados para seleccionar itens para testar, bem como para recolher a prova de auditoria para satisfazer os objectivos dos testes de auditoria.

Definições

3. "Amostragem de auditoria" (amostragem) envolve a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens constantes de um saldo de conta ou de uma classe de transacções de forma tal que todas as unidades de amostragem tenham a mesma hipótese de selecção. Isto habilitará o auditor a obter e a avaliar prova de auditoria acerca de algumas características dos itens seleccionados a fim de formar ou ajudar para formar uma conclusão respeitante à população da qual a amostra é extraída. A amostragem de auditoria pode usar quer uma abordagem estatística quer uma não estatística.
4. Para as finalidades desta ISA, "erro" significa ou desvios de controlo, quando se executam testes de controlo, ou distorções, quando se executam procedimentos substantivos. Semelhantemente, usa-se o erro total para significar quer a taxa de desvio quer a distorção total.
5. "Erro anómalo" significa um erro que surge de um acontecimento isolado que ocorreu apenas em ocasiões especificamente identificadas e que não é portanto representativo dos erros na população.
6. "População" significa o conjunto total de dados a partir do qual o auditor deseja extrair uma amostra a fim de chegar a conclusões. Por exemplo, todos os itens constantes de um saldo de conta ou de uma classe de transacções constitui uma população. Uma população pode ser dividida em extractos, ou sub populações, em que cada estrato é examinado separadamente. O termo população é usado para incluir o termo estrato.
7. O "Risco de amostragem" surge devido à possibilidade de a conclusão do auditor, baseada numa amostra, poderem ser diferentes da conclusão atingida se a população total fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. Há dois tipos de risco de amostragem:
 - (a) O risco de o auditor concluir, no caso de um teste de controlo, que os controlos são mais eficazes do que realmente são, ou no caso de testes de pormenores, que não existe um erro material quando de facto existe. Este tipo de risco afecta a eficácia da auditoria e é mais provável conduzir a uma opinião de auditoria não apropriada; e
 - (b) O risco de o auditor concluir, no caso de um teste de controlo, que os controlos são menos eficazes do que realmente são, ou no caso de testes de pormenores, que existe um erro material, quando de facto não existe. Este tipo de risco afecta a eficiência da auditoria porque normalmente conduzirá a trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorrectas.

Os complementos matemáticos destes riscos designam-se por níveis de confiança.

8. O "Risco de não amostragem" surge de factores que dão origem a que o auditor atinja uma conclusão errónea por qualquer razão não relacionada com a dimensão da amostra. Por exemplo, por a maior parte da prova de auditoria ser mais persuasiva do que conclusiva, o auditor pode usar procedimentos de auditoria inapropriados, ou o auditor pode interpretar mal e deixar de reconhecer um erro.
9. "Unidade de Amostragem" significa os itens individuais que constituem uma população, por exemplo, cheques listados em notas de depósito, lançamentos a crédito em extractos bancários, facturas de venda ou saldos de devedores, ou uma unidade monetária.
10. "Amostragem estatística" significa qualquer abordagem à amostragem que tenha as seguintes características:
 - (a) Selecção aleatória de uma amostra; e

Manual do Revisor Oficial de Contas

(b) Uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

Uma abordagem de amostragem que não tenha as características (a) e (b) considera-se amostragem não estatística.

11. "Estratificação" é o processo de dividir uma população em sub populações, cada uma da qual é um grupo de unidades de amostragem que tem características semelhantes (muitas vezes valor monetário).
12. "Erro tolerável" significa o erro máximo numa população que o auditor está disposto a aceitar.

Prova de Auditoria

13. De acordo com a ISA 500, "Prova de Auditoria" é obtida prova de auditoria executando procedimentos de avaliação do risco, testes de controlo e procedimentos analíticos substantivos. O tipo de procedimento de auditoria a ser executado é importante para a compreensão da aplicação da amostragem estatística na recolha da prova de auditoria.

Procedimentos de Avaliação do Risco

- 13a. De acordo com a ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", o auditor executa procedimentos de avaliação do risco para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. Geralmente, os procedimentos de avaliação do risco não envolvem o uso de amostragem de auditoria. Porém, o auditor muitas vezes planeia e executa testes de controlos ao mesmo tempo do que a obtenção da compreensão da concepção dos controlos e determinando se eles foram implementados. Em tais casos, é relevante o debate que se segue dos testes de controlos.

Testes de Controlo

14. De acordo com a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” são executados testes de controlos quando a avaliação do risco pelo auditor incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos.
15. Baseado no conhecimento do auditor do controlo interno, o auditor identifica as características ou atributos que indicam o desempenho de um controlo, bem como as condições possíveis de desvio que indicam afastamentos do desempenho adequado. A presença ou ausência de atributos pode então ser testada pelo auditor.
16. A amostragem de auditoria para testes de controlos é geralmente apropriada quando a aplicação do controlo deixa prova de auditoria do desempenho (por exemplo, iniciais do gerente de crédito numa factura de vendas que indiquem a aprovação do crédito, ou prova de autorização de entrada de dados num sistema de processamento de dados baseado num microcomputador).

Procedimentos Substantivos

17. Os procedimentos substantivos preocupam-se com quantias e são de dois tipos: testes de pormenores de transacções, de saldos de conta, e divulgações e procedimentos analíticos substantivos. A finalidade dos procedimentos substantivos é de obter prova de auditoria para detectar distorções materiais ao nível de asserção. No contexto de procedimentos substantivos, a amostragem de auditoria e outros meios de seleccionar itens para teste e recolha de prova de auditoria, como debatido nesta ISA, refere-se apenas a testes de pormenores. Quando executar testes de pormenores, podem ser usados a amostragem de auditoria e outros meios de seleccionar itens para teste e recolha de prova de auditoria a fim de verificar uma ou mais asserções acerca de uma quantia das demonstrações financeiras (por exemplo, a existência de contas a receber), ou a fim de fazer uma estimativa independente de alguma quantia (por exemplo, o valor de inventários obsoletos).

Considerações de Risco na Obtenção da Prova

18. Ao obter prova de auditoria, o auditor deve usar juízo profissional para avaliar o risco de distorção material (que inclui o risco inerente e de controlo) e conceber procedimentos de auditoria a fim de assegurar que este risco fica reduzido a um nível aceitavelmente baixo.
19. O parágrafo 19 foi eliminado quando as *Normas de Risco de Auditoria* (64) se tornarem eficazes.
26. O risco de amostragem e o risco de não amostragem podem afectar os componentes do risco de distorção material. Por exemplo, quando executar testes de controlos, o auditor pode não encontrar erros numa amostra e concluir que os controlos estão funcionado com eficácia, quando a taxa de erro na população é, de facto, inaceitavelmente alta (risco de amostragem). Ou podem existir erros na amostra que o auditor deixe de reconhecer (risco de não amostragem). Com respeito aos procedimentos substantivos o auditor pode usar uma variedade de métodos para reduzir o risco de detecção a um nível aceitável. Dependendo da sua natureza, esses métodos estarão sujeitos aos riscos de amostragem e/ou de não amostragem. Por exemplo, o auditor pode escolher um procedimento analítico substantivo inapropriado (risco de não amostragem) ou pode encontrar apenas distorções menores num teste de pormenores quando, de facto, a distorção da população é maior de que a quantia tolerável (risco de amostragem). Tanto para os testes de controlos como para os testes de pormenores substantivos, o risco de amostragem pode ser reduzido aumentando a dimensão da amostra, enquanto que o risco de não amostragem pode ser reduzido por conveniente planeamento e supervisão e revisão do trabalho.

Procedimentos de Auditoria para Obtenção de Prova de Auditoria

27. Os procedimentos para obtenção de prova de auditoria incluem inspecção, observação, indagação e confirmação, recálculo, redesempenho e procedimentos analíticos. A escolha dos procedimentos de auditoria apropriados é matéria de juízo profissional nas circunstâncias. A aplicação destes procedimentos de auditoria envolve muitas vezes a selecção de itens para teste a partir de uma população. Os parágrafos 19-38 da ISA 500 contêm debate adicional sobre procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria.

Seleção de Itens para Teste para Obter Prova de Auditoria

28. Quando conceber procedimentos de auditoria, o auditor deve determinar meios apropriados de selecção de itens para teste. Os meios disponíveis para o auditor são:
- (a) Seleccionar todos os itens (exame de 100%);
 - (b) Seleccionar itens específicos, e
 - (c) Amostragem de auditoria.
29. A decisão de qual o método a usar vai depender das circunstâncias, e a aplicação de qualquer um ou combinações dos meios acima pode ser apropriada em circunstâncias particulares. Embora a decisão de quais os meios, ou combinação de meios, a usar seja feita na base do risco de distorção material relacionado com a asserção a ser testada e eficiência da auditoria, o auditor precisa de ficar satisfeito que os métodos usados são eficazes em proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente para alcançar os objectivos do procedimento de auditoria.

Seleção de Todos os Itens

30. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar todos os itens da população que constituem um saldo de contas ou uma classe de transações (ou um estrato dentro dessa população). Um exame a 100% é improvável no caso de testes de controlos; no entanto, é mais comum para testes de pormenores. Por exemplo, examinar a 100% pode ser mais apropriado quando a população constitua um número pequeno de itens com grande valor, quando haja um risco significativo e outros meios não proporcionem prova de auditoria apropriada suficiente ou quando a natureza repetitiva de um cálculo ou outro processo executado automaticamente torne o processo a 100% económico, por exemplo, por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC).

Seleção de Itens Específicos

25. O auditor pode decidir seleccionar itens específicos de uma população baseado em factores, tais como a compreensão da entidade pelo auditor, o risco avaliado de distorção material, e as características da população a ser testada. O ajuizamento da selecção de itens específicos está sujeito ao risco de não amostragem. Os itens específicos seleccionados podem incluir:
- *Itens de alto valor ou principais.* O auditor pode decidir seleccionar itens específicos dentro duma população porque são de valor elevado, ou exibem algumas outras características, por exemplo itens que sejam suspeitos, não usuais, particularmente propensos ao risco ou que tenham uma história de erro.
 - *Todos os itens acima de uma determinada quantia.* O auditor pode decidir examinar itens cujos valores excedam uma determinada quantia para poder verificar uma larga proporção da quantia total de uma classe de transacções ou de um saldo de conta.
 - *Itens para obter informação.* O auditor pode examinar itens para obter informação sobre assuntos tais como a natureza da entidade, a natureza das transacções, e o controlo interno.
 - *Itens para testar actividades de controlo.* O auditor pode usar juízo para seleccionar e examinar itens específicos a fim de determinar se um determinado procedimento está ou não a ser executado.
26. Embora exames selectivos de itens específicos de uma classe de transacções ou saldo de conta seja frequentemente um meio eficiente de reunir prova de auditoria, tal não constitui amostragem de auditoria. Os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados aos itens seleccionados desta forma não podem ser projectados para toda a população. O auditor considera a necessidade de obter apropriada prova de auditoria apropriada suficiente com respeito ao restante da população quando esse restante seja material.

Amostragem de Auditoria

27. O auditor pode decidir aplicar amostragem de auditoria a uma classe de transacções ou saldo de conta. A amostragem de auditoria pode ser aplicada usando métodos de amostragem não-estatísticos ou estatísticos. Amostragem de revisão/auditoria é debatida em pormenor nos parágrafos 31-56.

Abordagens de Amostragem Não-Estatística versus Estatística

28. A decisão entre usar uma abordagem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento pelo auditor tendo em atenção a maneira mais eficiente de obter prova de revisão/auditoria nas circunstâncias particulares. Por exemplo, no caso de testes de controlo a análise do auditor à natureza e causa dos erros será frequentemente mais importante que a análise estatística da mera presença ou ausência (isto é, a contagem) de erros. Em tal situação, a amostragem não estatística pode ser a mais apropriada.
29. Quando aplicar amostragem estatística, a dimensão da amostra pode ser determinada usando duas alternativas, ou a teoria da probabilidade ou o juízo profissional. Mais ainda, a dimensão da amostra não é um critério válido para distinguir entre abordagem estatística e não estatística. A dimensão da amostra é função de factores tais como os identificados nos Apêndices 1 e 2. Quando as circunstâncias forem similares, o efeito na dimensão da amostra dos factores tais como os identificados nos Apêndices 1 e 2 será similar independentemente de ter sido escolhida uma abordagem estatística ou não estatística.
30. Frequentemente, embora a abordagem adoptada não corresponda à definição de amostragem estatística, são usados itens de uma abordagem estatística, por exemplo, o uso de uma selecção aleatória usando números aleatórios gerados por computador. No entanto, apenas quando a abordagem adoptada tiver as características de amostragem estatística são válidas medidas estatísticas do risco de amostragem.

Concepção da Amostra

31. Quando conceber uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar os objectivos do procedimento de auditoria e as características da população da qual será extraída a amostra.
32. O auditor considera primeiro os objectivos específicos a serem alcançados e a combinação de procedimentos de auditoria que serão provavelmente os melhores para atingir esses objectivos. Consideração da natureza da prova de auditoria procurada e condições ou outras características de possível erro relativamente à prova de auditoria ajudará o auditor a definir o que constitui um erro e qual a população a usar para a amostragem.
33. O auditor considera quais as condições que constituem um erro em referência aos objectivos do procedimento de auditoria. Uma clara compreensão do que constitui um erro é importante para assegurar que todas, e apenas, aquelas condições que são relevantes para os objectivos do procedimento de auditoria são incluídas na projecção dos erros. Por exemplo, num teste de pormenores relativo à existência de contas a receber, tal como a confirmação, pagamentos feitos pelo cliente antes da data de confirmação mas recebidos pelo cliente logo após a data não são considerados um erro. Também uma troca de lançamentos, entre contas de clientes não afecta o total do balanço de contas a receber. Portanto, não é apropriado considerar tal um erro na avaliação desse procedimento particular nos resultados da amostra, mesmo que possa ter um efeito importante em outras áreas da auditoria, tal como a avaliação da probabilidade de fraude ou da adequação da provisão para contas duvidosas.
34. Quando executar testes de controlos, o auditor geralmente faz uma avaliação preliminar da taxa de erro que o auditor espera encontrar na população a ser testada e o nível do risco de controlo. Esta avaliação é baseada no conhecimento prévio do auditor de um número pequeno de itens da população. Semelhantemente, para testes de pormenores, o auditor geralmente faz uma avaliação da quantia esperada de erro na população. Estas avaliações são úteis para a concepção da amostra de auditoria e a determinação da dimensão da amostra. Por exemplo, se a taxa esperada de erro é inaceitavelmente alta, não serão normalmente executados testes de controlo. Contudo, quando executar testes de pormenores, se a quantia de erro esperada for alta, pode ser apropriado examinar a 100% ou o uso de uma amostra grande.

População

35. É importante para o auditor assegurar-se que a população é:

- (a) *Apropriada* para o objectivo do procedimento de auditoria, o qual incluirá a consideração da direcção do teste. Por exemplo, se o objectivo do auditor for o de testar a sobreavaliação de contas a pagar, a população pode ser definida pela lista de contas a pagar. Pelo outro lado, quando testar a subavaliação das contas a pagar, a população não é a lista das contas a pagar mas sim os desembolsos subsequentes, as facturas por pagar, os extractos dos fornecedores, os relatórios de recebimentos não conciliados ou outras populações que proporcionem prova de auditoria da subavaliação de contas a pagar; e
- (b) *Completa*. Por exemplo, se o auditor tencionar pretender seleccionar comprovantes de pagamento a partir de um ficheiro, as conclusões não podem ser extraídas sobre todos os comprovantes para um período a não ser que o auditor fique satisfeito que todos os comprovantes foram de facto arquivados. De forma semelhante, se o auditor tencionar usar a amostra para extrair conclusões sobre uma actividade de controlo operou com eficácia durante o período de relato financeiro, a população necessita de incluir todas os itens relevantes da totalidade do período. Uma abordagem diferente pode ser estratificar a população e usar apenas a amostragem para tirar conclusões acerca da actividade de controlo durante, digamos, os primeiros 10 meses de um ano e usar procedimentos de auditoria alternativos ou uma amostra separada no que respeita aos dois meses remanescentes. A ISA 330 contém orientação adicional sobre a execução de procedimentos de auditoria num período intercalar.

Estratificação

36. A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratificar uma população dividindo-a, em sub populações discretas que tenham uma característica identificadora. O objectivo da estratificação é o de reduzir a variabilidade de itens dentro de cada estrato, e permitir por conseguinte ser reduzida a dimensão da amostra sem um aumento proporcional no risco de amostragem. As sub populações necessitam de ser cuidadosamente definidas de maneira que qualquer unidade de amostragem só possa pertencer a um estrato.
37. Quando levar a efeito testes de pormenores, uma classe de transacções ou um saldo de conta é muitas vezes estratificada pelo valor monetário. Isto permite que o maior esforço de auditoria seja dirigido aos itens de maior valor que possam conter um maior potencial de erro monetário em termos de sobreavaliação. Similarmente, uma população pode ser estratificada de acordo com uma determinada característica que indique um mais elevado risco de erro, por exemplo, quando se testa a valorização de contas a receber, os saldos podem ser estratificados por idade.
38. Os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados a uma amostra de itens dentro de um estrato só podem ser projectados para os itens que constituem esse estrato. Para extrair uma conclusão sobre o total da população, o auditor necessitará de considerar o risco de distorção material e a materialidade em relação a todo e quaisquer outros estratos que constituem a população total. Por exemplo, 20% dos itens de uma população podem constituir 90% do saldo de uma conta. O auditor pode decidir examinar uma amostra destes itens. O auditor avalia os resultados desta amostra e chega a uma conclusão sobre 90% do valor separadamente dos restantes 10% (sobre os quais será usado uma amostra adicional ou outro meio de recolha de prova de auditoria, ou que possa ser considerado imaterial).

Seleccção pelo Valor Ponderado

39. Será muitas vezes eficiente em testes de pormenores, particularmente quando se testem sobreavaliações, identificar a unidade de amostragem como as unidades monetárias individuais (por exemplo, dólares) que constituam uma classe de transacções ou um saldo de conta. Tendo seleccionado unidades monetárias específicas a partir de uma população, por exemplo, o saldo de contas a receber, o auditor examina em seguida os itens particulares, por exemplo, saldos individuais, que contenham essas unidades monetárias. Esta abordagem à definição da unidade de amostragem assegura que o esforço de auditoria se dirige para os itens de maior valor porque têm uma maior oportunidade de selecção, e pode trazer como consequências menores dimensões da amostra. Esta abordagem é ordinariamente usada juntamente com o método sistemático de selecção da amostra (descrito no Apêndice 3) e é o mais eficiente quando se TAACs.

Dimensão da Amostra

40. Ao determinar a dimensão da amostra, o auditor deve considerar se o risco de amostragem fica reduzido a um nível aceitavelmente baixo. A dimensão da amostra é afectada pelo nível de risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar. Quanto mais baixo seja o risco que auditor esteja disposto a aceitar, tanto maior necessitará de ser a dimensão da amostra.
41. A dimensão da amostra pode ser determinada pela aplicação de uma fórmula com base estatística ou através do exercício de juízo profissional objectivamente aplicado às circunstâncias. Os Apêndices 1 e 2 indicam vários factores que tipicamente têm na determinação da dimensão da amostra, e daqui do nível de risco de amostragem.

Seleção da Amostra

42. O auditor deve seleccionar itens para a amostra com a expectativa de que todas as unidades de amostragem contidas na população tenham uma oportunidade de selecção. A amostragem estatística exige que os itens da amostra sejam seleccionados aleatoriamente para que cada unidade de amostragem tenha uma oportunidade conhecida de ser seleccionada. As unidades da amostra podem ser itens físicos (tais como as facturas) ou unidades monetárias. Com a amostragem não estatística, o auditor usa o julgamento profissional para seleccionar os itens para amostra. Devido a que a finalidade da amostragem é extrair conclusões acerca de toda a população, o auditor procura seleccionar uma amostra representativa escolhendo itens da amostra que tenham características típicas da população, e a amostra necessita de ser seleccionada de forma que se evite preconceito.
43. Os métodos principais de selecção de amostras são as tabelas de números aleatórios ou de TAACs, a selecção sistemática e a selecção ao acaso. Cada um destes métodos é tratado no Apêndice 3.

Execução do Procedimento de Auditoria

44. O auditor deve executar procedimentos de revisão/auditoria apropriados ao objectivo particular de auditoria sobre cada item seleccionado.
45. Se um item seleccionado não for apropriado para a aplicação do procedimento de auditoria, o procedimento de auditoria é ordinariamente executado num item de substituição. Por exemplo, um cheque anulado pode ser seleccionado quando se testar para prova de autorização de pagamento. Se o auditor ficar satisfeito que o cheque foi devidamente anulado de forma que tal não constitui um erro, examina-se uma substituição apropriadamente escolhida.
46. Algumas vezes, porém, o auditor não é capaz de aplicar os procedimentos de auditoria concebidos a um item seleccionado porque, por exemplo, a documentação relativa a esse item foi perdida. Se não puderem ser executados procedimentos de auditoria alternativos sobre esse item, o auditor considera ordinariamente esses itens como um erro. Um exemplo de um procedimento de auditoria alternativo conveniente podia ser o exame dos recebimentos subsequentes quando não se tenha recebido qualquer resposta a um pedido de confirmação positivo.

Natureza e Causa de Erros

47. O auditor deve considerar os resultados da amostra, a natureza e a causa de quaisquer erros identificados e o seu possível efeito sobre o objectivo do procedimento de auditoria em questão e sobre as outras áreas da auditoria.
48. Ao levar a efeito testes de controlos, o auditor está preocupado em primeiro lugar em obter prova de auditoria de que os controlos operaram com eficácia durante o período de confiança. Isto inclui obter prova de auditoria acerca de como os controlos foram aplicados, e por quem ou por que meios foram aplicados. O conceito de eficácia do funcionamento dos controlos reconhece que podem ocorrer alguns erros na forma por que os controlos são aplicados. Porém, quando tais erros são identificados, o auditor faz indagações para compreender estas matérias e também necessita de considerar matérias tais como:
- (a) O efeito directo de erros identificados nas demonstrações financeiras; e
 - (b) A eficácia do controlo interno e o seu efeito na abordagem de auditoria quando, por exemplo, os erros resultem da derrogação de um controlo pela gerência.
49. Ao analisar os erros descobertos o auditor pode observar que muitos têm uma característica comum, por exemplo, tipo de transacção, localização, linha de produto ou período de tempo. Em tais circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que possuam a característica comum, e estender os procedimentos de auditoria nesse estrato. Além disso, tais erros podem ser intencionais, e podem indiciar possibilidade de fraude.
50. Algumas vezes, o auditor pode ser capaz de estabelecer que um erro provém de um acontecimento isolado que apenas ocorreu em ocasiões especificamente identificáveis e que portanto não é representativo de erros similares na população (um erro anómalo). Para ser considerado um erro anómalo, o auditor tem de ter um alto grau de certeza de que tal erro não é representativo da população. O auditor obtém esta certeza ao executar procedimentos de auditoria adicionais. Os procedimentos de auditoria adicionais dependem da situação, mas são adequados para proporcionar ao auditor prova apropriada suficiente de que o erro não afecta a parte remanescente da população. Um exemplo é um erro causado por uma falha de computador que se sabe ter ocorrido num único dia durante o período. Nesse caso, o auditor avalia o efeito da falha, por exemplo examinando transacções específicas processadas nesse dia, e considera o efeito da causa uma falha nos procedimentos e conclusões da auditoria. Outro exemplo, é um erro que se viu ser causado pelo uso de uma fórmula incorrecta ao calcular todos os valores do inventário numa determinada sucursal. Para estabelecer que este é um erro anómalo, o auditor necessita de assegurar que a fórmula correcta foi usada em outras sucursais.

A projecção de Erros

51. Relativamente a testes de pormenores, o auditor deve projectar os erros monetários encontrados na amostra para a população, e deve considerar o efeito do erro projectado sobre o objectivo de auditoria em questão e sobre outras áreas de auditoria. O auditor projecta o erro total para a população a fim de obter uma visão em larga escala de erros, e para comparar isto com o erro tolerável. No que respeita a testes de pormenores, o erro tolerável é a distorção tolerável, e será uma quantia inferior ou igual à da materialidade do auditor usada quanto às classes de transacções e aos saldos de conta individuais que estão a ser auditados.
52. Quando um erro tiver sido estabelecido como um erro anómalo, pode ser excluído ao projectarem-se os erros da amostra para a população. O efeito de qualquer destes erros, se não corrigidos, necessita ainda de ser considerado para além da projecção dos erros não anómalos. Se uma classe de transacções ou saldo de conta tiverem sido divididos em estratos, o erro é projectado separadamente para cada estrato. Os erros projectados mais os erros anómalos para cada estrato são então combinados ao considerar o possível efeito de erros no total da classe de transacções ou do saldo de conta.
53. Quanto a testes de controlo, não é necessário qualquer projecção explícita de erros, uma vez que a taxa de erro da amostra é também a taxa de erro projectada para a população como um todo.

Avaliação dos Resultados da Amostra

54. O auditor deve avaliar os resultados da amostra para determinar se a avaliação da característica relevante da população se confirma ou necessita de ser revista. No caso de testes de controlos, uma taxa de erro da amostra inesperadamente alta pode levar a um aumento no nível avaliado de risco de distorção material, salvo se obtiver prova adicional que substancie a avaliação inicial. No caso de testes de pormenores, uma quantia de erro inesperadamente alta numa amostra pode dar origem a que o auditor creia que uma classe de transacções ou saldo de conta está distorcido de forma material, na ausência de prova de auditoria adicional de que não existe distorção material.
55. Se a quantia do erro projectado mais o erro anómalo é inferior mas perto daquela que o auditor considera tolerável, o auditor considera a profundidade dos resultados da amostra à luz de outros procedimentos de auditoria, e pode considerar apropriado obter prova de auditoria adicional. O total do erro projectado mais o erro anómalo é para o auditor a melhor estimativa de erro na população. Contudo os resultados da amostragem são afectados pelo risco de amostragem. Assim, quando a melhor estimativa de erro é próxima do erro tolerável, o auditor reconhece o risco de que uma amostra diferente poderia resultar numa melhor estimativa diferente, que podia exceder o erro tolerável. Considerar os resultados de outros procedimentos de auditoria ajuda o auditor a avaliar este risco, embora o risco seja reduzido se se obtiver prova de auditoria adicional.
56. Se a avaliação dos resultados da amostra indiciar que a avaliação do risco da característica relevante da população necessita de ser revista, o auditor pode:
- (a) Pedir à gerência para investigar os erros identificados e o potencial para novos erros, e fazer quaisquer ajustamentos necessários; e/ou
 - (b) Modificar os procedimentos de auditoria planeados. Por exemplo, no caso de testes de controlos, o auditor pode estender a dimensão da amostra, testar um controlo alternativo ou modificar procedimentos substantivos relacionados; e/ou
 - (c) Considerar o efeito no relatório de auditoria.

Data de Eficácia

57. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Apêndice 1

Exemplos de Factores que Influenciam a Dimensão de Amostra Relativa a Testes de Controlos

São os seguintes os factores que o auditor considera quando determinar a dimensão da amostra para testes de controlos. Estes factores que necessitam de ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a natureza ou oportunidade de testes de controlos ou de outra forma modifica a abordagem a procedimentos substantivos em resposta a riscos avaliados.

FACTOR	Efeito na dimensão da amostra
Um aumento na extensão até à qual o risco de distorção material é reduzido pela eficácia operacional dos controlos	Aumento
Um aumento na taxa de desvio da actividade de controlo prescrita que o auditor está disposto a aceitar.	Diminuição
Um aumento na taxa de desvio da actividade de controlo prescrita que o auditor espera encontrar na população.	Aumento
Um aumento do nível de confiança (ou inversamente, uma diminuição no risco tal que o auditor venha a concluir que o risco de distorção material é mais baixo que o risco real de distorção material na população) exigido pelo auditor	Aumento
Um aumento no número de unidades de amostragem na população	Efeito negligenciável

1. *A extensão até à qual o risco de distorção material é reduzido pela eficácia operacional dos controlos.* Quanto mais segurança o auditor pretende obter da eficácia operacional dos controlos, tanto menor será a avaliação do risco de distorção material pelo auditor etanto maior necessitará de ser a dimensão da amostra. Quando a avaliação do risco de distorção material pelo auditor ao nível de asserção inclui uma expectativa da eficácia operacional dos controlos, exige-se que o auditor execute testes dos controlos. Sendo as outras coisas iguais, quanto mais o auditor confia na eficácia operacional dos controlos na avaliação do risco, maior é a extensão dos testes de controlos pelo auditor (e portanto a dimensão da amostra é aumentada).
2. *A taxa de desvio do procedimento de controlo prescrito que o auditor está disposto a aceitar (erro tolerável).* Quanto mais baixa é a taxa de desvio que o auditor está disposto a aceitar, tanto maior necessita de ser a dimensão da amostra.
3. *A taxa de desvio da actividade de controlo prescrita que o auditor espera encontrar na população (erro esperado).* Quanto mais alta é a taxa de desvio que o auditor espera, tanto maior necessita de ser a dimensão da amostra de forma que esteja em posição de fazer uma estimativa razoável da taxa de desvio real. Entre os factores relevantes para a consideração do auditor da taxa de erro esperado, incluem-se a compreensão do negócio pelo auditor (em particular, procedimentos de avaliação do risco empreendidos para obter a compreensão do controlo interno), alterações do pessoal ou no controlo interno, os resultados de outros procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos de auditoria. Altas taxas de erro esperadas garantem normalmente pouca, se alguma, redução do risco avaliado de distorção material, e portanto, em tais circunstâncias seriam omitidos os testes de controlos.
4. *O nível de confiança exigido pelo auditor.* Quanto maior o grau de confiança que o auditor exige que os resultados da amostra sejam de facto indicativos da incidência real de erro na população, tanto maior necessita de ser a dimensão da amostra.

5. *O número de unidades de amostragem na população.* Para grandes populações, a dimensão real da população tem pouco, se algum, efeito na dimensão da amostra. Porém, para pequenas populações, a amostragem de auditoria não é muitas vezes tão eficiente como os meios alternativos de obter prova de auditoria apropriada suficiente.

Apêndice 2

Exemplos de Factores que Influenciam a Dimensão de Amostra Relativos a Testes de Pormenores

São os seguintes os factores que o auditor considera quando determinar a dimensão da amostra para testes de pormenores. Estes factores necessitam de ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a natureza ou oportunidade de testes de controlos ou de outra forma modificar a abordagem a procedimentos substantivos em resposta a riscos avaliados.

FACTOR	Efeito na dimensão da amostra
Um aumento na avaliação do risco de distorção material pelo auditor	Aumento
Um aumento na utilização de outros procedimentos substantivos dirigidos à mesma asserção	Diminuição
Um aumento no nível de confiança exigido pelo auditor (ou inversamente, uma diminuição no risco que o auditor conclua que um erro material não existe, quando de facto existe)	Aumento
Um aumento no erro total que o auditor está disposto a aceitar (erro tolerável)	Diminuição
Um aumento na quantia de erro que o auditor espera encontrar na população	Aumento
Estratificação da população quando apropriado	Diminuição
O numero de unidades de amostragem na população	Efeito negligenciável

1. O parágrafo 1 foi eliminado quando as *Normas de Risco de Auditoria* se tornaram eficazes.
2. *A avaliação do risco de distorção material pelo auditor.* Quanto maior a avaliação do risco de distorção material pelo auditor, maior necessita de ser a dimensão da amostra. A avaliação pelo auditor do risco de distorção material é afectada pelo risco inerente e risco de controlo. Por exemplo, se o auditor não executa testes de controlos, a avaliação do risco pelo auditor não pode ser reduzida quanto à eficácia operacional dos controlos internos com respeito à particular asserção. Por conseguinte, a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo o auditor necessita de um risco de detecção baixo e confiará mais nos procedimentos substantivos. Quanto mais prova de auditoria que seja obtida a partir dos testes de pormenores (isto é, mais baixo risco de detecção) confiança seja depositada nos testes substantivos (isto é, tanto mais baixo o risco de detecção), tanto maior necessitar de ser a dimensão da amostra.
3. *A utilização de outros procedimentos substantivos dirigidos à mesma asserção.* Quanto mais o auditor tiver confiança em outros procedimentos substantivos (testes de pormenores ou procedimentos analíticos substantivos) para reduzir a um nível aceitável o risco de detecção respeitante a um determinada classe de transacções ou saldo de contas, tanto menos segurança o auditor exigirá da amostragem e, por conseguinte, tanto mais pequena pode ser a dimensão da amostra.
4. *O nível de confiança exigido pelo auditor.* Quanto maior o grau de confiança que o auditor exija que os resultados da amostra sejam de facto indicativos da quantia real de erro na população tanto maior necessita de ser a dimensão da amostra.
5. *O erro total que o auditor está disposto a aceitar (erro tolerável).* Quanto mais baixo o erro total que o auditor está disposto a aceitar tanto maior necessita de ser a dimensão da amostra.

6. *A quantia de erro que o auditor espera encontrar na população (erro esperado).* Quanto maior a quantia de erro que o auditor espera encontrar na população, maior necessitará de ser o tamanho da amostra a fim de fazer uma estimativa razoável da quantia real de erro na população. Entre os factores relevantes à consideração do auditor da quantia de erro esperado, inclui-se a extensão até à qual os valores de item sejam determinados subjectivamente, os resultados dos procedimentos de avaliação do risco, os resultados de testes de controlo, os resultados de procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos substantivos.
7. *Estratificação.* Quando haja uma vasta escala (variabilidade) na dimensão monetária de itens na população, pode ser útil agrupar itens de dimensão similar em subpopulações ou estratos separados. Isto entende-se como estratificação. Quando uma população pode ser estratificada apropriadamente, o agregado das dimensões da amostra extraídas dos estratos será geralmente menor que a dimensão da amostra que teria sido necessária para atingir um dado nível de risco de amostragem, caso uma amostra tiver sido extraída de toda a população.
8. *O número de unidades de amostra na população.* Relativamente a grandes populações, a dimensão real da população tem pouco, ou mesmo nenhum, efeito na dimensão da amostra. Por conseguinte, para pequenas populações, a amostragem de auditoria não é muitas vezes tão eficiente como meios alternativos de obter prova de auditoria apropriada suficiente. (Contudo quando se usar a amostragem por unidade monetária, um aumento no valor monetário da população aumenta a dimensão da amostra, salvo se isto for compensado por um aumento proporcional na materialidade).

Apêndice 3 Métodos de Selecção da Amostra

Os principais métodos de selecção de amostras são como segue:

- (a) Uso de um gerador de números aleatórios computadorizado (por meio de TAACs) ou de tabelas de números aleatórios.
- (b) Selecção sistemática, em que o número de unidades de amostragem na população é dividido pela dimensão da amostra para dar um intervalo de amostragem, por exemplo 50, e tendo determinado um ponto de partida dentro dos primeiros 50, cada quinquagésimo de unidade de amostragem é posteriormente seleccionado. Se bem que o ponto de partida possa ser determinado ao acaso, a amostra é mais provável ser verdadeiramente aleatória se ele for determinado usando um gerador de números aleatórios computadorizado ou tabelas de números aleatórios. Quando usar a selecção sistemática, o auditor necessitará de determinar que as unidades de amostragem contidas na população não estejam estruturadas de forma que um intervalo de amostragem corresponda a um determinado modelo da população.
- (c) Selecção ao acaso, em que o auditor selecciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. Embora não seja usada uma técnica estruturada o auditor deverá apesar disso evitar quaisquer influências ou situações predizíveis (por exemplo, evitar a dificuldade em localizar itens ou escolher sempre ou evitando o primeiro ou último lançamentos de uma página) e por consequência assegurar que todos os itens na população têm uma oportunidade de selecção. Selecção ao acaso não é apropriada quando se usar amostra estatística.
- (d) A selecção por blocos envolve seleccionar a partir de uma população um bloco(s) de itens contíguos. A selecção por bloco não pode normalmente ser usada em amostragem de auditoria, porque a maior parte das populações são estruturadas de forma que se possa esperar que os itens de uma sequência tenham características semelhantes um com os outros mas de características diferentes de itens algures na população. Embora em algumas circunstâncias possa ser um procedimento de auditoria examinar um bloco de itens, raramente será uma técnica apropriada de selecção da amostra quando o auditor pretenda extrair diferenças válidas acerca de toda a população com base na amostra.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 540 - Auditoria de Estimativas Contabilísticas

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540

AUDITORIA DE ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(65)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 4
A Natureza das Estimativas Contabilísticas	5 - 7
Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material das Estimativas Contabilísticas da Entidade	8 - 10
Rever e Testar o Processo Usado pela Gerência	11 - 21
Uso de Uma Estimativa Independente	22
Revisão de Acontecimentos Subsequentes	23
Avaliação dos Resultados dos Procedimentos de Auditoria	24 - 27

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 540, “Auditoria de Estimativas Contabilísticas” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre a auditoria das estimativas contabilísticas contidas em demonstrações financeiras. Esta ISA não se destina a ser aplicável no exame de informação financeira prospectiva, embora muitos dos procedimentos de auditoria aqui esboçados possam ser convenientes para essa finalidade.
2. **O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente com respeito a estimativas contabilísticas.**
3. "Estimativa contabilística" significa uma aproximação da quantia de um item na ausência de um meio preciso de mensuração. São exemplos:
 - Provisões para reduzir inventários e contas a receber ao seu valor realizável estimado.
 - Amortizações para imputar o custo de activos fixos durante as suas vidas úteis estimadas.
 - Acréscimos de crédito.
 - Imposto diferido.
 - Provisão para perdas provenientes de acções judiciais.
 - Perdas em contratos de construção em curso.
 - Provisão para satisfazer reclamações de garantia.
4. A gerência é responsável pelas estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras. Estas estimativas fazem-se muitas vezes em condições de incerteza com respeito ao desfecho de acontecimentos que tenham ocorrido ou sejam prováveis que ocorram e envolvem o uso de juízo. Em consequência disso, o risco de distorção material é maior quando estão envolvidas estimativas contabilísticas e em alguns casos o auditor pode determinar que o risco de distorção material relacionado com uma estimativa contabilística é um risco significativo que exige especial consideração de auditoria. Ver parágrafos 108-114 da ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material".

A Natureza das Estimativas Contabilísticas

5. A determinação de uma estimativa contabilística pode ser simples ou complexa dependendo da natureza do item. Por exemplo, acrescer um custo relativo a uma renda pode ser um simples cálculo, ao passo que a estimativa de uma provisão para inventários de baixa rotação ou excessivos pode envolver análises consideráveis de dados correntes e uma previsão de vendas futuras. Em estimativas complexas, pode ser necessário um alto grau de conhecimentos especiais e de juízo.
6. As estimativas contabilísticas podem ser determinadas como parte da rotina do sistema de informação relevante para o relato financeiro operando numa base contínua, ou podem ser não rotineiras, operando apenas no final do período. Em muitos casos, as estimativas contabilísticas fazem-se utilizando uma fórmula baseada na experiência, tal como o uso de taxas padrão para depreciar cada uma das categorias de activos fixos ou uma percentagem padrão do rédito de vendas para calcular uma provisão de garantia. Em tais casos, a fórmula necessita de ser regularmente revista pela gerência, por exemplo, reapreciando as vidas úteis remanescentes dos activos ou comparando os resultados reais com a estimativa e ajustando a fórmula quando necessário.
7. A incerteza associadas a um item, ou a falta de dados objectivos pode torná-la incapaz de estimativa razoável, caso em que o auditor necessita de tomar em consideração se o relatório do auditor necessita ou não de modificação para dar cumprimento à ISA 701, "Modificações ao Relatório do Auditor Independente".

Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material das Estimativas Contabilísticas da Entidade

8. **O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria apropriada suficiente quanto a se as estimativas contabilísticas da entidade são razoáveis nas circunstâncias e, quando necessário, estão apropriadamente divulgadas.** A prova de auditoria disponível para detectar uma distorção material numa estimativa contabilística será muitas vezes mais difícil de obter e menos influente do que a prova de auditoria disponível para detectar uma distorção material em outros itens nas demonstrações financeiras. A compreensão da entidade e do seu ambiente pelo auditor, incluindo o seu controlo interno ajuda o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material das estimativas contabilísticas da entidade.
9. O conhecimento dos procedimentos e dos métodos, incluindo as actividades relevantes de controlo, usadas pela gerência ao fazer as estimativas contabilísticas é importante para o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material fim de conceber a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
10. **O auditor deve adoptar uma ou uma combinação das abordagens seguintes na auditoria de uma estimativa contabilística:**
 - (a) **Rever e testar o processo usado pela gerência para desenvolver a estimativa;**
 - (b) **Usar uma estimativa independente para comparação com a preparada pela gerência; ou**
 - (c) **Rever acontecimentos subsequentes que proporcionem prova de auditoria da razoabilidade da estimativa feita.**

Rever e Testar o Processo Usado pela Gerência

11. Os passos normalmente envolvidos na revisão e teste do processo usado pela gerência são:
- (a) Avaliação dos dados e consideração dos pressupostos em que se baseia a estimativa;
 - (b) Teste dos cálculos envolvidos na estimativa;
 - (c) Comparação, quando possível, de estimativas feitas relativas a períodos anteriores com os resultados reais desses períodos; e
 - (d) Consideração dos procedimentos de aprovação da gerência.

Avaliação dos Dados e Consideração dos Pressupostos

12. O auditor avaliará se os dados em que a estimativa se baseia são ou não rigorosos, completos e relevantes. Quando se usa a informação produzida pela entidade, ela necessitará de ser consistente com os dados processados através do sistema de informação relevante para o relato financeiro. Por exemplo, ao substantiar uma provisão para garantias, o auditor obterá prova de auditoria que os dados relativos a produtos ainda dentro do período de garantia no final do período concordam com a informação de vendas dentro do sistema de informação relevante para o relato financeiro. O parágrafo 11 da ISA 500, “Prova de Auditoria” proporciona orientação adicional sobre o requisito de obter prova de auditoria acerca do rigor e plenitude da informação produzida pela entidade quando for usada na execução de procedimentos de auditoria.
13. O auditor pode também procurar prova de auditoria de fontes fora da entidade. Por exemplo, ao examinar uma provisão relativa a obsolescência de inventários calculada por referência a vendas futuras previstas, o auditor pode, além de examinar dados internos tais como níveis de venda no passado, encomendas em carteira e tendências do mercado, procurar prova de auditoria a partir de projecções de vendas feitas pelo sector e análises do mercado. De forma semelhante, quando examinar as estimativas da gerência das implicações financeiras de litígios e reclamações, o auditor procurará entrar em comunicação directa com os advogados da entidade.
14. O auditor avaliará se os dados recolhidos são ou não apropriadamente analisados e projectados a fim de formar uma base razoável para determinar a estimativa contabilística. São exemplos a análise da idade das contas a receber e a projecção do número de meses de existência de um item de inventário baseada no uso passado e na previsão de uso.
15. O auditor avaliará se a entidade tem ou não uma base apropriada para os principais pressupostos utilizados na estimativa contabilística. Nalguns casos, os pressupostos serão baseados em estatísticas do sector ou governamentais, tais como futuras taxas de inflação, taxas de juro, taxas de emprego e crescimento previsível do mercado. Em outros casos, os pressupostos serão específicos da entidade e serão baseados em dados gerados internamente.
16. Ao avaliar os pressupostos em que a estimativa se baseia, o auditor deve considerar, entre outras coisas, se são:
- Razoáveis à luz dos resultados reais em períodos anteriores;
 - Consistentes com os usados em outras estimativas contabilísticas; e
 - Consistentes com os planos da gerência que se afigurem apropriados.

O auditor deve dispensar particular atenção aos pressupostos que sejam sensíveis a variações, subjectivos ou susceptíveis de distorção material.

Manual do Revisor Oficial de Contas

17. No caso de processos de estimativa complexos envolvendo técnicas especializadas, pode ser necessário para o auditor utilizar o trabalho de um perito, por exemplo, engenheiros para estimar quantidades de existência em pilhas de minérios. Dá-se orientação na ISA 620, “Usando o Trabalho de um Perito” sobre como usar o trabalho de um perito.
18. O auditor deve rever a permanente adequação das fórmulas utilizadas pela gerência na preparação das estimativas contabilísticas. Tal revisão deve reflectir o conhecimento do auditor dos resultados financeiros da entidade em períodos anteriores, das práticas utilizadas por outras entidades no sector e dos futuros planos da gerência como divulgados ao auditor.

Testes dos Cálculos

19. O auditor deve executar procedimentos de auditoria sobre os procedimentos de cálculo usados pela gerência. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor dependerão do risco avaliado de distorção material, que sofre o impacto de factores tais como a complexidade envolvida no cálculo da estimativa contabilística, na compreensão e avaliação pelo auditor dos procedimentos e dos métodos, incluindo actividades de controlo relevantes usados pela entidade ao produzir a estimativa bem como a materialidade da estimativa no contexto das demonstrações financeiras.

Comparação de Estimativas Anteriores com Resultados Reais

20. Quando possível, o auditor comparará as estimativas contabilísticas feitas relativamente a períodos anteriores com os resultados reais desses períodos para ajudar a:
 - (a) Obter prova de auditoria acerca da fiabilidade geral dos procedimentos e métodos da estimativa da entidade, incluindo actividades de controlo relevantes;
 - (b) Considerar se podem ser necessários ajustamentos às fórmulas de estimativas; e
 - (c) Avaliar se têm sido quantificadas diferenças entre resultados reais e estimativas anteriores e que, quando necessário, foram feitos ajustamentos ou divulgações apropriados.

Consideração dos Procedimentos de Aprovação da Gerência

21. As estimativas contabilísticas materiais são normalmente revistas e aprovadas pela gerência. O auditor considerará se tal revisão e aprovação são levadas a efeito pelo nível apropriado da gerência e que estão evidenciados na documentação que suporta a determinação da estimativa contabilística.

Uso de Uma Estimativa Independente

22. O auditor pode fazer ou obter uma estimativa independente e compará-la com a estimativa contabilística preparada pela gerência. Quando usar uma estimativa independente o auditor avaliará normalmente os dados, tomará em consideração os pressupostos e testará os procedimentos de cálculo usados no seu desenvolvimento. Pode também ser apropriado comparar as estimativas contabilísticas feitas relativamente a períodos anteriores com os resultados reais desses períodos.

Revisão de Acontecimentos Subsequentes

23. As transacções e acontecimentos que ocorram após o fim do período, mas anteriores à conclusão da auditoria, podem proporcionar prova de auditoria respeitante a uma estimativa contabilística feita pela gerência. A revisão do auditor de tais transacções e acontecimentos pode reduzir, ou mesmo eliminar, a necessidade de o auditor rever e executar procedimentos de auditoria sobre o processo usado pela gerência para desenvolver a estimativa contabilística ou de usar uma estimativa independente ao avaliar a razoabilidade da estimativa contabilística.

Avaliação dos Resultados dos Procedimentos de Auditoria

24. **O auditor deve fazer uma avaliação final de razoabilidade da estimativas contabilísticas da entidade com base na compreensão pelo auditor da entidade e do seu ambiente e se as estimativas são consistentes com outra prova de auditoria obtida durante a auditoria.**
25. O auditor tomará em consideração se existem transacções ou acontecimentos significativos subsequentes que afectem os dados e os pressupostos usados na determinação da estimativa contabilística.
26. Devido às incertezas inerentes às estimativas contabilísticas, a avaliação das diferenças pode ser mais difícil do que em outras áreas da auditoria. Quando existir diferença entre a estimativa do auditor acerca da quantia melhor apoiada pela prova de auditoria disponível e a quantia estimada incluída nas demonstrações financeiras, o auditor determinará se tal diferença necessita de ajustamento. Se a diferença for razoável, por exemplo, por a quantia das demonstrações financeiras cair dentro de um escalão de resultados aceitáveis, pode não necessitar de ajustamento. Porém, se o auditor crer que a diferença não é razoável, deverá pedir à gerência para corrigir a estimativa. Se a gerência recusar rever a estimativa, a diferença seria considerada uma distorção e seria considerada em conjunto com todas as outras distorções ao avaliar se o efeito nas demonstrações financeiras é ou não material.
27. O auditor deve também considerar se as diferenças individuais que foram aceites como razoáveis estão ou não enviesadas numa única direcção, de forma que, numa base acumulada, possam ter um impacto material nas demonstrações financeiras. Em tais circunstâncias, o auditor avaliará as estimativas contabilísticas tomadas como um todo.

ISA 545 - Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 545

AUDITORIA DAS MENSURAÇÕES E DIVULGAÇÕES DE JUSTO VALOR

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(66)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 9
Compreensão do Processo da Entidade para Determinação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor e Actividades de Controlo Relevantes, e Avaliação do Risco	10 - 16
Avaliação da Adequação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor	17 - 28
Usar o Trabalho de um Perito	29 - 32
Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material Das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor	33 - 55
Divulgações acerca de Justos Valores	56 - 60
Avaliação dos Resultados de Procedimentos de Auditoria	61 - 62
Declarações da Gerência	63 - 64
Comunicação com Os Encarregados da Governação	65
Data de Eficácia	66
Apêndice: Mensurações e Divulgações ao Justo Valor Segundo Estruturas Conceptuais de Relato Financeiros Diferentes	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 545, “Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre a auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor contidas em demonstrações financeiras. Em particular, esta ISA trata de considerações de auditoria relativas à mensuração, apresentação e divulgação de activos, passivos e componentes de capital próprio materiais, apresentados ou divulgados ao justo valor nas demonstrações financeiras. As mensurações ao justo valor de activos, de passivos e de componentes do capital próprio podem surgir tanto do registo inicial de transacções como de alterações posteriores no justo valor. As alterações nas mensurações ao justo valor que ocorram ao longo do tempo podem ser tratadas de diferentes maneiras segundo estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes. Por exemplo, algumas estruturas de relato financeiro podem exigir que tais alterações sejam directamente reflectidas no capital próprio, enquanto outras podem exigir que elas sejam reflectidas no rendimento.
2. Embora esta ISA proporcione orientação na auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor, a evidência obtida de outros procedimentos de auditoria pode também proporcionar evidência relevante para a mensuração e divulgação de justos valores. Por exemplo, os procedimentos de inspecção para verificar a existência de um activo mensurado ao justo valor podem também proporcionar evidência relevante acerca da sua valorização (tal como a condição física de uma propriedade de investimento).
- 2a. O parágrafo 16 da ISA 500, “Prova de Auditoria” exige que o auditor use asserções em pormenor suficiente para formar uma base para a avaliação dos riscos de distorção material e para a concepção e execução de procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. As mensurações e divulgações ao justo valor não são por si mesmas asserções, mas podem ser relevantes para asserções específicas, dependendo da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
3. **O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que as mensurações e divulgações ao justo valor estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável da entidade.** O parágrafo 22 da ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” exige que o auditor obtenha uma compreensão da estrutura conceptual de relato financeiro da entidade.
4. A gerência é responsável por fazer as mensurações e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras. Como parte do cumprimento desta responsabilidade, a gerência necessita de estabelecer um processo de relato contabilístico e financeiro para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor, seleccionar métodos de valorização apropriados, identificar e suportar adequadamente quaisquer pressupostos significativos usados, preparar a valorização e assegurar que a apresentação e divulgação das mensurações ao justo valor estejam de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável,
5. Muitas mensurações baseadas em estimativas, incluindo mensurações ao justo valor, são inerentemente imprecisas. No caso de mensurações ao justo valor, particularmente as que não envolvam fluxos de caixa contratuais ou relativamente às quais a informação de mercado não esteja disponível quando se faz a estimativa, as estimativas de justo valor envolvem muitas vezes incertezas não só na quantia como na tempestividade dos futuros fluxos de caixa. As mensurações ao justo valor podem também ser baseadas em pressupostos acerca de condições, transacções ou acontecimentos futuros cujo desfecho seja incerto e ficarão por isso sujeitas a alterações ao longo do tempo. A consideração do auditor de tais pressupostos baseia-se na informação disponível ao auditor no momento da auditoria e o auditor não é responsável pela previsão de condições, transacções ou acontecimentos futuros que, caso tivessem sido conhecidos no momento da auditoria, podiam ter tido um efeito significativo nas

Manual do Revisor Oficial de Contas

acções da gerência ou nos pressupostos da gerência subjacentes às mensurações e divulgações ao justo valor. Os pressupostos usados nas mensurações ao justo valor são de natureza similar aos requeridos ao desenvolver outras estimativas contabilísticas. A ISA 540, "Auditoria de Estimativas Contabilísticas" proporciona orientação na auditoria de estimativas contabilísticas. Esta ISA, porém, trata de considerações similares às da ISA 540 bem como outras no contexto específico de mensurações e divulgações ao justo valor de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

6. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes exigem ou permitem uma variedade de mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras. Elas também variam no nível de orientação que proporcionam na base para mensuração de activos e passivos ou respectivas divulgações. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro dão orientação prescritiva, outras dão orientação geral, e algumas não dão qualquer orientação. Além disso, também existem determinadas práticas de mensuração e divulgação ao justo valor específicas do sector. Embora proporcione orientação sobre a auditoria de mensurações e divulgações de justo valor, esta ISA não trata tipos específicos de activos ou passivos, transacções, ou práticas específicas do sector. O Apêndice a esta ISA debate mensurações e divulgações ao justo valor segundo estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes e a prevalência das mensurações de justo valor, incluindo o facto de que podem existir diferentes definições de "justo valor" segundo tais estruturas conceptuais. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 39, "Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração" define justo valor como "a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas".
7. Na maioria das estruturas conceptuais de relato financeiro, subjacente ao conceito de mensurações ao justo valor está um pressuposto de que a entidade opera em continuidade sem qualquer intenção ou necessidade de liquidar, reduzir materialmente a escala das suas operações, ou empreender uma transacção em termos adversos. Por isso, neste caso, o justo valor não seria a quantia que uma entidade receberia ou pagaria numa transacção forçada, liquidação involuntária, ou venda a qualquer preço. Uma entidade, contudo, pode necessitar de tomar em conta a sua situação corrente económica ou operacional na determinação dos justos valores dos seus activos e passivos se prescrito ou permitido fazê-lo pela sua estrutura conceptual de relato financeiro e tal estrutura pode ou não especificar como isso é feito. Por exemplo, o plano da gerência para alienar urgentemente um activo para satisfazer objectivos negociais específicos pode ser relevante para a determinação do justo valor desse activo.
8. A mensuração ao justo valor pode ser relativamente simples para certos activos e passivos, por exemplo, activos que sejam comprados e vendidos em mercados activos e abertos que proporcionam informação rapidamente disponível e fiável sobre os preços a que ocorrem trocas reais. A mensuração ao justo valor de outros activos e passivos pode ser mais complexa. Um activo específico pode não ter um mercado activo ou pode possuir características que obriguem a gerência a estimar o seu justo valor (por exemplo, uma propriedade de investimento ou um instrumento financeiro derivado complexo). A estimativa de justo valor pode ser atingida com recurso a um modelo de valorização (por exemplo, um modelo baseado em projecções e desconto de futuros fluxos de caixa) ou por meio da assistência de um perito, tal como um avaliador independente.
9. A incerteza associada a um item, ou a falta de dados objectivos pode tornar impossível uma estimativa razoável., caso em que o auditor considera se o relatório do auditor necessita de modificação para dar cumprimento à ISA 701, "Modificações ao Relatório do Auditor Independente".

Compreensão do Processo da Entidade para Determinação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor e Actividades de Controlo Relevantes, e para Avaliação do Risco

10. **Como parte da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor deve obter uma compreensão do processo da entidade para determinar as mensurações e divulgações de justo valor e das actividades de controlo relevantes suficientes para identificar e para avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais.**
11. A gerência é responsável por estabelecer um processo de contabilização e relato financeiro para determinar as mensurações ao justo valor. Em alguns casos, a mensuração ao justo valor e por conseguinte o processo estabelecido pela gerência para determinar o justo valor pode ser simples e fiável. Por exemplo, a gerência pode ser capaz de se referir a cotações de preço publicadas para determinar o justo valor de títulos negociáveis detidos pela entidade. Algumas mensurações ao justo valor são, contudo, inerentemente mais complexas que outras e envolvem incerteza acerca da ocorrência de acontecimentos futuros ou do seu desfecho, e por isso necessitam de ser feitos pressupostos que podem envolver o uso de julgamento como parte do processo de mensuração. A compreensão do auditor do processo de mensuração, incluindo a sua complexidade, ajuda a identificar e avaliar os riscos de distorção material a fim de determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
12. Para obter a compreensão do processo da entidade para determinar as mensurações e divulgações de justo valor, o auditor considera, por exemplo:
 - As actividades de controlo relevantes sobre o processo usado para determinar as mensurações ao justo valor, incluindo, por exemplo, controlos sobre dados e a segregação de deveres entre os que comprometem a entidade nas transacções subjacentes e os responsáveis por levarem a efeito as valorizações.
 - A perícia e experiência das pessoas que determinam as mensurações ao justo valor.
 - O papel que a tecnologia de informação tem no processo.
 - Os tipos de contas ou transacções que exigem mensurações ou divulgações ao justo valor (por exemplo, se as contas provêm do registo de transacções de rotina e recorrentes ou se elas provêm de transacções não rotineiras ou não usuais).
 - A extensão até à qual o processo da entidade confia numa organização de serviços para proporcionar mensurações ao justo valor ou os dados que suportam a mensuração. Quando uma entidade usar uma organização de serviços, o auditor dá cumprimento à ISA 402, "Considerações de Auditoria Relativas a Entidades que Usem Organizações de Serviço".
 - A extensão até à qual a entidade usa o trabalho de peritos ao determinar as mensurações e divulgações ao justo valor (ver parágrafos 29-32 desta ISA).
 - Os pressupostos da gerência significativos usados na determinação do justo valor.
 - A documentação que suporta os pressupostos da gerência.
 - Os métodos usados para desenvolver e aplicar os pressupostos da gerência e para monitorizar as alterações desses pressupostos.
 - A integridade dos procedimentos de alteração de controlos e de segurança para os modelos de valorização e sistemas de informação relevantes, incluindo os processos de aprovação.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Os controlos sobre a consistência, tempestividade e fiabilidade dos dados usados nos modelos de valorização.
13. A ISA 315 exige que o auditor obtenha a compreensão dos componentes do controlo interno. Em particular, o auditor obtém uma compreensão suficiente das actividades de controlo relacionadas com a determinação das mensurações e divulgações ao justo valor da entidade a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção material e conceber a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
 14. Após obter a compreensão do processo da entidade para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção relacionados com as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras para determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
 15. O grau até o qual uma mensuração ao justo valor é susceptível de distorção é um risco inerente. Consequentemente, a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais dependerão da susceptibilidade a distorção de uma mensuração ao justo valor e se o processo para determinar as mensurações ao justo valor é relativamente simples ou complexo.
 16. A ISA 315 debate as limitações inerentes de controlos internos. Como as determinações de justo valor envolvem muitas vezes juízos subjectivos pela gerência, isto pode afectar a natureza das actividades de controlo que são capazes de serem implementadas. A susceptibilidade a distorção das mensurações ao justo valor pode também aumentar à medida que os requisitos contabilísticos e de relato financeiro se tornam mais complexos. O auditor considera as limitações inerentes dos controlos em tais circunstâncias ao avaliar o risco de distorção material.

Avaliação da Adequação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

17. **O auditor deve avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.**
18. A compreensão pelo auditor dos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável o conhecimento do negócio e sector, juntamente com os resultados de outros procedimentos de auditoria, são usados para avaliar se a contabilização de activos ou passivos que exijam mensurações ao justo valor é apropriada, e se as divulgações acerca de mensurações ao justo valor de incertezas significativas com elas relacionadas são apropriadas segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.
19. A avaliação da adequação das mensurações ao justo valor da entidade segundo a sua estrutura conceptual de relato financeiro e a avaliação da prova de auditoria depende, em parte, do conhecimento do auditor da natureza do negócio. Isto é particularmente verdadeiro quando o activo ou o passivo ou o método de valorização é altamente complexo. Por exemplo, instrumentos financeiros derivados podem ser altamente complexos, com um risco de interpretações diferentes de como determinar justos valores resultar em conclusões diferentes. A mensuração do justo valor de alguns itens, por exemplo, "pesquisa e desenvolvimento em curso" ou activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais, pode envolver considerações especiais que sejam afectadas pela natureza da entidade e pelas suas operações se tais considerações forem apropriadas segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade. Também, o conhecimento do auditor do negócio, juntamente com os resultados de outros procedimentos de auditoria, pode ajudar a identificar activos relativamente aos quais a gerência necessita de reconhecer uma imparidade usando uma mensuração ao justo valor pertinente com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.
20. Sempre que o método para mensuração ao justo valor seja especificado pela estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, por exemplo, o requisito de que o justo valor de um título negociável seja mensurado usando preços cotados de mercado em oposição a usar um modelo de valorização, o auditor considera se a mensuração ao justo valor é consistente com esse método.
21. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro presumem como um pré requisito ou para exigir ou para permitir mensurações ou divulgações para activos e passivos ao justo valor que o justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Em alguns casos, este pressuposto não se verifica quando um activo ou um passivo não tem um preço de mercado cotado num mercado activo e sejam claramente inapropriados ou não funcionem outros métodos de estimar razoavelmente o justo valor. Quando a gerência tiver determinado que não se verificou o pressuposto de o justo valor poder ser determinado com fiabilidade, o auditor obtém prova de auditoria apropriada suficiente para suportar tal determinação, e se o item está devidamente contabilizado segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
22. **O auditor obtém prova de auditoria acerca da intenção da gerência de levar a efeito acções específicas, e considera a sua capacidade de o fazer, quando relevante para as mensurações e divulgações ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.**
23. Em algumas estruturas conceptuais de relato financeiro, as intenções da gerência com respeito a um activo ou passivo são critérios para determinar requisitos de mensuração, apresentação e divulgação, e como são relatadas nas demonstrações financeiras as alterações nos justos valores. Em tais estruturas de relato financeiro, a intenção da gerência é importante na determinação da adequação do uso pela entidade do justo valor. A gerência muitas vezes

Manual do Revisor Oficial de Contas

documenta planos e intenções relevantes para activos ou passivos específicos e a estrutura conceptual de relato financeiro pode exigir que se o faça. Embora a extensão da prova de auditoria a ser obtida acerca da intenção da gerência seja uma matéria de julgamento profissional, os procedimentos do auditor incluem geralmente indagações da gerência, com corroboração apropriada das respostas, por exemplo, por meio de:

- Considerar o historial passado da gerência quanto à execução das suas intenções declaradas com respeito a activos ou passivos.
- Rever planos escritos e outra documentação, incluindo, quando aplicável, orçamentos, actas, etc.
- Considerar as razões declaradas da gerência para escolher uma determinada acção.
- Considerar a capacidade da gerência para levar a efeito um determinado curso de acção dada as circunstâncias económicas da entidade, incluindo as implicações dos seus compromissos contratuais.

O auditor também considera a capacidade da gerência para prosseguir um determinado curso de acção se a capacidade for relevante para o uso, ou isenção do uso, de mensuração ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.

24. **Quando estiverem disponíveis métodos alternativos para mensuração ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, ou quando o método de mensuração não seja prescrito, o auditor deve avaliar se o método de mensuração é apropriado nas circunstâncias segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.**
25. Avaliar se o método de mensuração ao justo valor é apropriado nas circunstâncias exige o uso de julgamento profissional. Quando a gerência escolher um método particular de avaliação entre métodos alternativos disponíveis segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, o auditor obtém o conhecimento do raciocínio da gerência para a sua selecção ao debater com a gerência as suas razões para seleccionar o método de valorização. O auditor considera se:
 - (a) A gerência tem avaliado de forma suficiente e aplicado de forma apropriada os critérios, se existirem, fornecidos na estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, para suportar o método seleccionado;
 - (b) O método de valorização é apropriado nas circunstâncias dada a natureza do activo ou passivo que está a ser valorizado e a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável; e
 - (c) O método de valorização é apropriado em relação ao negócio, sector e ambiente em que a entidade opera.
26. A gerência pode ter determinado que diferentes métodos de valorização resultam num intervalo de mensurações ao justo valor significativamente diferentes. Em tais casos, o auditor avalia como a entidade investigou as razões para estas diferenças ao estabelecer as suas mensurações ao justo valor.
27. **O auditor deve avaliar se o método da entidade para as suas mensurações ao justo valor é aplicado de forma consistente.**
28. Assim que a gerência tiver seleccionado um método de valorização específico, o auditor avalia se a entidade tem aplicado de forma consistente essa base na sua mensuração ao justo valor, e se assim for, se a consistência é apropriada considerando as possíveis alterações no ambiente

Manual do Revisor Oficial de Contas

ou nas circunstâncias que afectam a entidade, ou alterações nos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro entidade aplicável pela entidade. Se a gerência alterou o método de valorização, o auditor considera se a gerência pode adequadamente demonstrar que o método de valorização para o qual mudou proporciona uma base de mensuração mais apropriada ou se a alteração está suportada por uma alteração nos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável ou uma alteração nas circunstâncias. Por exemplo, a introdução de um mercado activo para uma dada classe de activo ou passivo pode indicar que o uso de fluxos de caixa descontados para estimar o justo valor de tal ou passivo deixa de ser apropriado.

Usar o Trabalho de um Perito

29. **O auditor deve determinar a necessidade de usar o trabalho de um perito.** O auditor deve ter a habilitação e conhecimento necessários para planejar e levar a efeito procedimentos de auditoria relacionados com justos valores ou pode decidir usar o trabalho de um perito. Ao fazer tal determinação, o auditor considera as matérias debatidas no parágrafo 7 da ISA 620, “Usar o Trabalho de um Perito”.
30. Se for planeado o uso de tal perito, o auditor obtém prova de auditoria suficiente apropriada de que tal trabalho é adequado para as finalidades da auditoria, e dá cumprimento aos requisitos da ISA 620.
31. Quando planejar o uso do trabalho de um perito, o auditor considera se o entendimento do perito sobre a definição de justo valor e o método que o perito vai usar para determinar o justo valor são consistentes com os da gerência e os requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Por exemplo, o método usado por um perito para estimar o justo valor de propriedade imobiliária ou de um derivado complexo, ou as metodologias actuariais desenvolvidas para fazer estimativas de justo valor de obrigações de seguros, de resseguros a receber e de itens similares, pode não ser consistente com os princípios de mensuração da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Consequentemente, o auditor considera tais matérias, muitas vezes através da discussão, dando ou revendo instruções dadas ao perito ou ao ler o relatório do perito.
32. De acordo com a ISA 620, o auditor avalia a adequação do trabalho do perito como prova de auditoria. Embora a razoabilidade dos pressupostos e a adequação dos métodos usados e a sua aplicação sejam da responsabilidade do perito, o auditor obtém um conhecimento dos pressupostos significativos e métodos usados, e considera se eles são apropriados, completos e razoáveis, baseado no conhecimento do auditor do negócio e dos resultados de outros procedimentos de auditoria. O auditor considera muitas vezes estas matérias debatendo-as com o perito. Os parágrafos 39 a 49 debatem a avaliação do auditor dos pressupostos significativos usados pela gerência, incluindo pressupostos em que a gerência confiou com base no trabalho de um perito.

Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

33. **O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais em resposta a riscos avaliados de distorção material das asserções relativas às mensurações e divulgações ao justo valor pela entidade.** A ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” debate a responsabilidade do auditor em conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta ao risco avaliado de distorção material ao nível de asserção. Tais procedimentos de auditoria adicionais incluem testes de controlo e procedimentos substantivos, como apropriado. Os parágrafos 34-55 adiante proporcionam orientação específica adicional sobre procedimentos substantivos que podem ser relevantes no contexto das mensurações e divulgações ao justo valor da entidade.
34. Devido à larga variedade de possíveis mensurações ao justo valor, de relativamente simples a complexas, os procedimentos do auditor podem variar significativamente na natureza, tempestividade e extensão. Por exemplo, procedimentos substantivos relativos às mensurações ao justo valor podem envolver (a) testar os pressupostos significativos da gerência, o modelo de valorização, e os dados subjacentes (ver parágrafos 39-49), (b) desenvolver estimativas independentes do justo valor para corroborar a adequação da mensuração do justo valor (ver parágrafo 52), ou (c) considerar o efeito de acontecimentos subsequentes na mensuração e divulgações ao justo valor (ver parágrafos 53-55).
35. A existência de cotações de preços publicadas num mercado activo é geralmente a melhor prova de justo valor. Algumas mensurações ao justo valor, contudo, são inerentemente mais complexas do que outras. Esta complexidade surge devido quer à natureza do item a ser mensurado ao justo valor quer devido ao método de valorização exigido pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável ou seleccionado pela gerência. Por exemplo, na ausência de preços cotados num mercado activo, algumas estruturas conceptuais de relato financeiro permitem uma estimativa de justo valor baseada numa base alternativa tal como uma análise de fluxo de caixa descontado ou num modelo de transacção comparativa. As mensurações complexas de justo valor são normalmente caracterizadas por maior incerteza relativa à fiabilidade do processo de mensuração. Esta maior incerteza pode ser uma consequência do seguinte:
- Duração do período de previsão.
 - O número de pressupostos significativos e complexos associados ao processo.
 - Um mais elevado grau de subjectividade associado aos pressupostos e factores usados no processo.
 - Um mais elevado grau de incerteza associado à futura ocorrência ou ao desfecho de acontecimentos subjacentes aos pressupostos usados.
 - Falta de dados objectivos quando são usados factores altamente subjectivos.
36. O conhecimento do auditor do processo de mensuração, incluindo a sua complexidade, ajuda a guiar a determinação do auditor na detecção do risco e, consequentemente, a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados. O que se segue são exemplos de considerações no desenvolvimento de procedimentos de auditoria:
- Usar uma cotação de preço para obter prova de auditoria acerca da valorização pode exigir um conhecimento das circunstâncias em que a cotação foi desenvolvida. Por exemplo, quando forem detidos títulos cotados para fins de investimento, a valorização ao preço de mercado

Manual do Revisor Oficial de Contas

cotado pode exigir ajustamento segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável se a detenção for significativamente grande em dimensão ou for sujeita a restrições na sua negociação.

- Quando usar prova fornecida por um terceiro, o auditor considera a sua fiabilidade. Por exemplo, quando a informação for obtida por meio do uso de confirmações externas, o auditor considera a competência, independência, autoridade para responder, conhecimentos sobre a matéria a ser confirmada do respondente, e a objectividade a fim de ficar satisfeito com a fiabilidade da prova. A extensão de tais procedimentos de auditoria variará de acordo com o risco avaliado de distorção material associado às mensurações de justo valor. O auditor dá a este respeito cumprimento à ISA 505, "Confirmações Externas".
- A prova de auditoria que suporta as mensurações de justo valor, por exemplo, uma valorização por um avaliador independente, pode ser obtida numa data que não coincida com a data em que à entidade é pedido para mensurar e relatar essa informação nas suas demonstrações financeiras. Em tais casos, o auditor obtém prova de que a gerência tomou em conta o efeito de acontecimentos, transacções e alterações nas circunstâncias que ocorreram entre a data da mensuração do justo valor e a data de relato.
- É muitas vezes dada garantia a determinados tipos de investimentos em instrumentos de dívida que se exige ou que sejam mensurados ao justo valor ou que sejam avaliados quanto a possível imparidade. Se a garantia é um factor importante na mensuração de justo valor do investimento ou da avaliação da sua quantia escriturada, o auditor obtém prova de auditoria apropriada suficiente respeitante à existência, valor, direitos e acesso a ou possibilidade de transferência de tal garantia, incluindo a consideração se foram registados todos os ónus e considera se foram feitas as divulgações apropriadas acerca do colateral segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.
- Em algumas situações, podem ser necessários procedimentos de auditoria adicionais, tal como a inspecção de um activo pelo auditor, para obter prova de auditoria apropriada suficiente acerca da adequação de uma mensuração de justo valor. Por exemplo, pode ser necessária a inspecção de uma propriedade de investimento para obter informação acerca da actual condição física do activo relevante para o seu justo valor, ou inspecção de um título pode revelar uma restrição na sua negociabilidade que pode afectar o seu valor.

Testar os Pressupostos Significativos da Gerência, o Modelo de Valorização e os Dados Subjacentes

37. O conhecimento do auditor acerca da fiabilidade do processo usado pela gerência para determinar o justo valor é um elemento importante para suportar as quantias resultantes e por isso afecta a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria. Um processo fiável para determinar o justo valor é aquele que resulta em mensuração razoavelmente consistente e, quando relevante, na apresentação e divulgação do justo valor quando usado em circunstâncias similares. Quando obtiver prova de auditoria acerca das mensurações e divulgações de justo valor da entidade, o auditor avalia se:
 - (a) Os pressupostos usados pela gerência são razoáveis;
 - (b) A mensuração do justo valor foi determinada usando um modelo apropriado, se aplicável;
 - (c) A gerência usou informação relevante que estava razoavelmente disponível na altura.
38. As técnicas de estimativa e os pressupostos e a consideração e comparação pelo auditor das mensurações de justo valor determinadas em períodos anteriores, se existirem, com os resultados obtidos no período corrente podem proporcionar prova de auditoria acerca da fiabilidade dos processos da gerência. Porém, o auditor também considera se tais variações

Manual do Revisor Oficial de Contas

resultam de alterações nas circunstâncias económicas.

39. **Quando o auditor determine que existe um risco significativo relacionado com justos valores, ou sempre que de outra forma aplicável, o auditor deve avaliar se os pressupostos significativos usados pela gerência na mensuração de justos valores, tomados individualmente e como um todo, proporcionam uma base razoável para as mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras da entidade.**
40. É necessário que a gerência faça pressupostos, incluindo pressupostos em que a gerência confia baseada no trabalho de um perito, para desenvolver mensurações de justo valor. Para estas finalidades, os pressupostos da gerência também incluem os pressupostos desenvolvidos sob a orientação dos encarregados da governação. Os pressupostos são componentes integrantes de métodos de valorização mais complexos, por exemplo métodos de valorização que empregam uma combinação de estimativas de futuros fluxos de caixa juntamente com estimativas dos valores dos activos ou passivos no futuro, descontados para o presente. Os auditores dispensam particular atenção aos pressupostos significativos que subjazem um método de valorização e avaliam se tais pressupostos são razoáveis. A fim de proporcionar uma base razoável para as mensurações e divulgações de justo valor, os pressupostos necessitam de ser relevantes, fiáveis, neutros, compreensíveis e completos. O parágrafo 36 da "Estrutura Conceptual Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade" descreve estas características com mais pormenor.
41. Os pressupostos específicos variarão com as características do activo ou do passivo a ser avaliado e do método de valorização usado (nomeadamente, custo de reposição, mercado ou uma abordagem baseada no rendimento). Por exemplo, quando forem usados fluxos de caixa descontados (uma abordagem baseada no rendimento) como o método de valorização, existirão pressupostos acerca do nível de fluxos de caixa, do período de tempo usado na análise, e da taxa de desconto.
42. Os pressupostos são geralmente suportados por diferentes tipos de prova de fontes internas e externas que proporcionam suporte objectivo para os pressupostos usados. O auditor avalia as fontes e a fiabilidade da prova que suporta os pressupostos da gerência, incluindo a consideração dos pressupostos à luz da informação histórica e uma avaliação se eles são baseados em planos que estejam dentro da capacidade da entidade.
43. Os procedimentos de auditoria que tratam dos pressupostos da gerência são executados no contexto da auditoria das demonstrações financeiras da entidade. O objectivo dos procedimentos de auditoria não é por isso destinado a obter prova de auditoria apropriada e suficiente para proporcionar uma opinião sobre os próprios pressupostos. Em vez disso, o auditor executa procedimentos para considerar se os pressupostos proporcionam uma base razoável para mensurar justos valores no contexto de uma auditoria das demonstrações financeiras tomadas como um todo.
44. A identificação dos pressupostos que aparentam ser significativos para a mensuração do justo valor requer o exercício de julgamento pela gerência. O auditor foca a atenção nos pressupostos significativos. Geralmente, os pressupostos significativos cobrem matérias que afectam materialmente a mensuração do justo valor e podem incluir aqueles que sejam:
 - (a) Sensíveis a variação ou incerteza em quantia ou natureza. Por exemplo, pressupostos acerca de taxas de juro de curto prazo podem ser menos susceptíveis de variação significativa comparados com pressupostos acerca de taxas de juro de longo prazo;
 - (b) Susceptíveis de má aplicação ou a preconceito.
45. O auditor considera a sensibilidade da valorização a alterações nos pressupostos significativos, incluindo condições de mercado que possam afectar o valor. Quando aplicável, o auditor

Manual do Revisor Oficial de Contas

encoraja a gerência a usar técnicas tais como análises de sensibilidade para ajudar a identificar os pressupostos particularmente sensíveis. Na ausência de tais análises da gerência, o auditor considera empregar tais técnicas. O auditor considera se a incerteza associada a uma mensuração de justo valor, ou a falta de dados objectivos podem tornar impossível uma estimativa razoável segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável. (ver parágrafo 9)

46. A consideração sobre se os pressupostos proporcionam uma base razoável para as mensurações de justo valor relaciona-se com o conjunto total de pressupostos bem como com cada pressuposto individualmente. Os pressupostos são frequentemente interdependentes, e por isso, necessitam de ser internamente consistentes. Um dado pressuposto que possa parecer razoável quando tomado isoladamente pode não ser razoável quando usado em conjunto com outros pressupostos. O auditor considera se a gerência identificou os pressupostos significativos e os factores que influenciam a mensuração de justo valor.

47. Os pressupostos em que as mensurações de justo valor se baseiam (por exemplo, a taxa de desconto usada para calcular o valor presente de fluxos de caixa futuros) reflectirão o que a gerência espera vir a ser o desfecho de objectivos e estratégias específicos. Para serem razoáveis, tais pressupostos, individualmente e tomados como um todo, também necessitam de ser realistas e consistentes com:

(a) O ambiente económico geral e as circunstâncias económicas da entidade;

(b) Os planos da entidade;

(c) Pressupostos feitos em períodos anteriores, se apropriado;

(d) A experiência passada de, ou condições anteriores experimentadas por, a entidade na medida do correntemente aplicável;

(e) Outras matérias relacionadas com as demonstrações financeiras, por exemplo, pressupostos usados pela gerência em estimativas contabilísticas relativas a contas da demonstração financeira que não sejam as relacionadas com as mensurações e divulgações de justo valor; e

(f) Se aplicável, o risco associado a fluxos de caixa, incluindo a potencial variabilidade dos fluxos de caixa e o respectivo efeito na taxa de desconto.

Sempre que os pressupostos sejam o reflexo da intenção e capacidade da gerência para levar a efeito acções específicas, o auditor considera se eles são consistentes com os planos e a experiência passada da entidade (ver parágrafos 22 e 23).

48. Se a gerência confiar em informação financeira histórica no desenvolvimento de pressupostos, o auditor considera até que ponto tal confiança se justifica. Porém, a informação histórica pode não ser representativa de condições ou acontecimentos futuros, por exemplo, se a gerência pretender encetar novas actividades ou alterar as circunstâncias.

49. Quanto aos itens valorizados pela entidade usando um modelo de valorização, não se espera que o auditor substitua o seu juízo pelo da gerência da entidade. Em vez disso, o auditor revê o modelo, e avalia se o modelo é apropriado e os pressupostos usados são razoáveis. Por exemplo, pode ser inapropriado usar um método de desconto de fluxos de caixa para valorizar um instrumento de capital próprio numa empresa em arranque se não há réditos correntes em que basear a previsão de resultados ou de fluxos de caixa futuros.

50. **O auditor deve testar os dados usados para desenvolver as mensurações e divulgações de justo valor e avaliar se as mensurações de justo valor foram devidamente determinadas a partir de tais dados e dos pressupostos da gerência.**

51. O auditor avalia se os dados em que se baseiam as mensurações de justo valor, incluindo os dados usados no trabalho de um perito, são rigorosos, completos e relevantes, e se as mensurações de justo valor foram devidamente determinadas usando tais dados e pressupostos da gerência. Os procedimentos do auditor podem também incluir, por exemplo, procedimentos tais como verificar a fonte dos dados, o recálculo matemático e revisão da informação quanto a consistência interna, incluindo se tal informação é consistente com a intenção da gerência de levar a efeito as acções específicas debatidas nos parágrafos 22 e 23.

Desenvolvendo Estimativas de Justo Valor Independentes para Finalidades Corroborativas

52. O auditor pode fazer uma estimativa independente do justo valor (por exemplo, usando um modelo desenvolvido pelo auditor) para corroborar a mensuração do justo valor da entidade. Quando desenvolver uma estimativa independente usando os pressupostos da gerência, o revisor/auditor avalia esses pressupostos como debatido nos parágrafos 39 a 49. Em vez de usar os pressupostos da gerência o auditor pode desenvolver pressupostos separados para fazer uma comparação com as mensurações de justo valor da gerência. Nessa situação, o auditor apesar de tudo entende os pressupostos da gerência. O auditor usa esse entendimento para determinar que o modelo do revisor/auditor considera as variáveis significativas e para avaliar qualquer diferença significativa face à estimativa da gerência. O auditor executa também procedimentos de auditoria sobre os dados usados para desenvolver as mensurações e divulgações de justo valor como debatido nos parágrafos 50 e 51. O auditor considera a orientação contida na ISA 520, "Procedimentos Analíticos" quando levar a efeito estes procedimentos durante uma auditoria.

Acontecimentos Subsequentes

53. **O auditor deve considerar o efeito de acontecimentos subsequentes sobre as mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras.**
54. As transacções e acontecimentos que ocorram após o final do período mas antes da conclusão da auditoria, podem proporcionar prova de auditoria apropriada com respeito às mensurações de justo valor feitas pela gerência. Por exemplo, uma venda de propriedade de investimento pouco após o final do período pode proporcionar prova de auditoria relativa à mensuração do justo valor.
55. Contudo, no período após a data do fim do período das demonstrações financeiras, podem variar as circunstâncias que existiam no final do período. A informação do justo valor após o final do período pode reflectir acontecimentos que ocorram após o fim do período e não as circunstâncias que existiam à data do balanço. Por exemplo, os preços de títulos negociáveis activamente transaccionados que se alteram após o fim do período não constituem geralmente prova de auditoria apropriada dos valores dos títulos que existiam no fim do período. O auditor dá cumprimento à ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes" quando avaliar a prova de auditoria relacionada com tais acontecimentos.

Divulgações acerca de Justos Valores

56. **O auditor deve avaliar se as divulgações acerca de justos valores feitas pela entidade estão de acordo com a sua estrutura de relato financeiro.**
57. A informação da divulgação do justo valor é um aspecto importante das demonstrações financeiras em muitas estruturas conceptuais de relato financeiro. Muitas vezes, a divulgação do justo valor é exigida devido à relevância para os utentes na avaliação do desempenho e posição financeira de uma entidade. Além da informação do justo valor exigida pela estrutura conceptual de relato financeiro, algumas entidades divulgam informação adicional do justo valor nas notas às demonstrações financeiras
58. Quando auditar mensurações de justo valor e respectivas divulgações incluídas nas notas às demonstrações financeiras, quer exigidas pela estrutura conceptual de relato financeiro quer divulgadas voluntariamente, o auditor ordinariamente leva a efeito essencialmente os mesmos tipos de procedimentos de auditoria que os empregados para auditar uma mensuração de justo valor reconhecida nas demonstrações financeiras. O auditor obtém prova de auditoria apropriada suficiente de que os princípios de valorização são apropriados segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, estão a ser consistentemente aplicados, e o método de estimativa e os pressupostos significativos usados são devidamente divulgados de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável. O auditor considera também se a informação voluntária pode ser inapropriada no contexto das demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência pode divulgar um valor de venda corrente relativo a um activo sem mencionar restrições significativas sob acordos contratuais que impedem a venda no futuro imediato.
59. O auditor avalia se a entidade fez divulgações apropriadas acerca da informação de justo valor como pedido pela sua estrutura conceptual de relato financeiro. Se um item contiver um alto grau de incerteza de mensuração, o auditor avalia se as divulgações são suficientes para informar os utentes de tal incerteza. Por exemplo, o auditor pode avaliar se as divulgações acerca de uma série de quantias, e os pressupostos usados na determinação da série, dentro da qual se espera que razoavelmente fique o justo valor são apropriados segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, quando a gerência considera não apropriada a apresentação de uma quantia única. Sempre que aplicável, o auditor considera também se a entidade cumpriu os requisitos de contabilização e divulgação relativos a alterações no método de valorização usado para determinar as mensurações ao justo valor.
60. Quando a divulgação de informação de justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável for omitida porque não é praticável determinar o justo valor com fiabilidade suficiente, o auditor avalia a adequação das divulgações exigidas nestas circunstâncias. Se a entidade não tiver divulgado apropriadamente a informação do justo valor exigida pela estrutura de relato financeiro, auditor avalia se as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas pelo afastamento da estrutura de relato financeiro aplicável.

Avaliação dos Resultados de Procedimentos de Auditoria

61. **Ao fazer uma avaliação final sobre se as mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da aplicável à entidade, o auditor deve avaliar a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida bem como a consistência dessa prova com outra prova obtida e avaliada durante a auditoria.**
62. Quando avaliar de as mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável, o auditor avalia a consistência da informação e da prova de auditoria durante a auditoria das mensurações de justo valor com outra prova de auditoria obtida durante a auditoria, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Por exemplo, o auditor considera se existe ou deve existir um relacionamento ou correlação entre as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa futuros estimados na determinação do justo valor de uma propriedade de investimento e as taxas de juro sobre empréstimos que estão correntemente a ser incorridas pela entidade para adquirir propriedades de investimentos.

Declarações da Gerência

63. **O auditor deve obter da gerência declarações por escrito respeitantes à razoabilidade de pressupostos significativos, incluindo se eles reflectem apropriadamente a intenção e capacidade da gerência para levar a efeito acções específicas em nome da entidade sempre que relevantes para as mensurações e divulgações do justo valor.**
64. A ISA 580, "Declarações da Gerência" debate o uso de declarações da gerência como prova de auditoria. Dependendo da natureza, materialidade e complexidade dos justos valores, as declarações da gerência acerca das mensurações e divulgações de justo valor contidas nas demonstrações financeiras podem também incluir esclarecimentos sobre o seguinte:
- A adequação dos métodos de mensuração, incluindo respectivos pressupostos, usados pela gerência na determinação de justos valores dentro da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, e a consistência na aplicação dos métodos.
 - As bases usadas pela gerência para ultrapassar o pressuposto relativo ao uso do justo valor estabelecido pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.
 - A integralidade e adequação das divulgações relacionadas com o justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.
 - Se acontecimentos subsequentes exigem ajustamento às mensurações e divulgações de justo valor incluídas nas demonstrações financeiras.

Comunicação com Os Encarregados da Governação

65. A ISA 260, "Comunicação de Matérias de Auditoria Aos Encarregados da Governação" exige que os auditores comuniquem matérias de interesse de governação aos encarregados da governação. Devido às incertezas muitas vezes envolvidas em algumas mensurações de justo valor, o potencial efeito nas demonstrações financeiras de quaisquer riscos significativos pode ser de interesse de governação. Por exemplo, o auditor considera comunicar a natureza dos pressupostos significativos usados em mensurações de justo valor, o grau de subjectividade envolvido no desenvolvimento dos pressupostos, e a relativa materialidade dos itens a serem mensurados ao justo valor para as demonstrações financeiras como um todo. O auditor considera a orientação contida na ISA 260 ao determinar a natureza e forma da comunicação.

Dada de Eficácia

66. Esta ISA entra em vigor nas auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que findem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *Muitos governos estão a mover-se para a contabilidade do acréscimo e estão a adoptar o justo valor como base de valorização de muitas classes dos activos e passivos que detêm, ou para divulgações de itens nas demonstrações financeiras. Os princípios gerais desta ISA são por isso aplicáveis à consideração da auditoria de mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras de entidades do sector público.*
2. *O parágrafo 3 da ISA dispõe que quando as mensurações divulgações de justo valor sejam materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente apropriada de que tais mensurações e divulgações estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável. A estrutura contabilística das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público incluem uma variedade de normas que exigem ou permitem o reconhecimento ou divulgação de justos valores.*
3. *Como referido no parágrafo 8 da ISA, pode ser complexo determinar o justo valor de certos activos ou passivos quando não há mercado activo. Este pode ser um aspecto particular no Sector Público, quando as entidades tenham significativas detenções de activos especializados. Para além disso muitos activos detidos por entidades do sector público não geram fluxos de caixa. Nestas circunstâncias um justo valor ou valor corrente similar pode ser estimado por referência a outros métodos de valorização, mas não limitados a, custo de reposição depreciado e método do preço indexado.*

Apêndice

Mensurações e Divulgações de Justo Valor Segundo Estruturas Conceptuais de Relato Financeiro Diferentes

1. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes exigem ou permitem uma variedade de mensurações e divulgações de justo valor nas demonstrações financeiras. Elas também variam no nível de orientação que proporcionam sobre a base para a mensuração de activos e passivos ou para as respectivas divulgações. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro dão orientação prescritiva, outras dão orientação geral, e algumas não dão qualquer orientação. Além disso, também existem determinadas práticas de mensuração e divulgação do justo valor em sectores específicos.
2. Podem existir definições diferentes do justo valor entre as estruturas conceptuais de relato financeiro, ou para activos, passivos ou divulgações dentro de uma dada estrutura conceptual. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 39, "Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração" define justo valor como "a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas". O conceito de justo valor pressupõe ordinariamente uma transacção corrente, e não uma liquidação a uma data passada ou futura. Consequentemente, o processo de mensurar o justo valor seria uma busca pelo preço estimado pelo qual a transacção ocorreria. Adicionalmente, estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem usar termos tais como "valor específico da entidade", "valor de uso", ou termos similares, mas podem ainda cair dentro do conceito de justo valor nesta ISA.
3. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem tratar as alterações nas mensurações de justo valor que ocorram ao longo do tempo de diferentes maneiras. Por exemplo, uma dada estrutura conceptual de relato financeiro pode exigir que as alterações nas mensurações de justo valor de determinados activos e passivos sejam reflectidas directamente no capital próprio, embora tais alterações possam ser reflectidas no rendimento segundo uma outra estrutura conceptual. Em algumas estruturas conceptuais, a determinação de usar a contabilização pelo justo valor ou como é aplicada é influenciada pela intenção da gerência de levar a efeito determinadas acções com respeito ao activo ou passivo específico.
4. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem exigir determinadas mensurações e divulgações específicas do justo valor em graus variados nas demonstrações financeiras e prescrevê-las ou permiti-las em variados graus. As estruturas conceptuais de relato financeiro podem:
 - Prescrever requisitos de mensuração, apresentação e divulgação para determinada informação incluída nas demonstrações financeiras ou para informação divulgada nas notas às demonstrações financeiras ou apresentada como informação suplementar.
 - Permitir determinadas mensurações usando justos valores por opção de uma entidade ou somente quando determinados critérios tenham sido satisfeitos.
 - Prescrever um método específico para determinar o justo valor, por exemplo, por meio do uso de uma avaliação independente ou por formas especificadas de usar fluxos de caixa descontados.
 - Permitir uma escolha de método para determinar o justo valor a partir de entre vários métodos alternativos (o critério de selecção pode ser ou não proporcionado pela estrutura conceptual de relato financeiro).
 - Não proporcionar orientação sobre as mensurações ou divulgações de justo valor que não sejam o seu uso evidente através do costume ou prática, por exemplo, uma prática sectorial.

5. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro assumem que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para activos e passivos como um pré requisito quer para exigir quer para permitir mensurações e divulgações de justo valor. Nalguns casos, este pressuposto pode ser ultrapassado quando um activo ou passivo não tenha um preço de mercado cotado num mercado activo e quanto ao qual outros métodos de estimar razoavelmente o justo valor sejam claramente inapropriados ou inoperáveis.
6. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro exigem determinados ajustamentos ou modificações especificados à informação de valorização, ou outras considerações exclusivas para um dado activo ou passivo. Por exemplo, a contabilização de propriedades de investimento pode exigir ajustamentos a serem feitos para um valor de mercado avaliado, tais como ajustamentos relativos a estimados custos finais na venda, ajustamentos relacionados com a condição e localização da propriedade, e com outras matérias. De forma similar, se o mercado para um dado activo não for um mercado activo, as cotações de preços publicadas podem ter de ser ajustadas ou modificadas para chegar a uma medida mais conveniente do justo valor. Por exemplo, preços de mercado cotados podem não ser indicativos do justo valor se não houver actividade frequente no mercado, o mercado não estiver bem estabelecido, ou forem negociados pequenos volumes de unidades com relação ao número agregado de unidades para negociação em existência. Consequentemente, tais preços de mercado podem ter de ser ajustados ou modificados. Podem ser necessárias fontes alternativas à informação de mercado para fazer tais ajustamentos ou modificações.

Prevalência das Mensurações de Justo Valor

7. As mensurações e divulgações baseadas no justo valor estão a tornar-se cada vez mais prevalentes nas estruturas conceptuais de relato financeiro. Os justos valores podem ocorrer em, e afectar a determinação de, demonstrações financeiras numa variedade de maneiras, incluindo a mensuração do justo valor do seguinte:
 - Activos ou passivos específicos, tais como títulos negociáveis ou passivos para liquidar uma obrigação sob um instrumento financeiro, de forma rotineira ou periodicamente "referenciado ao mercado".
 - Componentes específicos de capital próprio, por exemplo ao contabilizar o reconhecimento, mensuração e apresentação de certos instrumentos financeiros com características de capital próprio, tais como um empréstimo convertível pelo detentor em acções comuns do emitente.
 - Activos ou passivos específicos adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a determinação inicial do goodwill proveniente da compra de uma entidade numa concentração de actividades empresariais é geralmente baseada na mensuração ao justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos e o justo valor da retribuição dada.
 - Activos ou passivos específicos ajustados ao justo valor numa única vez. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro podem exigir o uso de uma mensuração de justo valor para quantificar um ajustamento a um activo ou a um grupo de activos como parte da determinação da imparidade de um activo, por exemplo, um teste de imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais baseado no justo valor de uma entidade operacional ou unidade de relato definida, cujo valor é em seguida imputado entre o grupo de activos e passivos da entidade ou da unidade a fim de obter o goodwill implícito para comparação com o goodwill registado.
 - Agregações de activos e passivos. Em algumas circunstâncias, a mensuração de uma classe ou grupo de activos ou passivos requer uma agregação dos justos valores de alguns dos activos ou passivos individuais em tal classe ou grupo. Por exemplo, segundo a

Manual do Revisor Oficial de Contas

estrutura conceptual de relato financeiro de uma aplicável à entidade, a mensuração de uma carteira de empréstimos diversificada pode ser determinada com base no justo valor de algumas categorias dos empréstimos que compõem a carteira.

- As transacções que envolvam a troca de activos entre partes independentes sem retribuição monetária. Por exemplo, uma troca não monetária de instalações de fábricas em diferentes linhas de negócios.
- Informação divulgada em notas às demonstrações financeiras, ou apresentada como informação suplementar, mas não reconhecida nas demonstrações financeiras.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 550 - Partes Relacionadas

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 550

PARTES RELACIONADAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(67)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 6
Existência e Divulgação de Partes Relacionadas	7 - 8
Transacções com Partes Relacionadas	9 - 12
O Exame das Transacções Identificadas entre Partes Relacionadas	13 - 14
Esclarecimentos da Gerência	15
Conclusões e Relato de Auditoria	16

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 550, “Partes Relacionadas” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre as responsabilidades do auditor e os procedimentos de auditoria respeitantes a partes relacionadas e a transacções com tais partes independentemente de a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 24, "Partes Relacionadas", ou requisito similar, fazer ou não parte do esquema de relato financeiro.
2. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de revisão/auditoria apropriada suficiente com respeito à identificação e divulgação pela gerência das partes relacionadas e do efeito das transacções com partes relacionadas que sejam materiais para as demonstrações financeiras.** Porém, não se pode esperar que uma auditoria detecte todas as transacções com partes relacionadas
3. Como indicado na ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem a Auditoria de Demonstrações Financeiras", em determinadas circunstâncias existem limitações que podem afectar a persuasão da prova de auditoria disponível para tirar conclusões sobre particulares asserções de demonstração financeira. Devido ao grau de incerteza associada às asserções de demonstração financeira respeitantes à plenitude das partes relacionadas, os procedimentos identificados nesta ISA, proporcionarão prova de auditoria apropriada suficiente com respeito a essas asserções na ausência de qualquer circunstância identificada pelo auditor que:
 - (a) Aumente o risco de distorção material para além do que seria normalmente esperado; ou
 - (b) Indique que ocorreu uma distorção material relevante com respeito a partes relacionadas.Quando existir qualquer indicação de que tais circunstâncias existem, o auditor deve levar a efeito procedimentos de auditoria modificados, alargados ou adicionais como sejam apropriados nas circunstâncias.
4. Dão-se definições respeitantes às partes relacionadas na IAS 24, as quais são adoptadas para os fins desta ISA."(68)
5. A gerência é responsável pela identificação e divulgação de partes relacionadas e de transacções com tais partes. Esta responsabilidade exige que a gerência implemente controlo interno adequado para assegurar que as transacções com partes relacionadas sejam apropriadamente identificadas no sistema de informação e divulgadas nas demonstrações financeiras.
6. O auditor precisa de ter o conhecimento suficiente da actividade da entidade e do sector que o habilite a identificar os acontecimentos, transacções e práticas que possam resultar num risco de distorção material respeitante a partes relacionadas e transacções com partes relacionadas. Embora a existência de partes relacionadas e de transacções entre essas partes seja considerada aspectos normais dos negócios, o auditor deve estar delas ciente porque:
 - (a) A estrutura conceptual de relato financeiro aplicável pode exigir a divulgação nas demonstrações financeiras de determinados relacionamentos de partes relacionadas e de transacções entre elas, tais como as exigidas pela IAS 24;
 - (b) A existência de partes relacionadas e de transacções entre elas pode afectar as demonstrações financeiras. Por exemplo, a responsabilidade e o gasto fiscais da entidade podem ser afectados pelas leis fiscais nas várias jurisdições que exijam consideração especial quando existirem partes relacionadas;
 - (c) A fonte da prova de auditoria afecta a avaliação do auditor quanto à sua credibilidade. Geralmente, pode ser depositado m maior grau de confiança na prova de auditoria que seja

Manual do Revisor Oficial de Contas

obtida a partir de ou criada por terceiros não que não estejam em relação de dependência; e

- (d) Uma transacção entre partes relacionadas pode ser motivada por outras considerações que não sejam as normais, por exemplo, partilha de lucros ou mesmo fraude.

Existência e Divulgação de Partes Relacionadas

7. O auditor deve rever a informação proporcionada pelos encarregados da governação e pela gerência identificando todas as partes relacionadas conhecidas e deve executar os seguintes procedimentos de auditoria a respeito da plenitude desta informação:
 - (a) Rever papéis de trabalho de anos anteriores quanto a nomes de partes relacionadas conhecidas;
 - (b) Rever os procedimentos de entidade quanto à identificação de partes relacionadas;
 - (c) Indagar quanto à associação dos encarregados da governação e principais responsáveis com outras entidades;
 - (d) Rever os registos de accionistas para determinar os nomes de principais accionistas ou, se apropriado, obter uma listagem desses principais accionistas a partir do registo de acções;
 - (e) Rever as actas das reuniões de accionistas e dos encarregados da governação e outros registos oficiais relevantes tais como o registo dos interesses dos directores;
 - (f) Indagar de outros auditores correntemente envolvidos na auditoria, ou de auditores precedentes, quanto ao seu conhecimento de partes relacionadas adicionais; e
 - (g) Rever as declarações fiscais da entidade e outra informação fornecida às agências reguladoras.

Se, no juízo do auditor, existir um risco mais baixo de partes relacionadas por detectar, estes procedimentos podem ser modificados como apropriado.

8. Quando a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável exigir a divulgação de relacionamentos entre partes relacionadas, o auditor deve ficar satisfeito de que a divulgação é adequada.

Transacções com Partes Relacionadas

9. **O auditor deve rever a informação proporcionada pelos encarregados da governação e pela gerência identificando as transacções com partes relacionadas e deve estar alerta quanto a outras transacções materiais entre partes relacionadas.**
10. **Quando obtiver a compreensão do controlo interno da entidade, o auditor deve tomar em consideração a adequação das actividades de controlo sobre a autorização e registo de transacções com partes relacionadas.**
11. No decurso da auditoria, o auditor necessita de estar alerta para as transacções que se afigurem não usuais nas circunstâncias e possam indiciar a existência de partes relacionadas anteriormente não identificadas. Entre os exemplos incluem-se os seguintes:
 - Transacções que tenham condições comerciais fora do normal, tal como preços, taxas de juro, garantias e condições de reembolsos não usuais.
 - Transacções a que lhes falte uma razão comercial lógica quanto à sua ocorrência.
 - Transacções em que a substância difira da forma.
 - Transacções processadas de uma maneira não usual.
 - Alto volume ou transacções significativas com determinados clientes ou fornecedores em comparação com outros.
 - Transacções não registadas tais como o recebimento ou o fornecimento de serviços de gestão sem qualquer encargo.
12. No decurso da auditoria, o auditor leva a efeito procedimentos que podem identificar a existência de transacções com partes relacionadas. Entre os exemplos incluem-se os seguintes:
 - A execução de testes pormenorizados de transacções e saldos.
 - A revisão de actas de accionistas e dos encarregados da governação.
 - A revisão dos registos contabilísticos quanto a transacções ou saldos grandes ou não usuais, dispensando particular atenção a transacções reconhecidas no final do período de relato ou perto dele.
 - A revisão da confirmação de empréstimos a receber ou a pagar e as confirmações dos bancos. Tal revisão pode indicar relacionamentos de prestação de garantias e outras transacções com partes relacionadas.
 - A revisão de transacções de investimentos financeiros, por exemplo, compra ou venda de partes de capital num empreendimento conjunto ou outra entidade.

O Exame das Transacções Identificadas com Partes Relacionadas

12. **Ao examinar as transacções identificadas com partes relacionadas, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente quanto a se estas transacções foram devidamente registadas e divulgadas.**
13. Dada a natureza dos relacionamentos entre partes relacionadas, pode ser limitada a prova de auditoria de uma transacção com partes relacionadas, por exemplo, respeitante a existência de inventários detidos à consignação por uma parte relacionada ou a uma instrução proveniente de uma empresa-mãe a uma subsidiária para registar um gasto de royalty. Devido à limitada disponibilidade de prova de auditoria apropriada acerca de tais transacções, o auditor considera a execução de procedimentos de auditoria tais como:
 - Confirmar os termos e a quantia da transacção com a parte relacionada.
 - Inspeccionar as provas em poder da parte relacionada.
 - Confirmar ou discutir as informações com as pessoas associadas à transacções, tais como bancos, advogados, avalistas e agentes.

Declarações da Gerência

14. O auditor deve obter uma declaração escrita da gerência no que respeita a:
- (a) A plenitude da informação proporcionada relativa à identificação de partes relacionadas; e
 - (b) a adequação das divulgações de partes relacionadas nas demonstrações financeiras.

Conclusões e Relato de Auditoria

15. **Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante a partes relacionadas e a transacções com tais partes ou concluir que a sua divulgação nas demonstrações financeiras não é adequada, o auditor deve modificar o relatório do auditor de forma apropriada.**

Perspectiva do Sector Público

1. *Ao aplicar os princípios de auditoria desta isa, os auditores têm de fazer referência aos requisitos legais que sejam aplicáveis às entidades e empregados do sector público com respeito a transacções com partes relacionadas. Tal legislação pode proibir entidades e empregados de celebrar transacções com partes relacionadas. Pode também existir um requisito para os empregados do sector público de declararem os seus interesses em entidades com quem transaccionem numa base profissional e/ou comercial. Quando existam tais requisitos legais, os procedimentos de auditoria necessitarão de ser alargados para detectar casos de incumprimento desses requisitos.*
2. *Se bem que a Directriz Internacional do Sector Público 1, “Relato Financeiro por Empresas Comerciais Governamentais” indique que todas as Normas Internacionais de Contabilidade (IASs) se aplicam a empresas comerciais do sector público, a IAS 24, “Divulgações de Partes Relacionadas” não exige que as transacções entre empresas controladas pelo Estado sejam divulgadas. As definições de partes relacionadas incluídas na IAS 24 e nesta ISA não tratam de todas as circunstâncias relevantes para as entidades do sector público. Por exemplo, não é debatida a situação, para as finalidades de aplicação desta ISA, do relacionamento entre ministérios e departamentos de estado e autoridades oficiais ou agências governamentais.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 560 - Acontecimentos Subsequentes

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 560

ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 1 de Dezembro de 2006) “(69)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 3
Acontecimentos que Ocorram até à Data do Relatório do Auditor	4 - 7
Factos Descobertos Após a Data do Relatório do Auditor mas Antes de terem sido Emitidas as Demonstrações Financeiras	8 - 13
Factos Descobertos Após terem Sido Emitidas as Demonstrações Financeiras	14 - 19
Ofertas Públicas de Títulos	20
Data de Eficácia	21

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 560, “Acontecimentos Subsequentes” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre a responsabilidade do auditor com respeito a acontecimentos subsequentes. Nesta ISA usa-se o termo "acontecimentos subsequentes" para referir não só os acontecimentos que ocorram entre o fim do período e a data do relatório do auditor mas também os factos descobertos após a data do relatório do auditor.
2. **O auditor deve tomar em consideração o efeito de acontecimentos subsequentes nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor.**
4. A Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 10, "Acontecimentos Após a Data do Balanço" respeita ao tratamento nas demonstrações financeiras de acontecimentos, tanto favoráveis como desfavoráveis, que ocorram entre a data das demonstrações financeiras (referida como a "data do balanço" nas ISAs e a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e identifica dois tipos de acontecimentos:
 - (a) Aqueles que proporcionam prova de condições que existiam na data das demonstrações financeiras; e
 - (b) Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data das demonstrações financeiras.

Definições

4. Os termos que se seguem têm os significados adiante atribuídos:
 - (a) "Data das demonstrações financeiras" é a data do fim do último período coberto pelas demonstrações financeiras, que é normalmente a data do balanço mais recente das demonstrações financeiras sujeitas a auditoria.
 - (b) "Data da aprovação das demonstrações financeiras" é a data em que aqueles com a autoridade reconhecida asseveram que prepararam o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, incluindo as respectivas notas, e que tomaram a responsabilidade por elas. Em algumas jurisdições, a lei ou a regulamentação identifica os indivíduos ou os órgãos (por exemplo, os directores) que são responsáveis por concluir que foi preparado um conjunto completo de demonstrações financeiras, e especifica o necessário processo de aprovação. Em outras jurisdições, o processo de aprovação não está prescrito na lei ou regulamentação e a entidade segue os seus próprios procedimentos na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras tendo em vista as suas estruturas de gestão e de governação. Nalgumas jurisdições, é necessária a aprovação final das demonstrações financeiras pelos accionistas antes das demonstrações financeiras serem emitidas ao público. Nestas jurisdições, a aprovação final pelos accionistas não é necessária para o auditor concluir que foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente. A data da aprovação das demonstrações financeiras para as finalidades das ISAs é a data mais antiga em que os que com a autoridade reconhecida determinam que foi preparado um conjunto completo de demonstrações financeiras.
 - (c) "Data do relatório do auditor" é a data seleccionada pelo auditor para datar o relatório sobre as demonstrações financeiras. O relatório do auditor não é datado mais cedo que a data em que o auditor obteve prova de auditoria apropriada suficiente sobre a qual basear a opinião sobre as demonstrações financeiras."(70)

Acontecimentos que Ocorram Até à Data do Relatório do Auditor

5. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria apropriada suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos até à data do relatório do auditor que possam exigir ajustamento das demonstrações financeiras, ou divulgação nas mesmas.** Estes procedimentos são adicionais aos procedimentos de rotina que possam ser aplicados a transacções específicas que ocorram após a data das demonstrações financeiras para obter prova de auditoria apropriada suficiente quanto a saldos de contas na data das demonstrações financeiras, por exemplo, o teste do corte de inventários a pagamentos a credores. Não se espera, porém, do auditor que conduza uma revisão contínua de todas as matérias relativamente às quais procedimentos anteriormente aplicados tenham proporcionado conclusões satisfatórias.
6. Os procedimentos de auditoria para identificar acontecimentos que possam requerer ajustamento das demonstrações financeiras, ou divulgações nas mesmas, serão levados a efeito numa data tão próxima quanto possível da data do relatório do auditor. Tais procedimentos de auditoria tomam em conta a avaliação do risco pelo auditor e geralmente incluem os seguintes:
 - Rever procedimentos que a gerência tenha estabelecido para assegurar que os acontecimentos sejam identificados.
 - Ler as actas de reuniões de accionistas, dos encarregados da governação, incluindo comissões estabelecidas tais como comissões executivas relevantes e a comissão de auditoria, realizadas após a data das demonstrações financeiras e indagar acerca das matérias debatidas em reuniões relativamente às quais ainda não estejam ainda disponíveis actas.
 - Ler as últimas demonstrações financeiras intercalares disponíveis e, quando considerado necessário e apropriado, orçamentos, previsões de fluxos de caixa e outros relatórios de gestão relacionados.
 - Indagar, ou alargar anteriores indagações verbais ou escritas, junto dos consultores jurídicos da entidade com respeito a litígios e reclamações.
 - Indagar da gerência quanto a se ocorreram quaisquer acontecimentos subsequentes que possam afectar as demonstrações financeiras. São exemplos de indagações à gerência sobre matérias específicas:
 - o A situação actual de itens que foram contabilizados na base de dados preliminares ou inconclusivos.
 - o Se foram celebrados novos compromissos, pedidos de empréstimo ou garantias.
 - o Se ocorreram ou estão planeadas vendas ou aquisições de activos.
 - o Se ocorreu ou está planeada a emissão de novas acções ou obrigações ou se foi feito ou está planeado um acordo de fusão ou liquidação.
 - o Se quaisquer activos foram confiscados pelo governo ou foram ou não destruídos, por exemplo, pelo fogo ou por inundações.
 - o Se existiram quaisquer desenvolvimentos relativos a áreas de risco e a contingências.
 - o Se foram feitos ou estão completados quaisquer ajustamentos contabilísticos não usuais.
 - o Se ocorreram ou estejam prestes a ocorrer quaisquer acontecimentos que ponham em dúvida a adequação das políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras

Manual do Revisor Oficial de Contas

como seria o caso, por exemplo, de tais acontecimentos porem em causa a validade do pressuposto da continuidade.

7. Quando um componente, tal como uma divisão, sucursal ou subsidiária, seja auditado por outro auditor, o auditor tomará em consideração os procedimentos do outro auditor respeitantes a acontecimentos após a data das demonstrações financeiras e a necessidade de informar o outro auditor da planeada data do relatório de auditor.
8. **Quando o auditor tiver conhecimento de acontecimentos que afectem de forma materialmente relevante as demonstrações financeiras, o auditor deve tomar em consideração se tais acontecimentos estão devidamente contabilizados e adequadamente divulgados nas demonstrações financeiras.**

Factos Descobertos Após a Data do Relatório do Auditor mas Antes de Serem Emitidas as Demonstrações Financeiras

9. O auditor não tem qualquer responsabilidade de executar procedimentos ou de fazer qualquer indagação resultante às demonstrações financeiras após a data do relatório do auditor. No período que decorre entre a data do relatório do auditor e a data em que sejam emitidas as demonstrações financeiras, é da responsabilidade gerência de informar o auditor de quaisquer acontecimentos que possam afectar as demonstrações financeiras.
10. **Quando, após a data do relatório do auditor mas antes da data em que são emitidas as demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de um facto que possa afectar de forma material as demonstrações financeiras, o auditor deve tomar em consideração se as demonstrações financeiras necessitam de emenda, deve debater a matéria com a gerência, e deve tomar a acção apropriada nas circunstâncias.**
11. Quando a gerência emendar as demonstrações financeiras, o auditor levará a efeito os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias e fornecerá à gerência um novo relatório sobre as demonstrações financeiras emendadas. O novo relatório do auditor terá uma data não anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras emendadas e, consequentemente, os procedimentos de auditoria seguidos no parágrafo 5 serão alargados para a data do novo relatório do auditor.
12. **Quando a gerência não emendar as demonstrações financeiras nas circunstâncias em que o auditor crê que elas precisam de ser emendadas e o relatório do auditor não tenha sido apresentado à entidade, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, como descrito na ISA 701, “Modificações ao Relatório do Auditor Independente”.**
13. Quando o relatório do auditor tenha sido apresentado à entidade, o auditor notificará os encarregados da governação para não emitirem para terceiros as demonstrações financeiras e o respectivo relatório do auditor. Se as demonstrações financeiras forem subsequentemente apresentadas, o auditor necessita de empreender acções no sentido de evitar a confiança no relatório do auditor. A acção tomada dependerá dos deveres e obrigações legais do auditor e das recomendações do advogado do auditor.

Factos Descobertos Após Terem Sido Emitidas as Demonstrações Financeiras

14. Após terem sido emitidas as demonstrações financeiras, o auditor não tem obrigação de fazer qualquer indagação respeitante a tais demonstrações financeiras.
15. **Quando, após terem sido emitidas as demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de um facto que existia à data do relatório do auditor e que, se conhecido nessa data, podia ter dado origem a que o auditor modificasse o relatório do auditor, o auditor deve tomar em consideração se as demonstrações financeiras precisam de revisão, deve debater a matéria com a gerência, e deve tomar a acção apropriada nas circunstâncias.**
16. Quando a gerência rever as demonstrações financeiras, o auditor levará a efeito os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias, passará em revista os passos dados pela gerência para assegurar que quem esteja em poder das demonstrações financeiras anteriormente emitidas juntamente com o respectivo relatório do auditor seja informado da situação, e emitirá um novo relatório sobre as demonstrações financeiras revistas.
17. **O novo relatório do auditor deve incluir um parágrafo de ênfase de matéria referindo a nota às demonstrações financeiras que de uma forma mais extensiva debate a razão para a revisão das demonstrações financeiras anteriormente emitidas e para o anterior relatório emitido pelo auditor.** O novo relatório do auditor terá uma data não anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras revistas e, consequentemente, os procedimentos referidos no parágrafo 5 serão normalmente alargados para a data do novo relatório do auditor. Os regulamentos locais de alguns países permitem que o auditor restrinja os procedimentos de auditoria com respeito às demonstrações financeiras revistas aos efeitos do acontecimento subsequente que causou a revisão. Em tais casos, o novo relatório do auditor conterá uma declaração para esse efeito.
18. Quando a gerência não tomar os passos necessários para assegurar que quem estiver na posse de demonstrações financeiras anteriormente emitidas juntamente com o respectivo relatório do auditor seja informado da situação e não reveja as demonstrações financeiras nas circunstâncias em que o auditor acreditar que elas necessitam de ser revistas, o auditor notificará os encarregados da governação da entidade de que serão tomadas acções pelo auditor para evitar a futura confiança no relatório do auditor. A acção tomada dependerá dos direitos e obrigações legais do auditor e das recomendações dos advogados do auditor.
19. Pode não ser necessário rever as demonstrações financeiras e emitir um novo relatório do auditor quando estiver iminente a emissão de demonstrações financeiras para o período seguinte, contanto que sejam feitas divulgações apropriadas em tais demonstrações.

Ofertas Públicas de Títulos

20. **Nos casos que envolvam a oferta de títulos ao público, o auditor deve tomar em consideração quaisquer requisitos legais e outros aplicáveis ao auditor em todas as jurisdições em que estão a ser oferecidos os títulos.** Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que leve a efeito procedimentos de auditoria adicionais para a data do documento da oferta final. Estes procedimentos incluirão normalmente levar a efeito os procedimentos de auditoria referidos nos parágrafos 5 e 6 até à data ou uma data próxima do documento final da oferta e ler o documento da oferta para apreciar se as outras informações constantes do documento da oferta são consistentes com a informação financeira à qual o auditor está associado.

Data de Eficácia

21. Esta ISA é eficaz para os relatórios de auditor datados de ou após 31 de Dezembro de 2006.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 570 - Continuidade

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 570

CONTINUIDADE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)^(71)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 2
Responsabilidade da Gerência	3 - 8
Responsabilidade do Auditor	9 - 10
Considerações de Planeamento	11 - 16
Avaliação da Apreciação da Gerência	17 - 21
Período para Além da Apreciação da Gerência	22 - 25
Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando se Identifiquem Acontecimentos ou Condições	26 - 29
Conclusões e Relato de Auditoria	30 - 38
Atraso Significativo na Assinatura ou Aprovação das Demonstrações Financeiras	39
Data de Eficácia	40

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570, "Continuidade" deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre as responsabilidades do auditor na auditoria de demonstrações financeiras com respeito à adequação do pressuposto de continuidade como base para a preparação das demonstrações financeiras, incluindo a tomada em consideração da apreciação da gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.
2. **Quando planejar e executar procedimentos de auditoria e avaliar os respectivos resultados, o auditor deve tomar em consideração a apropriação do uso do pressuposto de continuidade na preparação das demonstrações financeiras.**

Responsabilidade da Gerência

3. O pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras. Segundo o pressuposto da continuidade, a entidade é normalmente vista como continuando em actividade no futuro previsível não tendo a intenção nem a necessidade de liquidação, de cessar o negócio ou de procurar protecção dos credores no seguimento de leis ou regulamentos. Consequentemente, os activos e passivos são registados na base de que a entidade estará em condições de realizar os seus activos e cumprir as suas responsabilidades no curso normal dos negócios.
4. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro contêm um requisito explícito "(72) de a gerência fazer uma apreciação da capacidade da entidade em prosseguir em continuidade, e normas respeitantes a matérias a serem consideradas e as divulgações a serem feitas em relação à continuidade. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade 1, "Apresentação de Demonstrações Financeiras" exige que a gerência faça uma apreciação da capacidade da empresa em prosseguir em continuidade." (73)
5. Em outras estruturas conceptuais de relato financeiro, pode não existir qualquer requisito específico da gerência fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade prosseguir como uma continuidade. Contudo, uma vez que o pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras, a gerência tem a responsabilidade de avaliar a capacidade da entidade prosseguir em continuidade mesmo que a estrutura conceptual de relato financeiro não inclua uma responsabilidade específica de o fazer.
6. Quando exista um passado de operações lucrativas e um rápido acesso a recursos financeiros, a gerência pode fazer a sua apreciação sem análise pormenorizada.
7. A apreciação pela gerência do pressuposto da continuidade envolve fazer um julgamento, num dado momento do tempo, acerca do desfecho futuro de acontecimentos ou condições que são inerentemente incertas. São relevantes os factores seguintes:
 - Em termos gerais, o grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta significativamente à medida que entra no futuro o julgamento que esteja a ser feito acerca do desfecho de um acontecimento ou condição. Por essa razão, a maioria das estruturas conceptuais de relato financeiro exigem que uma apreciação específica da gerência especifique o período relativo ao qual se exige que a gerência tome em conta toda a informação disponível.
 - Qualquer julgamento acerca do futuro baseia-se em informação disponível no momento em que o juízo é feito. Os acontecimentos subsequentes podem contradizer um julgamento que era razoável na altura em que foi feito.
 - A dimensão e complexidade da entidade, a natureza e condição do seu negócio e o grau até ao qual é afectado por factores externos, todos afectam o julgamento respeitante ao desfecho de acontecimentos ou condições.
8. São enunciados abaixo exemplos de acontecimentos ou condições, que, individual ou colectivamente podem lançar dúvidas significativas acerca do pressuposto da continuidade. A listagem não é exaustiva nem a existência de um ou mais dos itens significa sempre que existe uma incerteza "(74) material.

Financeiros

- Posição passiva líquida ou passiva líquida corrente.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo próximos da maturidade sem perspectivas realistas de

Manual do Revisor Oficial de Contas

reforma ou de reembolso, ou confiança excessiva em empréstimos obtidos a curto prazo para financiar activos a longo prazo.

- Indicações de retirada de apoio financeiro por financiadores e outros credores.
- Fluxos de caixa operacionais negativos indicados por demonstrações financeiras históricas ou prospectivas.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais substanciais ou deterioração significativa no valor dos activos usados para gerar fluxos de caixa.
- Dividendos em atraso ou a sua descontinuidade.
- Incapacidade de pagar aos credores nas datas de vencimento.
- Incapacidade no cumprimento dos termos dos acordos de empréstimos.
- Alteração das transacções com os fornecedores de crédito para pagamento contra entrega.
- Incapacidade de obter financiamento para o desenvolvimento essencial de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

Operacionais

- Perda dos principais gerentes sem substituição.
- Perda de um mercado, de um privilégio (franquia), de uma licença importante ou do principal fornecedor.
- Dificuldades nas relações de trabalho ou rupturas de abastecimentos importantes.

Outros

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias.
- Acções legais ou regulamentares pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que não possam ser cumpridas.
- Alterações na legislação ou na política governamental que se espera afectar a entidade de forma adversa.

O significado de tais acontecimentos ou condições pode muitas vezes ser atenuado por outros factores. Por exemplo, o efeito de uma entidade não ser capaz de efectuar os reembolsos normais das suas dívidas pode ser contrabalançado pelos planos de gerência em manter adequados fluxos de caixa por meios alternativos, tais como a alienação de activos, renegociação dos planos de reembolso das dívidas, ou a obtenção de capital fresco adicional. Similarmente, a perda de um dos principais fornecedores pode ser atenuada pela disponibilidade de uma fonte de abastecimento alternativa e conveniente.

Responsabilidade do Auditor

9. A responsabilidade do auditor é a de considerar a apropriação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras, e considerar se existem ou não incertezas materiais acerca da capacidade da entidade de prosseguir em continuidade que necessitem de ser divulgadas nas demonstrações financeiras. O auditor considera a apropriação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade mesmo se a estrutura conceptual de relato financeiro usada na preparação das demonstrações financeiras não incluir um requisito específico para a gerência fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade de prosseguir em continuidade,
10. O auditor não pode prever acontecimentos ou condições futuros que possam dar origem a que uma entidade deixe de prosseguir em continuidade. Consequentemente, a falta de qualquer referência à incerteza de continuidade no relatório do auditor não pode ser vista como uma garantia da capacidade da entidade de prosseguir em continuidade.

Planeamento da Auditoria e Execução de Procedimentos de Avaliação do Risco

11. **Ao obter a compreensão da entidade, o auditor deve considerar se existem acontecimentos ou condições e respectivos riscos de negócio que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.**
12. **O auditor deve permanecer alerta em toda a auditoria para a prova de auditoria de acontecimentos ou condições e respectivos riscos de negócio que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade de prosseguir em continuidade. Se forem identificados tais acontecimentos ou condições, o auditor deve, além de executar os procedimentos do parágrafo 26, considerar se eles afectam a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material.**
13. O auditor toma em consideração os acontecimentos e condições relacionados com o pressuposto da continuidade quando executar procedimentos de avaliação do risco, porque tal permite mais debates tempestivos com a gerência, a revisão dos planos da gerência e a resolução de quaisquer aspectos de continuidade identificados.
14. Nalguns casos, a gerência pode ter já feito uma apreciação preliminar quando o auditor está a executar procedimentos de avaliação de risco. Se assim for, o auditor passa em revisão essa apreciação para determinar se a gerência identificou acontecimentos ou condições, tais como os debatidos no parágrafo 8, e os planos da gerência para os tratar.
15. Se a gerência ainda não fez uma apreciação preliminar, o auditor debate com a gerência a base para o seu uso pretendido do pressuposto da continuidade, e indaga da gerência se existem acontecimentos ou condições, tais como os debatidos no parágrafo 8. O auditor pode pedir à gerência para começar a fazer a sua apreciação, particularmente quando o auditor tenha já identificado acontecimentos ou condições relacionadas com o pressuposto da continuidade.
16. O auditor toma em consideração o efeito de acontecimentos ou condições ao avaliar os riscos de distorção material e, por conseguinte, a sua existência pode afectar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos adicionais em resposta aos riscos avaliados.

Avaliação da Apreciação da Gerência

17. **O auditor deve avaliar a apreciação da gerência da capacidade da entidade prosseguir em continuidade.**
18. **O auditor deve considerar o mesmo período que o usado pela gerência ao fazer a sua apreciação segundo a estrutura conceptual de relato financeiro. Se a apreciação da gerência da capacidade da entidade prosseguir em continuidade cobrir menos de doze meses a partir da data do balanço, o auditor deve pedir à gerência para alargar o seu período de apreciação para doze meses a partir da data do balanço.**
19. A apreciação pela gerência da capacidade da entidade prosseguir em continuidade é uma parte importante da consideração do auditor sobre o pressuposto da continuidade. Como se nota no parágrafo 7, a maioria das estruturas conceptuais de relato financeiro que exigem uma apreciação específica da gerência a especificam o período relativo ao qual se exige que a gerência tome em conta toda a informação disponível.”(75)
20. Ao avaliar a apreciação da gerência, o auditor toma em consideração o processo seguido para fazer a sua apreciação, os pressupostos em que a apreciação se baseia e os planos da gerência para acções futuras. O auditor toma em consideração se a apreciação tomou em conta todas as informações relevantes de que o auditor tem conhecimento em resultado dos procedimentos de auditoria.
21. Como se referiu no parágrafo 6, quando existe um passado de operações lucrativas e um rápido acesso a recursos financeiros, a gerência pode fazer a sua apreciação sem análise pormenorizada. Em tais circunstâncias, as conclusões do auditor acerca da apropriação desta apreciação é normalmente também feita sem a necessidade de levar a efeito procedimentos pormenorizados. Porém, quando tenham sido identificados acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade prosseguir em continuidade, o auditor leva a efeito procedimentos de auditoria adicionais, como descrito no parágrafo 26.

Período para Além da Avaliação da Gerência

22. **O auditor deve indagar da gerência quanto ao seu conhecimento de acontecimentos ou condições e respectivos riscos de negócio para além do período de avaliação usado pela gerência que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade**
23. O auditor está alerta para a possibilidade de existirem acontecimentos conhecidos, programados ou de outra forma, ou condições que ocorrerão para além do período da avaliação usado pela gerência que possam pôr em questão a adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras. O auditor pode tomar conhecimento de tais acontecimentos ou condições durante o planeamento e condução da auditoria, incluindo procedimentos de acontecimentos subsequentes.
24. Uma vez que o grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta à medida que o acontecimento ou condição avança para o futuro, ao considerar tais acontecimentos ou condições, os indícios de aspectos da continuidade necessitarão de ser significativos antes de o auditor tomar ações adicionais. O auditor pode necessitar de pedir à gerência para determinar o significado potencial do acontecimento ou da condição sobre a avaliação da continuidade.
25. O auditor não tem a responsabilidade de conceber procedimentos de auditoria que não sejam a indagação da gerência de fazer testes para indicações de acontecimentos ou condições que lancem dúvidas significativas na capacidade da entidade prosseguir em continuidade para além do período estimado pela gerência que, como debatido no parágrafo 18, seria pelo menos de doze meses a partir da data do balanço.

Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando se Identifiquem Acontecimentos ou Condições

26. Quando tenham sido identificados acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade, o auditor deve:
- (a) Rever os planos da gerência para acções futuras baseadas na sua apreciação da continuidade;
 - (b) Recolher prova de auditoria apropriada suficiente para confirmar ou afastar se existe ou não uma incerteza material por meio da execução dos procedimentos de auditoria considerados necessários, incluindo a consideração do efeito de quaisquer planos da gerência e de outros factores mitigantes; e
 - (c) Procurar declarações escritas da gerência com respeito aos seus planos para acções futuras.
27. Acontecimentos ou condições que podem lançar dúvidas significativas na capacidade da entidade prosseguir em continuidade podem ser identificados na execução de procedimentos de avaliação do risco ou no decurso da realização de procedimentos adicionais de auditoria. O processo de considerar acontecimentos ou condições continua à medida que a auditoria progride. Quando o auditor crer que tais acontecimentos ou condições podem lançar dúvidas significativas na capacidade da entidade prosseguir em continuidade, determinados procedimentos podem tomar significado adicional. O auditor indaga da gerência quanto aos seus planos para acções futuras, incluindo os seus planos para liquidar activos, pedir dinheiro emprestado ou reestruturar a dívida, reduzir ou adiar dispêndios, ou aumentar capital. O auditor também considera se estão disponíveis quaisquer factos ou informações adicionais desde a data em que a gerência fez a sua apreciação. O auditor obtém prova de auditoria apropriada suficiente de que os planos da gerência são viáveis e que o desfecho destes planos melhorará a situação.
28. Entre os procedimentos que são relevantes a este respeito podem incluir-se os seguintes:
- Analisar e debater com a gerência as previsões relevantes de fluxos de caixa, de resultados e outras.
 - Analisar e debater as mais recentes demonstrações financeiras intercalares da entidade disponíveis.
 - Rever as condições dos acordos obrigacionistas e de empréstimos e determinar se quaisquer delas foram desrespeitadas.
 - Ler as actas das reuniões de accionistas, dos encarregados da governação e de comissões relevantes relativamente a referências a dificuldades de financiamento.
 - Indagar do advogado da entidade com respeito à existência de litígios e reclamações e a razoabilidade das avaliações da gerência do seu efeito e a estimativa das suas implicações financeiras.
 - Confirmar a existência, legalidade e a força vinculativa dos acordos para proporcionar ou manter apoio financeiro com terceiros ou com partes relacionadas e avaliar a capacidade financeira de tais partes para fornecerem fundos adicionais.
 - Considerar os planos da empresa para tratar encomendas de clientes por satisfazer.

Manual do Revisor Oficial de Contas

- Rever acontecimentos após o fim do período que mitiguem ou de qualquer forma afectem a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.
29. Quando a análise dos fluxos de caixa for um factor significativo na consideração do desfecho futuro de acontecimentos ou condições o auditor toma em consideração:
- (a) A credibilidade do sistema de informação a entidade para gerar tal informação, e
 - (b) Se existe ou não suporte adequado para os pressupostos subjacentes à previsão.
- Além disso o auditor compara:
- (a) A informação financeira prospectiva de períodos anteriores recentes com os resultados históricos, e
 - (b) A informação financeira prospectiva relativa ao período corrente com os resultados conseguidos até à data.

Conclusões e Relato de Auditoria

30. **Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor deve determinar se, no julgamento do auditor, existe uma incerteza materialmente relevante relacionada com acontecimentos ou condições que sozinhos ou agrupados, possam lançar dúvidas significativas na capacidade da entidade prosseguir em continuidade.**
31. Existe uma incerteza material quando a magnitude do seu potencial impacto é tal que, no julgamento do auditor, é necessária uma clara divulgação da natureza e das implicações da incerteza para não induzir em erro a apresentação das demonstrações financeiras.

Pressuposto da Continuidade Apropriado mas Existe uma Incerteza Material

32. Se o uso do pressuposto da continuidade for apropriado mas existir uma incerteza material, o auditor considera se as demonstrações financeiras:
- (a) Descrevem adequadamente os principais acontecimentos ou condições que dão origem à dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e os planos da gerência para tratar esses acontecimentos ou condições; e
 - (b) Declaram de forma clara que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e, por conseguinte, pode não estar em condições de realizar os seus activos e satisfazer as suas responsabilidades no decurso normal do negócio.
33. **Se for feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião sem reservas mas modificar o relatório do auditor adicionando um parágrafo de ênfase que ponha em evidência a existência de uma incerteza material relativa ao acontecimento ou condição que possa lançar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e chamando a atenção para a nota das demonstrações financeiras que divulga as matérias indicadas no parágrafo 32.** Ao avaliar a adequação da divulgação de demonstração financeira, o auditor considera se a informação chama explicitamente a atenção do leitor para a possibilidade de a entidade poder não estar em condições de continuar a realizar os seus activos e a satisfazer as suas responsabilidades no decurso normal do negócio. O que se segue é um exemplo de tal parágrafo, quando o auditor fica satisfeito quanto à adequação da nota divulgativa:

"Sem afectar a nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota X nas demonstrações financeiras que indica que a Sociedade incorreu num prejuízo de ZZZ durante o ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 e, nessa data, o passivo corrente da Sociedade excedia o seu activo total corrente em ZZZ. Estas condições, junto com as outras matérias apresentadas na Nota X, indicam a existência de uma incerteza material que pode lançar dúvida significativa acerca da capacidade da Sociedade prosseguir em continuidade."

Em casos extremos, tais como situações envolvendo incertezas múltiplas materiais que sejam significativas para as demonstrações financeiras, o auditor pode considerar apropriado expressar uma escusa de opinião em lugar de adicionar um parágrafo de ênfase.

34. **Se não se fizer divulgação adequada nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou adversa, como apropriado (ISA 701 "Modificações ao Relatório do Auditor Independente"). O relatório deve incluir referência específica ao facto de que há uma incerteza material que pode lançar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.** O que se segue é um exemplo dos parágrafos relevantes quando se expressa uma opinião com reservas:

Manual do Revisor Oficial de Contas

"Os acordos de financiamento da Sociedade expiram e as quantias em circulação são pagáveis em 19 de Março de 20X1, A Sociedade não tem sido capaz de renegociar ou de obter financiamento de substituição. Esta situação indica a existência de uma incerteza material que pode lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade prosseguir em continuidade e por conseguinte pode não estar em condições de realizar os seus activos e satisfazer as suas responsabilidades no decurso normal do negócio. As demonstrações financeiras (e as respectivas notas) não divulgam este facto.

Na nossa opinião, excepto quanto à omissão da informação incluída no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresentam razoavelmente em todos os seus aspectos materialmente relevantes) a posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 20X0 e os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo de acordo com..."

O que se segue é um exemplo dos parágrafos relevantes quando se expressa uma opinião adversa:

"Os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e a quantia em circulação era pagável em 31 de Dezembro de 20X0, A Sociedade não tem sido capaz de renegociar ou de obter financiamento de substituição e está a considerar-se a apresentação à falência. Estes acontecimentos indicam uma incerteza material que pode lançar dúvidas significativas na capacidade da Sociedade prosseguir em continuidade e por conseguinte pode não estar em condições de realizar os seus activos e satisfazer as suas responsabilidades no decurso normal do negócio. As demonstrações financeiras (e as respectivas notas) não divulgam este facto.

Na nossa opinião, devido à omissão da informação mencionada no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras não dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou não apresentam razoavelmente em todos os seus aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 20X0 e os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo de acordo com... (e não dão cumprimento a ...)"

Pressuposto da Continuidade Inapropriado

35. **Se, no julgamento do auditor, a entidade não estiver em condições de prosseguir em continuidade, o auditor expressa uma opinião adversa se as demonstrações financeiras tiverem sido preparadas numa base de continuidade.** Se, na base dos procedimentos de auditoria adicionais executados e da informação obtida, incluindo o efeito dos planos da gerência, o julgamento do auditor for o de que a entidade não está em condições de prosseguir em continuidade, o auditor conclui, independentemente de ter ou não sido feita divulgação, que o pressuposto da continuidade usado na preparação das demonstrações financeiras não é apropriado e expressa uma opinião adversa.
36. Quando a gerência da entidade concluir que o pressuposto da continuidade usado na preparação das demonstrações financeiras é inadequado, as demonstrações financeiras necessitam de ser preparadas numa base alternativa com autoridade. Se na base dos procedimentos de auditoria adicionais executados e da informação obtida o auditor determinar que a base alternativa é apropriada, o auditor pode emitir uma opinião sem reservas se houver divulgação adequada mas pode exigir um parágrafo de ênfase no relatório do auditor para chamar a atenção do utente para essa base.

Recusa da Gerência a Fazer ou Estender a sua Avaliação

37. **Se a gerência tiver relutância em fazer ou estender a sua apreciação quando solicitada para o fazer pelo auditor, o auditor deve considerar a necessidade de modificar o relatório do auditor em consequência da limitação no âmbito do trabalho do auditor.** Em

Manual do Revisor Oficial de Contas

determinadas circunstâncias, tais como as descritas nos parágrafos 15, 18 e 24, o auditor pode crer que é necessário pedir à gerência para fazer ou estender a sua apreciação. Se a gerência tiver relutância em o fazer, não é da responsabilidade do auditor rectificar a falta de análise pela gerência, e pode ser apropriado um relatório modificado porque pode não ser possível para o auditor obter prova apropriada suficiente relativa ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras.

38. Nalgumas circunstâncias, a falta de análise pela gerência pode não excluir o auditor de ficar satisfeito acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Por exemplo, os outros procedimentos do auditor podem ser suficientes para avaliar a adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras porque a entidade tem um passado de operações lucrativas e um rápido acesso a recursos financeiros. Noutras circunstâncias, porém, o auditor pode não estar em condições de confirmar ou rejeitar, na falta da apreciação da gerência, se existem ou não acontecimentos ou condições que indiquem poder existir uma dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade, ou a existência de planos que a gerência tenha posto em execução para os tratar ou outros factores mitigantes. Nestas circunstâncias, o auditor modifica o relatório do auditor como debatido na ISA 701 "Modificações ao Relatório do Auditor Independente".

Atraso Significativo na Assinatura ou Aprovação das Demonstrações Financeiras

39. Quando exista um atraso significativo na assinatura ou aprovação das demonstrações financeiras pela gerência após a data do balanço, o auditor considera as razões do atraso. Quando o atraso possa estar relacionado com acontecimentos ou condições relacionadas com a apreciação da continuidade, o auditor considera a necessidade de executar procedimentos adicionais, como descrito no parágrafo 26, bem como o efeito na conclusão do auditor respeitante à existência de uma incerteza material, como descrito no parágrafo 30.

Data de Eficácia

40. Esta ISA é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras relativos aos períodos que findem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Perspectiva do Sector Público

1. *A qualidade do uso do pressuposto da continuidade nas demonstrações financeiras não está geralmente em questão quando se audita ou um governo central ou as entidades do sector público que tenham acordos de financiamento suportados por um governo central. Porém, quando tais acordos não existam ou quando o financiamento do governo central possa ser retirado e a existência da entidade possa estar em risco, esta ISA proporcionará orientação útil. À medida que os governos transformem em sociedades e privatizem entidades governamentais, os aspectos da continuidade tornar-se-ão cada vez mais relevantes para o sector público.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 580 - Declarações da Gerência

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 580

DECLARAÇÕES DA GERÊNCIA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004)“(76)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1
Reconhecimento pela Gerência da sua Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras	3
Declarações da Gerência como Prova de Revisão/Auditoria	4 - 9
Documentação das Declarações da Gerência	10 - 14
Ações se a Gerência Recusar Prestar Declarações	15
Apêndice: Exemplo de uma Carta de Declaração da Gerência	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 580, “Declarações da Gerência” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação sobre o uso de declarações da gerência como prova de auditoria, os procedimentos a serem aplicados na avaliação e documentação das declarações da gerência e a acção a ser tomada se a gerência recusar proporcionar declarações apropriadas.
2. **O auditor deve obter da gerência declarações apropriadas.**

Reconhecimento pela Gerência da sua Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras

3. **O auditor deve obter prova de que a gerência reconhece a sua responsabilidade pela apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual do relato financeiro aplicável, e de que aprovou as demonstrações financeiras.** O auditor pode obter prova do reconhecimento da gerência de tal responsabilidade e aprovação a partir das actas relevantes dos encarregados da governação ou por meio da obtenção de uma declaração escrita da gerência ou de uma cópia assinada das demonstrações financeiras.

Declarações da Gerência como Prova de Auditoria

4. **O auditor deve obter declarações por escrito da gerência sobre os assuntos materiais para as demonstrações financeiras quando se não possa razoavelmente esperar que exista outra prova de auditoria apropriada suficiente.** A possibilidade de mal entendidos entre o auditor e a gerência reduz-se quando as declarações verbais sejam confirmadas por escrito pela gerência. Os assuntos que podem ser incluídos numa carta da gerência ou numa carta de confirmação à gerência estão contidos no exemplo de uma declaração de responsabilidade constante do Apêndice a esta ISA.
- 5a **O auditor deve obter declarações escritas da gerência em que:**
 - (a) **Ela reconheça a sua responsabilidade pela concepção e implementação do controlo interno para evitar e detectar erros; e**
 - (b) **Ela creia que os efeitos das distorções de demonstração financeira não corrigidas agregadas pelo auditor durante a auditoria são imateriais, quer individualmente quer em agregado, para as demonstrações financeiras tomadas como um todo. Deve ser incluído um resumo de tais itens nas declarações escritas ou em anexo a elas.**
6. No decurso de uma auditoria, a gerência faz muitas declarações ao auditor, quer não solicitadas quer em resposta a indagações específicas. Quando tais declarações se relacionem com matérias que sejam materiais para as demonstrações financeiras, o auditor necessitará de:
 - (a) Procurar prova de auditoria corroborativa de fontes internas ou externas à entidade;
 - (b) Avaliar se as declarações feitas pela gerência parecem razoáveis e consistentes com as outras provas de auditoria obtidas, incluindo outras declarações; e
 - (c) Considerar se se pode esperar que as pessoas que fazem as declarações estejam bem informadas sobre os assuntos
7. As declarações prestadas pela gerência não substituem as outras provas de auditoria que o auditor pudesse de forma razoável esperar estarem disponíveis. Por exemplo, uma declaração da gerência quanto ao custo de um activo não substitui a prova de auditoria de tal custo que o auditor normalmente esperaria obter. Se o auditor não estiver em condições de obter prova de auditoria respeitante a um assunto que tenha, ou possa ter, um efeito material sobre as demonstrações financeiras e se espere que tal prova está disponível, tal constituirá uma limitação no âmbito da auditoria, mesmo se tiver sido recebido o esclarecimento da gerência sobre tal assunto.
8. Em certos casos, a prova de auditoria que se pode razoavelmente esperar estar disponível não é outra que não seja a que é obtida por fazer indagações à gerência; portanto, o auditor obtém uma declaração da gerência por escrito. Por exemplo, o auditor pode não ser capaz de obter outra prova de auditoria para corroborar a intenção da gerência de manter em carteira um investimento específico para valorização a longo prazo.
9. **Se um esclarecimento pela gerência for contraditado por outra prova de auditoria, o auditor deve investigar as circunstâncias e, quando necessário, reconsiderar a credibilidade de outras declarações feitos pela gerência.**

Documentação das Declarações da Gerência

10. O auditor incluirá normalmente nos seus papéis de trabalho prova das declarações da gerência na forma de um resumo dos debates verbais com a gerência ou declarações da gerência por escrito.
11. Uma declaração por escrito é geralmente prova de auditoria mais fiável do que uma declaração verbal e pode tomar a forma de:
 - (a) Uma carta de declaração da gerência;
 - (b) Uma carta do auditor a delinear o entendimento do auditor sobre as declarações da gerência, devidamente acusada a recepção e confirmada pela gerência; ou
 - (c) As actas relevantes de reuniões do conselho de directores ou de órgão similar ou uma cópia assinada das demonstrações financeiras.

Elementos Básicos de uma Carta de Declaração da Gerência

12. Quando solicitar uma carta de declaração da gerência, o auditor pedirá que ela seja dirigida a si, que contenha informação específica e que seja apropriadamente datada e assinada.
13. Uma carta de declaração da gerência terá normalmente a mesma data que o relatório do auditor. Porém, em determinadas circunstâncias, uma carta de declaração da gerência em separado respeitante a transacções ou outros acontecimentos específicos pode também ser obtida no decurso da auditoria ou numa data após a data do relatório do auditor por exemplo, na data de uma oferta pública.
14. Uma carta de declaração da gerência será normalmente assinada pelos membros da gerência que tenham a responsabilidade principal pela entidade e pelos seus aspectos financeiros (ordinariamente o director-geral e o director financeiro) com base no melhor do seu conhecimento e convicção. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode desejar obter cartas de declaração de outros membros da gerência. Por exemplo, o auditor pode desejar obter declarações escritas acerca da integralidade de todas as actas das reuniões dos accionistas, do conselho de directores e de todas as comissões importantes a partir da pessoa responsável pela guarda de tais actas.

Acções se a Gerência Recusar Prestar Declarações

15. **Se a gerência recusar prestar uma declaração que o auditor considera necessária, isto constitui uma limitação de âmbito e o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.** Em tais circunstâncias, o auditor deve avaliar qualquer confiança que ele tenha depositado em outras declarações dadas pela gerência no decurso da sua auditoria e considerar se as outras implicações da recusa podem ter qualquer efeito adicional no relatório do auditor.

Apêndice Exemplo de uma Carta de Declaração da Gerência

A carta que se segue não se destina a ser uma carta padrão. As declarações da gerência variarão de uma entidade para outra e de um período para o seguinte.

Se bem que a procura de declarações da gerência sobre uma variedade de assuntos pode servir para focar a atenção da gerência sobre esses assuntos, e por conseguinte dar origem à gerência a tratar especificamente esses assuntos com mais pormenor de que de outra forma seria o caso, o auditor necessita de estar consciente das limitações das declarações da gerência como prova de auditoria como se estabelece nesta ISA.

(Cabeçalho da entidade)

(Ao Auditor)

(Data)

Esta carta de declaração é dada em relação à vossa auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativamente ao ano findo em 31 de Dezembro de 19X1 com o fim de expressar uma opinião quanto a se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou "apresentam razoavelmente, em todos os aspectos materiais ") a posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 19X1 e dos resultados das suas operações e dos seus fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com (indicar a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável).

Reconhecemos a nossa responsabilidade pela apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com (indicar a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável).²

Confirmamos, até ao limite do nosso conhecimento e convicção, as seguintes declarações:

Incluir aqui as declarações relevantes para a entidade. Tais declarações podem incluir:

- Não tem havido irregularidades que envolvam a gerência ou empregados que tenham um papel importante no sistema de controlo interno ou que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.
- Colocámos à vossa disposição todos os livros de escrita e documentos de suporte bem como todas as actas de reuniões de accionistas e do conselho de direcção (nomeadamente as que tiveram lugar em 15 de Março de 19X1 e em 30 de Setembro de 19X1, respectivamente).
- Confirmamos a integralidade da informação fornecida respeitante à identificação de partes relacionadas.
- As demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais, incluindo omissões.
- A Sociedade deu cumprimento a todos os aspectos dos acordos contratuais que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras no caso de não conformidade. Não houve incumprimentos dos requisitos das autoridades regulamentadoras que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras no caso de incumprimento.
- Foi devidamente registado e, quando apropriado, adequadamente divulgado nas demonstrações financeiras, o seguinte:
 - o A identidade de, e saldos e transacções com, partes relacionadas;
 - o Perdas resultantes de compromissos de venda e de compra;

Manual do Revisor Oficial de Contas

o Acordos e opções para retoma de activos previamente vendidos;

o Activos dados como penhor.

- Não temos planos ou intenções que possam vir a alterar materialmente as quantias ou a classificação dos activos e passivos como reflectido nas demonstrações financeiras.
- Não temos planos para abandonar linhas de produtos ou outros planos ou intenções que tenham como consequência inventários excessivos ou obsoletos, e nenhum inventário está apresentado por uma quantia superior ao valor realizável líquido.
- A Sociedade tem títulos de propriedade satisfatórios de todos os seus activos e não existem penhores ou ónus dos activos da Sociedade, excepto quanto aos que são divulgados na Nota X às demonstrações financeiras.
- Registámos ou divulgámos, como apropriado, todos os passivos, não só reais como contingentes, e divulgámos na Nota X às demonstrações financeiras todas as garantias que demos a terceiros.
- Além de ... descrito na Nota X às demonstrações financeiras não se registaram acontecimentos subsequentes à data do fim do período que requeiram ajustamento de ou divulgação nas demonstrações financeiras ou respectivas Notas.
- A reclamação ... da Sociedade XYZ foi liquidada pela importância total de XXX que foi devidamente acrescida nas demonstrações financeiras. Não foram recebidas ou não se esperam receber outras reclamações relacionadas com litígios.
- Não existem acordos formais ou informais de compensação de saldos que envolvam qualquer das nossas contas de disponibilidades ou de investimentos. Excepto quanto ao divulgado na Nota X às demonstrações financeiras, não temos outros acordos sobre linhas de crédito.
- Registámos ou divulgámos devidamente nas demonstrações financeiras as opções e acordos de recompra de acções, bem como as acções reservadas para opções, warrants, conversões e outras exigências.

(Principal responsável executivo)

(Principal responsável financeiro)

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 600 - Usar o Trabalho de Outro Auditor

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 600

USAR O TRABALHO DE OUTRO AUDITOR

(Esta Norma é eficaz)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 5
Aceitação como Auditor Principal	6
Os Procedimentos do Auditor Principal	7 - 14
Cooperação entre Auditores	15
Considerações de Relato	16 - 17
Divisão de Responsabilidades	18

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 600, "Usar o Trabalho de Outro Auditor" deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação quando o auditor, ao relatar sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, usa o trabalho de outro auditor sobre as demonstrações financeiras de um ou mais componentes incluídos nas demonstrações financeiras da entidade. Esta ISA não trata daqueles casos em que dois ou mais auditores sejam designados como auditores conjuntos nem trata do relacionamento do auditor com o auditor precedente. Além disso, quando o auditor principal concluir que as demonstrações financeiras de um componente não são materiais, as normas desta ISA não se aplicam. Quando, porém, vários componentes, em si imateriais, sejam no conjunto materiais, os procedimentos desta ISA necessitarão de ser tomados em consideração.
2. Quando o auditor principal usar o trabalho de um outro auditor, o auditor principal deve determinar como o trabalho do outro auditor afectará a auditoria.
3. "Auditor principal" significa o auditor com responsabilidade pelo relato sobre as demonstrações financeiras de uma entidade quando essas demonstrações financeiras incluam informação financeira de um ou mais componentes examinados por um outro auditor.
4. "Outro auditor" significa um auditor, que não seja o auditor principal, com responsabilidade por relatar sobre a informação financeira de um componente que seja incluído nas demonstrações financeiras examinadas pelo auditor principal. Outros auditores incluem firmas afiliadas, quer usando o mesmo nome ou não, e correspondentes, bem como auditores não relacionados.
5. "Componente" significa uma divisão, sucursal, subsidiária, empreendimento conjunto, sociedade associada ou outra entidade cuja informação financeira seja incluída nas demonstrações financeiras examinadas pelo auditor principal.

Aceitação como Auditor Principal

6. **O auditor deve considerar se a sua própria participação é suficiente para o habilitar a actuar como auditor principal.** Para este fim o auditor principal considerará:
- (a) A materialidade da porção das demonstrações financeiras que o auditor principal examine;
 - (b) O grau de conhecimento do auditor principal respeitante ao negócio dos componentes;
 - (c) O risco de distorções materiais nas demonstrações financeiras dos componentes auditados pelo outro auditor; e
 - (d) A execução de procedimentos adicionais fixados nesta ISA com respeito aos componentes examinados pelo outro auditor que resultem numa participação significativa do auditor principal em tal auditoria.

Os Procedimentos do Auditor Principal

7. **Quando planejar usar o trabalho de um outro auditor, o auditor principal deve tomar em consideração a competência profissional do outro auditor no contexto da missão específica.** Algumas das fontes de informação para esta consideração podem ser a participação comum como membro de uma organização profissional, a participação como membro comum, ou a afiliação, de outra firma ou referência à organização profissional a que o outro auditor pertence. Estas fontes podem ser suplementadas quando apropriado por indagações a outros auditores, a banqueiros, etc., e por debates com o outro auditor.
8. O auditor principal deve executar procedimentos para obter prova de auditoria apropriada suficiente, de que o trabalho do outro auditor é adequado para as finalidades do auditor principal, no contexto da missão específica.
9. O auditor principal deve informar o outro auditor de:
 - (a) Os requisitos de independência com respeito tanto à entidade como ao componente e obter declarações escritas quanto à sua conformidade;
 - (b) O uso que vai ser feito do trabalho e do relatório do outro auditor e fazer os arranjos suficientes para a coordenação dos seus esforços na fase inicial de planeamento da auditoria. O auditor principal informará o outro auditor de matérias tais como as áreas que requeiram consideração especial, procedimentos para a identificação das transacções inter-sociedades que possam exigir divulgação e do calendário para a conclusão da auditoria; e
 - (c) Os requisitos de contabilidade, de auditoria e de relato e obter declaração escrita quanto à conformidade com eles.
10. O auditor principal pode também, por exemplo, debater com o outro auditor os procedimentos de auditoria aplicados, rever um resumo escrito dos procedimentos do outro auditor (que pode ser na forma de um questionário ou de lista de verificações) ou rever os papéis de trabalho do outro auditor. O auditor principal pode desejar levar a efeito estes procedimentos durante uma visita ao outro auditor. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos dependerá das circunstâncias do compromisso e do conhecimento pelo auditor principal da competência profissional do outro auditor. Este conhecimento pode ter sido aumentado a partir da revisão do anterior trabalho de auditoria do outro auditor.
11. O auditor principal pode concluir que não é necessário aplicar procedimentos tais como os descritos no parágrafo 10 devido a prova de auditoria apropriada suficiente anteriormente obtida de que são cumpridas políticas aceitáveis de controlo de qualidade no gabinete do outro auditor. Por exemplo, quando existam firmas afiliadas o auditor principal e o outro auditor podem ter um relacionamento continuado e formal que proporcione procedimentos que dão aquela prova de auditoria tais como a revisão periódica inter-firmas, testes de políticas e procedimentos operacionais e revisão dos papéis de trabalho de auditorias seleccionadas.
12. O auditor principal deve tomar em consideração as conclusões significativas do outro auditor.
13. O auditor principal pode considerar apropriado debater com o outro auditor e a gerência do componente, as conclusões de auditoria ou outros assuntos que afectem a informação financeira do componente e pode também decidir que são necessários testes suplementares dos registos ou de informação financeira do componente. Tais testes podem, dependendo das circunstâncias, ser executados pelo auditor principal ou pelo outro auditor.
14. O auditor principal deve documentar nos papéis de trabalho de auditoria os componentes cuja informação financeira foi auditada por outros auditores, o seu significado para as demonstrações

Manual do Revisor Oficial de Contas

financeiras da entidade como um todo, o nome dos outros auditores e quaisquer conclusões atingidas de que são imateriais individuais componentes. O auditor principal documentará também os procedimentos executados e as conclusões atingidas. Por exemplo, os papéis de trabalho do outro auditor que tenham sido revistos seriam identificados e as conclusões dos debates seriam registadas. Porém, os papéis de trabalho do auditor principal não necessitam de documentar as razões para limitar os procedimentos nas circunstâncias descritas no parágrafo 11, caso essas razões estejam resumidas em outro local na documentação mantida pela firma do auditor principal.

Cooperação entre Auditores

15. **O outro auditor, conhecendo o contexto em que o auditor principal vai utilizar o trabalho do outro auditor, deve cooperar com o auditor principal.** Por exemplo, o outro auditor chamará a atenção do auditor principal para qualquer aspecto do trabalho do outro auditor que não possa ser levado a efeito como pedido. Similarmente, sujeito a considerações legais e profissionais, o outro auditor necessitará de ser informado de quaisquer assuntos que cheguem ao conhecimento do auditor principal que possam ter um efeito importante no trabalho do outro auditor.

Considerações de Relato

16. Quando o auditor principal concluir que o trabalho do auditor não pode ser usado e o auditor principal não foi capaz de executar procedimentos adicionais suficientes com respeito à informação financeira do componente auditado pelo outro auditor, o auditor principal deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião porque existe uma limitação no âmbito da auditoria.
17. Se o outro auditor emitir, ou pretender emitir, um relatório de auditor modificado o auditor principal tomará em consideração se o assunto de modificação é de tal natureza e significado, em relação às demonstrações financeiras da entidade sobre a qual o auditor principal está a relatar, que seja necessária a modificação do relatório do auditor principal.

Divisão de Responsabilidades

18. Embora o cumprimento da orientação constante dos parágrafos precedentes seja considerado desejável, os regulamentos locais de alguns países permitem ao auditor principal basear a sua opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras tomadas como um todo apenas no relatório do outro auditor sobre as demonstrações financeiras com respeito à auditoria de um ou mais componentes. **Quando o auditor principal assim proceder, o relatório de auditoria do auditor principal deve declarar este facto de forma clara e deve indicar a ordem de grandeza da porção das demonstrações financeiras que foram auditadas pelo outro auditor.** Quando o auditor principal fizer tal referência no relatório do auditor, os procedimentos de auditoria são normalmente limitados aos descritos nos parágrafos 7 e 9.

Perspectiva do Sector Público

1. *1. Os princípios básicos desta ISA aplicam-se à auditoria de demonstrações financeiras do sector público, porém, é necessária orientação suplementar sobre considerações adicionais quando usar o trabalho de outros auditores. Por exemplo, o auditor principal no sector público tem de se assegurar de que, sempre que a legislação tenha prescrito a conformidade com um dado conjunto de normas de auditoria, o auditor cumpriu essas normas. Com respeito a entidades do sector público, o Public Sector Committee⁽⁷⁷⁾ suplementou a orientação incluída nesta ISA no seu Estudo 4, “Usar o Trabalho de Outros Auditores – Uma Perspectiva do Sector Público.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 610 - Considerar o Trabalho de Auditoria Interna

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 610

CONSIDERAR O TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004)“(78)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 4
Âmbito e Objectivos de Auditoria Interna	5
Relacionamento Entre a Auditoria Interna e o Auditor Externo	6 - 8
Compreensão e Avaliação Preliminar da Auditoria Interna	9 - 13
Calendarização das Ligações e da Coordenação	14 - 15
Avaliação do Trabalho de Auditoria Interna	16 - 19

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 610, “Considerar o Trabalho de Auditoria Interna” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação aos auditores externos ao considerar o trabalho de auditoria interna. Esta ISA não trata dos casos em que o pessoal de auditoria interna auxilia o auditor externo a levar a efeito procedimentos de auditoria externa. Os procedimentos de auditoria indicados nesta ISA só necessitam de ser aplicados às actividades de auditoria interna que sejam relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras.
2. **O auditor externo deve tomar em consideração as actividades de auditoria interna e o seu efeito, se houver, nos procedimentos de auditoria externa.**
3. "Auditoria interna" significa uma actividade de apreciação estabelecida dentro de uma entidade como um serviço para a entidade. As suas funções incluem, entre outras coisas, monitorar o controlo interno.
4. Embora o auditor externo tenha a exclusiva responsabilidade pela opinião de auditoria expressa e por determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria externa, determinadas partes do trabalho de auditoria interna podem ser úteis para o auditor interno.

Âmbito e Objectivos de Auditoria Interna

5. O âmbito e os objectivos de auditoria interna variam largamente e dependem da dimensão e da estrutura da entidade e dos requisitos da sua gerência. Geralmente, as actividades de auditoria interna incluem um ou mais do seguinte:
 - Monitorização do controlo interno. O estabelecimento de adequado controlo interno é uma responsabilidade da gerência que requer a devida atenção numa base contínua. À auditoria interna é normalmente atribuída a responsabilidade específica pela gerência para a revisão de controlos, monitorizar a sua operação e recomendar os melhoramentos respectivos.
 - Exame da informação financeira e operacional. Isto pode incluir a revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e relatar tal informação e indagações específicas de itens individuais incluindo teste pormenorizado de transacções, saldos e procedimentos.
 - Revisão da economia, eficiência e eficácia das operações incluindo controlos não financeiros de uma entidade.
 - Revisão da conformidade com leis, regulamentos e outros requisitos externos e com as políticas e directivas da gerência e outros requisitos internos.

Relacionamento Entre a Auditoria Interna e o Auditor Externo

6. O papel da auditoria interna é determinado pela gerência, e os seus objectivos diferem dos do auditor externo que é designado para relatar independentemente sobre as demonstrações financeiras. Os objectivos da função de auditoria interna variam de acordo com as necessidades da gerência. A primeira preocupação do auditor externo é se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais.
7. Não obstante alguns dos meios de atingir os seus respectivos objectivos serem muitas vezes similares e assim determinados aspectos de auditoria interna podem ser úteis na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria externos.
8. A auditoria interna faz parte da entidade. Independentemente do grau de autonomia e de objectividade da auditoria interna, ela não pode atingir o mesmo grau de independência que o exigido ao auditor externo quando expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. O auditor externo tem a responsabilidade exclusiva pela opinião da auditoria expressa, e essa responsabilidade não se reduz por qualquer utilização da auditoria interna. Todos os julgamentos relativos à auditoria das demonstrações financeiras são os do auditor externo.

Compreensão e Avaliação Preliminar da Auditoria Interna

9. **O auditor externo deve obter um conhecimento suficiente das actividades de auditoria interna para identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, e para conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria.**
10. Uma auditoria interna eficaz permitirá muitas vezes uma modificação na natureza e oportunidade, e uma redução na extensão dos procedimentos de auditoria executados pelo auditor externo mas não pode eliminá-los inteiramente. Nalguns casos, porém, tendo tomado em consideração as actividades de auditoria interna, o auditor externo pode decidir que a auditoria interna não terá qualquer efeito nos procedimentos de auditoria externos.
11. **O auditor externo deve levar a efeito uma avaliação da função de auditoria interna quando a auditoria interna for relevante para a avaliação do risco pelo auditor externo.**
12. A avaliação do auditor externo da função de auditoria interna influenciará o julgamento do auditor externo acerca do uso que pode ser feito da auditoria interna ao fazer avaliações de risco e por isso modificar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais externos.
13. Ao obter a compreensão e levar a efeito uma avaliação preliminar da função de auditoria interna, os critérios importantes são os seguintes:
 - (a) *Situação organizacional*: a situação específica da auditoria interna na entidade e o efeito que isto tem na sua capacidade de ser objectiva. Na situação ideal, a auditoria interna reportará ao mais alto nível da gerência e estará livre de qualquer outra responsabilidade operacional. Quaisquer limitações ou restrições colocadas na auditoria interna pela gerência necessitarão de ser cuidadosamente consideradas. Em particular, os auditores internos necessitarão de estarem livres para comunicar completamente com o auditor externo.
 - (b) *Âmbito da função*: a natureza e extensão das missões de auditoria interna levadas a efeito. O auditor externo necessitará também de considerar se a gerência actua sobre as recomendações de auditoria interna e como isto é evidenciado.
 - (c) *Competência técnica*: se a auditoria interna é levada a efeito por pessoas que tenham o adequado treino e proficiência técnicos como auditores internos. O auditor externo pode, por exemplo, rever as políticas de contratação e de treino do pessoal de auditoria interna e a sua experiência e qualificações profissionais.
 - (d) *Devido zelo profissional*: se a auditoria interna é ou não devidamente planeada, supervisionada, revista e documentada. Será tomado em consideração a existência de manuais de auditoria adequados, de programas de trabalho e de papéis de trabalho.

Calendarização das Ligações e Coordenação

14. Quando planejar usar o trabalho de auditoria interna, o auditor externo necessitará de tomar em consideração o plano de tentativa de auditoria interna para o período e debatê-lo numa fase tão inicial quanto possível. Quando o trabalho de auditoria interna seja um factor na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor, é desejável acordar de antemão o calendário de trabalho, a extensão da cobertura de auditoria, níveis de materialidade e métodos propostos de selecção de amostras, documentação do trabalho executado e procedimentos de auditoria e de relato.
15. As ligações com a auditoria interna são mais eficazes quando se fazem reuniões a intervalos apropriados durante o período. O auditor externo necessitará de ser informado e de ter acesso aos relatórios relevantes de auditoria interna e ser mantido informado de qualquer matéria significativa que chame a atenção do auditor interno que possa afectar o trabalho do auditor externo. De forma semelhante, o auditor externo informará normalmente o auditor interno de quaisquer matérias significativas que possam afectar a auditoria interna.

Avaliação do Trabalho de Auditoria Interna

16. **Quando o auditor externo pretender usar trabalho específico de auditoria interna, o auditor externo deve avaliar e executar procedimentos de auditoria sobre esse trabalho para confirmar a sua adequação para as finalidades do auditor externo.**
17. A avaliação de trabalho específico de auditoria interna envolve a consideração da adequação do âmbito do trabalho e respectivos programas e se a avaliação da auditoria interna permanece apropriada. Esta avaliação pode incluir considerações sobre se:
 - (a) O trabalho é executado por pessoas que tenham o adequado treino e proficiência técnicas como auditores internos e o trabalho de auxiliares é devidamente supervisionado, revisto e documentado;
 - (b) É obtida prova de auditoria apropriada suficiente para servir de base para conclusões razoáveis;
 - (c) São apropriadas as conclusões atingidas nas circunstâncias e quaisquer relatórios preparados são consistentes com os resultados do trabalho executado; e
 - (d) Quaisquer exceções ou matérias não usuais divulgadas pela auditoria interna são devidamente resolvidas.
18. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria sobre o trabalho específico de auditoria interna dependerá do julgamento do auditor externo quanto ao risco de distorção material da respectiva área, a avaliação preliminar da auditoria interna e a avaliação do trabalho específico da auditoria interna. Tais procedimentos de auditoria podem incluir o exame de itens já examinados pela auditoria interna, o exame de outros itens similares e a observação dos procedimentos de auditoria interna.
19. O auditor externo registará as conclusões respeitantes ao trabalho específico de auditoria interna que tenha sido avaliado e os procedimentos de auditoria executados sobre o trabalho do auditor interno.

Perspectiva do Sector Público

1. Os princípios básicos desta ISA aplicam-se à auditoria de demonstrações financeiras no sector público. Dá-se orientação suplementar sobre considerações adicionais ao tomar em consideração o trabalho de auditoria interna no sector público no Estudo 4 do Public Sector Committee”(79) *"Usar o Trabalho de Outros Auditores - Perspectiva do Sector Público"*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 620 - Usar o Trabalho de Um Perito

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 620

USAR O TRABALHO DE UM PERITO

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2005) ” (80)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução.	1 - 5
Determinação da Necessidade de Utilizar o Trabalho de um Perito.	6 - 7
Competência e Objectividade do Perito.	8 - 10
Âmbito do Trabalho do Perito.	11
Avaliação do Trabalho do Perito.	12 - 15
Referência a um Perito no Relatório do Auditor.	16 - 17

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 620, “Usar o Trabalho de um Perito” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação na utilização do trabalho de um perito como prova de auditoria.
2. **Quando usar o trabalho executado por um perito, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que tal trabalho é adequado para as finalidades da auditoria.**
3. "Perito" significa uma pessoa ou firma que possui habilitações especiais, conhecimentos e experiência num determinado campo que não seja a contabilidade e a auditoria.
4. A formação e experiência do auditor dão a possibilidade ao auditor de ficar conhecedor acerca das matérias dos negócios em geral, mas não se espera que o auditor tenha a perícia de uma pessoa treinada ou qualificada para se comprometer na prática de outra profissão ou ocupação, tal como um actuário ou engenheiro.
5. Um perito pode ser:
 - (a) Contratado pela entidade;
 - (b) Contratado pelo auditor;
 - (c) Empregado pela entidade; ou
 - (d) Empregado pelo auditor.

Quando o auditor usa o trabalho de um perito empregado firma de auditoria, o auditor estará em condições de confiar nos sistemas da firma para recrutar e treinar que determinam as capacidades e competência desse perito, como explicado na ISA 220, "Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica" em vez de necessitar de as avaliar para cada trabalho de auditoria.

Determinação da Necessidade de Utilizar o Trabalho de um Perito

6. Ao obter conhecimento da entidade e ao executar procedimentos adicionais em resposta a riscos avaliados, o auditor pode necessitar de obter, juntamente com a entidade ou de forma independente, prova de auditoria na forma de relatórios, opiniões, valorizações e declarações de um perito. Entre os exemplos incluem-se:
 - Valorizações de certos tipos de activos, por exemplo, terrenos e edifícios, instalações e equipamentos, obras de arte e pedras preciosas.
 - Determinação de quantidades ou de condições físicas de activos, por exemplo, minérios armazenados em pilhas, jazidas de minério e reservas petrolíferas, e a vida útil remanescente de instalações e equipamentos.
 - Determinação de quantias usando técnicas ou métodos especializados, por exemplo, uma valorização actuarial.
 - A medição de trabalho realizado e a ser realizado nos contratos em curso.
 - Pareceres jurídicos respeitantes a interpretações de acordos, estatutos e regulamentos.
7. Ao determinar a necessidade de usar o trabalho de um perito, o auditor tomará em consideração:
 - (a) Os conhecimentos e experiência anterior da equipa de trabalho quanto à matéria que está a ser considerada;
 - (b) O risco de distorção material baseado na natureza, complexidade e materialidade da matéria que está a ser considerada; e
 - (c) A quantidade e qualidade de outra prova de auditoria que se espera ser obtida.

Competência e Objectividade do Perito

8. **Quando planear usar o trabalho de um perito, o auditor deve avaliar a competência profissional do perito.** Isto envolverá que tome em consideração:
 - (a) A certificação profissional ou o licenciamento por, ou a inscrição como membro em uma organização profissional apropriada;
 - (b) A experiência e reputação no campo em que o auditor está procurando prova de auditoria.
9. **O auditor externo deve avaliar a objectividade do perito.**
10. O risco de a objectividade de um perito vir a ser diminuída aumenta quando o perito:
 - (a) É empregado pela entidade; ou
 - (b) Está relacionado de qualquer outra maneira com a entidade, por exemplo, por ser dela financeiramente dependente ou por ter um investimento na entidade.

Se o auditor estiver preocupado com a competência ou objectividade do perito o auditor necessita de debater quaisquer reservas com a gerência e considerar se pode ou não ser obtida prova de auditoria apropriada suficiente com respeito ao trabalho do perito. O auditor pode precisar de empreender procedimentos de auditoria adicionais ou de procurar prova de auditoria a partir de outro perito (depois de tomar em conta os factores constantes do parágrafo 7).

Âmbito do Trabalho do Perito

11. **O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que o âmbito do trabalho do perito é adequado para as finalidades de auditoria.** A prova de auditoria pode ser obtida através de uma revisão dos termos de referência que estão muitas vezes estabelecidos em instruções escritas da entidade para o perito. Tais instruções para o perito podem cobrir matérias tais como:

- Os objectivos e o âmbito do trabalho do perito
- Um esboço geral quanto às matérias específicas que o auditor espera que o relatório do perito cubra.
- O uso pretendido pelo auditor do trabalho do perito, incluindo a possível comunicação a terceiros da identidade do perito bem como da extensão do seu envolvimento.
- A extensão do acesso do perito aos registos e ficheiros apropriados.
- A clarificação do relacionamento do perito com a entidade, se for caso disso.
- A confidencialidade da informação da entidade.
- Informações respeitantes aos pressupostos e métodos que se pretende sejam usados pelo perito e a sua consistência com aqueles que foram usados em períodos anteriores.

No caso destas matérias não ficarem claramente estabelecidas em instruções escritas para o perito, o auditor pode precisar de comunicar com o perito directamente para obter prova de auditoria a este respeito. Ao obter o conhecimento da entidade, o auditor também toma em consideração a inclusão do perito durante o debate com a equipa de trabalho sobre a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material.

Avaliação do Trabalho do Perito

12. **O auditor deve avaliar a apropriação do trabalho do perito como prova de auditoria com respeito à asserção de demonstração financeira que está a ser considerada.** Isto envolverá a avaliação sobre se a substância das conclusões do perito está devidamente reflectida nas demonstrações financeiras ou se suporta as asserções das demonstrações financeiras, bem como a consideração de:
 - Dados fonte usados;
 - Pressupostos e métodos usados e a sua consistência com períodos anteriores; e
 - Resultados do trabalho do perito à luz do conhecimento geral do auditor do negócio e dos resultados de outros procedimentos de auditoria.
13. Quando considerar se o perito usou dados fonte que sejam apropriados nas circunstâncias, o auditor tomará em consideração os procedimentos seguintes:
 - (a) Fazer indagações com respeito a quaisquer procedimentos empreendidos pelo perito para estabelecer se os dados fonte são relevantes e fiáveis.
 - (b) Rever ou testar os dados usados pelo perito.
14. A apropriação e a razoabilidade dos pressupostos e métodos usados e a sua aplicação são da responsabilidade do perito. O auditor não tem a mesma perícia, e, por conseguinte, não pode pôr em causa sempre os pressupostos e os métodos do perito. Porém, o auditor necessitará de obter um conhecimento dos pressupostos e dos métodos usados e de considerar se eles são apropriados e razoáveis, baseados no conhecimento pelo auditor do negócio e dos resultados de outros procedimentos de auditoria.
15. **Se os resultados do trabalho do perito não proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente ou se os resultados não são consistentes com outra prova de auditoria, o auditor deve resolver o assunto.** Isto pode envolver debates com a entidade e o perito, a aplicação de procedimentos adicionais, incluindo possivelmente a contratação de um outro perito, ou a modificação do relatório do auditor.

Referência a um Perito no Relatório do Auditor

16. **Quando emitir um relatório de auditoria não modificado, o auditor não se deve referir ao trabalho de um perito.** Tal referência podia ser mal entendida como uma qualificação da opinião do auditor ou uma divisão de responsabilidades, o que nenhuma delas se pretende.
17. Se, como resultado do trabalho de um perito, o auditor decidir emitir um relatório de auditoria modificado, nalgumas circunstâncias pode ser apropriado, ao explicar a natureza da modificação, referir-se a ou descrever o trabalho do perito (incluindo a identidade do perito e a extensão do envolvimento do perito). Nestas circunstâncias, o auditor obterá a permissão do perito antes de fazer tal referência. Se for recusada a permissão e o auditor crer que a referência é necessária, o auditor pode necessitar de procurar aconselhamento jurídico.

ISA 700 - O Relatório do Auditor Independente sobre Um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 700

(REVISTA)

O RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE UM CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS COM FINALIDADE GERAL”⁽⁸¹⁾

(Eficaz para relatórios de auditoria de demonstrações financeiras datados de, ou após, 31 de Dezembro de 2006)⁽⁸²⁾

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 3
O Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras	4 - 15
Elementos do Relatório do Auditor numa Auditoria Conduzida de Acordo com as ISAs	16 - 57
Relatório do Auditor	58 - 60
Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas Não Só de Acordo com as ISAs mas também com as Normas de Auditoria de uma Jurisdição ou País Específicos	61 - 66
Informação Suplementar Não Auditada Apresentada com Demonstrações Financeiras Auditadas	67 - 71
Data de Eficácia	72

A Normas Internacional de Auditoria (ISA) 700, “O Relatório do Auditor Independente Sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral” deve ser lido no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o relatório do auditor independente emitido em resultado de uma auditoria dum conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que está concebida para atingir apresentação apropriada. Também proporciona orientação sobre as matérias que o auditor considera ao formar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras. Conforme descrito na ISA 200 “Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”, “demonstrações financeiras com finalidade geral” são demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que está concebida para satisfazer as necessidades comuns de informação de uma vasta variedade de utentes³.
2. Esta ISA trata as circunstâncias em que o auditor está em condições de expressar uma opinião sem reservas e não é necessária qualquer modificação ao relatório do auditor. A ISA 701 “Modificações ao Relatório do Auditor Independente” estabelece normas e proporciona orientação sobre as modificações a este relatório relativamente a uma ênfase de matéria, a uma opinião com reservas, a uma escusa de opinião, ou a uma opinião adversa.
3. A ISA 800 “O Relatório do Auditor Independente sobre Trabalhos de Auditoria com Finalidade Especial” estabelece normas e proporciona orientação sobre a forma e o conteúdo do relatório do auditor emitido em consequência de uma auditoria de:
 - (a) Um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade;
 - (b) Um componente de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral ou com finalidade especial, tal como uma demonstração financeira única, contas, elementos de contas, ou itens específicos de uma demonstração financeira;
 - (c) Conformidade com acordos contratuais; e
 - (d) Demonstrações financeiras resumidas.

O Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras

4. **O relatório do auditor deve conter uma expressão clara da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.**
5. Conforme disposto na ISA 200, o objectivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
6. Excepto se por lei ou regulamento for exigida uma redacção diferente, a opinião do auditor sobre um conjunto⁽⁸³⁾ completo de demonstrações financeiras com finalidade geral, preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que está concebida para atingir apresentação apropriada (para as finalidades desta Norma referidas como “demonstrações financeiras”), declara se as demonstrações financeiras “dão uma imagem verdadeira e apropriada” ou “estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais,” de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Estas frases “dão uma imagem verdadeira e apropriada” e “estão apropriadamente apresentadas em todos os aspectos materiais,” são equivalentes. Qual destas frases é usada numa dada jurisdição é determinado pela lei ou regulamentos que regem a auditoria de demonstrações financeiras nessa jurisdição, ou pela prática estabelecida nessa jurisdição.
7. Nalgumas jurisdições, as leis ou regulamentos que regem a auditoria de demonstrações financeiras podem prescrever uma redacção para a opinião do auditor que seja diferente das frases descritas no parágrafo 6. Embora o auditor possa ser obrigado a usar a redacção prescrita, as responsabilidades do auditor como descritas nesta Norma para a formação da opinião permanecem as mesmas.
8. Quando a redacção prescrita por lei ou regulamento diferir significativamente das frases do parágrafo 6, o auditor considera cuidadosamente se pode existir o risco de os utentes poderem entender mal a garantia de fiabilidade obtida numa auditoria de demonstrações financeiras. Por exemplo, a redacção pode transmitir aos leitores que o auditor está a atestar o rigor das quantias das demonstrações financeiras em vez de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais. Em tais circunstâncias o auditor considera se o risco de mau entendimento pode ser mitigado por meio de explicação apropriada no relatório do auditor (ver ISA 701).

Estrutura Conceptual de Relato Financeiro Aplicável

9. O julgamento do auditor sobre se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou se estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais, é feito no contexto da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Conforme debatido na ISA 210, “Termos de Trabalhos de Auditoria”, sem uma estrutura de relato financeiro aceitável, o auditor não tem critérios convenientes para avaliar as demonstrações financeiras da entidade⁵. A ISA 200 descreve a responsabilidade do auditor em determinar se é aceitável a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela gerência na preparação das demonstrações financeiras.
10. No caso de demonstrações financeiras que estejam no âmbito desta ISA, a aplicação de uma estrutura conceptual de relato financeiro determinada como sendo aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral resultará, excepto nas circunstâncias extremamente raras tratadas no parágrafo 15, em demonstrações financeiras que atingem apresentação apropriada. Embora a estrutura conceptual de relato financeiro possa não especificar como contabilizar ou divulgar todas as transacções ou acontecimentos, ela

Manual do Revisor Oficial de Contas

normalmente incorpora princípios gerais suficientes que podem servir de base para desenvolver e aplicar políticas contabilísticas que sejam consistentes com os conceitos subjacentes aos requisitos da estrutura conceptual. Assim, a estrutura conceptual de relato financeiro proporciona um contexto para a avaliação do auditor da apresentação apropriada das demonstrações financeiras, incluindo se estas foram preparadas e apresentadas de acordo com os requisitos específicos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável para determinadas classes de transacções, saldos de contas e divulgações.

Formar uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras

11. O auditor deve avaliar as conclusões extraídas da prova de auditoria obtida como a base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
12. Quando formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor avalia se, baseado na prova de auditoria obtida, existe uma garantia de fiabilidade razoável sobre se as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material. Isto envolve concluir se foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo os riscos de distorção material das demonstrações financeiras⁽⁸⁴⁾ e a avaliação dos efeitos de distorções identificadas⁽⁸⁵⁾ não corrigidas.
13. Formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou se estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável a determinadas classes de transacções, saldos de conta e divulgações, envolve avaliar se as demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas de acordo com os requisitos específicos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável a dadas classes de transacções, saldos de contas e divulgações. Esta avaliação inclui considerar se, no contexto da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável:
 - (a) As políticas contabilísticas seleccionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura conceptual de relato financeiro e são apropriadas nas circunstâncias;
 - (b) As estimativas contabilísticas feitas pela gerência são razoáveis nas circunstâncias;
 - (c) A informação apresentada nas demonstrações financeiras, incluindo políticas contabilísticas, é relevante, fiável, comparável e compreensível; e
 - (d) As demonstrações financeiras proporcionam divulgações suficientes para habilitar os utentes a compreender o efeito de transacções e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida nas demonstrações financeiras, por exemplo, a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa, no caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs).
14. Formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, também envolve avaliar a apresentação apropriada das demonstrações financeiras. O auditor considera se as demonstrações financeiras, após quaisquer ajustamentos feitos pela gerência em consequência do processo de auditoria, são consistentes com o entendimento do auditor sobre a entidade e o seu ambiente. O auditor considera a apresentação, estrutura e conteúdo globais das demonstrações financeiras. O auditor também considera se as demonstrações financeiras, incluindo as divulgações em notas, representam fidedignamente as transacções e acontecimentos subjacentes de uma maneira que dê uma imagem verdadeira e apropriada de, ou apresente apropriadamente, em todos os aspectos materiais, a informação transmitida nas demonstrações financeiras no contexto da estrutura conceptual de relato financeiro. Os procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria contribuem para corroborar as

Manual do Revisor Oficial de Contas

conclusões formadas durante a auditoria e ajudam a chegar à conclusão global quanto à apresentação apropriada das demonstrações financeiras.

Circunstâncias Extremamente Raras quando a Aplicação da Estrutura Conceptual de Relato Financeiro Resulta em Demonstrações Financeiras Susceptíveis de Induzir em Erro

15. Conforme debatido na ISA 210, o auditor considera a aceitabilidade da estrutura conceptual de relato financeiro quando considera a aceitação do trabalho⁹. A aplicação de uma estrutura conceptual de relato financeiro que foi determinada ser aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral resultará geralmente em demonstrações financeiras que atingem apresentação apropriada. Porém, em circunstâncias extremamente raras, a aplicação de um requisito específico contido numa estrutura conceptual que foi determinada ser aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral pode resultar em demonstrações financeiras que são susceptíveis de induzir em erro nas circunstâncias particulares da entidade. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro que foram determinadas serem aceitáveis para demonstrações financeiras com finalidade geral reconhecem, implícita ou explicitamente, que existem circunstâncias extremamente raras em que é necessário que as demonstrações financeiras se afastem de um requisito específico da estrutura conceptual a fim de conseguir o objectivo de apresentação apropriada das demonstrações financeiras e proporcionam orientação sobre as divulgações necessárias. Outras estruturas conceptuais de relato financeiro podem não proporcionar qualquer orientação sobre estas circunstâncias mesmo que sejam estruturas conceptuais aceitáveis para demonstrações financeiras com finalidade geral. Se o auditor estiver perante circunstâncias que o levem a concluir que a conformidade com um requisito específico resulta em demonstrações financeiras que são susceptíveis de induzir em erro, o auditor considera a necessidade de modificar o relatório do auditor. As modificações, se existirem, que sejam apropriadas ao relatório do auditor dependerão da forma como a gerência trata a matéria nas demonstrações financeiras e da forma como a estrutura conceptual de relato financeiro trata essas circunstâncias raras (ver ISA 701).

Elementos do Relatório do Auditor numa Auditoria Conduzida de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria "(86)

16. A consistência no relatório do auditor, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as ISAs, contribui para a credibilidade no mercado global ao tornar mais rapidamente identificável as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas globalmente. Também contribui para promover a compreensão pelo leitor e a identificar as circunstâncias não usuais quando ocorram.
17. Os parágrafos 18-60 estabelecem os requisitos relativos aos elementos que se seguem do relatório do auditor quando a auditoria foi conduzida de acordo com as ISAs:
 - (a) Título;
 - (b) Destinatário;
 - (c) Parágrafa introdutório;
 - (d) Responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras;
 - (e) Responsabilidade do auditor;
 - (f) Opinião do auditor;
 - (g) Outras responsabilidades de relato;
 - (h) Assinatura do auditor;
 - (i) Data do relatório do auditor; e
 - (j) Domicílio do auditor.

Título

18. **O relatório do auditor deve ter um título que indique claramente que é o relatório de um auditor independente.**
19. Um título indicando o relatório é o relatório de um auditor independente, por exemplo, "Relatório do Auditor Independente", assevera que o auditor satisfaz todos os requisitos éticos relevantes respeitantes à independência e, por conseguinte, distingue o relatório do auditor independente de relatórios emitidos por outros.

Destinatário

20. **O relatório do auditor deve ser dirigido conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.**
21. As leis ou regulamentos nacionais especificam muitas vezes a quem deve ser dirigido o relatório do auditor sobre demonstrações financeiras com finalidade geral nessa dada jurisdição. Geralmente, o relatório do auditor sobre demonstrações financeiras com finalidade geral é dirigido àqueles para quem o relatório foi preparado, seja muitas vezes os accionistas seja àqueles encarregados da governação da entidade cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas.

Parágrafo Introdutório

22. **O parágrafo introdutório no relatório do auditor deve identificar a entidade cujas**

Manual do Revisor Oficial de Contas

demonstrações financeiras foram auditadas e deve declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas. O parágrafo introdutório também deve:

- (a) Identificar o título de cada uma das demonstrações financeiras que compreende o conjunto completo de demonstrações financeiras;
 - (b) Remeter para o resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas significativas;
e
 - (c) Especificar a data e o período cobertos pelas demonstrações financeiras.
23. Este requisito é geralmente satisfeito declarando que o auditor auditou as demonstrações anexas da entidade, as quais compreendem [indicar os títulos do conjunto completo de demonstrações financeiras exigidas pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, especificando a data e o período cobertos por essas demonstrações financeiras] e remetendo para o resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas significativas. Além disso, quando o auditor tiver conhecimento que as demonstrações financeiras serão incluídas num documento que contenha outras informações, tal como um relatório anual, o auditor pode considerar, se a forma de apresentação o permitir, identificar os números de páginas em que as demonstrações financeiras são apresentadas. Isto ajuda os leitores a identificar as demonstrações financeiras a que se refere o relatório do auditor.
24. A opinião do auditor cobre o conjunto completo de demonstrações financeiras conforme definido pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs, tal inclui: um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no capital próprio, uma demonstração de fluxos de caixa, e um resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas significativas. Nalgumas jurisdições pode também informação adicional ser considerada parte integrante das demonstrações financeiras.
25. Nalgumas circunstâncias, pode ser exigido à entidade por lei ou regulamento ou por normas, ou pode ela voluntariamente escolher, apresentar juntamente com as demonstrações financeiras informação suplementar que não seja exigida pela estrutura conceptual de relato financeiro. Por exemplo, pode ser apresentada informação suplementar para aumentar o conhecimento pelo utente da estrutura conceptual de relato financeiro ou para proporcionar explicação adicional de itens específicos de demonstração financeira. Tal informação é geralmente apresentada quer em quadros suplementares quer em notas adicionais. A opinião do auditor pode cobrir ou não a informação suplementar e é portanto importante para o auditor ficar satisfeito de que qualquer informação suplementar que não está coberta pela opinião do auditor esteja claramente diferenciada conforme tratado nos parágrafos 67-71.
26. Em algumas circunstâncias, a informação suplementar não pode ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras devido à sua natureza e à forma como está apresentada. Tal informação suplementar é coberta pela opinião do auditor. Por exemplo, a opinião do auditor cobre notas ou quadros suplementares que têm referências cruzadas provenientes das demonstrações financeiras. Isto seria também o caso quando as notas às demonstrações financeiras incluírem uma explicação da extensão até à qual as demonstrações financeiras se conformam com uma outra estrutura conceptual de relato financeiro.
27. A informação suplementar que seja apresentada como uma parte integrante das demonstrações financeiras não necessita de ser especificamente referida no parágrafo introdutório do relatório do auditor quando é suficiente a referência às notas na descrição dos componentes das demonstrações financeiras no parágrafo introdutório.

Responsabilidade da Gerência pelas Demonstrações Financeiras

Manual do Revisor Oficial de Contas

28. **O relatório do auditor deve declarar que a gerência é responsável pela preparação e a apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e que esta responsabilidade inclui:**
- (a) Concepção, implementação e manutenção do controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, quer devido a fraude quer a erro;
 - (b) Selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; e
 - (c) Fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias.
29. As demonstrações financeiras são as declarações da gerência. A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada de demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Por exemplo, no caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs, a gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que apropriadamente apresentem a posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade de acordo com as IFRSs. Para dar resposta a essa responsabilidade, a gerência concebe e implementa o controlo interno⁽⁸⁷⁾ para evitar ou detectar e corrigir distorções, quer devidas a fraude ou a erro, a fim de assegurar a fiabilidade do relato financeiro da entidade. A preparação das demonstrações financeiras exige que a gerência exerça juízo de valor ao fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias, assim como seleccionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas. Estes juízos são feitos no contexto da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
30. Podem existir circunstâncias em que é apropriado para o auditor adicionar à descrição das responsabilidades da gerência do parágrafo 28 a fim de reflectir responsabilidades adicionais que sejam relevantes para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras no contexto da dada jurisdição ou da natureza da entidade.
31. O termo gerência tem sido usado nesta ISA para descrever os responsáveis pela preparação e pela apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Podem ser apropriados outros termos dependendo da estrutura conceptual legal na dada jurisdição. Por exemplo, em algumas jurisdições, a referência apropriada pode ser àqueles encarregados da governação (por exemplo, os directores).

Responsabilidade do Auditor

32. **O relatório do auditor deve declarar que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada na auditoria.**
33. O relatório do auditor declara que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseadas na auditoria a fim de a contrastar com a responsabilidade da gerência pela preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras.
34. **O relatório do auditor deve declarar que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. O relatório do auditor deve também explicar que essas normas exigem que o auditor cumpra os requisitos éticos e que o auditor planeia e executa a auditoria para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.**
35. A referência às normas usadas transmite ao leitor que a auditoria foi conduzida de acordo com normas estabelecidas.
36. A ISA 200 especifica o que é exigido a fim de conduzir uma auditoria de acordo com as ISAs. O

Manual do Revisor Oficial de Contas

parágrafo 14 daquela ISA explica que o auditor não pode descrever a auditoria como sendo conduzida de acordo com as ISAs a não ser que o auditor tenha cumprido inteiramente todas as ISAs relevantes para a auditoria.

37. O relatório do auditor deve descrever uma auditoria declarando que:

- (a) Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e das divulgações nas demonstrações financeiras;
- (b) Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, quer devido a fraude ou erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras da entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno em conjugação com a auditoria das demonstrações financeiras, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do controlo interno pelo auditor não é com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno; e
- (c) Uma auditoria também inclui a avaliação a adequação das políticas contabilísticas usadas, a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como a apresentação global das demonstrações financeiras.

38. O relatório do auditor deve declarar que o auditor crê que a prova de auditoria que o auditor obteve é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor.

Opinião do Auditor

- 39. Deve ser expressa uma opinião sem reservas quando o auditor concluir que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou estão apresentadas apropriadamente, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.**
- 40. Quando expressar uma opinião sem reservas, o parágrafo de opinião do relatório do auditor deve declarar a opinião do auditor de que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável (salvo se se exigir ao auditor por lei ou regulamento que use redacção diferente para a opinião, caso em que deve ser usada a redacção prescrita).**
- 41. Quando as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público não sejam usadas como a estrutura conceptual de relato financeiro, a referência à estrutura conceptual de relato financeiro na redacção da opinião deve identificar a jurisdição ou país de origem da estrutura conceptual de relato financeiro.**
- 42. A opinião do auditor declara que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de, ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais, a informação que as demonstrações financeiras estão concebidas para transmitir (que é determinada pela estrutura conceptual de relato financeiro). Por exemplo, no caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs, o auditor expressa uma opinião de que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de ou estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da entidade referida ao final**

Manual do Revisor Oficial de Contas

do período e o desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade relativamente ao período então findo.

43. Para informar o leitor do contexto em que a opinião do auditor é expressa, a opinião do auditor identifica a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável em que as demonstrações financeiras estão baseadas. Quando a estrutura conceptual de relato financeiro não for as IFRSs ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAs), a opinião do auditor identifica a jurisdição ou país de origem da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. O auditor identifica a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, em termos tais como:

- “... de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro” ou
- “... de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites no País X ...”

44. Quando a estrutura conceptual de relato financeiro abranja requisitos legais e regulamentares, o auditor identifica a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, em termos tais como:

- “... de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e os requisitos do Código das Sociedades do País X.”

Outras Matérias

45. As normas, as leis ou a prática geralmente aceite numa jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor desenvolva matérias que proporcionem explicação adicional das responsabilidades do auditor na auditoria das demonstrações financeiras ou no respectivo relatório do auditor. Tais matérias podem ser tratadas num parágrafo separado a seguir à opinião do auditor.

Outras Responsabilidades de Relato

46. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais para relatar sobre outras matérias que sejam suplementares à responsabilidade do auditor para expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que relate certas matérias que chamaram a atenção do auditor no decurso da auditoria das demonstrações financeiras. Alternativamente, pode ser pedido ao auditor que execute e relate sobre procedimentos especificados adicionais, ou que expresse uma opinião sobre matérias específicas, tais como a adequação de livros e registos contabilísticos. As normas de auditoria na jurisdição ou país específico proporcionam muitas vezes orientação sobre as responsabilidades do auditor com respeito a responsabilidades específicas de relato nessa jurisdição ou país.
47. Nalguns casos, as normas ou leis relevantes podem exigir ou permitir que o auditor relate sobre estas outras responsabilidades dentro do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras. Noutros casos, pode ser exigido ou permitido ao auditor que relate sobre elas num relatório separado.
48. **Quando o auditor trata outras responsabilidades de relato dentro do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, estas outras responsabilidades de relato devem ser tratadas numa secção separada no relatório do auditor após o parágrafo da opinião.**
49. O auditor trata estas outras responsabilidades de relato numa secção separada do relatório a fim de as distinguir claramente das responsabilidades do auditor pelas demonstrações financeiras e pela opinião sobre elas.

Assinatura do Auditor

50. **O relatório do auditor deve ser assinado.**

Manual do Revisor Oficial de Contas

51. A assinatura do auditor é ou em nome da firma de auditoria, em nome pessoal do auditor ou em nome de ambos, conforme apropriado para a dada jurisdição. Além da assinatura do auditor, em certas jurisdições, pode ser exigido ao auditor que declare o organismo contabilística profissional ou o facto de que o auditor ou a firma, conforme apropriado, foi reconhecido pela respectiva autoridade de licenciamento de tal jurisdição.

Data do Relatório do Auditor

52. **O auditor deve datar o relatório sobre as demonstrações financeiras não antes da data em que o auditor obteve prova de auditoria apropriada suficiente na qual baseia a opinião sobre as demonstrações financeiras. A prova de auditoria apropriada suficiente deve incluir prova de que o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade foi preparado e que aqueles com autoridade reconhecida asseveraram que tomam a responsabilidade por elas.**
53. A data do relatório do auditor informa o leitor de que o auditor considerou o efeito de acontecimentos e transacções de que o auditor teve conhecimento e que ocorreram até àquela data. A responsabilidade do auditor por acontecimentos e transacções após a data do relatório do auditor está tratada na ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes".
54. Uma vez que a opinião do auditor é dada sobre as demonstrações financeiras e as demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência, o auditor não está em posição de concluir que foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente até que o auditor obtenha prova de que foi preparado um conjunto completo de demonstrações financeiras e a gerência tenha aceite a responsabilidade pelas mesmas.
55. Em algumas jurisdições, a lei ou os regulamentos identificam os indivíduos ou órgãos (por exemplo, os directores) que são responsáveis por concluir que foi preparado um conjunto completo de demonstrações financeiras, e especifica o necessário processo de aprovação. Em tais casos, o auditor obtém prova dessa aprovação antes de datar o relatório sobre as demonstrações financeiras. "(88) Noutras jurisdições, porém, o processo de aprovação não está prescrito na lei ou em regulamento. Em tais casos, o auditor toma em conta os procedimentos que a entidade segue na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras com vista à sua gerência e estruturas de governação a fim de identificar os indivíduos ou órgão com a autoridade de concluir que foi preparado o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, incluindo as respectivas notas.
56. Em algumas jurisdições, é exigida a aprovação final das demonstrações financeiras pelos accionistas antes das demonstrações financeiras serem emitidas publicamente. Nestas jurisdições, não é necessária para o auditor a aprovação final pelos accionistas para concluir que foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente. A data de aprovação das demonstrações financeiras para fins das ISAs é a data mais antiga sobre a qual a autoridade reconhecida determine que foi preparado um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Domicílio do Auditor

57. **O relatório deve indicar a localização no país ou a jurisdição em que o auditor pratica.**

Relatório do Auditor

58. **O relatório do auditor deve ser por escrito.**
59. Um relatório por escrito compreende não só relatórios emitidos em papel e os que usem um meio electrónico.
60. O que se segue é uma ilustração de um relatório do auditor que incorpora os elementos atrás

Manual do Revisor Oficial de Contas

descritos para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs expressando uma opinião sem reservas. Além da auditoria das demonstrações financeiras, a ilustração assume que o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

Manual do Revisor Oficial de Contas

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

(Destinatário Apropriado)

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras”(89)

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço relativo a 31 de Dezembro de 20x1, e a demonstração dos resultados, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa referentes ao ano então findo, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas

Responsabilidade da Gerência pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Esta responsabilidade inclui: concepção, implementação e manutenção do controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorções materiais, quer devidas a fraude ou a erro; selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; e de fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras baseada na nossa auditoria. Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Estas Normas exigem que cumpramos requisitos éticos e planeemos e executemos a auditoria a fim de obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria sobre as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do juízo do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, quer devido a fraude quer a erro. Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.”(90) Uma auditoria também inclui a avaliação da adequação das políticas contabilísticas usadas e da razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras.

Creemos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

Opinião

Na nossa opinião, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada (*ou "apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais,"*) da posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 20x1, e do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa do ano então findo de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e o conteúdo desta secção do relatório do auditor variará dependendo da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

Manual do Revisor Oficial de Contas

{Assinatura do auditor}

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Relatório do Auditor de Auditorias Conduzidas de Acordo com as ISAs e também com Normas de Auditoria de uma Jurisdição ou País Específico

61. O auditor pode conduzir a auditoria de acordo com as ISAs e também com as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específico (para as finalidades desta ISA referidas como “normas nacionais de auditoria”).
62. **O relatório do auditor só deve indicar o facto de a auditoria ter sido conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria quando o auditor tenha cumprido completamente com as Normas Internacionais de Auditoria relevantes para a auditoria.**
63. O auditor pode indicar que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISAs e também com as normas de auditoria nacionais quando o auditor não só dê cumprimento a cada uma das ISAs relevantes para a auditoria mas também execute procedimentos adicionais necessários para dar cumprimento às normas relevantes dessa jurisdição ou desse país. Não é apropriada uma referência tanto às ISAs como às normas nacionais de auditoria se existir um conflito entre os requisitos de relato relativos ao relatório do auditor nas ISAs e nas normas nacionais de auditoria que afecte a opinião do auditor ou a necessidade de incluir um parágrafo de ênfase de matéria nas dadas circunstâncias. Por exemplo, algumas normas de auditoria nacionais proíbem o auditor de incluir um parágrafo de ênfase de matéria para pôr em evidência um problema de continuidade, ao passo que a ISA 701 exige que o auditor modifique o relatório do auditor adicionando um parágrafo de ênfase de matéria em tais circunstâncias. Em caso de tais conflitos, o relatório do auditor refere-se apenas às normas de auditoria (sejam as ISAs ou as normas nacionais relevantes) de acordo com as quais o auditor deu cumprimento aos requisitos de relato.
64. **Quando o relatório do auditor indicar tanto as Normas Internacionais de Auditoria como as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específico, o relatório do auditor deve identificar a jurisdição ou país de origem das normas de auditoria.**
65. **Quando o auditor preparar o relatório do auditor usando o modelo ou a redacção especificada por lei, regulamento ou normas de auditoria da jurisdição ou país específico, o relatório do auditor só se deve referir ao facto de a auditoria ter sido conduzida de acordo não só com as Normas Internacionais de Auditoria mas também com as normas de auditoria da jurisdição ou país específico se o relatório do auditor incluir:**
 - (a) Um título;
 - (b) Um destinatário, como exigido pelas circunstâncias do trabalho;
 - (c) Um parágrafo introdutório que identifique as demonstrações financeiras auditadas;
 - (d) Uma descrição da responsabilidade da gerência pela preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras;
 - (e) Uma descrição da responsabilidade do auditor para expressar uma opinião sobre as demonstrações e o âmbito da auditoria que inclua:
 - (i) Uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e às normas de auditoria da jurisdição ou país específico; e
 - (ii) Uma descrição do trabalho que um auditor executa numa auditoria.
 - (f) Um parágrafo de opinião contendo uma expressão de opinião sobre as demonstrações financeiras⁽⁹¹⁾ e uma referência à estrutura conceptual de relato

Manual do Revisor Oficial de Contas

financeiro aplicável usada para preparar as demonstrações financeiras (incluindo identificação do país de origem da estrutura conceptual de relato financeiro quando não forem usadas as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público),

(g) A assinatura do auditor;

(h) A data do relatório do auditor; e

(i) O domicílio do auditor.

66. O auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento nacional a usar um modelo ou uma redacção no relatório do auditor que difira do descrito nesta ISA. Quando as diferenças se relacionem apenas com o modelo e a redacção do relatório do auditor, considera-se que o auditor cumpriu com os requisitos de relato das ISAs desde que o relatório do auditor inclua, no mínimo, cada um dos elementos identificados no parágrafo 65 – mesmo se usar o modelo e redacção especificados por leis ou regulamentos nacionais. Sempre que requisitos específicos numa dada jurisdição não conflituem com as ISAs, o auditor adopta o modelo e redacção usados nesta ISA de forma que os utentes possam mais facilmente reconhecer o relatório do auditor como um relatório sobre uma auditoria conduzida de acordo com as ISAs.

Informação Suplementar não Auditada Apresentada com as Demonstrações Financeiras Auditadas

67. **O auditor deve ficar satisfeito que qualquer informação suplementar apresentada juntamente com as demonstrações financeiras que não esteja coberta pela opinião do auditor esteja claramente diferenciada das demonstrações financeiras auditadas.**
68. Conforme referido nos parágrafos 25-26, pode ser exigido à entidade, ou a gerência pode decidir, incluir informação suplementar juntamente com as demonstrações financeiras. Considera-se que a opinião do auditor cobre a informação suplementar que não possa ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras devido à sua natureza e à forma como é apresentada. Noutras circunstâncias, porém, as leis ou regulamentos podem não exigir que a informação suplementar seja auditada e a gerência pode não pedir ao auditor que inclua a informação suplementar no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras. Quando a informação suplementar não se destina a ser auditada, o auditor considera se a informação suplementar está apresentada de uma maneira que possa ser entendida como estando coberta pela opinião do auditor e, se assim suceder, pede à gerência para alterar a forma como a informação está apresentada. O auditor toma em consideração, por exemplo, onde é apresentada a informação não auditada em relação às demonstrações financeiras e a qualquer informação suplementar auditada, e se ela está claramente rotulada como “não auditada”. O auditor pede à gerência para retirar das demonstrações financeiras quaisquer referências cruzadas para quadros suplementares não auditados ou para notas não auditadas porque a demarcação entre a informação auditada e não auditada não ficaria suficientemente clara. Notas não auditadas que estejam misturadas com notas auditadas podem também ser mal interpretadas como estando auditadas. Por conseguinte, o auditor pede à entidade para colocar a informação não auditada fora do conjunto das demonstrações financeiras, ou, se tal não for possível nas circunstâncias, pelo menos colocar as notas não auditadas juntas no final das notas exigidas às demonstrações financeiras e rotulá-las claramente como não auditadas.
69. Conforme notado no parágrafo 23, quando o auditor tiver conhecimento que as demonstrações financeiras serão incluídas num documento que contenha outra informação, o auditor pode considerar, se a forma de apresentação permitir, a identificação no relatório do auditor dos números das páginas onde estão apresentadas as demonstrações financeiras auditadas. Isto ajuda os leitores a diferenciar as demonstrações financeiras de outras informações não cobertas pela opinião do auditor.
70. **Se o auditor concluir que a apresentação pela entidade de qualquer informação suplementar não auditada não a diferencia suficientemente das demonstrações financeiras auditadas, o auditor deve explicar no relatório do auditor que essa informação não foi auditada.**
71. O facto de que informação suplementar não está auditada não liberta o auditor da responsabilidade de ler essa informação para identificar distorções materiais com as demonstrações financeiras auditadas. As responsabilidades do auditor com respeito a informação suplementar não auditada são consistentes com as descritas na ISA 720, “Outra Informação em Documentos que Conttenham Demonstrações Financeiras Auditadas”.

Data de Eficácia

72. Esta ISA é eficaz para os relatórios do auditor datados de ou após 31 de Dezembro de 2006.

Perspectiva do Sector Público

1. *Alguns termos desta ISA tais como “sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como referindo-se aos seus equivalentes do sector público.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

2. *No sector público, a legislação que rege o mandato de auditoria pode especificar o modelo ou a redacção a serem usados no relatório do auditor. Quando o auditor preparar o relatório do auditor usando o modelo ou a redacção especificados em tal legislação, o relatório do auditor só deve referir-se à auditoria conduzida de acordo com as ISAs e à legislação que rege o mandato de auditoria, se o relatório do auditor incluir, pelo menos, cada um dos elementos especificados nas alíneas (a) a (j) do parágrafo 65. Conforme debatido no parágrafo 6, sempre que a legislação que rege o mandato de auditoria não conflitue com as ISAs, o auditor adopta o modelo e a redacção usados nesta ISA de forma que os leitores possam mais rapidamente reconhecer o relatório do auditor como um relatório conduzido de acordo com as ISAs.*
3. *Além disso, tal legislação pode especificar as responsabilidades da gerência e dos auditores em relação à auditoria. As descrições de tais responsabilidades incluídas no relatório do auditor necessitarão de reflectir os requisitos da legislação.*

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 701 - Modificações ao Relatório do Auditor Independente

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 701

MODIFICAÇÕES AO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE⁽⁹²⁾

(Eficaz para relatórios de auditores datados de, ou após, 31 de Dezembro de 2006)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 4
Matérias que Não Afectam a Opinião do Auditor	5 - 10
Matérias que Afectam a Opinião do Auditor	11 - 15
Circunstâncias que Podem Resultar numa Opinião que Não Seja Sem Reservas	16 - 21
Data de Eficácia	22

A Normas Internacional de Auditoria (ISA) 701, “Modificações ao Relatório do Auditor Independente” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as circunstâncias em que o relatório do auditor independente deve ser modificado e a forma e o conteúdo das modificações ao relatório do auditor nessas circunstâncias.
2. A ISA 700, “O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral”, estabelece normas e proporciona orientação sobre a forma e o conteúdo do relatório do auditor independente sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro concebida para atingir apresentação apropriada quando o auditor está em condições de expressar uma opinião sem reservas e não é necessária qualquer modificação ao relatório do auditor. A ISA 800, “O Relatório do Auditor Independente sobre Trabalhos de Auditoria com Finalidade Especial” estabelece normas e proporciona orientação sobre a forma e o conteúdo do relatório do auditor independente em outros trabalhos de auditoria. Esta ISA descreve como a redacção do relatório do auditor é modificada nas seguintes situações:

Matérias que Não Afectam a Opinião do Auditor

- (a) Ênfase de matéria

Matérias que Afectam a Opinião do Auditor

- (a) Opinião com reservas,
 - (b) Escusa de opinião, ou
 - (c) Opinião adversa.
3. A uniformidade na forma e no conteúdo de cada tipo de relatório modificado melhorará a compreensão do utente de tais relatórios. Consequentemente, esta ISA inclui sugestões de redacção de frases modificativas para usar quando se emitirem relatórios modificados.
 4. Os relatórios ilustrativos desta ISA são baseados no relatório do auditor sobre demonstrações financeiras com finalidade geral de uma empresa comercial. Os princípios relativos às circunstâncias em que o relatório do auditor necessita de ser modificado são, contudo, também aplicáveis a relatórios sobre outros trabalhos relacionados com a auditoria de informação financeira histórica, tal como demonstrações financeiras com finalidade geral para entidades de uma natureza diferente (por exemplo, uma organização não lucrativa) e os trabalhos de auditoria descritos na ISA 800, sendo os relatórios ilustrativos adaptados conforme apropriado nas circunstâncias.

Matérias que Não Afectam a Opinião do Auditor

5. Em determinadas circunstâncias, um relatório do auditor pode ser modificado adicionando um parágrafo de ênfase de matéria para pôr em evidência uma matéria que afecta as demonstrações financeiras que está incluída numa nota às demonstrações financeiras que de uma forma mais extensa debate a matéria. A adição de tal parágrafo de ênfase de matéria não afecta a opinião do auditor. Preferentemente o parágrafo seria incluído após o parágrafo que contém a opinião do auditor mas antes da secção sobre quaisquer outras responsabilidades de relato, se existir. O parágrafo de ênfase de matéria referir-se-á normalmente ao facto de que a opinião do auditor não é qualificada a este respeito.
6. O auditor deve modificar o relatório do auditor adicionando um parágrafo para pôr em evidência uma matéria material respeitante ao problema da continuidade.
7. **O auditor deve considerar modificar o relatório do auditor adicionando um parágrafo se existir uma incerteza significativa (que não seja um problema de continuidade), cuja resolução esteja dependente de acontecimentos futuros e que possa afectar as demonstrações financeiras.** Uma incerteza é uma matéria cujo desfecho depende de acções ou acontecimentos futuros que não estão sob o controlo directo da entidade mas que podem afectar as demonstrações financeiras.
8. Segue-se uma ilustração de um parágrafo de ênfase de matéria relativo a uma incerteza significativa num relatório de auditor:

“Sem qualificar a nossa opinião chamamos a atenção para a Nota X às demonstrações financeiras. A Sociedade é acusada num processo judicial em que se alega infracção de certos direitos de patente e se reclamam royalties e danos punitivos. A sociedade intentou uma contra acção, e estão em curso audições preliminares e processos de investigação em ambas as acções. O desfecho final da matéria não pode ser presentemente determinado, e não foi feita provisão nas demonstrações financeiras para qualquer passivo que possa daí resultar.”

(Na ISA 570, “Continuidade” é apresentado um exemplo de um parágrafo de ênfase de matéria relacionado com continuidade).

9. A adição de um parágrafo a enfatizar um problema de continuidade ou uma incerteza significativa é geralmente adequado para dar cumprimento às responsabilidades de relato do auditor com respeito a tais matérias. Porém, em casos extremos, tais como situações que envolvam múltiplas incertezas que sejam significativas para as demonstrações financeiras, o auditor pode considerar apropriado expressar uma escusa de opinião em vez de adicionar um parágrafo de ênfase de matéria.
10. Além do uso de um parágrafo de ênfase de matéria para matérias que afectam as demonstrações financeiras, o auditor pode também modificar o relatório do auditor usando um parágrafo de ênfase de matéria, preferivelmente depois do parágrafo que contém a opinião do auditor mas antes da secção sobre quaisquer outras responsabilidades de relato, se existirem, para relatar sobre matérias que não sejam as que afectam as demonstrações financeiras. Por exemplo, se for necessária uma emenda a outra informação num documento que contenha demonstrações financeiras auditadas e a entidade recuse fazer a emenda, o auditor considerará inclui no relatório do auditor um parágrafo de ênfase de matéria a descrever a inconsistência material.

Matérias que Afectam a Opinião do Auditor

11. Um auditor pode não estar em condições de expressar uma opinião sem reservas quando exista uma das seguintes situações e, no julgamento do auditor, o efeito da matéria é ou pode ser material para as demonstrações financeiras:

- (a) Existe uma limitação no âmbito do trabalho do auditor; ou
- (b) Existe um desacordo com a gerência no que respeita à aceitabilidade das políticas contabilísticas seleccionadas, e ao método da sua aplicação ou à adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.

As circunstâncias descritas em (a) podem conduzir a uma opinião com reservas ou a uma escusa de opinião. As circunstâncias descritas em (b) podem conduzir a uma opinião com reservas ou a uma opinião adversa. Estas circunstâncias são debatidas mais completamente nos parágrafos 16-21.

12. Deve ser expressa uma ***opinião com reservas*** quando o auditor concluir que não pode ser expressa uma opinião sem reservas mas o efeito de qualquer desacordo com a gerência, ou limitação no âmbito não é tão material e influente que exija uma opinião adversa ou uma escusa de opinião. Uma opinião com reservas deve ser expressa como sendo “excepto quanto” aos efeitos da matéria com que se relaciona a reserva.
13. Deve ser expressa uma ***escusa de opinião*** quando o possível efeito de uma limitação no âmbito é tão material e influente que o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente e consequentemente não é capaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
14. Deve ser expressa uma ***opinião adversa*** quando o efeito de um desacordo é tão material e influente para as demonstrações financeiras que o auditor conclui que uma reserva no relatório não é adequada para divulgar a natureza errónea ou incompleta das demonstrações financeiras.
15. Sempre que o auditor expresse uma opinião que não seja sem reservas, deve ser incluída no relatório uma descrição clara de todas as razões substantivas e, salvo impraticável, uma quantificação do(s) possível(eis) efeito(s) nas demonstrações financeiras. Geralmente, esta informação será apresentada num parágrafo separado que precede a opinião ou a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras e pode incluir uma referência a uma discussão mais extensa, se existir, numa nota às demonstrações financeiras.

Circunstâncias que podem Resultar numa Opinião que não seja Sem Reservas

Limitação no Âmbito

16. Pode por vezes ser imposta pela entidade uma limitação no âmbito do trabalho do auditor (por exemplo, quando os termos do trabalho especificam que o auditor não executará um procedimento de auditoria que o auditor crê necessário). Porém, quando a limitação nos termos de um trabalho proposto é tal que o auditor crê que existe a necessidade de expressar uma escusa de opinião, o auditor não aceitará geralmente tal trabalho limitado como um trabalho de auditoria, salvo se exigido por estatuto. Também, um auditor oficial não aceitaria tal trabalho de auditoria quando a limitação infringisse os deveres oficiais do auditor.
17. Uma limitação de âmbito pode ser imposta pelas circunstâncias (por exemplo, quando o momento da designação do auditor é tal que o auditor não está em condições de observar a contagem dos inventários). Pode também surgir quando, na opinião do auditor, os registos contabilísticos da entidade são inadequados ou quando o auditor não é capaz de executar um procedimento de auditoria que crê ser desejável. Nestas circunstâncias, o auditor tentará executar procedimentos alternativos razoáveis para obter prova de auditoria apropriada suficiente para suportar uma opinião sem reservas.
18. Quando exista uma limitação no âmbito do trabalho do auditor que exija a expressão de uma opinião com reservas ou de uma escusa de opinião, o relatório do auditor deve descrever a limitação e indicar os possíveis ajustamentos às demonstrações financeiras que possa ter sido determinado serem necessários caso não existisse a limitação.
19. Apresentam-se adiante ilustrações destas matérias:

Limitação no Âmbito – Opinião com Reservas

“Auditámos... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas no parágrafo introdutório – ver parágrafo 60 da ISA 700).

A gerência é responsável por (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo da responsabilidade da gerência – ver parágrafo 60 da ISA 700).

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria. *Excepto como debatido no parágrafo seguinte*, conduzimos a nossa auditoria de acordo com... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas nos parágrafos da responsabilidade do auditor – ver parágrafo 60 da ISA 700).

Não observámos a contagem dos inventários físicos à data de 31 de Dezembro de 2002, uma vez que essa data era anterior ao momento em que fomos inicialmente contratados como auditores da Sociedade. Devido à natureza dos registos da Sociedade, não fomos capazes de nos satisfazer por outros procedimentos de auditoria quanto às quantidades dos inventários.

Na nossa opinião, excepto quanto aos efeitos de tais ajustamentos, se existirem, que poderiam ter sido determinado serem necessários caso fôssemos capazes de nos satisfazermos quanto às quantidades de inventários físicos, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas no parágrafo da opinião – parágrafo 60 da ISA 700).

Limitação no Âmbito – Escusa de Opinião

“Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 2001, e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativos ao ano

Manual do Revisor Oficial de Contas

então findo, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

A gerência é responsável por... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas no parágrafo da responsabilidade da gerência – ver parágrafo 60 da ISA 700).

(Omitir a frase que descreve a responsabilidade do auditor)

(O parágrafo que debate o âmbito da auditoria deve ser ou omitido ou emendado de acordo com as circunstâncias).

(Adicionar um parágrafo a debater o âmbito da auditoria como segue:

Não pudemos observar todos os inventários físicos e confirmar as contas a receber devido a limitações colocadas no âmbito do nosso trabalho pela Sociedade).

Devido à importância das matérias debatidas no parágrafo precedente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras”.

Desacordo com a Gerência

20. O auditor pode discordar da gerência sobre matérias tais como a aceitabilidade das políticas contabilísticas seleccionadas, o método da sua aplicação, ou a adequação de divulgações nas demonstrações financeiras. **Se tais desacordos forem materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa.**

21. Apresentam-se adiante ilustrações destas matérias:

Desacordo sobre Políticas Contabilísticas – Método Contabilístico Não Apropriado – Opinião com Reservas.

“Auditámos... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo introdutório – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

A gerência é responsável por (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo da responsabilidade da gerência – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

A nossa responsabilidade é a de... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas nos parágrafos da responsabilidade do auditor – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

Conforme debatido na Nota X às demonstrações financeiras não foi feita nas demonstrações financeiras qualquer depreciação prática esta que, na nossa opinião, não está de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. A quantia para o ano findo em 31 de Dezembro de 20x1 devia ser xxx com base no método de depreciação de linha recta usando taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, Por conseguinte, o activo fixo seria reduzido pela depreciação acumulada de xxx e o prejuízo do ano e o défice acumulado seriam incrementados de xxx e xxx, respectivamente.

Na nossa opinião, *excepto quanto ao efeito nas demonstrações financeiras da matéria referida no parágrafo precedente*, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas no parágrafo da opinião – parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

Desacordo sobre Políticas Contabilísticas – Divulgação Inadequada – Opinião com Reservas

“Auditámos... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo introdutório – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

Manual do Revisor Oficial de Contas

A gerência é responsável por (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo da responsabilidade da gerência – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

A nossa responsabilidade é a de... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas nos parágrafos da responsabilidade do auditor – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

Em 15 de Janeiro de 20x2, a Sociedade emitiu obrigações na quantia de xxx com a finalidade de financiar a expansão da fábrica. O acordo obrigacionista restringe o pagamento de futuros dividendos em dinheiro aos resultados após 31 de Dezembro de 19x1. Na nossa opinião, a divulgação desta informação é exigida por...”(93)

Na nossa opinião, *excepto quanto à omissão da informação incluída no parágrafo precedente*, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de... (as palavras restantes são as mesmas que as ilustradas no parágrafo da opinião – parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

Desacordo sobre Políticas Contabilísticas – Divulgação Inadequada – Opinião Adversa

“Auditámos... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo introdutório – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

A gerência é responsável por (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas no parágrafo da responsabilidade da gerência – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

A nossa responsabilidade é a de... (as palavras restantes são as mesmas como as ilustradas nos parágrafos da responsabilidade do auditor – ver parágrafo 60 da ISA 700 (Revista)).

(Parágrafo(s) debatendo o desacordo).

Na nossa opinião, devido aos efeitos das matérias debatidas no(s) parágrafo(s) precedente(s), as demonstrações financeiras não dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou “não apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade ABC em 20 de Dezembro de 19x1, o desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”.

Data de Eficácia

22. Esta ISA é eficaz para os relatórios de auditor datados de ou após 31 de Dezembro de 2006.

Manual do Revisor Oficial de Contas

ISA 710 - Comparativos

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 710

COMPARATIVOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004) "(94)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 5
Números Correspondentes	6 - 19
Demonstrações Financeiras Comparativas	20 - 31
Data de Eficácia	32
Apêndice 1: Debate da Estrutura Conceptual de Relato Financeiro Quanto a Comparativos	
Apêndice 2: Exemplo de Relatórios de Auditor	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 710, "Comparativos" deve ser lida no contexto do "Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados", que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as responsabilidades do auditor com respeito a comparativos. Não trata das situações quando se apresentem demonstrações financeiras resumidas com as demonstrações financeiras auditadas (para orientação ver a ISA 720, "Outras Informações em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Auditadas" e ISA 800 "O Relatório do Revisor sobre Trabalhos de Auditoria com Finalidade Especial").
2. **O auditor deve determinar se os comparativos dão cumprimento em todos os aspectos materiais à estrutura conceptual de relato financeiro aplicável para as demonstrações financeiras que estão a ser auditadas.**
3. A existência de diferenças em estruturas conceptuais de relato financeiro entre países tem como consequência informação financeira comparativa que é apresentada de forma diferente em cada estrutura. Os comparativos nas demonstrações financeiras podem, por exemplo, apresentar quantias (tais como posição financeira, resultados das operações, fluxos de caixa) e divulgações apropriadas de uma entidade relativas a mais de um período, dependendo da estrutura conceptual. As estruturas conceptuais e os métodos de apresentação estão referidos nesta ISA como segue:
 - (a) *Números Correspondentes* quando se incluem quantias e outras divulgações relativas ao período precedente como fazendo parte das demonstrações financeiras do período corrente, e que se destinam a ser lidas em relação com as quantias e outras divulgações relativas ao período corrente (referidas como "números do período corrente" para as finalidades desta ISA). Estes números correspondentes não se apresentam como demonstrações financeiras completas capazes de se apresentarem isolados, mas constituem uma parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente para serem somente lidos em relação com os números do período corrente; e
 - (b) *Demonstrações financeiras comparativas* quando se incluem para comparação as quantias e outras divulgações do período precedente com as demonstrações financeiras do período corrente, mas não fazem parte das demonstrações financeiras do período corrente.(Ver Apêndice 1 a esta ISA para debate destas diferentes estruturas conceptuais de relato.)
4. Os comparativos são apresentados em conformidade com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. As diferenças essenciais de relato de auditoria são que:
 - (a) Para os números correspondentes, o relatório do auditor só se refere às demonstrações financeiras do período corrente; ao passo que
 - (b) Para as demonstrações financeiras comparativas, o relatório do auditor refere-se a cada período em que se apresentam as demonstrações financeiras.
5. Esta ISA proporciona orientação sobre as responsabilidades do auditor pelos comparativos e pelo relato sobre eles de acordo com as duas estruturas conceptuais em secções separadas.

Números Correspondentes

As Responsabilidades do Auditor

6. O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que os números correspondentes satisfazem os requisitos da estrutura relevante de relato financeiro. A extensão dos procedimentos de auditoria executados sobre os números correspondentes é significativamente menor do que na auditoria dos números do período corrente e está ordinariamente limitada a assegurar que os números correspondentes foram correctamente relatados e estão apropriadamente classificados. Isto envolve que o auditor avalie se:
 - (a) As políticas contabilísticas usadas para os números correspondentes são consistentes com as do período corrente ou se foram ou não feitos ajustamentos ou divulgações apropriados; e
 - (b) Se os números correspondentes concordam com as quantias e outras divulgações apresentadas no período precedente ou se foram feitos ajustamentos e/ou divulgações apropriados.
7. Quando as demonstrações financeiras do período precedente tenham sido auditadas por um outro auditor, o auditor que entra avalia se os números correspondentes satisfazem as condições especificadas no parágrafo 6 atrás e se segue a orientação constante da ISA 510 "Trabalhos Iniciais - Saldos de Abertura".
8. Quando as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor que entra determina apesar de tudo se os números correspondentes satisfazem as condições especificadas no parágrafo 6 atrás e se seguem também a orientação da ISA 510 .
9. Se o auditor tomar conhecimento de uma possível distorção material nos números correspondentes quando levar a efeito a auditoria do período corrente, o auditor executa os procedimentos adicionais que sejam apropriados nas circunstâncias.

Relato

10. **Quando os comparativos sejam apresentados como números correspondentes, o auditor deve emitir um relatório de auditoria em que os comparativos não estejam especificamente identificados porque a opinião de auditoria é sobre as demonstrações financeiras do período corrente como um todo, incluindo os números correspondentes.**
11. O relatório do auditor só fará referência específica aos números correspondentes nas circunstâncias descritas nos parágrafos 12, 13, 15 b) e 16-19.
12. **Quando o relatório do auditor sobre o período precedente, como foi emitido anteriormente, incluiu uma opinião com reservas, escusa de opinião ou opinião adversa e a matéria que deu origem à modificação está:**
 - (a) **Por resolver, e tem como consequência a modificação do relatório do auditor com respeito aos números do período corrente, o relatório do auditor deve também ser modificado com respeito aos números correspondentes; ou**
 - (b) **Por resolver, mas não tem como consequência uma modificação do relatório do auditor com respeito aos números do período corrente, o relatório do auditor deve ser modificado com respeito aos números correspondentes.**
13. Quando o relatório do auditor sobre o período precedente, como foi anteriormente emitido, incluiu uma opinião com reservas, uma escusa de opinião, ou uma opinião adversa e a matéria que deu origem à modificação está resolvida e devidamente tratada nas demonstrações financeiras, o relatório corrente não se refere geralmente à modificação anterior. Porém, se a matéria for material para o período corrente, o auditor pode incluir um parágrafo de ênfase de matéria a tratar da situação.
14. Ao levar a efeito a auditoria das demonstrações financeiras do período corrente, o auditor, em determinadas circunstâncias não usuais, pode tomar conhecimento de uma distorção material que afecte as demonstrações financeiras de período precedente sobre as quais se tenha emitido um relatório não modificado.
15. **Em tais circunstâncias, o auditor deve tomar em consideração a orientação constante da ISA 560 "Acontecimentos Subsequentes" e:**
 - (a) **Se as demonstrações financeiras do período anterior foram revistas e reemitidas com um novo relatório do auditor, o auditor deve satisfazer-se de que os números correspondentes concordam com as demonstrações financeiras revistas; ou**
 - (b) **Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram revistas e reemitidas, e os números correspondentes não foram devidamente reexpressos e/ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve emitir um relatório modificado sobre as demonstrações financeiras do período corrente, modificado com respeito aos números correspondentes nelas incluídos.**
16. Se, nas circunstâncias descritas no parágrafo 14, as demonstrações financeiras do período precedente não foram revistas e não foi reemitido um relatório do auditor, mas os números correspondentes foram devidamente reexpressos e/ou foram feitas as divulgações apropriadas, o auditor pode incluir um parágrafo de ênfase de matéria a descrever as circunstâncias e fazendo referência para as divulgações apropriadas. A este respeito, o auditor também toma em consideração a orientação contida na ISA 560 "Acontecimentos Subsequentes".

Auditor que Entra - Requisitos Adicionais

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por Outro Auditor

17. Nalgumas jurisdições, é permitido ao auditor que entra remeter para o relatório do auditor precedente sobre os números correspondentes no relatório do auditor que entra relativo ao período corrente. **Quando o auditor decidir remeter para outro auditor, o relatório do auditor que entra deve indicar:**
- (a) **Que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um outro auditor;**
 - (b) **O tipo de relatório emitido pelo auditor precedente e, se o relatório foi modificado, as respectivas razões; e**
 - (c) **A data desse relatório.**

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

18. **Quando as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor que entra deve declarar no relatório do auditor que os números correspondentes não foram auditados.** Tal declaração não liberta, porém, o auditor da exigência de levar a efeito procedimentos apropriados com respeito aos saldos de abertura do período corrente. Encoraja-se a divulgação clara nas demonstrações financeiras de que os números correspondentes não foram auditados.
19. Nas situações em que o auditor que entra identifique que os números correspondentes estejam distorcidos de forma material, o auditor deve pedir à gerência que reveja os números correspondentes ou se a gerência o recusar, modificar de forma apropriada o relatório.

Demonstrações Financeiras Comparativas

As Responsabilidades do Auditor

- 20. O auditor deve obter prova de auditoria apropriada suficiente de que as demonstrações financeiras comparativas satisfazem os requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.** Isto envolve que o auditor avalie se:
- (a) As políticas contabilísticas do período anterior são consistentes com as do período corrente ou se foram feitos ajustamentos e/ou divulgações apropriados; e
 - (b) Os números do período anterior apresentados concordam com as quantias e outras divulgações apresentadas no período anterior ou se foram feitos ajustamentos e divulgações apropriados.
21. Quando as demonstrações financeiras do período anterior tenham sido auditadas por um outro auditor, o auditor que entra avalia se as demonstrações financeiras comparativas satisfazem ou não as condições constantes do parágrafo 20 atrás e se seguem a orientação da ISA 510.
22. Quando as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor que entra apesar de tudo avalia se as demonstrações financeiras comparativas satisfazem as condições especificadas no parágrafo 20 atrás e se também seguem a orientação da ISA 510,.
23. Se o auditor tomar conhecimento de uma possível distorção material nos números do ano anterior quando levar a efeito a auditoria do período corrente, o auditor executa os procedimentos adicionais que sejam apropriados nas circunstâncias.

Relato

24. Quando os comparativos sejam apresentados como demonstrações financeiras comparativas, o auditor deve emitir um relatório em que os comparativos sejam especificamente identificados porque a opinião do auditor é expressa individualmente sobre as demonstrações financeiras de cada período apresentado. Uma vez que o relatório do auditor sobre demonstrações financeiras comparativas se aplica às demonstrações financeiras individuais apresentadas, o auditor pode expressar uma opinião com reservas ou adversa, recusar dar uma opinião, ou incluir um parágrafo de ênfase de matéria com respeito a uma ou mais demonstrações financeiras de um ou de mais períodos, embora emitindo um relatório diferente sobre as outras demonstrações financeiras.
25. Quando relatar sobre as demonstrações financeiras do período anterior em conjugação com a auditoria do ano corrente, se a opinião sobre as demonstrações financeiras do período anterior for diferente da opinião anteriormente expressa, o auditor deve divulgar as razões substantivas para a opinião diferente num parágrafo de ênfase de matéria. Isto pode surgir quando o auditor toma conhecimento de circunstâncias ou acontecimentos que afectem de forma material as demonstrações financeiras de um período anterior no decurso da auditoria do período corrente.

Auditor que Entra – Requisitos Adicionais

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por Outro Auditor

26. Quando as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor:
- (a) **O auditor precedente pode reemitir o relatório de auditoria sobre o período anterior com o auditor que entra relatando apenas sobre o período corrente; ou**
 - (b) **o relatório do auditor que entra deve declarar que o período anterior foi auditado por outro auditor e o relatório do auditor que entra deve indicar:**
 - (i) Que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor;
 - (ii) O tipo de relatório emitido pelo auditor precedente e se o relatório foi modificado, e as respectivas razões; e
 - (iii) a data desse relatório.
27. Ao executar a auditoria sobre as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor que entra pode, em determinadas circunstâncias não usuais, tomar conhecimento de uma distorção material que afete as demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais o auditor precedente tinha anteriormente relatado sem modificação.
28. Nestas circunstâncias, o auditor que entra deve debater a matéria com a gerência e, após ter obtido autorização da gerência, contactar o auditor precedente e propor que as demonstrações financeiras sejam reexpressas. Se o antecessor concordar em reemitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras reexpressas do período anterior, o auditor deve seguir a orientação constante do parágrafo 26.
29. Se, nas circunstâncias debatidas no parágrafo 27, o antecessor não concordar com a reexpressão proposta ou recusar reemitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do período anterior, o parágrafo introdutório do relatório do auditor pode indicar que o auditor precedente relatou sobre as demonstrações financeiras do período anterior antes da reexpressão. Além disso, se o auditor que entra está contratado para fazer a auditoria e aplica procedimentos suficientes para ficar satisfeito quanto à adequação do ajustamento de reexpressão, o auditor pode também incluir o parágrafo seguinte no relatório:

“Auditámos também os ajustamentos descritos na Nota X que foram aplicados para reexpressar as demonstrações financeiras de 19x1. Na nossa opinião, tais ajustamentos são apropriados e foram devidamente aplicados”.

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

30. **Quando as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor que entra deve declarar no relatório do auditor que os comparativos das demonstrações financeiras não estão auditados.** Tal declaração não liberta, porém, o auditor do requisito de executar procedimentos apropriados com respeito aos saldos de abertura do período corrente. Encoraja-se a divulgação clara nas demonstrações financeiras de que as demonstrações financeiras comparativas não estão auditadas.
31. Nas situações em que o auditor que entra identificar que os números do ano anterior não auditados estejam materialmente distorcidos, o auditor deve pedir à gerência para rever os números do ano anterior ou se a gerência recusar fazê-lo, modificar de forma apropriada o relatório.

Data Eficaz

32. Esta ISA torna-se eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004.

Apêndice 1

Debate da Estrutura Conceptual de Relato Financeiro para Comparativos

1. Os comparativos que cubram um ou mais períodos precedentes proporcionam aos utentes das demonstrações financeiras a informação necessária para identificar tendências e alterações que afetem a entidade durante um período de tempo.
2. Segundo estruturas conceptuais de relato financeiro (tanto implícitas como explícitas) que prevalecem num grande número de países, a comparabilidade e a consistência são qualidades desejáveis para a informação financeira. Definida de uma forma geral, a comparabilidade é a qualidade de ter determinadas características em comum e comparação é normalmente uma avaliação quantitativa das características comuns. Consistência é uma qualidade do relacionamento entre dois números contabilísticos. A consistência (por exemplo, consistência no uso de princípios contabilísticos de um período para outro, a consistência da duração do período de relato, etc.) é um pré requisito para a verdadeira comparabilidade.
3. Há duas grandes estruturas conceptuais de relato financeiro quanto aos comparativos: os números correspondentes e as demonstrações financeiras comparativas.
4. Segundo a estrutura conceptual de números correspondentes, os números correspondentes relativos a período(s) anterior(es) constituem uma parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente e têm de ser lidos em conjugação com as quantias e outras divulgações relativas ao período corrente. O nível de pormenor apresentado nos números e divulgações correspondentes é ditado principalmente pela sua relevância para os números do período corrente.
5. Segundo a estrutura conceptual de demonstrações financeiras comparativas, as demonstrações financeiras comparativas do(s) período(s) anterior(es) são consideradas demonstrações financeiras separadas. Consequentemente, o nível de informação incluído nessas demonstrações financeiras comparativas (incluindo todas as quantias de demonstração, divulgações, notas de pé de página e outras afirmações explanatórias na medida em que elas continuem a ser de significado) aproxima-se do das demonstrações financeiras do período corrente.

Apêndice 2 Exemplo de Relatórios de Auditor

Exemplo A - Números Correspondentes: Exemplo de Relatório para as circunstâncias descritas no parágrafo 12 (a)

RELATÓRIO DO AUDITOR

(DESTINATÁRIO APROPRIADO)

Auditámos o balanço anexo "(95) da Sociedade ABC referido a 31 de Dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao ano então findo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou fazer referência às normas ou práticas nacionais relevantes). Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções materiais. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como o avaliar a apresentação global de demonstração financeira. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Conforme debatido na Nota X às demonstrações financeiras, não se procedeu a qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, cuja prática não está, na nossa opinião, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (ou normas nacionais relevantes). Isto é o resultado de uma decisão tomada pela gerência no início do ano financeiro precedente e levou-nos a qualificar a nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras relativas àquele ano. Com base no método de depreciação da linha recta e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo relativo ao ano deve ser aumentado de XXX em 19X1 e de XXX em 19X0, os activos fixos devem ser reduzidos pela depreciação acumulada de XXX em 19X1 e de XXX em 19X2, e o prejuízo acumulado deve ser aumentado em XXX em 19X1 e de XXX em 19X0.

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos sobre as demonstrações financeiras da matéria referida no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresentam apropriadamente", em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 19X1, e os resultados das operações e dos seus fluxos de caixa respeitantes ao ano então findo de acordo com..."(96) (e dão cumprimento a..."(97))

AUDITOR

Data

Domicílio

Manual do Revisor Oficial de Contas

Exemplo B - Números Correspondentes: Exemplo de Relatório para as circunstâncias descritas no parágrafo 12 (b)

RELATÓRIO DO AUDITOR

(DESTINATÁRIO APROPRIADO)

Auditámos o balanço anexo "(98) da Sociedade ABC referido a 31 de Dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao ano então findo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou fazer referência às normas ou práticas nacionais relevantes). Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções materiais. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como o avaliar a apresentação global de demonstração financeira. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Porque fomos designados auditores da Sociedade durante 19X0, não estivemos em condições de observar a contagem dos inventários físicos no começo desse (período) ou ficarmos satisfeitos no tocante a esses inventários em quantidade por meios alternativos. Uma vez que os inventários de abertura entram na determinação dos resultados das operações, nós não estamos em condições de determinar se poderiam ser necessários ajustamentos aos resultados das operações e aos resultados transitados de abertura de 19X0. O nosso relatório de auditor sobre as demonstrações financeiras do (período) findo (data do balanço) em 19X0 foi modificado concordantemente.

Em nossa opinião, excepto quanto ao efeito dos ajustamentos, se existirem, nos números correspondentes de 19X0 dos resultados das operações do (período) findo em 19X0, que pudessem ser necessários caso tivéssemos estado em condições de observar as quantidades do inventário em..., as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresentam apropriadamente", em todos os aspectos materiais relevantes) a posição financeira da Sociedade referida a 31 de Dezembro de 19X1, e dos resultados das operações e dos seus fluxos de caixa respeitantes ao ano então findo de acordo com..."(99) (e dão cumprimento a..."(100))

AUDITOR

Data

Domicílio

Exemplo C - Demonstrações Financeiras Comparativas: Exemplo de Relatório para as circunstâncias descritas no parágrafo 24

RELATÓRIO DO AUDITOR

(DESTINATÁRIO APROPRIADO)

Auditámos o balanço anexo "(101) da Sociedade ABC referido a 31 de Dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao ano então findo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou fazer referência às normas ou práticas nacionais relevantes). Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções materiais. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como o avaliar a apresentação global de demonstração financeira. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Como debatido na Nota X às demonstrações financeiras, não se procedeu a qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, cuja prática não está, na nossa opinião, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (ou normas nacionais relevantes). Com base no método de depreciação da linha recta e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo relativo ao ano deve ser aumentado de XXX em 19X1 e de XXX em 19X0, os activos fixos devem ser reduzidos pela depreciação acumulada de XXX em 19X1 e de XXX em 19X2, e o prejuízo acumulado deve ser aumentado de XXX em 19X1 e de XXX em 19X0.

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos sobre as demonstrações financeiras da matéria referida no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresentam apropriadamente", em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade referida a 31 de Dezembro de 19X1 e de 19X0, e os resultados das operações e dos seus fluxos de caixa respeitantes aos anos então findos de acordo com..."(102) (e dão cumprimento a..."(103))

REVISOR/AUDITOR

Data

Domicílio

Manual do Revisor Oficial de Contas

Exemplo D - Números Correspondentes: Exemplo de Relatório para as circunstâncias descritas no parágrafo 17

RELATÓRIO DO AUDITOR

(DESTINATÁRIO APROPRIADO)

Auditámos o balanço anexo⁽¹⁰⁴⁾ da Sociedade ABC referido a 31 de Dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao ano então findo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria. As demonstrações financeiras da Sociedade de 31 de Dezembro de 19X0 foram auditadas por um outro auditor cujo relatório datado de 31 de Março de 19X1, expressava uma opinião sobre essas demonstrações.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou fazer referência às normas ou práticas nacionais relevantes). Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções materiais. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como o avaliar a apresentação global de demonstração financeira. cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou "apresentam apropriadamente", em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade referida a 31 de Dezembro de 19X1, e dos resultados das operações e dos seus fluxos de caixa respeitantes ao ano então findo de acordo com...⁽¹⁰⁵⁾ (e dão cumprimento a...⁽¹⁰⁶⁾)

AUDITOR

Data

Domicílio

Exemplo E - Demonstrações Financeiras Comparativas: Exemplo de Relatório para as circunstâncias descritas no parágrafo 26 (b)

RELATÓRIO DO AUDITOR

(DESTINATÁRIO APROPRIADO)

Auditámos o balanço anexo “(107) da Sociedade ABC referido a 31 de Dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao ano então findo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria. As demonstrações financeiras da Sociedade de 31 de Dezembro de 19X0 foram auditadas por um outro auditor cujo relatório datado de 31 de Março de 19X1 expressava uma opinião com reservas devido a um desacordo quanto à adequação da provisão para contas a receber duvidosas.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou fazer referência às normas ou práticas nacionais relevantes). Estas Normas exigem que planeemos e executemos a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções materiais. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como o avaliar a apresentação global de demonstração financeira. cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

As contas a receber atrás referidas estão ainda por liquidar em 31 de Dezembro de 19X1 e não foi feita nas demonstrações financeiras qualquer provisão para o prejuízo potencial. Por conseguinte, a provisão para dívidas duvidosas em 31 de Dezembro de 19X1 e 19X0 deve ser aumentada por XXX, o lucro líquido de 19X0 diminuído de XXX e os resultados transitados de 31 de Dezembro de 19X1 e de 19X0 reduzidos de XXX.

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos sobre as demonstrações financeiras da matéria referida no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou “apresentam apropriadamente”, em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade referida a 31 de Dezembro de 19X1, e dos resultados das operações e dos seus fluxos de caixa respeitantes ao ano então findo de acordo com...”(108) (e dão cumprimento a...”(109))

AUDITOR

Data

Domicílio

ISA 720 - Outras Informações em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 720

OUTRAS INFORMAÇÕES EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS AUDITADAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem ou após 15 de Dezembro de 2004) “(110)”

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 8
Acesso a Outras Informações	9
Consideração das Outras Informações	10
Inconsistências Materiais	11 - 13
Distorções de Facto Materiais	14 - 18
Disponibilidade de Outras Informações Após a Data do Relatório do Auditor	19 - 23

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 720, “Outras Informações em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas” deve ser lida no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre a consideração pelo auditor de outras informações, sobre as quais o auditor não tenha obrigação de relatar, em documentos que integrem demonstrações financeiras auditadas. Esta ISA aplica-se quando está envolvido um relatório anual; porém, também se pode aplicar a outros documentos, tais como aqueles usados em ofertas de títulos.
2. **O auditor deve ler as outras informações para identificar inconsistências materiais com as demonstrações financeiras auditadas.**
3. Existe uma "inconsistência material" quando outras informações contradizem informações contidas nas demonstrações financeiras auditadas. Uma inconsistência material pode levantar dúvidas acerca das conclusões de auditoria extraídas da prova de auditoria previamente obtida e, possivelmente, acerca da base relativa à opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.
4. Usualmente, uma entidade emite numa base anual um documento que inclui as suas demonstrações financeiras juntamente com o respectivo relatório do auditor. Frequentemente este documento é referido como o "relatório anual". Ao emitir tal documento, uma entidade pode incluir, seja por imposição legal, seja por hábito, além das demonstrações financeiras que foram sujeitas a auditoria outras informações financeiras e não-financeiras. Para os fins desta ISA, tais outras informações financeiras e não-financeiras chamam-se "outras informações".
5. São exemplos de outras informações um relatório da gerência ou dos encarregados da governação sobre as operações, resumos ou dados financeiros de significado, dados sobre o emprego, planos de dispêndio de capital, rácios financeiros, indicação nominal dos representantes legais e directores e dados trimestrais seleccionados.
6. Em determinadas circunstâncias, o auditor tem a obrigação legal ou contratual de relatar especificamente sobre outras informações. Em outras circunstâncias, o auditor não tem tal obrigação. Contudo, o auditor necessita de tomar em consideração essas outras informações quando vai emitir um relatório sobre as demonstrações financeiras, dado que a credibilidade das demonstrações financeiras auditadas pode ser posta em dúvida por inconsistências que possam existir entre as demonstrações financeiras auditadas e essas outras informações.
7. Algumas jurisdições exigem que o auditor aplique procedimentos específicos a certas partes das outras informações, por exemplo, dados suplementares exigidos e informação financeira intercalar. Se tais outras informações forem omitidas ou contiverem deficiências pode ser exigido ao auditor que se refira à matéria no relatório do auditor.
8. Quando existir uma obrigação de relatar especificamente sobre outras informações, as responsabilidades do auditor são determinadas pela natureza do trabalho e pela legislação local e normas profissionais. Quando tais responsabilidades envolverem a revisão de outras informações, o auditor precisará de seguir a orientação sobre trabalhos de exames simplificados nas ISAs apropriadas.

Acesso a Outras Informações

9. A fim de que o auditor possa considerar as outras informações incluídas no relatório anual, ele tem de ter acesso em tempo oportuno a tais informações. O auditor necessita, portanto, de fazer acordos apropriados com a entidade para obter tais informações, anteriormente à data do relatório do auditor. Em determinadas circunstâncias, podem não estar à sua disposição todas as outras informações antes de tal data. Nestas circunstâncias, o auditor seguirá a orientação contida nos parágrafos 20 a 23.

Consideração das Outras Informações

10. O objectivo e o âmbito da auditoria das demonstrações financeiras são formulados na premissa de que a responsabilidade do auditor se restringe à informação identificada no relatório do auditor. Por conseguinte, o auditor não tem a responsabilidade específica de determinar se as outras informações estão devidamente apresentadas.

Inconsistências Materiais

11. **Se, ao ler as outras informações, o auditor identificar uma inconsistência material, o auditor deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam de ser emendadas.**
12. **Se for necessária uma emenda nas demonstrações financeiras auditadas e a entidade recusar fazer a emenda o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa.**
13. **Se for necessária uma emenda nas outras informações, e a entidade recusar fazer a emenda, o auditor deve considerar a inclusão no seu relatório de um parágrafo de ênfase de matéria a descrever a inconsistência material, ou executar outras ações.** As ações tomadas, tais como não emitir o relatório do auditor ou retirar-se do compromisso, dependerão das circunstâncias particulares e da natureza e da importância da inconsistência. O auditor considerará também a obtenção de aconselhamento jurídico como ação adicional.

Distorções de Facto Materiais

14. Quando ler as outras informações com a finalidade de identificar inconsistências materiais, o auditor pode tomar conhecimento de uma distorção de facto aparentemente com relevância material.
15. Para os fins desta ISA, existe uma "distorção de facto material" nas outras informações quando tais informações, não relacionadas com matérias que apareçam nas demonstrações financeiras auditadas, esteja incorrectamente declarada ou apresentada.
16. **Se o auditor tomar conhecimento de que as outras informações parecem incluir uma distorção de facto material, o auditor deve debater a matéria com a gerência da entidade.** Quando debater a matéria com a gerência da entidade, o auditor pode não estar em condições de avaliar a validade das outras informações e as respostas da gerência às indagações do auditor, e necessitará de tomar em consideração se existem diferenças válidas de juízo ou de opinião.
17. **Quando o auditor ainda considere que existe uma aparente distorção de facto, o auditor deve pedir à gerência para consultar uma terceira entidade qualificada, tal como o consultor jurídico da entidade e deve tomar em consideração a informação recebida.**
18. **Se o auditor concluir que existe uma distorção de facto material nas outras informações que a gerência recusa corrigir, o auditor deve considerar tomar acções adicionais apropriadas.** As acções tomadas podem incluir passos tais como notificar por escrito os encarregados da governação acerca da preocupação do auditor com respeito às outras informações e obter aconselhamento jurídico.

Disponibilidade de Outras Informações Após a Data do Relatório do Auditor

19. Quando todas as outras informações não estiverem à disposição do auditor antes da data do relatório do auditor, o auditor lerá as outras informações na primeira oportunidade possível para identificar inconsistências materiais.
20. Se, ao ler as outras informações, o auditor identificar uma inconsistência material ou tomar conhecimento de uma aparente distorção de facto, o auditor deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas e as outras informações precisam ou não de uma revisão.
21. Quando for apropriado fazer uma revisão das demonstrações financeiras auditadas, será seguida a orientação constante da ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes".
22. Quando for necessário fazer uma revisão das outras informações financeiras e a entidade concordar em fazer a revisão, o auditor executará os procedimentos necessários segundo as circunstâncias. Os procedimentos podem incluir o rever os passos dados pela gerência para se assegurar que as pessoas de posse das demonstrações financeiras anteriormente emitidas, do respectivo relatório do auditor e das outras informações sejam informadas da revisão.
23. **Quando for necessário fazer a revisão das outras informações mas a gerência recusar fazer tal, o auditor considerará tomar acções apropriadas adicionais.** As acções tomadas podem incluir passos tais como notificar por escrito os encarregados da governação acerca da preocupação do auditor com respeito às outras informações e obter aconselhamento jurídico.

Perspectiva do Sector Público

1. *Esta ISA é aplicável no contexto da auditoria de demonstrações financeiras. No sector público, o auditor pode muitas vezes ter uma obrigação oficial ou contratual de reportar especificamente sobre outras informações. Como se indica no parágrafo 8 desta ISA, os procedimentos expostos nesta ISA não seriam adequados para dar satisfação a requisitos de auditoria legislativos ou outros oficiais relativos, por exemplo, com a expressão de uma opinião sobre a credibilidade de indicadores de desempenho e de outras informações contidas no relatório anual. Não seria apropriado aplicar esta ISA nas circunstâncias em que o auditor tenha realmente uma obrigação de expressar uma opinião sobre tais informações. Na ausência de requisitos específicos de auditoria em relação às "outras informações", são aplicáveis os princípios gerais contidos nesta ISA.*

ISA 800 - O Relatório do Auditor sobre Trabalhos de Auditoria com Finalidade Especial

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 800

O RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE TRABALHOS DE AUDITORIA COM FINALIDADE ESPECIAL

(Eficaz para relatórios de auditores datados de ou após 31 de Dezembro de 2006) “(111)”

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1 - 2
Considerações Gerais	3 - 8
Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com uma Base Global de Contabilidade que não seja as Normas Internacionais de Contabilidade ou as Normas Nacionais	9 - 11
Relatórios sobre um Componente das Demonstrações Financeiras	12 - 16
Relatórios sobre Conformidade com Acordos Contratuais	17 - 19
Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas	20 - 24
Data de Eficácia	25
Apêndice 1: Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com uma Base Global de Contabilidade que não seja as Normas Internacionais de Contabilidade ou as Normas Nacionais	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios sobre Componentes das Demonstrações Financeiras	
Apêndice 3: Exemplos de Relatórios sobre Conformidade	
Apêndice 4: Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 800, “O Relatório do Auditor sobre Trabalhos de Auditoria de Finalidade Especial” deve ser lido no contexto do “Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, de Auditoria, de Exame Simplificado, de Outras Garantias de Fiabilidade e de Serviços Relacionados”, que estabelece a aplicação e autoridade das ISAs.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Auditoria (ISA) é a de estabelecer normas e dar orientação no que respeita a trabalhos de auditoria com finalidade especial incluindo:
 - Um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade;
 - Um componente de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral ou de finalidade especial, tal como uma demonstração financeira única, contas especificadas, elementos de contas, ou itens de uma demonstração financeira;
 - Conformidade com acordos contratuais; e
 - Demonstrações financeiras resumidas.

Esta ISA não se aplica a trabalhos de exame simplificado, procedimentos acordados ou compilações.

2. **O auditor deve rever e avaliar as conclusões extraídas da prova de auditoria obtida durante o trabalho de auditoria com finalidade especial como a base para a expressão da opinião. O relatório deve conter uma expressão de opinião clara e por escrito.**

Considerações Gerais

3. A natureza, oportunidade e extensão do trabalho a ser executado num trabalho de auditoria com finalidade especial variará de acordo com as circunstâncias. **Antes de empreender um trabalho de auditoria com finalidade especial o auditor deve assegurar-se de que existe acordo com o cliente quanto à natureza exacta do trabalho e à forma e ao conteúdo do relatório a ser emitido.**
 4. Ao planear o trabalho de auditoria, o auditor necessitará de uma compreensão clara da finalidade para que vai ser usada a informação que está a ser relatada, e quem é que provavelmente a usará. Para evitar a possibilidade do relatório do auditor ser usado para fins para os quais não foi destinado, o auditor pode desejar indicar no relatório a finalidade para que o relatório é preparado e quaisquer restrições na sua distribuição e uso.
 5. **O relatório do auditor sobre um compromisso de auditoria com finalidade especial, excepto para um relatório sobre demonstrações financeiras resumidas, deve incluir os seguintes elementos básicos, geralmente na seguinte disposição:**
 - (a) **Título** (112);
 - (b) **Destinatário;**
 - (c) **Um parágrafo de abertura ou introdutório, incluindo:**
 - (i) **Identificação da informação financeira auditada; e**
 - (ii) Uma declaração da responsabilidade da gerência da entidade e da responsabilidade do auditor;
 - (d) **Um parágrafo do âmbito (a descrever a natureza de uma auditoria), incluindo:**
 - (i) A referência às ISAs aplicáveis aos trabalhos de auditoria com finalidade especial ou às normas nacionais ou práticas relevantes; e
 - (ii) Uma descrição do trabalho levado a efeito pelo auditor;
 - (e) **Um parágrafo de opinião contendo uma expressão de opinião sobre a informação financeira;**
 - (f) **Data do relatório;**
 - (g) **Domicílio do auditor; e**
 - (h) **Assinatura do auditor.**
- É desejável uma medida da uniformidade na forma e conteúdo do relatório do auditor porque tal contribui para promover a compreensão do leitor.
6. No caso de informação financeira a ser fornecida por uma entidade a autoridades governamentais, trustees, seguradoras e outras entidades, pode existir um formato prescrito para o relatório do auditor. Tais relatórios prescritos podem não se conformar com os requisitos desta ISA. Por exemplo, o relatório prescrito pode exigir uma certificação de facto quando é apropriada uma expressão de opinião, pode exigir uma opinião sobre matérias fora do âmbito da auditoria ou pode omitir redacção essencial. **Quando lhe for pedido para relatar num formato prescrito, o auditor deve considerar a substância e a redacção do relatório prescrito e, quando necessário, deve fazer as alterações apropriadas para se conformar com as**

Manual do Revisor Oficial de Contas

exigências desta ISA, quer por meio de nova redacção da forma quer anexando um relatório separado.

7. Quando a informação sobre a qual foi pedido ao auditor para relatar se baseia no clausulado de um acordo, o auditor necessita de considerar se quaisquer interpretações significativas do acordo foram feitas pela gerência ao preparar a informação. Uma interpretação é significativa quando a adopção de outra interpretação razoável teria produzido uma diferença material na informação financeira.
8. **O auditor deve considerar se quaisquer interpretações significativas de um acordo sobre o qual se baseia a informação financeira estão adequadamente divulgadas na informação financeira.** O auditor pode desejar fazer referência no relatório do auditor sobre trabalho de auditoria com finalidade especial para a nota contida na informação financeira que descreve tais interpretações.

Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com uma Base Global de Contabilidade que não seja as Normas Internacionais de Contabilidade ou Normas Nacionais

9. Um regime global de contabilidade compreende um conjunto de critérios usados na preparação de demonstrações financeiras que se apliquem a todos os elementos materiais e que tenha apoio substancial. Como debatido na ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", as demonstrações financeiras que não sejam preparadas para satisfazer as necessidades comuns de informação de uma vasta variedade de utentes podem ser preparadas para satisfazer as necessidades de informação financeira de utentes específicos. As necessidades de informação de tais utentes determinarão a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável em tais circunstâncias (que é referida nesta ISA como "um outro regime global de contabilidade"). As demonstrações financeiras preparadas de acordo com tais estruturas conceptuais de relato financeiro podem ser as únicas demonstrações financeiras por uma entidade e, em tais circunstâncias, são muitas vezes usadas por utentes além daqueles para quem a estrutura conceptual de relato financeiro foi concebida. A pesar da larga distribuição das demonstrações financeiras nessas circunstâncias, as demonstrações financeiras são ainda consideradas estar concebidas para satisfazer as necessidades de informação de específicos utentes para as finalidades das ISAs. Além disso, embora possam não ser identificados específicos utentes, as demonstrações financeiras que são preparadas de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro que não é concebida para atingir apresentação apropriada são também consideradas ser preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade. uma finalidade especial de acordo com uma base global de contabilidade que não seja as Normas Internacionais de Contabilidade ou as normas nacionais relevantes (aqui referidas como preparadas numa "outra base global de contabilidade"). Entre os exemplos de estruturas conceptuais de relato financeiro que são concebidas para tratar as necessidades de específicos utentes incluem-se os seguintes:
- A base fiscal de contabilidade para um conjunto de demonstrações financeiras que acompanhem a declaração fiscal de uma entidade.
 - O regime de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa relativo a informação de fluxos de caixa que pode ser pedido a uma empresa comercial que prepare para os seus credores.
 - As disposições de relato financeiro de uma agência reguladora governamental relativas a um conjunto de demonstrações financeiras preparado para fins regulamentares.
10. **O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade deve incluir uma declaração que indique o regime de contabilidade usado ou deve referir-se à nota das demonstrações financeiras que dá tal informação. A opinião deve declarar se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o regime de contabilidade identificado.** Os termos usados para expressar a opinião do auditor são "dão uma imagem verdadeira e apropriada" ou "apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais ", que são termos equivalentes. O Apêndice 1 a esta ISA dá exemplos de relatórios de auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime global de contabilidade.
11. O auditor considerará se o título ou uma nota às demonstrações financeiras faz com que seja claro para o leitor que tais demonstrações não estão preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou os princípios contabilísticos geralmente aceites promulgados por uma organização normalizadora reconhecida. Por exemplo, uma demonstração financeira na base fiscal podia ser intitulada "Demonstração de Rendimentos e Gastos – Base Imposto de Rendimento". **Se as demonstrações financeiras preparadas num**

Manual do Revisor Oficial de Contas

outro regime de contabilidade global não estiverem convenientemente intituladas ou se o regime de contabilidade não estiver adequadamente divulgado, o auditor deve emitir um relatório apropriadamente modificado.

Relatórios sobre um Componente das Demonstrações Financeiras

12. Pode ser pedido ao auditor que expresse uma opinião sobre um ou mais componentes das demonstrações financeiras, por exemplo, uma única demonstração financeira, contas a receber, existências, o cálculo de bónus de um empregado ou uma provisão para impostos sobre os rendimentos. O componente pode ser preparado para satisfazer as necessidades de informação financeira de específicos utentes e ter distribuição limitada, ou pode ser destinado para satisfazer as necessidades de informação de uma vasta variedade de utentes e, por isso, preparado de acordo com os requisitos relevantes de uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Este tipo de trabalho pode ser empreendido como um trabalho em separado ou em junção com a auditoria das demonstrações financeiras da entidade (ver Outras Responsabilidades de Relato na ISA 700, “O Relatório do auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras”). Porém, este tipo de trabalho não traz como resultado um relatório sobre as demonstrações financeiras tomadas como um todo e, consequentemente, o auditor só expressará uma opinião quanto a se o componente auditado está preparado, em todos os aspectos materiais, de acordo com o regime de contabilidade identificado.
13. Muitas rubricas de demonstração financeira estão interrelacionados, por exemplo, vendas e contas a receber, e existências e contas a pagar. Por conseguinte, quando relatar sobre um componente de demonstrações financeiras, o auditor não estará algumas vezes em condições de considerar o assunto da auditoria isoladamente e necessitará de examinar outra determinada informação financeira. **Ao determinar o âmbito do trabalho o auditor deve considerar esses itens de demonstração financeira que estão interrelacionados e que podem de forma material afectar a informação sobre a qual vai ser expressa a opinião de auditoria.**
14. **O auditor deve tomar em consideração o conceito de materialidade em relação ao componente das demonstrações financeiras sobre o qual se está a relatar.** Por exemplo, um dado saldo de conta proporciona uma base mais pequena para medir a materialidade comparada com as demonstrações financeiras tomadas como um todo. Consequentemente, o exame do auditor será geralmente mais extenso do que se o mesmo componente se destinasse a ser auditado em ligação com o relato sobre o todo das demonstrações financeiras.
15. **O relatório do auditor sobre um componente das demonstrações financeiras deve incluir uma declaração que indique a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável de acordo com a qual se apresenta o componente ou referir-se a um acordo que especifique o regime de contabilidade usado. A opinião deve declarar se o componente está preparado, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável ou o regime de contabilidade identificada.** O apêndice 2 dá exemplos de relatório de auditores sobre componentes de demonstrações financeiras.
16. **Quando tenha sido expressa uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o total das demonstrações financeiras, o auditor só deve relatar sobre componentes das demonstrações financeiras se esses componentes não forem de tal forma extensos que constituam uma parcela importante das demonstrações financeiras.** O fazer de forma diferente pode ofuscar o relatório sobre o total das demonstrações financeiras.

Relatórios sobre Conformidade com Acordos Contratuais

17. Pode ser pedido ao auditor para relatar sobre a conformidade de uma entidade com determinados aspectos de acordos contratuais, tais como contratos obrigacionistas ou acordos de empréstimos. Tais acordos normalmente exigem que a entidade cumpra uma variedade de cláusulas de convênios envolvendo matérias tais como pagamento de juros, manutenção de predeterminados rácios financeiros, restrições de pagamento de dividendos e a utilização do produto líquido da venda de propriedades.
18. **Os compromissos para expressar uma opinião quanto à conformidade de uma entidade com acordos contratuais só devem ser aceites quando os aspectos gerais de conformidade se relacionem com assuntos contabilísticos e financeiros dentro do âmbito da competência profissional do auditor.** Porém, quando haja determinados assuntos fazendo parte de um serviço que estejam fora da sua perícia, o auditor deve considerar a utilização do trabalho de um perito.
19. **O relatório deve declarar se, na opinião do auditor, a entidade deu cumprimento às cláusulas particulares do acordo.** O Apêndice 3 desta ISA dá exemplos de relatórios do auditor sobre a conformidade dada num relatório separado e num relatório a acompanhar demonstrações financeiras.

Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

20. Uma entidade pode preparar demonstrações financeiras que resumam as suas demonstrações financeiras anuais auditadas com a finalidade de informar grupos de utilizadores interessados apenas nos grandes números da posição financeira da entidade e dos resultados das suas operações. **Salvo se o auditor tiver expressado uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras das quais se derivam as demonstrações financeiras resumidas, o auditor não deve relatar sobre demonstrações financeiras resumidas.**
21. As demonstrações financeiras resumidas são apresentadas com um pormenor consideravelmente menor do que as demonstrações financeiras anuais auditadas. Portanto, tais demonstrações financeiras devem indicar claramente a natureza resumida da informação e advertir o leitor que, para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade e do resultado das suas operações, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas em junção com as demonstrações financeiras da entidade mais recentemente auditadas as quais incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura conceptual de relato financeiro relevante.
22. As demonstrações financeiras resumidas devem ser apropriadamente intituladas para identificar as demonstrações financeiras auditadas a partir das quais elas foram obtidas, por exemplo, "Informação Financeira Resumida Preparada a Partir das Demonstrações Financeiras Auditadas Relativas ao Ano Findo em 31 de Dezembro de 19x1".
23. As demonstrações financeiras resumidas não contêm toda a informação exigida pela estrutura conceptual de relato financeiro usada para as demonstrações financeiras auditadas. Consequentemente, frases como "verdadeiro e apropriado" ou "apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais ", não são usadas pelo auditor quando expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas.
24. **O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas deve incluir os elementos básicos seguintes geralmente na seguinte disposição:**
 - (a) **Título;**
 - (b) **Destinatário;**
 - (c) **Uma identificação das demonstrações financeiras auditadas a partir das quais se derivaram as demonstrações financeiras resumidas;**
 - (d) **Uma referência à data do relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras originais e o tipo de opinião dada nesse relatório;**
 - (e) **Uma opinião quanto a se a informação nas demonstrações financeiras resumidas é consistente com as demonstrações financeiras auditadas a partir das quais foram derivada. Quando o auditor tiver emitido uma opinião modificada sobre as demonstrações financeiras não condensadas embora fique satisfeito com a apresentação das demonstrações financeiras resumidas, o relatório do auditor deve declarar que, se bem que consistentes com as demonstrações financeiras não condensadas, as demonstrações financeiras resumidas foram derivadas de demonstrações financeiras em que foi emitido um relatório do auditor modificado;**
 - (f) **Uma declaração, ou referência à nota contida nas demonstrações financeiras resumidas, que indica que para uma melhor compreensão do desempenho e da posição financeira da entidade bem como do âmbito da auditoria executada, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas em conjugação com as demonstrações financeiras não condensadas e o respectivo relatório de auditoria;**

Manual do Revisor Oficial de Contas

- (g) **Data do relatório;**
- (h) **Domicílio do auditor; e**
- (i) **Assinatura do auditor.**

O apêndice 4 desta ISA dá exemplos de relatórios de auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas.

Data de Eficácia

25. Esta ISA é eficaz para os relatórios de auditores datados de ou após 31 de Dezembro de 2006.

Perspectiva do Sector Público

1. *Alguns dos trabalhos considerados "trabalhos de auditoria com finalidade especial" no sector privado não são de finalidade especial no sector público. Por exemplo, relatórios sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um regime global de contabilidade que não seja as IASs ou normas nacionais é geralmente a norma e não a excepção no sector público. Isto tem de ser notado e ser dada orientação ao auditor sobre a sua responsabilidade para apreciar se as políticas contabilísticas resultarão em informação errónea.*
2. *Um factor que também tem de ser considerado é que os relatórios dos auditores do sector público são geralmente documentos públicos e portanto, não é possível restringir o relatório a utilizadores específicos.*

Apêndice 1

Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com uma Base Global de Contabilidade que Não Seja as Normas Internacionais de Contabilidade ou Normas Nacionais

Uma Demonstração de Recebimentos e Desembolsos de Caixa

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos a anexa demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa da Sociedade ABC relativa ao ano findo em 31 de Dezembro de 19x1 (113). Esta demonstração é da responsabilidade da gerência da Sociedade ABC. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a anexa demonstração baseada na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). Essas normas exigem que planeemos e levemos a efeito a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a demonstração financeira está isenta de distorção material. Uma auditoria inclui o examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações contidas na demonstração financeira. Uma auditoria inclui também o avaliar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência bem como apreciar a apresentação global da demonstração. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

A política da Sociedade é a de preparar a adjunta demonstração numa base de recebimentos e desembolsos de caixa. Nesta base o crédito é reconhecido quando recebido e não quando obtido, e as despesas são reconhecidas quando pagas e não quando incorridas.

Em nossa opinião, a anexa demonstração dá uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresenta apropriadamente em todos os aspectos materiais) o crédito cobrado e as despesas pagas pela Sociedade durante o ano findo em 31 de Dezembro de 19X1, de acordo com a base de recebimentos e desembolsos de caixa como descrito na nota X.

AUDITOR

Data

Domicílio

Demonstrações Financeiras Preparadas na Base dos Impostos sobre os Lucros da Entidade

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos as anexas demonstrações financeiras na base do imposto sobre o rendimento da Sociedade ABC relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 19X15. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade ABC. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). Essas normas exigem que planeemos e levemos a efeito a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma auditoria inclui o examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações contidas nas demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui, também apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência, bem como apreciar a apresentação global da demonstração. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) a posição financeira da sociedade em 31 de Dezembro de 19X1, e os seus rendimentos e gastos relativos ao ano então findo, de acordo com o regime de contabilidade usado para finalidades do imposto sobre o rendimento como descrito na nota X.

AUDITOR

Data

Domicílio

Apêndice 2

Exemplos de Relatórios sobre Componentes das Demonstrações Financeiras

Desenvolvimento de Contas a Receber

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos o anexo desenvolvimento de contas a receber da Sociedade ABC relativo ao ano findo em 31 de Dezembro de 19x1. Este mapa é da responsabilidade da gerência da Sociedade ABC. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre o mapa baseado na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). Essas normas exigem que planeemos e levemos a efeito a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se o desenvolvimento está isento de distorção material. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações contidas no desenvolvimento. Uma auditoria inclui também apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência bem como avaliar a apresentação global do desenvolvimento. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião, o desenvolvimento de contas a receber dá uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresenta apropriadamente, em todos os aspectos materiais) as contas a receber da Sociedade em 31 de Dezembro de 19x1 de acordo com _____”(114).

AUDITOR

Data

Domicílio

Desenvolvimento de Participação nos Lucros

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos o anexo desenvolvimento de participação nos lucros de DEF relativo ao ano findo em 31 de Dezembro de 19X1. Este desenvolvimento é da responsabilidade da gerência da Sociedade ABC. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre o desenvolvimento baseado na nossa auditoria.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). Essas Normas exigem que planeemos e levemos a efeito a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se o desenvolvimento está isento de distorção material. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e divulgações contidas no desenvolvimento. Uma auditoria inclui também o apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência bem como avaliar a apresentação global do desenvolvimento. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião, o desenvolvimento de participação nos lucros dá uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresenta apropriadamente em todos os aspectos materiais) a participação de DEF nos lucros da Sociedade relativos ao ano findo em 31 de Dezembro de 19x1 de acordo com as cláusulas do contrato de trabalho entre DEF e a Sociedade datado de 1 de Junho de 19X0.

AUDITOR

Data

Domicílio

Apêndice 3 Exemplos de Relatórios sobre Conformidade

Relatório Separado

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos a conformidade da Sociedade ABC com as matérias de relato contabilístico e financeiro das secções XX a XX inclusive do Protocolo datado de 15 de Maio de 19x1 com o Banco DEF.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria aplicáveis à auditoria de conformidade (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes). Essas Normas exigem que planeemos e levemos a efeito a auditoria de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a Sociedade ABC cumpriu as secções relevantes do Protocolo. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova apropriada. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião, a Sociedade esteve, em todos os aspectos materiais, em conformidade com as matérias contabilísticas e de relato das secções do Protocolo referidas nos parágrafos precedentes relativamente a 31 de Dezembro de 19x1.

AUDITOR

Data

Domicílio

Relatório a Acompanhar Demonstrações Financeiras

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos o anexo balanço da Sociedade ABC relativo a 31 de Dezembro de 19X1, e a demonstração dos resultados e demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano então findo (a referência pode ser por números de páginas). Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência da Sociedade. A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras baseada na nossa auditoria. Também auditámos a conformidade da Sociedade ABC com as matérias contabilísticas e de relato financeiro das secções XX a XX inclusive do Protocolo datado de 15 de Maio de 19X1 com o Banco DEF.

Conduzimos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes) aplicáveis à auditoria de demonstrações financeiras e à auditoria de conformidade. Essas Normas exigem que planeemos e levemos a efeito as auditorias de forma a obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material e sobre se a Sociedade ABC deu cumprimento às secções relevantes do Protocolo. Uma auditoria inclui examinar, numa base de teste, a prova que suporta as quantias e as divulgações contidas nas demonstrações financeiras. Uma auditoria inclui também apreciar os princípios contabilísticos usados e as estimativas significativas feitas pela gerência bem como avaliar a apresentação global da demonstração. Cremos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

Em nossa opinião:

- (a) As demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de (ou apresentam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) a posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 19X1 e os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao ano então findo de acordo com... (e dão cumprimento a.....); e
- (b) A Sociedade esteve, em todos os aspectos materiais, em conformidade com as matérias contabilísticas e de relato financeiro das secções do Protocolo referidas nos parágrafos precedentes com referência a 31 de Dezembro de 19X1.

AUDITOR

Data

Domicílio

Apêndice 4

Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

Quando foi Expressa uma Opinião sem Reservas Sobre as Demonstrações Financeiras Anuais Auditadas

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC referentes ao ano findo em 31 de Dezembro de 19X0, a partir das quais se produziram as demonstrações financeiras resumidas⁹, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). No nosso relatório datado de 10 de Março de 19X1 expressámos uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras a partir das quais foram obtidas as demonstrações financeiras resumidas.

Em nossa opinião, as anexas demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras a partir das quais elas foram obtidas.

Para uma melhor compreensão da posição financeira da Sociedade e dos resultados das suas operações relativas ao período e ao âmbito da nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas em junção com as demonstrações financeiras a partir das quais foram obtidas as demonstrações financeiras resumidas bem como com o nosso relatório de auditoria sobre elas.

AUDITOR

Data

Domicílio

Quando foi Sido Expressa uma Opinião com Reservas sobre as Demonstrações Financeiras Anuais

RELATÓRIO DO AUDITOR PARA...

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC referentes ao ano findo em 31 de Dezembro de 19x0, a partir das quais foram obtidas as demonstrações financeiras resumidas, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ou normas nacionais ou práticas relevantes). No nosso relatório datado de 10 de Março de 19x1 expressámos uma opinião de que as demonstrações financeiras a partir das quais as demonstrações financeiras resumidas foram obtidas davam uma imagem verdadeira e apropriada (ou apresentavam apropriadamente, em todos os aspectos materiais) excepto quanto ao inventário ter sido sobreavaliado em...

Em nossa opinião, as adjuntas demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras a partir das quais elas foram obtidas e sobre as quais expressámos uma opinião com reservas.

Para uma melhor compreensão da posição financeira e dos resultados das suas operações relativas ao período e do âmbito da nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas em conjugação com as demonstrações financeiras a partir das quais foram obtidas as demonstrações financeiras resumidas bem como com o nosso relatório de revisão/auditoria sobre elas.

AUDITOR

Data

Domicílio

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” e a ISA 500, “Prova de Auditoria” deram origem a emendas consequenciais à ISA 200. Estas emendas são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto do ISA 200.

A ISA 700, “O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras de Finalidades Gerais” também deu origem a emendas consequenciais à ISA 200. A implementação da frase final do parágrafo 3 e dos parágrafos 37-48 da ISA 200 emendada foi diferida até à data em que a proposta da ISA 701, “O Relatório do Auditor Independente sobre Outra Informação Financeira Histórica” se tornar eficaz (uma data ainda a ser determinada). O restante da ISA 200 emendada é eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2005 e foi incorporada no texto da ISA 200.

A ISA 230, “Documentação de Auditoria” deu origem a emendas consequenciais à ISA 200. Estas emendas são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006. As emendas consequenciais são apresentadas no Apêndice a esta Norma.

2 (Janela-flutuante - Nota [1])

A implementação da frase final do parágrafo 3 foi diferida até à data em que a proposta ISA 701, “O Relatório do Auditor Independente sobre Outra Informação Financeira Histórica” se tornar eficaz (uma data ainda a ser determinada).

3 (Janela-flutuante - Nota [3])

Os parágrafos 30-34 da ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, debatem o conceito de riscos do negócio e como eles se relacionam com os riscos de distorção material.

4 (Janela-flutuante - Nota [4])

Esta definição de risco de auditoria não inclui o risco de o auditor poder erroneamente expressar uma opinião de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas.

5 (Janela-flutuante - Nota [5])

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material” proporciona orientação adicional sobre o requisito de o auditor avaliar os riscos de distorção material ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção.

6 (Janela-flutuante - Nota [6])

A ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em resposta a Riscos Avaliados” proporciona orientação adicional sobre o requisito de o auditor conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados ao nível de asserção.

7 (Janela-flutuante - Nota [7])

O auditor pode fazer uso de um modelo que expresse o relacionamento geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível apropriado de risco de detecção. Alguns auditores acham útil um tal modelo ao planear os procedimentos de auditoria para conseguir um risco de auditoria desejado embora o uso de tal modelo não elimine o julgamento inerente ao processo de auditoria.

8 (Janela-flutuante - Nota [8])

O termo “gerência” tem sido usado nesta ISA para descrever os responsáveis pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Podem ser apropriados outros termos dependendo da estrutura conceptual da particular jurisdição.

9 (Janela-flutuante - Nota [9])

Manual do Revisor Oficial de Contas

A estrutura de governação varia de país para país, reflectindo antecedentes culturais e legais. Por isso, as respectivas responsabilidades da gerência e dos encarregados da governação variam dependendo das responsabilidades legais na particular jurisdição.

10 (Janela-flutuante - Nota [10])

A implementação dos parágrafos 37-48 foi diferida até ao momento em que se tornar eficaz a ISA 701 proposta, "O Relatório do Auditor Independente sobre Outra Informação financeira Histórica" (uma data ainda a ser determinada).

11 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas que se conformam com o ISA 210. Estas emendas consequenciais são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto do ISA 210.

A ISRE 2410, "Exame Simplificado de Informação Financeira Intercalar Executado pelo Auditor Independente da Entidade" deu origem a uma emenda consequencial à ISA 210. Esta emenda é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006 e foi incorporada no texto da ISA 210.

A ISA 700 "O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral" também deu origem a emendas que se conformam com a ISA 210. Estas emendas são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2005. A ISA 210 emendada está apresentada no Ap

12 (Janela-flutuante - Nota)

Nalgumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades de relatar separadamente sobre o controlo interno da entidade. Em tais circunstâncias, o auditor relata sobre essa responsabilidade como exigido na jurisdição. A referência no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras ao facto de que a consideração pelo auditor do controlo interno não é com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno pode não ser apropriada em tais circunstâncias.

13 (Janela-flutuante - Nota)

Como definido no *Código de Ética para os Contabilistas Profissionais* da IFAC

14 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 230 (Revista) deu origem a emendas consequenciais à ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e ISQC 1, "Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados". As emendas consequenciais às ISA 200 e 330 e ISQC 1 são apresentadas nos Apêndices a essas Normas

15 (Janela-flutuante - Nota)

Como definido na ISA 220, "Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica".

16 (Janela-flutuante - Nota)

Procedimentos de auditoria executados incluem o planeamento de auditoria, como tratado na ISA 300. "Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras".

17 (Janela-flutuante - Nota)

O parágrafo 28 da ISA 220 estabelece o requisito de o auditor verificar o trabalho de auditoria executado por meio de uma verificação da documentação de auditoria, que envolve o auditor documentar a extensão e tempestividade das verificações. O parágrafo 25 da ISA 220 descreve a natureza de uma verificação do trabalho executado.

18 (Janela-flutuante - Nota)

A responsabilidade do auditor para considerar leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras está estabelecida na ISA 250. "Consideração de Leis e Regulamentos".

19 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 260 “Comunicação de Matérias de Auditoria Aos Encarregados da Governação”, parágrafo 8, debate com quem o auditor comunica quando a estrutura de governação da entidade não está bem definida.

20 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 700, “O Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras” será retirada quando a ISA (Revista) “O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral” e a ISA 701, “Modificações ao Relatório do Auditor independente” se tornarem eficazes. A ISA 700 (Revista) e a ISA 701 são eficazes para os relatórios datados em ou após 31 de Dezembro de 2006.

21 (Janela-flutuante - Nota)

Para debate destas matérias, ver ISA 20, “Comunicações de Matérias de Auditoria aos Encarregados da Governação”, parágrafos 11-12.

22 (Janela-flutuante - Nota)

O *Código de Ética para Contabilistas Profissionais* da IFAC proporciona orientação sobre as comunicações com um auditor sucessor proposto.

23 (Janela-flutuante - Nota)

Os planos de incentivo da gerência pode serem contingentes após atingir metas relativas apenas a certas contas ou actividades seleccionadas da entidade, mesmo que as respectivas contas ou actividades possam não ser materiais para a entidade como um todo.

24 (Janela-flutuante - Popup)

Esta data de eficácia é provisória mas não será antes de 15 de Dezembro de 2008.

25 (Janela-flutuante - Popup)

Encerramento do documento aprovado em Maio de 2006.

26 (Janela-flutuante - Popup)

A ISA 260 (Revista) debate com quem o auditor comunica quando a estrutura de governação da entidade não está bem definida.

27 (Janela-flutuante - Popup)

Documento final aprovado em Maio de 2006

28 (Janela-flutuante - Popup)

Documento final aprovado em Maio de 2006

29 (Janela-flutuante - Popup)

O *Código de Ética para os Contabilistas Profissionais* da IFAC proporciona orientação sobre as

comunicações com um auditor sucessor proposto.

30 (Janela-flutuante - Popup)

Os planos de incentivos da gerência podem ser contingentes de da consecução de metas relativas apenas a determinadas contas ou actividades seleccionadas da entidade, mesmo que as respectivas contas ou actividades possam não ser materiais para a entidade,

31 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação Dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados", e ISA 500, "Prova de Auditoria" dão origem a emendas consequenciais à ISA 250. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e forma incorporadas no texto da ISA 250.

32 (Janela-flutuante - Nota)

Em Novembro de 2004, o Public Sector Committee foi alterado para o International Public Sector Accounting Standards Board.

33 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao Considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras", a ISA 315, "Compreender a Entidade o seu Ambientes e Avaliar os Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados", e a ISA 500, "Prova de Auditoria" dão origem a emendas consequenciais à ISA 260. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004, e tenham sido incorporadas no texto da ISA 260.

34 (Janela-flutuante - Nota)

Os princípios de governação das sociedades forma desenvolvidos por muitos países como ponto de referência para o estabelecimento de bom comportamento das sociedades. Tais princípios focam-se geralmente nas sociedades negociadas publicamente

35 (Janela-flutuante - Nota)

A lista de matérias adiante não se destina a ser exaustiva. Além disso, outras ISAs debatem situações específicas em que se exige que o auditor comunique determinadas matérias aos encarregados da governação.

36 (Janela-flutuante - Nota)

Os parágrafos 14-19 da ISA 315, "Compreender a Entidade e o Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material", proporcionam orientação sobre o debate da equipa de trabalho sobre a susceptibilidade da entidade a distorções materiais das demonstrações financeiras. Os parágrafos 27-32 da ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras", proporcionam orientação sobre a ênfase dada durante este debate à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude.

37 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 220, "Controlo de Qualidade para o Trabalho de Auditoria" será retirada quando a ISA 220 (Revista) for eficaz para as auditorias de demonstrações financeiras para os períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2005.

38 (Janela-flutuante - Nota)

Ver pé de página 2.

39 (Janela-flutuante - Nota)

Ver pé de página 2

40 (Janela-flutuante - Nota)

Ver pé de página 2

41 (Janela-flutuante - Popup)

A data de eficácia é provisória, mas não será antes de 15 de Dezembro de 2008.

42 (Janela-flutuante - Popup)

A ISA 315 estabelece os requisitos e proporciona orientação no debate pela equipa de trabalho da susceptibilidade da entidade a distorções materiais das demonstrações financeiras. A ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor Relativa a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras" proporciona orientação na ênfase dada durante este debate à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude.

43 (Janela-flutuante - Nota)

Ver parágrafo 30.

44 (Janela-flutuante - Nota)

A tecnologia de informação (TI) engloba meios automatizados de iniciar, processar, armazenar e comunicar informação e incluir mecanismos de registo, sistemas de comunicação, sistemas de computador (incluindo hardware e componentes de software e dados), e outros aparelhos electrónicos.

45 (Janela-flutuante - Nota)

Esta ISA usa o termo "gerente-dono" para indicar os proprietários de entidades que estejam envolvidos na gestão da entidade numa base de dia a dia.

46 (Janela-flutuante - Nota)

Uma fraqueza material no controlo interno é uma que possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

47 (Janela-flutuante - Nota)

O parágrafo 9 do Apêndice 2 define iniciação, registo, processamento e relato como usado em toda esta ISA.

48 (Janela-flutuante - Nota)

Esta data de eficácia é provisória mas não será antes de 15 de Dezembro de 2008.

49 (Janela-flutuante - Nota)

Esta data de eficácia é provisória mas não será antes de 15 de Dezembro de 2008. Documento final aprovado em Maio de 2006.

50 (Janela-flutuante - Nota)

Proprietário gerente refere-se ao proprietário de uma entidade que está envolvido na gestão da entidade numa base diária.

51 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao Considerar Fraude numa Auditoria de Demonstrações

Manual do Revisor Oficial de Contas

Financeiras”, a ISA 315, “Compreender a Entidade e o seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”, e a ISA 500, “Prova de Auditoria” dão origem a emendas consequenciais à ISA 320. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004, e foram incorporadas no texto da ISA 260.

52 (Janela-flutuante - Nota)

A atribuição de pessoal de trabalho para o trabalho particular reflecte a determinação da avaliação do risco pelo auditor, que é baseada na compreensão da entidade pelo auditor.

53 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 230, “Documentação de Auditoria” deu origem a emendas consequenciais à ISA 330. Estas emendas são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2006 e foram incorporadas no texto da ISA 330.

As convenções de clareza de redacção do IAASB foram aplicadas nesta ISA. A ISA 330 (Refeita), “As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados” podem ser encontradas nesta Manual.

54 (Janela-flutuante - Nota)

A atribuição de pessoal de trabalho para o trabalho particular reflecte a determinação da avaliação do risco pelo auditor, que é baseada na compreensão da entidade pelo auditor.

55 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”, e a ISA 500, “Prova de Auditoria” dão origem a emendas consequenciais à ISA 402. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 402.

56 (Janela-flutuante - Nota)

Ver parágrafo 14.

57 (Janela-flutuante - Nota)

Os parágrafos 8-12 do ISA 200, “Objectivo e Princípios Gerais Que Governam uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”, proporcionam discussão de garantia razoável de fiabilidade no que se relacione com uma auditoria de demonstrações financeiras.

58 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”, e a ISA 500, “Prova de Auditoria”, deram origem a emendas consequenciais à ISA 501. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 501.

59 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” e a ISA 500, “Prova de Auditoria” deram origem a emendas consequenciais à ISA 505. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 505.

60 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” e a ISA 500, “Prova de Auditoria” deram origem a emendas consequenciais à ISA 510. As emendas consequenciais são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 510.

61 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 520. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 520.

62 (Janela-flutuante - Nota)

As *Normas de Risco de Auditoria* compreendem a ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria". As *Normas de Risco de Auditoria* deram origem a emendas consequenciais a esta e a outras ISAs.

63 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 530. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 530.

64 (Janela-flutuante - Nota)

As *Normas de Risco de Auditoria* compreendem a ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria". As *Normas de Risco de Auditoria* deram origem a emendas consequenciais a esta e outras ISAs.

65 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 540. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 540.

66 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" dão origem a emendas consequenciais à ISA 545. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram introduzidas no texto da ISA 545.

67 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 550. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 550.

68 (Janela-flutuante - Nota)

As definições de partes relacionadas e de transacções com partes relacionadas da IAS 24, "Partes Relacionadas" são como segue:

Parte relacionada - Uma parte está relacionada com uma entidade se:

- (a) Directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:
 - (i) Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui empresas-mãe, subsidiárias e subsidiárias-colegas);
 - (ii) Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade; ou
 - (iii) Tiver um controlo conjunto sobre a entidade,
- (b) A parte for uma associada (tal como definido na IAS 28, "Investimentos em Associadas") da entidade;
- (c) A parte for um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (ver IAS 31, "Interesses em Empreendimentos Conjuntos");
- (d) A parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa-mãe;
- (e) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (d);
- (f) A parte for uma entidade controlada, controlada conjuntamente, ou significativamente influenciada por, ou em que o poder de voto significativo nessa entidade reside em, directa ou indirectamente, qualquer indivíduo referido nas alíneas (d) ou (e); ou

Manual do Revisor Oficial de Contas

(g) A parte for um plano de benefícios pós emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Transacção com partes relacionadas - Uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

69 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 560. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 560.

A ISA 700, "O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Fiabilidade Geral" também deu origem a emendas consequenciais à ISA 560. Estas emendas são eficazes para relatórios de auditor datados em ou após 31 de Dezembro de 2006 e foram incorporadas no texto da ISA 560.

70 (Janela-flutuante - Nota)

Em circunstâncias raras, a lei ou os regulamentos identificam o ponto no processo de relato financeiro em que se espera que a auditoria esteja concluída.

71 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 570. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 570.

72 (Janela-flutuante - Nota)

Os requisitos pormenorizados respeitantes à responsabilidade da gerência para apreciar a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e respectivas divulgações de demonstração financeira podem constar de normas contabilísticas, legislação ou regulamento.

73 (Janela-flutuante - Nota)

Os parágrafos 22 e 24 da Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1, "Apresentação de Demonstrações Financeiras" dispõem que: "Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base de empresa em continuidade, a menos que a gerência ou pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a gerência estiver consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma empresa em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

Ao avaliar se o pressuposto de empresa em continuidade é apropriado, a gerência toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro que é pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, uma conclusão de que a base de contabilidade de empresa em continuidade é apropriada pode ser atingida sem uma análise pormenorizada. Noutros casos, a gerência pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição para que ela própria possa estar satisfeita de que a base da empresa em continuidade é apropriada.

74 (Janela-flutuante - Nota)

A frase "incerteza material" é usada na IAS 1 na discussão das incertezas relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa sobre a capacidade da empresa prosseguir em continuidade que deve ser divulgada nas demonstrações financeiras. Em outras estruturas conceptuais de relato financeiro, e algures nas ISAs, é usada a frase "incertezas significativas" em circunstâncias similares.

75 (Janela-flutuante - Nota)

Por exemplo, a IAS 1 define este como um período que deve ser pelo menos, mas não limitado a, doze meses a partir da data do balanço.

76 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 240, "A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras", a ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas consequenciais à ISA 580. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 580.

77 (Janela-flutuante - Nota)

Em Novembro de 2004 o nome do Public Sector Committee foi mudado para International Public Sector Accounting Standards Board.

78 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" dão origem a emendas consequenciais à ISA 610. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram introduzidas no texto da ISA 610.

79 (Janela-flutuante - Nota)

Em Novembro de 2004 o nome do Public Sector Committee foi mudado para International Public Sector Accounting Standards Board.

80 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" deram origem a emendas que se conformam com a ISA 620. As emendas consequenciais são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 620.

A ISQC 1, "Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Exames Simplificados de Informação Financeira Histórica e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados", e ISA 220 "Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica" deram origem a emendas consequenciais à ISA 620. Estas emendas são eficazes para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Junho de 2005 e foram incorporadas no texto desta ISA.

81 (Janela-flutuante - Nota)

Esta ISA é aplicável aos relatórios do auditor sobre demonstrações financeiras descritos no parágrafo 1 da ISA.

82 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 700 (Revista) deu origem a emendas consequentes na ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", ISA 210 "Termos de Trabalhos de Auditoria", ISA 560 "Acontecimentos Subsequentes", ISA 701 "Modificações ao Relatório do Auditor Independente", e ISA 800 "O Relatório do Auditor Independente sobre Trabalhos de Auditoria com Finalidade Especial.

83 (Janela-flutuante - Nota)

Conforme explicado no parágrafo 35 da ISA 200, "Objectivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras", "a estrutura conceptual de relato financeiro determina o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Um conjunto completo de demonstrações financeiras, segundo as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs), compreende um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

84 (Janela-flutuante - Nota)

Ver ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados”.

85 (Janela-flutuante - Nota)

Ver ISA 320, “Materialidade de Auditoria”

86 (Janela-flutuante - Nota)

Os parágrafos 61-66 tratam o relatório do auditor quando a auditoria foi conduzida de acordo não só com as ISAs mas também com as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específico.

87 (Janela-flutuante - Nota)

Em algumas jurisdições, a lei ou os regulamentos que prescrevem as responsabilidades da gerência, podem especificamente referir-se a uma responsabilidade pela adequação de livros e registos contabilísticos, ou sistema contabilístico. Como livros, registos e sistemas são uma parte integrante do controlo interno (conforme definido na ISA 315, “Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”), não lhes é feita referência específica no parágrafo 28 relativo às responsabilidades da gerência.

88 (Janela-flutuante - Nota)

Em raras circunstâncias, a lei ou o regulamento identifica o momento do processo de relato das demonstrações financeiras em que se espera que a auditoria esteja concluída.

89 (Janela-flutuante - Nota)

O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” não for aplicável.

90 (Janela-flutuante - Nota)

Nas circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno em conjugação com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade, a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

91 (Janela-flutuante - Nota)

São tratadas na ISA 701 “Modificações ao Relatório do Auditor Independente” as circunstâncias em que o auditor necessita de modificar a opinião do auditor. Em algumas circunstâncias, o auditor pode não estar em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras porque o efeito de uma limitação no âmbito da auditoria é de tal modo material e influente que o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria apropriada suficiente. Em tais circunstâncias, o auditor expressa uma escusa de opinião.

92 (Janela-flutuante - Nota)

Esta ISA estabelece normas e proporciona orientação a aplicar quando o relatório do auditor independente deva ser modificado. A ISA 700, “O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral” estabelece normas e proporciona orientação a aplicar quando o auditor expressa uma opinião sem reservas e não é necessária qualquer modificação ao relatório do auditor.

93 (Janela-flutuante - Nota)

Referir estatutos ou leis relevantes

94 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, “Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material”, a ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” e a ISA 500, “Prova de Auditoria” dão origem a emendas consequenciais à ISA 710. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 710.

95 (Janela-flutuante - Nota)

Manual do Revisor Oficial de Contas

A referência pode ser por números de páginas

96 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar Normas Internacionais de Contabilidade ou normas nacionais aplicáveis.

97 (Janela-flutuante - Nota)

Referência a estatutos ou leis aplicáveis.

98 (Janela-flutuante - Nota)

A referência pode ser por números de páginas

99 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar Normas Internacionais de Contabilidade ou normas nacionais aplicáveis.

100 (Janela-flutuante - Nota)

Referência a estatutos ou leis aplicáveis.

101 (Janela-flutuante - Nota)

A referência pode ser por números de páginas

102 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar Normas Internacionais de Contabilidade ou normas nacionais aplicáveis.

103 (Janela-flutuante - Nota)

Referência a estatutos ou leis aplicáveis.

104 (Janela-flutuante - Nota)

A referência pode ser por números de páginas

105 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar Normas Internacionais de Contabilidade ou normas nacionais aplicáveis.

106 (Janela-flutuante - Nota)

Referência a estatutos ou leis aplicáveis.

107 (Janela-flutuante - Nota)

A referência pode ser por números de páginas

108 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar Normas Internacionais de Contabilidade ou normas nacionais aplicáveis.

109 (Janela-flutuante - Nota)

Referência a estatutos ou leis aplicáveis.

110 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material", a ISA 330, "Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados" e a ISA 500, "Prova de Auditoria" dão origem a emendas consequenciais à ISA 720. As emendas consequenciais são eficazes para as auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2004 e foram incorporadas no texto da ISA 720.

111 (Janela-flutuante - Nota)

A ISA 700, "O Relatório do Auditor Independente sobre um Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras com Finalidade Geral" deu origem a emendas consequenciais à ISA 800. Estas emendas são eficazes para os relatórios de auditor datados de ou após 31 de Dezembro de 2006, e foram incorporadas no texto da ISA 800.

112 (Janela-flutuante - Nota)

Pode ser apropriado usar o termo “Auditor Independente” no título para distinguir o relatório do auditor de relatórios que possam ser emitidos por outros, tais como representantes legais da entidade, ou de relatórios de outros auditores que possam não estar sob os mesmos requisitos éticos como o auditor independente.

113 (Janela-flutuante - Nota)

Fornecer identificação conveniente, tal como por referência a números de páginas ou por identificar a demonstração individual.

114 (Janela-flutuante - Nota)

Indicar as normas nacionais relevantes ou referir as Normas Internacionais de Contabilidade, os termos de um acordo ou qualquer base de contabilidade descrita.