



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Manual de Auditoria Financeira

Edição 2015



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Manual de Auditoria Financeira

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO.....	5
1.1. OBJETIVO DO MANUAL.....	5
1.2. PADRÕES INTERNACIONAIS.....	6
1.3. APLICABILIDADE DO MANUAL.....	7
1.4. ESTRUTURA DO MANUAL	9
1.5. COMO USAR O MANUAL	10
II. PADRÕES GERAIS	11
2.1. TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO.....	11
2.2. NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE	14
2.3. AFIRMAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	15
2.4. VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA.....	17
2.5. EXIGÊNCIAS ÉTICAS	18
2.6. CETICISMO E JULGAMENTO PROFISSIONAIS E DEVIDO ZELO.....	18
2.7. CONTROLE DE QUALIDADE.....	20
2.8. RISCO DE AUDITORIA	21
2.9. COMUNICAÇÃO	23
2.10. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	26
III. PADRÕES DE PLANEJAMENTO: AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	29
3.1. ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO	30
3.2. PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	33
3.3. ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO.....	43
3.4. DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE	58
3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE	64
3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE	82
3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO	98
3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO	103
IV. PADRÕES DE EXECUÇÃO: RESPOSTAS AOS RISCOS AVALIADOS	123
4.1. IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS	124
4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA.....	126
4.3. AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS.....	154
4.4. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO	165
V. PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS.....	166
5.1. FORMAÇÃO DA OPINIÃO.....	167
5.2. REDAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	178
5.3. OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA	185
5.4. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE RELATÓRIO.....	189
APÊNDICE I – MODELOS DE DOCUMENTAÇÃO.....	190
APÊNDICE II – AMOSTRAGEM PARA TESTES DE CONTROLE.....	193
APÊNDICE III – AMOSTRAGEM PARA PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS.....	202
APÊNDICE IV – ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO – MODELO COSO	213
APÊNDICE V – EXEMPLOS DE FATORES DE RISCO EXTERNOS E INTERNOS.....	215
VI. GLOSSÁRIO	217
VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	222

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DFs – Demonstrações Financeiras

ERFA – Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável

GAO – United States Government Accountability Office

IFAC – International Federation of Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MAR – Matriz de Avaliação de Riscos

MRA – Modelo de Risco de Auditoria

MUS – Monetary Unit Sampling (Amostragem por Unidade Monetária)

NAT – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBC TA – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria

NBC TR – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão

NP ISSAI – Nota Prática da ISSAI

RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controle

RD – Risco de Detecção

RDR – Risco de Distorção Relevante

RI – Risco Inerente

TAAC – Técnicas de Auditoria Assistida por Computador

TCE – Tribunal de Contas Europeu

TI – Tecnologia da Informação

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Trabalhos de Certificação x Trabalhos de Relatório Direto

Figura 2: Diferença entre julgamento profissional e julgamento institucional

Figura 3: Modelo de Risco de Auditoria

Figura 4: Destinatários das comunicações

Figura 5: Níveis do Risco de Distorção Relevante

Figura 6: Diferença entre Inspeção como técnica/procedimento de auditoria e Inspeção como instrumento de fiscalização

Figura 7: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria

Figura 8: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria

Figura 9: Características da Fraude e do Erro

Figura 10: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude

Figura 11: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação de níveis de riscos

Figura 12: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade

Figura 13: Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado

Figura 14: Auditoria de estimativas contábeis

Figura 15: Datas importantes para eventos subsequentes

Figura 16: Formas de opinião de auditoria

Figura 17: Tipos de opinião modificada

Figura 18: Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria

Figura 19: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos

Figura 20: Condições para Parágrafos de Outros Assuntos

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria

Quadro 2: Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período

Quadro 3: Afirmações sobre apresentação e divulgação

Quadro 4: Síntese de como utilizar os procedimentos analíticos preliminares

Quadro 5: Exemplos de Inspeção e Observação

Quadro 6: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos

Quadro 7: Referenciais de Materialidade

Quadro 8: Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos

Quadro 9: Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos

Quadro 10: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle

Quadro 11: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Quadro 12: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Quadro 13: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

Quadro 14: Exemplos de respostas gerais

Quadro 15: Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria

Quadro 16: Testes de controle e evidência obtida

Quadro 17: Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas

Quadro 18: Tipos de solicitação de confirmação externa

Quadro 19: Saldos iniciais e opinião do auditor

Quadro 20: Fatores de riscos relacionados com partes relacionadas

Quadro 21: Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor

Quadro 22: Questões a considerar na decisão de revisão da avaliação do risco de distorção

Quadro 23: Questões a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência

Quadro 24: Decisão sobre o tipo de opinião modificada a adotar

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exemplos de índice para documentação de auditoria

Tabela 2: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)

Tabela 3: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado

Tabela 4: Testes de controle com nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%)

Tabela 5: Testes de controle com nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%)

Tabela 6: Limites superiores/Nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%)

Tabela 7: Limites superiores/Nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%)

Tabela 8: Fatores a serem considerados em um plano de amostragem por unidades monetárias

Tabela 9: Níveis de confiança que podem ser considerados em decorrência da avaliação do risco de distorção relevante

I. INTRODUÇÃO

1.1. OBJETIVO DO MANUAL

- | | |
|--|---|
| Qualidade, credibilidade e profissionalismo | 1. O objetivo deste Manual é orientar os auditores de demonstrações financeiras de órgãos e entidades do setor público para a realização de auditorias financeiras de forma eficiente e eficaz, com alto padrão de qualidade, credibilidade e profissionalismo. |
| Abordagem baseada em risco | 2. A principal característica da metodologia apresentada pelo Manual se refere à abordagem baseada em risco, na qual o auditor direciona os esforços de auditoria para áreas de alto risco. |
| Aumentar o grau de confiança dos usuários | 3. O principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. A ISSAI 200 esclarece que o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários previstos. Para isso, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude. |

Asseguração razoável Alto nível de segurança, mas não absoluto	Tomadores de decisão Parlamentares, governantes, cidadãos, responsáveis pela governança, gestores, investidores, credores, etc.	Distorções relevantes Diferença material entre o valor divulgado e o valor correto	Fraude: Ato intencional Erro: Ato não intencional
--	---	--	--

- | | |
|------------------------------------|--|
| Governança e accountability | 4. A auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. |
| | 5. A auditoria financeira é parte dos processos de governança e <i>accountability</i> públicas, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos. |
| | 6. Neste Manual, a expressão auditoria financeira é utilizada como sinônimo de auditoria contábil ou de auditoria de demonstrações financeiras ou contábeis. |

1.2. PADRÕES INTERNACIONAIS

- | | |
|------------|---|
| INTOSAI | 7. Este Manual foi elaborado em conformidade com os padrões profissionais de auditoria financeira estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior (INTOSAI, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). Todavia, não reproduz o texto integral desses padrões, nem substitui a leitura deles. O Manual visa à simplificação da aplicação dos padrões por meio de orientações teóricas e práticas. |
| IFAC | 8. A IFAC é a organização internacional de profissionais da contabilidade, que tem como um de seus objetivos o desenvolvimento de padrões profissionais internacionais de alta qualidade para a auditoria de demonstrações financeiras. Nesse intuito, a IFAC fornece atualmente 36 normas de auditoria financeira (ISA, sigla em inglês). Estes padrões totalizam mais de 500 requisitos que devem ser cumpridos por auditores de demonstrações financeiras, caso queiram ou necessitem fazer referência às ISA em seus relatórios. Assim, para mencionar as normas internacionais nos relatórios de auditoria financeira, é necessário verificar o cumprimento de cada um dos requisitos aplicáveis e obrigatórios. |
| ISA | |
| CFC/NBC TA | 9. As ISA foram traduzidas para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estão publicados sob a designação “Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria” (NBC TA), emitidas pelo CFC. |
| | 10. A Intosai, por sua vez, é a organização que congrega Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e tem entre seus objetivos o desenvolvimento da auditoria governamental internacionalmente. Para isso, possui em sua estrutura o Comitê de Padrões Profissionais (PSC, sigla em inglês), que é o setor responsável pela elaboração de padrões profissionais de auditoria governamental. |
| ISSAI | 11. Em novembro de 2010, foram aprovadas pelo Congresso da INTOSAI (Incosai) na África do Sul 38 Diretrizes de Auditoria Financeira a serem adotadas pelas EFS. O Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS, sigla em inglês) do PSC optou por alinhar as ISSAI (<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>) de auditoria financeira às ISA emitidas pela IFAC. Desse modo, das 38 ISSAI de auditoria financeira, 36 são compostas por ISA e notas práticas produzidas pelo FAS, adotando inclusive uma codificação semelhante às ISA produzidas pela IFAC. |
| | 12. Além disso, em 2013, no Incosai ocorrido na China, foram atualizadas as normas da INTOSAI de nível 3, que |

estabelecem os princípios fundamentais de auditoria governamental. Este Manual também leva em consideração principalmente as ISSAI 100 (de auditoria governamental) e 200 (de auditoria financeira).

NAT

13. As Normas de Auditoria do TCU (NAT) preveem a sua aplicação em conjunto com outras normas profissionais, incluindo as ISSAI e NBC TA (ou ISA). O parágrafo 7º estabelece que as ISSAI são aplicáveis em complemento às NAT, especialmente nas situações em que o assunto não for explicitamente tratado nas NAT, e desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais do TCU, com o ordenamento jurídico pátrio e com a lógica das NAT. Já o parágrafo 8º determina que as normas de auditoria emitidas pelo CFC são aplicáveis em conjunto com as NAT nas auditorias de demonstrações contábeis.

1.3. APLICABILIDADE DO MANUAL

Órgãos e entidades federais

14. Este Manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira realizado em órgãos ou entidades federais. Em linha com a ISSAI 100, 21 a 23, o Manual também é aplicável a auditorias de conformidade realizadas em conjunto com auditorias financeiras e cujo objetivo seja emitir uma opinião com segurança razoável sobre o nível em que atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Mandato de auditoria do TCU

15. O Tribunal possui amplo mandato de auditoria, estabelecido no artigo 71, IV, da Constituição Federal de 1988, que prevê a competência do TCU para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como em entidades da administração indireta federal, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal.

Expressão “auditoria financeira”

16. Assim, compete ao Tribunal não só verificar a confiabilidade das informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais ou operacionais, mas também a conformidade com leis e regulamentos ou o desempenho operacional na gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial ou operacional. Assim, o adjetivo “financeira” da expressão “auditoria financeira” se refere ao objetivo desse tipo de auditoria, que é verificar a confiabilidade das informações financeiras divulgadas nas prestações de contas. Essa terminologia é adotada para alinhamento aos padrões estabelecidos pela INTOSAI e é compatível com os objetos de auditoria estabelecidos na Constituição de 1988.

Contas anuais de governo

17. O mandato para realização de auditorias deve ser analisado em conjunto com as competências do TCU para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República (art. 71, I) e para julgar as contas dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. 71, II). A auditoria financeira, enquanto trabalho de asseguarção, é parte de amplo processo de certificação de contas anuais, sejam elas de governo ou de gestão.

18. No primeiro caso, o Tribunal emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, que são compostas pelos balanços gerais da União e por um relatório sobre a execução dos orçamentos federais, conforme dispõe o parágrafo único do art. 36 da Lei Orgânica do TCU (LOTUCU). Complementarmente, o Regimento Interno do TCU determina que:

- a) os trabalhos voltados à instrução das contas do Presidente da República observarão as diretrizes propostas pelo relator e aprovadas pelo Plenário, bem como o plano de controle externo (art. 225);
- b) o parecer prévio será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

Contas anuais de gestão

19. No segundo caso, o próprio Tribunal faz o julgamento das contas anuais de gestão de órgãos, fundos e entidades públicos, de responsabilidade de seus administradores, em consonância com o artigo 16 da LOTUCU, que estabelece que as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, dentre outros elementos, a exatidão dos demonstrativos contábeis.

Aplicações da auditoria financeira no TCU

20. Devido ao amplo mandato para a realização de auditorias financeiras pelo TCU, na prática há pelo menos quatro níveis de aplicação para este tipo de auditoria:

- a) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas do governo federal, mais conhecidas como Balanço Geral da União (art. 228 do RITCU);
- b) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas de ministérios;
- c) auditorias anuais de demonstrações financeiras individuais de órgãos, fundos e entidades federais, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação dos

- demonstrativos contábeis dos responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. 16 da LOTCU e art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal); e,
- d) auditorias específicas de contas contábeis de alto risco (p.ex.: dívida pública, receita e previdência).
- Opinião de auditoria e instrução de contas**
21. Para permitir a emissão tempestiva de opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras de órgãos e entidades, a auditoria pode ser realizada em processo distinto daquele constituído para a instrução das contas anuais de gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) com vistas ao seu julgamento, sendo a opinião de auditoria, juntamente com processo no qual foi produzida, posteriormente a ele apensada.
 22. Caso sejam identificadas distorções ou deficiências em controles internos, em auditoria de demonstrações financeiras de órgãos e entidades que consolidem mais de uma UJ, não há prejuízo para a identificação das responsabilidades, que poderá ocorrer no nível das diferentes UJ.
 23. Nos trabalhos de certificação de contas anuais, tanto de governo quanto de gestão, podem ser realizadas auditorias financeiras de contas contábeis específicas materialmente relevantes, que exijam avaliações de risco e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como nos casos de dívida pública, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, despesa com educação ou saúde, dentre outros.
 24. Este Manual também é aplicável a outros trabalhos de auditoria financeira do Tribunal, que tenham por objetivo obter segurança razoável sobre a confiabilidade de um conjunto de informações financeiras, seja na forma de conta contábil ou demonstração, no âmbito consolidado ou individual, para períodos anuais ou menores ou maiores que um exercício financeiro.

1.4. ESTRUTURA DO MANUAL

- Quatro grupos de padrões**
25. O Manual, além desta introdução, está dividido em quatro partes, que abordam os quatro grupos de padrões aplicáveis às auditorias financeiras: padrões gerais, padrões de planejamento, padrões de execução e padrões de relatório.
 26. Os padrões gerais abordam os objetivos, princípios, conceitos e as aplicações da auditoria financeira, bem como fornecem uma visão geral do processo de auditoria.
- Padrões de planejamento**
27. Os padrões de planejamento abrangem, dentre outros aspectos, a definição da estratégia global de auditoria e o

desenvolvimento do plano de auditoria; a determinação da materialidade; o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno; e a documentação do planejamento da auditoria.

Padrões de execução

28. Os padrões de execução fornecem orientações sobre a abordagem, as técnicas e os procedimentos que podem ser adotados pelo auditor na implementação de respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados como significativos na fase planejamento, para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para suportar o relatório.

Padrões de relatório

29. Os padrões de relatório abrangem a avaliação das distorções identificadas e da evidência de auditoria, bem como os tipos de opiniões que o auditor pode expressar sobre o nível de confiança das demonstrações financeiras.

1.5. COMO USAR O MANUAL

Identificando um requisito (“deve”)

30. Na descrição dos tópicos de cada parte, as citações diretas aos padrões internacionais estão identificadas pelo código do respectivo padrão. O uso do termo “deve”, indica um requisito de atendimento obrigatório pelo auditor.
31. Alguns requisitos estão esquematizados e apresentam exemplos para facilitar o entendimento de sua aplicação. Adicionalmente, nos apêndices, são fornecidos modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, execução e relatório.

Como ler o Manual

32. O Manual deve ser lido em conjunto com os padrões internacionais de auditoria (ISA e ISSAI), traduzidos para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TA). Nas NBC TA ou nas ISSAI, no tópico que trata dos “requisitos”, são descritas as ações que o auditor deve cumprir para poder referenciar as normas. No tópico “aplicação e materiais explicativos”, há detalhamentos dos requisitos. Além disso, algumas NBC TA ou ISSAI possuem apêndices que podem contribuir para o entendimento das exigências previstas.

II. PADRÕES GERAIS

- | | |
|---|--|
| Panorama do capítulo | 33. Este capítulo aborda as características, os conceitos-chave, os objetivos, as normas aplicáveis e as aplicações da auditoria financeira. Fornece ainda uma visão geral do processo de auditoria financeira, contemplando as atividades desenvolvidas em cada uma de suas fases, bem como dos princípios éticos e profissionais que são exigidos para a sua prática. Adicionalmente, apresenta o modelo de risco de auditoria que sustenta a abordagem baseada em risco da auditoria financeira, os aspectos-chave relacionados às comunicações e os requisitos gerais relacionados à documentação de auditoria. |
| Normas de auditoria relacionadas | 34. As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes: <ul style="list-style-type: none">▪ ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.▪ ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.▪ ISSAI 1000 – Introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira.▪ ISA/NBC TA – ESTRUTURA CONCEITUAL.▪ ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.▪ ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230 – Documentação de Auditoria. |

2.1. TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

- | | |
|--------------------------------|---|
| Trabalho de asseguração | 35. As auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguração . “Trabalho de asseguração” significa um trabalho no qual o auditor expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis (ISA/NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL). |
| | 36. Em outras palavras, um trabalho de asseguração oferece aos usuários segurança sobre o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto (informação do objeto), que resulta da aplicação de critérios ao objeto, e pode ser, por exemplo, as demonstrações financeiras de uma entidade, uma |

afirmação acerca da eficácia do seu controle interno ou alguma característica de uma prestação de contas qualquer, seja ela composta apenas por informações financeiras ou por um conjunto completo de informações que retrate processos, produtos, desempenho e resultados da gestão da entidade que estiver prestando contas.

Distorção relevante

37. Quando o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto mediante aplicação de critérios (informação do objeto) apresenta uma distorção (ou o conjunto de todas as distorções) significativa o bastante para mudar ou influenciar a decisão de uma pessoa bem informada, uma distorção relevante ocorreu. Abaixo desse limite, a distorção é geralmente considerada como não relevante (IFAC, 2010). Em auditoria financeira, distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

38. Segundo a ISSAI 100, existem dois tipos de trabalho de auditoria: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto.

Trabalhos de certificação

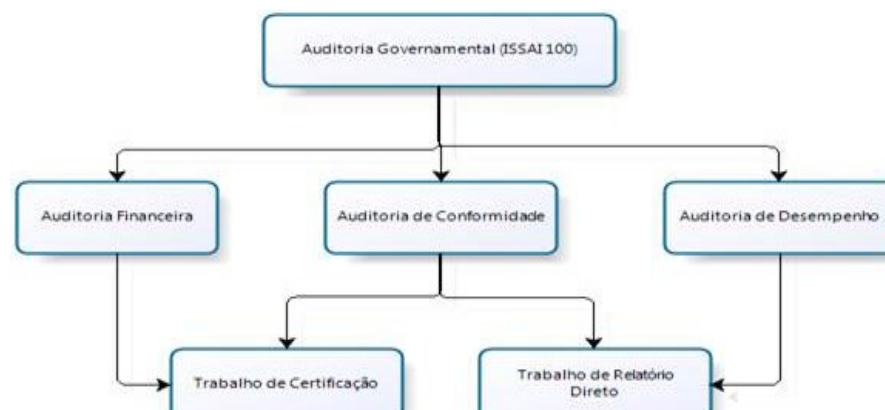
39. Nos trabalhos de certificação é a parte responsável quem mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

Trabalhos de relatório direto

40. Nos trabalhos de relatório direto é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

41. **As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação**, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. (ISSAI 100, 30).

Figura 1: Trabalhos de Certificação x Trabalhos de Relatório Direto



Usuários previstos

42. Usuários previstos ou destinatários do trabalho da asseguração são as pessoas e/ou instituições que tem interesse nas informações divulgadas pelas entidades públicas, seja por exigência legal ou por interesse econômico. Exemplos de interessados: cidadãos, Congresso Nacional, entes públicos subnacionais, investidores, mercado financeiro, órgãos de controle externo e interno, agências de classificação de risco e outras organizações internacionais, entre outros interessados.
43. De acordo com as Normas de Auditoria, há dois tipos de asseguração: asseguração razoável e asseguração limitada.

Asseguração razoável

44. Nos trabalhos de **asseguração razoável**, conhecidos como auditoria propriamente dita, o auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes para emitir uma opinião de forma positiva sobre o objeto auditado (“as demonstrações financeiras representam/não representam a situação patrimonial e os resultados...”). Para isso, faz-se necessário reduzir o risco de asseguração (ou o risco de auditoria) a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, de modo a obter segurança suficiente para fundamentar as conclusões. Assim, as conclusões sobre os elementos testados poderão ser extrapoladas para toda a população objeto do trabalho, fornecendo a segurança requerida pelos usuários. Os trabalhos de asseguração razoável fornecem uma garantia alta, contudo, devido às limitações metodológicas e científicas que lhes são inerentes, mesmo após o uso de amostragem estatística, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguração absoluta.

- Asseguração limitada** 45. Nos trabalhos de **asseguração limitada**, conhecidos como revisão, o auditor também emite uma opinião sobre o objeto auditado, mas de forma negativa (“não obtivemos evidência sobre algum fato que indique que as demonstrações financeiras não representam...”). Aqui também se faz necessário reduzir o risco de asseguração a um nível que seja aceitável, de modo a obter um nível significativo de segurança para expressar uma conclusão. Assim como nos trabalhos de asseguração razoável, os de asseguração limitada requerem a aplicação de habilidades técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no entanto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguração razoável, sendo primordialmente obtidas por meio de procedimentos analíticos e indagações.
- Auditoria financeira é trabalho de asseguração** 46. A auditoria financeira é um típico trabalho de asseguração, no qual o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança (razoável ou limitada) do conjunto completo de informações sobre o objeto da auditoria ou revisão (demonstrações financeiras).
47. Padrões e procedimentos para a realização de trabalhos de asseguração limitada podem ser encontrados nos Padrões Internacionais sobre Trabalhos de Revisão (ISRE, sigla em inglês), emitidos pela IFAC, ou nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (NBC TR), emitidas pelo CFC. Na falta de normas específicas, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e custo.
48. Tanto em trabalhos de asseguração razoável como de asseguração limitada, se o auditor tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação relevante nas informações sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório.

2.2. NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE

- Normas de auditoria financeira do setor público** 49. As normas internacionais e brasileiras de auditoria aplicáveis às auditorias financeiras do setor público são as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, na sigla em inglês), emitidas pela IFAC/IAASB, e as ISSAI e Notas de Prática emitidas pela INTOSAI, traduzidas para aplicação no Brasil pelo CFC ou pelo TCU.
50. O Manual contempla de modo significativo os requisitos previstos nos padrões de auditoria financeira da INTOSAI.

Todavia, independentemente do tipo de trabalho realizado, a referência a estes padrões somente poderá ser feita caso todos os requisitos sejam cumpridos, visto que o Manual não contempla todo o conjunto de regras. Portanto, o atendimento de todos os princípios e procedimentos previstos neste Manual não autoriza a referência aos padrões internacionais de auditoria, sem a devida verificação de conformidade com os requisitos neles estabelecidos.

Declaração de conformidade com as normas

51. O auditor pode fazer referência ao cumprimento dos padrões de auditoria financeira mediante declaração de conformidade inserida nos relatórios de auditoria, utilizando uma das seguintes maneiras, dependendo das normas utilizadas:
 - a) **em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores**, no caso de completa conformidade com todas as ISSAI relevantes para a auditoria, o que equivale a cumprir todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) relevantes para a auditoria e as orientações estabelecidas nas Notas de Prática da INTOSAI.
 - b) **em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria**, no caso de cumprimento de todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) relevantes para a auditoria, quando as orientações estabelecidas nas Notas de Prática da INTOSAI não forem aplicáveis.

2.3. AFIRMAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Afirmções são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações financeiras, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

ISSAI 1315
ISA 315
NBC TA 315

Objetivos específicos da auditoria derivam das afirmações

52. Ao divulgar as demonstrações financeiras, a administração afirma, implícita ou explicitamente, que a entidade possui um conjunto de ativos e passivos e que durante o exercício realizou as receitas e incorreu nas despesas apresentadas.
53. Essas afirmações fornecem um conjunto de questionamentos para o auditor das demonstrações financeiras, especialmente sobre se os ativos existem e são realmente da entidade, se todos os passivos estão registrados, se as estimativas contábeis foram mensuradas corretamente, se as despesas ocorreram e foram classificadas nas contas apropriadas ou se todas as receitas foram reconhecidas na contabilidade. Assim, o auditor identifica e avalia os riscos e controles associados a cada uma das afirmações para estabelecer objetivos

específicos de auditoria, de modo a questionar aquelas em que o risco distorção é avaliado como significativo.

54. Afirmações podem se referir a todos os componentes de uma classe de transações, saldos de contas ou divulgações. Os quadros a seguir elencam as afirmações para as três categorias presentes nas demonstrações financeiras, a saber: a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período coberto pela auditoria; b) afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período; e c) afirmações sobre apresentação e divulgação.

Quadro 1: Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria

Afirmações	Descrição
Ocorrência	As transações e os eventos que foram registrados ocorreram e referem-se à entidade.
Integridade	Todas as transações e todos os eventos foram registrados.
Precisão	Os valores e outros dados relacionados com transações e eventos registrados foram adequadamente registrados.
Corte	As transações e os eventos foram registrados no período contábil correto.
Classificação	As transações e os eventos foram registrados nas contas adequadas.

Quadro 2: Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período

Afirmações	Descrição
Existência	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido existem.
Direitos e Obrigações	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e passivos que são as obrigações da entidade.
Integridade	Todos os ativos, os passivos e o patrimônio líquido que deveriam ter sido registrados foram registrados.
Avaliação e Alocação	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações financeiras por valores apropriados, e quaisquer ajustes de avaliação ou alocação resultantes estão adequadamente registrados.

Quadro 3: Afirmações sobre apresentação e divulgação

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

2.4. VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA

- | | |
|---|--|
| Fases da auditoria | <p>55. O processo de auditoria financeira é semelhante ao de outros tipos de auditoria. Inicia-se com o planejamento, continua com a fase de execução e termina com a fase de relatório. Ressalta-se, todavia, que o planejamento não é uma fase estanque, deve ser atualizado em todas as fases do processo, inclusive durante a execução do trabalho de coleta de evidências que confirmem as afirmações. Além dessas etapas, considera-se que alguns aspectos são transversais e perpassam por todas as fases do processo de auditoria, tais como: controle de qualidade, documentação e comunicação. Estes aspectos contribuem para garantir a eficácia e a credibilidade da auditoria.</p> <p>56. Apesar das semelhanças entre os processos de diferentes tipos de auditoria, há algumas características específicas que merecem ser destacadas. Em trabalhos de certificação, sejam eles para assegurar a confiabilidade da informação ou a conformidade com leis e regulamentos, pelo menos quatro peculiaridades se sobressaem.</p> |
| Abordagem baseada em risco | <p>57. A primeira se refere ao uso da abordagem baseada em risco. Em geral, trabalhos de asseguaração são periódicos (em regra, anuais) e abrangentes, por ter como objeto todo o conjunto de transações, saldos e divulgações do período auditado. A grande quantidade de elementos a serem auditados e os prazos pré-estabelecidos exigem uma abordagem de auditoria tão eficiente e eficaz quanto possível, de tal modo que em um curto período de tempo seja possível testar tantos elementos quantos necessário para obter o nível de segurança requerido. A abordagem baseada em risco direciona os esforços para áreas de alto risco, reduzindo a quantidade de testes necessários e aumentando as chances de identificar distorções materialmente relevantes.</p> |
| Amostragem estatística | <p>58. A segunda peculiaridade se refere à amostragem estatística. Mesmo utilizando a abordagem baseada em risco e testando todas as áreas com alto risco de distorção relevante, o auditor só poderá formar uma opinião sobre aqueles elementos que foram testados. Neste caso, não seria possível obter segurança razoável sobre todo o conjunto de elementos auditados. Por isso, é fundamental a utilização de amostragem estatística para permitir a extrapolação dos resultados da auditoria para todo o conjunto de informações da entidade.</p> |
| Responsabilização tratada em processo separado | <p>59. A terceira peculiaridade se refere ao encaminhamento de possíveis fraudes ou irregularidades, passíveis de responsabilização administrativa e financeira, identificadas durante um trabalho de asseguaração. Devido às limitações</p> |

técnicas e temporais, não é possível investigar e obter provas sobre fraudes e irregularidades no mesmo processo de auditoria. Além disso, não há condições técnicas e temporais para a identificação de responsáveis por fraudes e irregularidades passíveis de sanção (identificação de conduta e de nexo de causalidade). Portanto, caso se constate quaisquer circunstâncias dessa natureza, o auditor deve comunicar formalmente ao titular da unidade técnica competente, que avaliará a oportunidade e conveniência de propor nova ação de controle.

**Forma de
monitoramento**

60. A quarta peculiaridade se refere ao monitoramento das recomendações. Como os trabalhos de auditoria financeira são realizados periodicamente, geralmente em bases anuais, o monitoramento das recomendações de auditorias do ano X é realizado na auditoria do ano X+1, fazendo parte, portanto, do planejamento do exercício X+1.

2.5. EXIGÊNCIAS ÉTICAS

**Requisitos éticos
aplicáveis**

61. O auditor deve cumprir integralmente o Código de Ética dos Servidores do TCU, os princípios éticos de auditoria das Normas de Auditoria do TCU e os princípios e requisitos éticos previstos nos padrões internacionais de auditoria financeira.
62. A documentação do atendimento às exigências éticas deve ocorrer pelo menos por meio de declaração escrita de cada integrante da equipe de auditoria, informando não haver qualquer conflito de interesse ou circunstância que possa afetar ou parecer afetar seu julgamento profissional e sua objetividade ou colocar em risco a credibilidade do trabalho.

2.6. CETICISMO E JULGAMENTO PROFISSIONAIS E DEVIDO ZELO

**Ceticismo
profissional**

63. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações financeiras.
64. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo, a:
- a) evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
 - b) informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
 - c) condições que possam indicar possível fraude; e,

Julgamento profissional

- d) circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos previstos nos padrões profissionais.
65. A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de:
- a) ignorar circunstâncias incomuns;
 - b) efetuar generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria; e,
 - c) fazer uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.
66. A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso.
67. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações financeiras, que é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.
68. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:
- a) materialidade e risco de auditoria;
 - b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria para o cumprimento das exigências os padrões de auditoria e a coleta de evidências;
 - c) avaliação sobre se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos os objetivos dos padrões profissionais;
 - d) avaliação das opiniões do auditado na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade; e,
 - e) extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas, por exemplo, pela avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pelo auditado na elaboração das demonstrações financeiras.

Figura 2: Diferença entre julgamento profissional e julgamento institucional

Julgamento profissional	Julgamento institucional
Análise técnica realizada por auditores ou pela equipe de auditoria.	Realizado pelos colegiados do Tribunal no exercício da competência estabelecida pelo art. 71, II, da Constituição Federal de 1988.

Fonte: elaborado a partir de ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 e RITCU

Devido zelo

69. O devido zelo implica planejar e executar a auditoria de maneira diligente e cuidadosa, de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis, de modo a evitar qualquer conduta que possa desacreditar o trabalho.

2.7. CONTROLE DE QUALIDADE

O objetivo do auditor é implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam segurança razoável de que a auditoria está de acordo com normas profissionais e técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis; e os relatórios emitidos pelo auditor são apropriados nas circunstâncias.

ISSAI 1220

ISA 220

NBC TA 220

Nível da entidade

70. Para os trabalhos de auditoria financeira, controle de qualidade no nível de entidade que executa a auditoria deve levar em consideração os padrões internacionais de controle de qualidade (ISQC, sigla em inglês) emitidos pela IFAC.

Nível do trabalho

71. O controle de qualidade no nível do trabalho é de responsabilidade primária do dirigente da unidade técnica.

Responsabilidades do Dirigente

72. O dirigente da unidade técnica deve:
- a) concluir sobre o cumprimento dos requisitos éticos aplicáveis ao trabalho de auditoria;
 - b) estar certo de que há competência do Tribunal para a realização da auditoria;
 - c) estar certo de que o supervisor, o coordenador e a equipe de auditoria têm, coletivamente, as competências e as habilidades apropriadas para executar os trabalhos de auditoria e emitir relatório de acordo com os padrões profissionais e as exigências legais e regulamentares;
 - d) dirigir o trabalho de auditoria de acordo com os padrões profissionais; e,
 - e) revisar o relatório de auditoria e suas evidências.

Responsabilidades do Supervisor

73. O supervisor deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade técnica, nos limites de sua autoridade, com maior intensidade e atenção.

Responsabilidades do Coordenador	<p>74. O coordenador também deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade técnica, nos limites de sua autoridade, com maior intensidade e atenção, em relação ao supervisor.</p> <p>75. No caso de surgirem diferenças de ponto de vista dentro da equipe de auditoria ou no processo de controle de qualidade no nível do trabalho, os envolvidos devem seguir as políticas e procedimentos do Tribunal para tratar e resolver essas divergências.</p>
Documentação	<p>76. A documentação do controle de qualidade pode ser realizada por formulário de verificação, incluindo os seguintes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas relevantes e como foram resolvidos; b) conclusões sobre o cumprimento dos requisitos éticos que se aplicam ao trabalho de auditoria, e quaisquer discussões relevantes que suportam essas conclusões; c) conclusões obtidas com relação à competência do Tribunal para a realização do trabalho de auditoria.

2.8. RISCO DE AUDITORIA

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

ISSAI 1315

ISA 315

NBC TA 315

Risco de auditoria	<p>77. O auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável para emitir uma opinião de auditoria adequada sobre as demonstrações financeiras. Esta opinião é decorrente de um trabalho que foi planejado para obter segurança razoável, mas não absoluta, de que as demonstrações financeiras não contêm distorção relevante. Se a segurança não é absoluta, então existe algum risco de que essas demonstrações tenham algum erro que o auditor não conseguiu detectar durante a auditoria (Boynton <i>et al</i>), sendo sua responsabilidade reduzir tal risco a um nível aceitavelmente baixo.</p> <p>78. Risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, é o risco de que o auditor possa</p>
---------------------------	---

inadvertidamente não modificar sua opinião sobre demonstrações financeiras que contêm distorções relevantes.

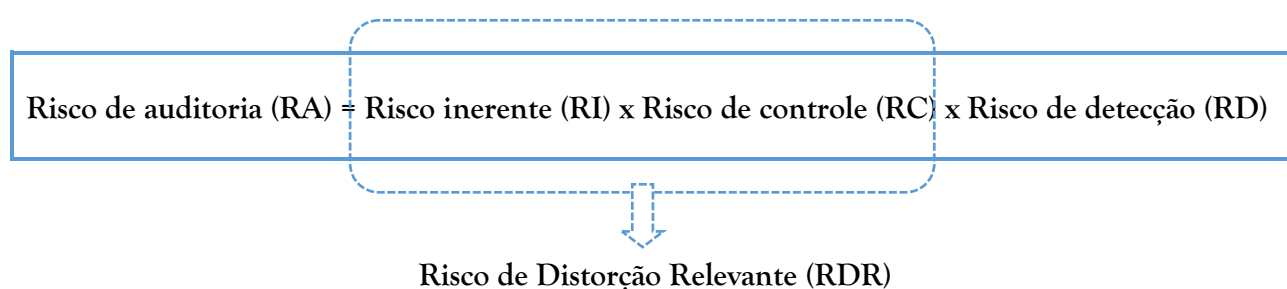
Segurança e risco de auditoria

79. Se um auditor decidir que a segurança razoável deve ser de 99% de chance de que as demonstrações financeiras não contêm distorções relevantes, o risco de auditoria será de 1%; se ele decidir que é 95%, o risco será de 5%. O maior desafio da auditoria consiste no fato de que os auditores não podem examinar todo o universo de transações para obter todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações de todos os saldos de contas e classes de transações (Boynton *et al*).
80. Conclui-se que o risco de auditoria está relacionado de forma inversamente proporcional à segurança pretendida para o trabalho de auditoria, ou seja, quanto maior o risco, menor será a segurança do auditor e quanto menor o risco, maior será a segurança do trabalho. Na prática, o risco de auditoria é inevitável. Trata-se de o auditor decidir qual o tamanho do risco que ele está disposto a tolerar para chegar uma conclusão sobre os demonstrativos financeiros (TCE, 2012).

Auditoria baseada em risco

81. É neste contexto, que a abordagem de auditoria baseada em risco orienta os auditores na coleta de evidências, de modo a permitir alcançar o desejado grau de segurança das conclusões do trabalho de auditoria, ou seja, reduzir o risco de emitir uma opinião inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes.
82. O risco de auditoria é uma função do **risco de distorção relevante** e do **risco de detecção**, discriminados a seguir.

Figura 3: Modelo de Risco de Auditoria



Risco de distorção relevante (RDR)

83. O **risco de distorção relevante** é composto dos riscos inerente e de controle, de maneira combinada, que, conforme se verá a seguir, são riscos da entidade e existem independentemente da auditoria. Representa o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorções relevantes, antes da auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco inerente (RI)	84. O risco inerente é a suscetibilidade de afirmações da administração a respeito de transações, saldos contábeis ou divulgações conterem distorções relevantes, pressupondo que não haja controles relacionados.
Risco de controle (RC)	85. O risco de controle é a possibilidade de que os controles internos adotados pela administração não sejam eficazes para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente distorções nas afirmações que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possam ser relevantes.
Riscos que o auditor controla	86. No modelo de risco de auditoria do AICPA (2007), representado na Figura 3, os riscos que o auditor controla são o de auditoria e o de detecção, já que o risco de distorção relevante (inerente e de controle) é da administração da entidade. Assim, cabe ao auditor determinar o nível aceitável de risco de detecção para manter o risco de auditoria em um nível baixo. (STUART, 2014).
Risco de auditoria (RA) e risco de detecção (RD)	87. Para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor: <ul style="list-style-type: none"> a) avalia os riscos de distorção relevante, que envolve o risco inerente e o risco de controle; e b) controla o risco de detecção estabelecendo a extensão (quantidade ou amostra) de procedimentos substantivos necessários, bem como a natureza e a época em que deverão ser realizados. Isso pode ser conseguido realizando procedimentos que respondam aos riscos identificados de distorção relevante, em nível de demonstrações financeiras e de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações (IFAC, 2010).

2.9. COMUNICAÇÃO

Os objetivos do auditor são: a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as suas responsabilidades em relação à auditoria das demonstrações financeiras, e uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria; (...) b) fornecer tempestivamente aos responsáveis pela governança, as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar de modo geral o processo de relatórios contábeis; e c) promover uma efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança.

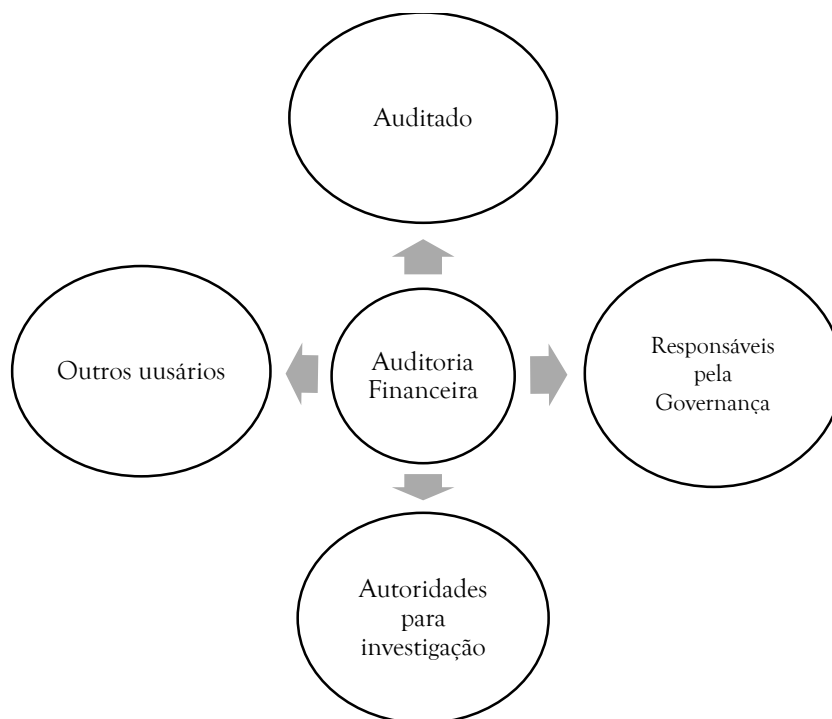
ISSAI 1260

ISA 260

NBC TA 260

88. Os destinatários das comunicações em uma auditoria financeira no setor público podem ser representados como na figura 4. O assunto das comunicações varia conforme o destinatário.

Figura 4: Destinatários das comunicações



Responsáveis pela governança

89. Conforme a ISSAI 1260; ISA/NBC TA 260, os responsáveis pela governança são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade.
90. No caso de uma auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, por exemplo, um dos responsáveis pela governança é a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, ou especificamente o seu Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle de Execução Orçamentária (CFIS). No caso de uma auditoria em uma empresa pública, os responsáveis pela governança seriam o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal e o Comitê de Auditoria.

Comunicação com os responsáveis pela governança

91. A comunicação com os responsáveis pela governança deve ser recíproca, buscando tanto aumentar a eficácia da auditoria quanto fornecer informações para estes responsáveis para que exerçam a supervisão sobre a confiabilidade da prestação de contas dos órgãos e entidades federais, bem como do Governo Federal como um todo.

Comunicação com o auditado (parte responsável)

92. A comunicação com o auditado (parte responsável) é realizada durante todo o processo de auditoria, abordando aspectos sobre o planejamento, as deficiências de controles internos e as distorções identificadas.

Reunião de apresentação

93. No início da execução dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado por dirigente de unidade técnica do Tribunal e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.
94. Os auditores devem comunicar a natureza de suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência de comitê de auditoria.

Ofício de apresentação

95. O ofício de apresentação da equipe de auditoria, bem como eventuais reiteraões de ofícios de requisição de documentos, deve consignar a possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 58, incisos V e VI, da Lei 8.443/1992, caso haja obstrução ao livre exercício das auditorias determinadas ou sonegação de processo, documento ou informação exigidos para a sua realização.

Requisição de documentos e informações

96. A requisição de documentos e informações, durante a fiscalização – planejamento, execução e relatório – será formalizada por meio de ofício de requisição, que deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de realização dos trabalhos, em comum acordo com o fiscalizado. As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento.

Reunião de encerramento

97. Ao término da fase de execução, será realizada reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, para a apresentação verbal das principais constatações do trabalho realizado.

Apresentação dos achados

98. A apresentação dos achados na reunião de encerramento somente pode ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução dos objetivos da auditoria. Deve ser informado que os achados são preliminares, podendo ser corroborados ou excluídos em decorrência do aprofundamento de análises. Deve ser informado, ainda, que poderá haver inclusão de novos achados.

Participação do controle interno

99. As reuniões de apresentação e de encerramento contarão, sempre que possível, com a participação de representante de órgão ou de unidade do sistema de controle interno (TCU, 2011).

Comunicação de deficiências de controle interno	100. As deficiências significativas de controle interno devem ser comunicadas por escrito não só aos auditados, mas também aos responsáveis pela governança (deficiência significativa é definida como uma deficiência ou combinação de deficiências do controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança).
Comunicação de fraudes e irregularidades	101. A comunicação com as autoridades responsáveis para investigação de possíveis fraudes e irregularidades graves deve ser realizada sempre que for identificada ocorrência ou possibilidade de ocorrência dessas circunstâncias. Dentre as autoridades com essa prerrogativa incluem-se o próprio TCU, o Ministério Público junto ao TCU, a Polícia Federal, o Ministério Público da União, o Congresso Nacional, dentre outros.
Comunicação com outros usuários	102. A comunicação com outros usuários da auditoria ocorre principalmente por meio do relatório, que consiste principalmente na opinião de auditoria e na sua fundamentação.

2.10. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

O objetivo do auditor é ter registro suficiente e adequado da fundamentação do relatório de auditoria e evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com os padrões de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

ISSAI 1230

ISA 230

NBC TA 230

	103. O auditor deve preparar a documentação de auditoria com devido zelo, de maneira tempestiva, clara, objetiva, completa, relevante e confiável, fornecendo evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com os padrões profissionais prescritos neste Manual.
Abrangência da documentação	104. Os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a época, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências.
	105. O nível de documentação deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda: <ul style="list-style-type: none"> a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados e executados para cumprir os padrões profissionais de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;

- b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e,
 - c) os assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos exercidos para chegar a essas conclusões.
106. Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:
- a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados;
 - b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e,
 - c) quem revisou o trabalho de auditoria e a data e extensão de tal revisão.
107. O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com o auditado, incluindo a natureza dos assuntos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram. Contudo, não é necessário nem praticável o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria.
108. A elaboração tempestiva da documentação aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.
109. A documentação de auditoria geralmente é organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação. Se o arquivo for eletrônico, a indexação pode ser na forma de pastas e subpastas. À medida que cada parte da documentação de auditoria é criada, atribui-se a ela uma referência única que a vincula diretamente ao índice do arquivo geral. O índice pode ser, por exemplo, por etapa da auditoria ou por área das demonstrações financeiras.
110. A Tabela 1, a seguir, fornece um exemplo de como a documentação de auditoria pode ser indexada. Orientações sobre a documentação de etapas específicas da auditoria são fornecidas ao longo deste Manual.

Organização da documentação

Tabela 1: Exemplos de índice para documentação de auditoria

Código	Por Etapa	Código	Por área das demonstrações
100-200	Planejamento	100-200	Documentos gerais
201-300	Avaliação de riscos	201-300	Caixa
301-400	Avaliação de controles internos	301-400	Créditos e receitas
401-500	Testes	401-500	Imobilizado e depreciações
501-600	Evidências	501-600	Restos a pagar e despesas
601-700	Outros documentos de suporte	601-700	Dívida, juros e amortizações

Fonte: IFAC (2010).

III. PADRÕES DE PLANEJAMENTO: AVALIAÇÃO DE RISCOS

Panorama do capítulo

111. Este capítulo aborda as atividades da fase de planejamento de uma auditoria financeira, de forma a realizá-la de maneira eficaz, abrangendo a definição da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria (tópico 3.1), os procedimentos de avaliação de riscos que o auditor utiliza (tópico 3.2), a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e a determinação da materialidade (tópico 3.4) que dão a direção para o processo de identificação e avaliação de riscos (tópico 3.5) para subsidiar as decisões do auditor na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (tópico 3.6). O tópico 3.7 fornece orientações sobre a documentação da fase de planejamento da auditoria e o tópico 3.8 aborda a auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo.

Normas de auditoria relacionadas

112. As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:

- ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.
- ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 – Responsabilidades do auditor em relação à fraude, no contexto da Auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 – Planejamento da auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
- ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria.
- ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330 – Respostas do auditor aos riscos avaliados.
- ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530 – Amostragem em auditoria.
- ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 – Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes.

3.1. ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO

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

ISSAI 1300

ISA 300

NBC TA 300

Objetivos gerais do auditor

113. O propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, mediante a expressão de uma opinião. (ISSAI 200). Para atingir esse propósito, as normas de auditoria estabelecem como objetivos gerais do auditor que este alcance segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro, obtendo evidências de auditoria suficientes e apropriadas para reduzir o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada a um nível aceitavelmente baixo (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, para minimizar o risco de expressar uma opinião afirmando que as demonstrações financeiras não apresentam distorções relevantes quando, na verdade, apresentam.

Atividades de planejamento

114. Para cumprir esses objetivos, a ISSAI 1300; ISA/NBC/TA 300, base deste tópico, prescrevem que o auditor deve estabelecer uma **estratégia global de auditoria** que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do **plano de auditoria** de forma a realizá-la de maneira eficaz. A definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, estando intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.
115. O planejamento de auditoria é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições (ISSAI 100). Portanto, a definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, ao contrário, são intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.
116. Entretanto, algumas atividades e alguns procedimentos precisam ser concluídos antes da realização de outros passos.

Por exemplo, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, como base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria, é necessário considerar aspectos como:

- a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de riscos;
- b) a obtenção do entendimento global da estrutura jurídica e do ambiente regulatório aplicável à entidade auditada e como ela cumpre os requerimentos dessa estrutura;
- c) a determinação da materialidade;
- d) o envolvimento de especialistas.
- e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.

Tempo necessário ao planejamento

117. É importante que o tempo despendido no planejamento da auditoria seja adequado, pois isso assegurará que os objetivos sejam alcançados e que o trabalho da equipe de auditoria seja planejado para coletar evidências sobre as áreas mais críticas de possíveis distorções. (IFAC, 2010).

3.1.1. Estratégia global de auditoria

Orientar desenvolvimento do Plano de Auditoria

118. A estratégia global de auditoria tem a finalidade de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, nesse sentido a estratégia de auditoria está para a fase de planejamento, assim como o plano de auditoria está para a fase de execução, pois traz decisões e temas que deverão ser necessariamente observadas no desenvolvimento do plano de auditoria, como, por exemplo, a determinação da materialidade, a identificação preliminar das áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes, a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador, dentre outras.

O que deve ser considerado?

119. O Apêndice da ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 fornece informações e exemplos sobre o que deve ser considerado na definição da estratégia global de auditoria.

Determinar escopo ou alcance da auditoria

120. A definição da estratégia global de auditoria exige que auditor tenha uma visão prospectiva do trabalho, portanto devem ser realizadas reuniões entre membros da equipe, responsáveis pela governança e administradores da entidade com vistas à compreensão das características e requerimentos do trabalho e das expectativas existentes, incluindo as do poder legislativo e de outros usuários relevantes, de forma a determinar o escopo ou alcance da auditoria; datas e tipos dos relatórios a serem emitidos e demais datas a serem observadas, dentre outras considerações. (ISSAI 200).

Identificar os recursos necessários para o trabalho	121. Outro objetivo da definição da estratégia global de auditoria é permitir a identificação dos recursos (humanos, tecnológicos e outros) a serem utilizados no trabalho, quando eles devem ser alocados, como serão supervisionados e terão seus trabalhos revisados.
Alterações na estratégia global	122. Embora a estratégia global de auditoria deva ser concluída antes da elaboração do plano de auditoria, ela poderá sofrer alterações ao longo das atividades desenvolvidas para elaboração do plano de auditoria, sejam em função da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, de imprevistos, de mudanças nas condições ou da identificação de informação que difere significativamente da informação disponível quando o auditor definiu inicialmente a estratégia.
Documentação da estratégia global	<p>123. A documentação da estratégia global de auditoria consiste no registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e para comunicar temas importantes à equipe de trabalho, considerando os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho.</p> <p>124. A forma e a extensão dessa documentação dependem do porte e da complexidade da entidade e do trabalho de auditoria. O auditor pode, por exemplo, resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando contendo as decisões-chave relativas ao alcance global, à época e à condução da auditoria. As alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria, e as razões dessas alterações, também devem ser documentadas. (ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300). O tópico 3.8 fornece orientações detalhadas para a documentação de estratégia global de auditoria.</p>

3.1.2. Plano de auditoria

Procedimentos de auditoria	125. O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que é elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, levando em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria por meio do uso eficiente dos recursos. Inclui a natureza (o que e como fazer), a época (quando fazer) e a extensão (quanto fazer) dos procedimentos de auditoria planejados, tanto dos procedimentos de avaliação de risco como dos procedimentos adicionais de auditoria na forma de testes de controle e testes substantivos, compondo programas de auditoria a serem e executados pelos membros da equipe de trabalho.
Documentação do plano de auditoria	126. A documentação do plano de auditoria deve evidenciar adequado tratamento dos temas estabelecidos na estratégia global de auditoria e uma clara ligação entre a avaliação dos

riscos e as respostas do auditor para fazer frente aos riscos identificados de distorção relevantes em relação às afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações. Para demonstrar estas relações, devem ser utilizadas referências cruzadas entre os papéis de trabalho que compõem o plano, especialmente entre áreas definidas na estratégia, riscos identificados e respostas do auditor a esses riscos. O tópico 3.8 fornece orientações adicionais sobre os elementos que devem e que podem ser incluídos na documentação do plano de auditoria.

3.2. PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Procedimentos de avaliação de riscos são os procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações financeiras e nas afirmações.

ISSAI 1315

ISA 315

NBC TA 315

Finalidade dos procedimentos de avaliação de risco

127. A finalidade dos procedimentos de avaliação de riscos é a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, seja por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras e nas afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações, objetivando formar uma base para que o auditor decida sobre as respostas gerais e específicas que adotará, em relação aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.
128. Os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (abordados no tópico 3.3 do Manual), denominados procedimentos preliminares de avaliação de risco; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, denominados, em conjunto, como processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (tópico 3.5 deste Manual).
129. Após a realização dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos, e com base neles, o auditor deve determinar os referenciais de materialidade (tratados no tópico 3.4) que serão utilizados como referência para determinar a relevância dos riscos no processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

Abordagem “top-down”

130. A realização dos procedimentos de avaliação de riscos segue uma abordagem de cima para baixo (“*top-down*”), em que o auditor identifica e avalia riscos e controles percorrendo um caminho do geral para o específico, isto é, do **nível da entidade** para o **nível das atividades** (transações). Assim, ao identificar riscos no nível da entidade ou no nível das atividades, o auditor deve considerar como eles poderiam afetar os riscos de distorções no nível das afirmações (STUART, 2014). É essa a abordagem que o auditor utiliza para a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

Figura 5: Níveis do Risco de Distorção Relevante



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315.

Riscos no nível das demonstrações financeiras

131. Riscos de distorção relevante no **nível das demonstrações financeiras** são aqueles que podem afetar muitas afirmações e, portanto, se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 200). Geralmente, são riscos associados a um ambiente de controle deficiente, a dúvidas quanto à integridade ou à competência do pessoal da entidade, sobretudo dos seus administradores, a falta de confiabilidade nos registros e outras circunstâncias que podem gerar ressalvas na opinião do auditor (LONGO, 2011). A identificação dos riscos no nível das demonstrações financeiras pode ser especialmente relevante para as

considerações do auditor sobre riscos de distorções decorrentes de fraude.

132. Os riscos desse nível não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas sobre classes de transações, saldo de contas ou nível de divulgação, mas representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante em tais afirmações. É o caso, por exemplo, de riscos que podem decorrer do fato de controles serem burlados pela administração.
133. A percepção necessária para a identificação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras é desenvolvida quando da realização dos procedimentos preliminares de avaliação de risco para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, conforme explanado no tópico 3.3 deste Manual (ver também ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A105 a A107).
134. Com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às **respostas gerais**, tais como: enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional; designar membros para a equipe com mais experiência ou com habilidades especiais para lidar com os riscos identificados ou usar especialistas; exercer uma supervisão mais intensa; efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria e incorporar neles elementos de imprevisibilidade. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). As respostas gerais devem estar refletidas na estratégia global de auditoria.

Respostas gerais

Riscos no nível das afirmações

135. Riscos de distorção relevante no **nível das afirmações** representam a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas e divulgações. É o que poderia dar errado no nível de afirmação (ISSAI 200). Tais riscos são identificados e avaliados porque isso auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas no nível das afirmações. Contudo, ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível das afirmações, o auditor pode concluir que os riscos identificados também podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e potencialmente afetar muitas afirmações (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Respostas específicas

136. Os riscos de distorção relevante no nível das afirmações irão determinar as **respostas específicas** do auditor, na forma de procedimentos adicionais de auditoria. As específicas, na forma de procedimentos adicionais de auditoria, devem estar refletidas no plano de auditoria.
137. Durante toda a fase de planejamento, a equipe de auditoria realiza procedimentos de avaliação de riscos com vistas a:
- a) obter entendimento sobre os negócios da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno;
 - b) identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo riscos de fraude;
 - c) determinar a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria a serem realizados. (GAO, 2008).

Procedimentos de avaliação de riscos

138. Esses procedimentos de avaliação de riscos compreendem:
- a) indagações aos responsáveis pela governança, gestores e ao pessoal da entidade, que possam ter informações úteis ao objetivo de avaliar riscos de distorções relevantes, ou que possam proporcionar informações para o entendimento adequados sobre os negócios da entidade e o seu ambiente, inclusive do controle interno (alínea “a” acima);
 - b) realização de procedimentos analíticos que permitam ao auditor identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo eventuais riscos de fraude (alínea “b”), e exercitar julgamentos para determinação da materialidade, tratada no tópico 3.4, deste capítulo.
 - c) observações e inspeções com vistas à tomada de decisões sobre riscos e controles internos relevantes para auditoria, incluindo os sistemas de informação da entidade, afim de buscar a obtenção de entendimento sobre eles (alínea “a”), tratado no tópico 3.3, deste capítulo.
139. As técnicas de auditoria mais utilizadas para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos são as indicadas na ilustração a seguir. Os conceitos e as orientações para aplicação das referidas técnicas estão explanados nos subtópicos 3.2.1 a 3.2.3 subsequentes.



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315.

Escolha dos procedimentos

140. A aplicação dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, devem fornecer uma base consistente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e nas afirmações. A escolha de qual procedimento utilizar e a extensão da sua aplicação dependem de julgamento profissional do auditor sobre o alcance e a profundidade do entendimento que é necessário obter a respeito da entidade auditada.

3.2.1. Indagações

Assuntos e pessoas a indagar

141. Indagações devem abranger os assuntos que, no entendimento do auditor, possam gerar riscos à entidade, e as pessoas que possam trazer informações úteis ao propósito de avaliar riscos. Em geral, a maior parte das informações é obtida da própria administração e dos responsáveis pela governança, mas não se limitam a eles. Realizar indagações a outros responsáveis da entidade e a empregados de diferentes níveis de autoridade podem fornecer perspectivas diferentes e informações adicionais e úteis ao processo de identificação de riscos que, de outra forma, podem não ser identificados. (IFAC, 2010).

O que pode ser obtido por meio de indagações

142. A seguir, alguns exemplos de pessoas que podem ser indagados sobre assuntos diversos dentro da entidade:
- a) indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente e a cultura da entidade, envolvendo os atributos relacionados aos princípios de controle interno em que as demonstrações financeiras são elaboradas;

- b) indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano, relativos ao desenho e à efetividade do controle interno da entidade, e sobre como a administração reagiu às constatações advindas desses procedimentos;
- c) indagações junto a funcionários envolvidos nos procedimentos de início, processamento ou registro das transações complexas e não usuais da entidade podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- d) indagações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude, garantias, obrigações pós-venda, acordos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Combinação de indagações com outros procedimentos

143. Indagações, isoladamente, não produzem evidências suficientes e apropriadas para suportar as conclusões do auditor. Portanto, outros procedimentos de auditoria devem ser executados em complemento às indagações para proporcionar mais segurança às conclusões do trabalho de auditoria. Por exemplo, indagação combinada com a inspeção, observação, reexecução, recálculo etc.

3.2.2. Procedimentos analíticos

Natureza dos procedimentos analíticos

144. Procedimentos analíticos consistem em avaliações de informações financeiras por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreendem, também, o exame de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de valores esperados. Basicamente, consistem em fazer comparações de informações contábeis e financeiras da entidade com períodos anteriores, com resultados previstos, tais como orçamentos ou previsões e expectativas do auditor, ou ainda com informações de entidades do mesmo setor de atividade. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).
145. Procedimentos analíticos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, tais como: a relação entre o valor orçado e o executado ou a relação entre o nível de execução física e financeira do orçamento; a receita tributária e o crescimento econômico; a despesa previdenciária e o número de beneficiários; a despesa com inativos e o número de inativos, dentre outros. Os procedimentos analíticos mais básicos são as análises verticais e horizontais das contas contábeis que compõem as demonstrações financeiras, bem

como de contas selecionadas para averiguação da evolução ou desdobradas para avaliação da composição.

Potencial dos procedimentos analítico

146. Procedimentos analíticos realizados na fase de planejamento como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento, auxiliando-o na avaliação de risco de erros relevantes ao identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar assuntos com implicação para a auditoria. As relações não usuais ou inesperadas identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).
147. Em geral, os procedimentos analíticos só fornecem um aviso de que algo parece estar errado, não fornecem evidências positivas e persuasivas sobre o suposto erro. Por si só, normalmente, não oferecem evidência de auditoria suficiente, relevante e confiável, apenas aponta o caminho de uma possível distorção (TCE, 2012).
148. Quando se usam dados agregados, como geralmente acontece na fase de planejamento, os resultados dos procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre uma possível distorção. Em tais casos, é necessário considerar outras fontes de informação e evidências obtidas durante o processo de entendimento da entidade para, em conjunto, concluir sobre a existência ou não de um risco relevante para a auditoria.

Combinação de procedimentos analíticos com outros procedimentos

149. Se os procedimentos analíticos indicarem flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações e evidências ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar e/ou investigar as diferenças por meio de indagação à administração e aos responsáveis, bem como por meio da aplicação de outros procedimentos de auditoria, conforme entender necessário nas circunstâncias. (GAO, 2008).

Quadro 4: Síntese de como utilizar os procedimentos analíticos preliminares

O que fazer	Como fazer
Identificar relações plausíveis entre os dados	<p>Desenvolver expectativas sobre relações plausíveis entre os diversos tipos de informações que se poderia razoavelmente esperar que existam. Quando possível, tentar usar fontes de informação independentes (ou seja, não geradas internamente). As informações financeiras e não financeiras poderiam incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Demonstrações financeiras para períodos anteriores comparáveis; • Orçamentos, previsões e extrapolações, incluindo extrapolações a partir de dados de períodos intermediários ou anuais; e

O que fazer	Como fazer
	<ul style="list-style-type: none"> Informações relacionadas com o setor em que a entidade opera e as condições econômicas atuais.
Comparar	Comparar expectativas com valores ou índices registrados, desenvolvidos a partir de valores registrados.
Avaliar Resultados	Avaliar os resultados. Quando forem identificadas relações não usuais ou inesperadas, considerar possíveis riscos de distorção relevante.

Fonte: IFAC (2010)

3.2.3. Observações e inspeções

Observação

150. A observação consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, por exemplo, a observação, pelo auditor, da contagem do estoque pelos empregados entidade ou da execução das atividades de controle interno. Embora a observação forneça evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, tal evidência é limitada a um ponto no tempo em que a observação ocorreu e pelo fato de que a observação do auditor, em dado momento, pode afetar a maneira como o processo ou o procedimento é executado (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500).

151. A observação geralmente fornece evidência altamente confiável, pois é aplicada quando o auditor está lá para observar os acontecimentos. Entretanto, não fornece uma prova cabal de que processos, controles e atividades operam da mesma maneira em qualquer outro momento. Assim, o auditor deverá complementar os testes de observação com outras evidências a partir de outros procedimentos de avaliação de risco como, por exemplo, inspeção.

Inspeção

152. A inspeção consiste basicamente em dois tipos de exames: o exame de registros e documentos (exame documental) e o exame de ativos tangíveis (inspeção física).

153. O exame documental é aplicado, dentre outras coisas, para avaliar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação é idônea; se a transação e a documentação que a suporta foram autorizadas por pessoas competentes; e, se a operação realizada tem pertinência com as atividades da entidade.

154. No âmbito da auditoria financeira a inspeção é uma técnica ou um procedimento de auditoria, segundo as normas internacionais, que não se deve confundir com o instrumento de fiscalização do TCU, previsto no RITCU, conforme se observa abaixo.

Figura 6: Diferença entre Inspeção como técnica/procedimento de auditoria e Inspeção como instrumento de fiscalização

<p>Inspeção como procedimento de auditoria</p> <p>ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315</p> <p>Exame documental Inspeção física</p>	<p>Inspeção como instrumento de fiscalização</p> <p>Regimento Interno do TCU (art. 240)</p> <p>Dupla função:</p> <p>i) Informativa: suprir omissões e lacunas de informações e esclarecer dúvidas; ou,</p> <p>ii) Investigativa: apurar denúncias ou representações.</p>
---	---

Fonte: elaborado a partir de ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 e RITCU

155. A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, além de fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem:

Quadro 4: Exemplos de Inspeção e Observação

Inspeção	Observação
<p>1. Inspeção de documentos (internos ou externos) em papel, formato eletrônico ou outros meios, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos; relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações financeiras intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração ou de outros conselhos e atas de audiências públicas em comissões parlamentares). <p>2. Inspeção de ativos tangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> inspeção física de ativos como estoques ou imobilizados. 	<p>Observar um processo ou procedimento realizado por outros, limita-se a um ponto no tempo, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> as operações da entidade; as dependências e instalações da entidade; o funcionamento do sistema de controle interno.

Fonte: IFAC (2010).

3.2.4. Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos

Fontes externas e internas

156. As informações para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos podem ser obtidas de fontes externas, como a internet e as publicações comerciais; e de fontes internas, como o pessoal-chave e documentos da entidade etc.

Auditorias anteriores

157. Outra fonte de informação, talvez a principal após o primeiro trabalho, é a documentação de auditoria, a experiência prévia do auditor junto à entidade e os procedimentos executados em auditorias anteriores, que proporcionam informações importantes para a identificação de riscos, tais como:
- a) distorções passadas e se foram corrigidas tempestivamente;
 - b) natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos);
 - c) mudanças significativas que a entidade ou suas operações possam ter sofrido desde o período financeiro anterior, que possam auxiliar o auditor na obtenção de entendimento suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção relevante (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Atualização das informações

158. É importante que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes e se pretende usar tais informações para os fins da auditoria corrente. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no período anterior.
159. Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância das informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como reexecução (*walk-through*) em processos, sistemas e controles relevantes. (IFAC, 2010).
160. No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria, o trabalho necessário para obter e documentar as informações necessárias à realização dos procedimentos de avaliação de riscos exigirá um esforço maior e um período significativo de tempo. Porém, se as informações obtidas forem bem documentadas (pasta permanente, por exemplo), o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano. (IFAC, 2010).

Quadro 5: Exemplo de fontes para a identificação de riscos

Fonte	Descrição
Trabalhos anteriores	Experiência relevante obtida em trabalhos anteriores e em outros tipos de trabalho executados para a entidade. Isso poderia incluir: <ul style="list-style-type: none"> • áreas de preocupação em auditorias anteriores; • deficiências no controle interno; • mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; e • distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente.

Informações externas	<ul style="list-style-type: none"> • Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação. • Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco. • Informações sobre o setor e a situação da economia, obtidas por meio de pesquisa pela Internet, jornais, revistas e publicações oficiais, tais como Diários Oficiais, boletins da dívida, da previdência e de outros assuntos.
Discussões da Equipe de Auditoria	Resultados de discussões de equipe sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude.

Fonte: IFAC (2010)

3.3. ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO

Objetivo do entendimento

161. O objetivo da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, é reunir informações que permitam ao auditor *"identificar e avaliar riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante."* (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).
162. Os elementos da entidade que o auditor deve obter entendimento são resumidos a seguir e abordados em mais detalhes na sequência, de acordo com a ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, 11 a 24 (a letra e o número entre parênteses é uma referência cruzada para o tópico em que o elemento é tratado mais adiante, nesta seção):
 - a) **Entidade e o seu ambiente**, incluindo: (a1) a estrutura de relatório financeiro aplicável, os fatores externos e internos relevantes, regulamentares e do setor de atividades; (a2) a natureza da entidade e suas estruturas de financiamento, investimento, operacionais, societária e de governança; (a3) as políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação ao negócio, à estrutura de relatório financeiro e ao setor de atividade; (a4) os objetivos, as estratégias e os riscos que possam resultar em distorção relevante das demonstrações financeiras; (a5) a mensuração e revisão do desempenho das operações.
 - b) **Controle interno** da entidade, abrangendo os componentes: (b1) ambiente de controle, (b2) processo de avaliação de risco, (b3) sistemas de informação, (b4) atividades de controle e de (b5) monitoramento;

3.3.1. Entendimento da entidade e do seu ambiente

Desenvolver percepção sobre os fatores de risco de negócio

163. O objetivo do entendimento da entidade e do seu ambiente é proporcionar uma base para desenvolver a percepção sobre os fatores de risco do negócio que podem gerar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras ou no nível das afirmações, em função das características das operações, do marco regulatório e de outros fatores relevantes do ambiente da entidade.
164. Nessa etapa, o auditor busca identificar as principais características das operações, os fatores ambientais e regulatórios com potencial para originar eventos que possam afetar adversamente o alcance dos objetivos da entidade relacionados ao processo de elaborar demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.
165. No contexto da gestão financeira de uma entidade, operações consistem nas atividades ou processos de trabalho por meio dos quais as transações são efetuadas durante determinado período. É fundamental para o planejamento da auditoria que o auditor entenda como tais operações funcionam e as normas e os regulamentos pertinentes.
166. Para obter as informações e documentos necessários ao adequado entendimento de entidade e do seu ambiente, e para realizar o detalhamento dos seus processos de trabalho relevantes para a auditoria, a equipe realiza procedimentos como os descritos no tópico 3.2, podendo fazer indagações a servidores, funcionários, responsáveis pela governança, dirigentes ou gestores dos processos abrangidos no escopo do trabalho; realizar observações e inspeções; pesquisar informações e requisitar documentos.

3.3.1.(a1/1). Estrutura de relatório financeiro aplicável

Conceito

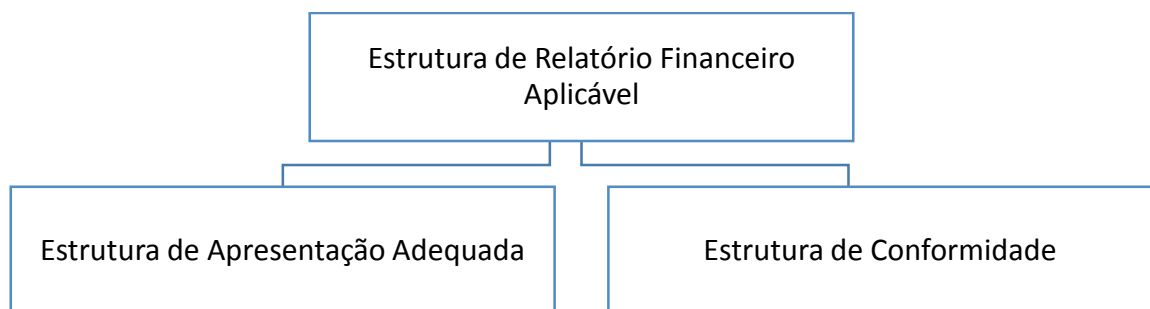
167. Estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA) consiste no conjunto de regras para elaboração de relatórios financeiros que a administração adota e que é considerado aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou das exigências de leis ou regulamentos (Iudicibus *et al.*, 2013). Em outras palavras são as regras previamente estabelecidas que norteiam o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Estas regras constituem o conjunto ou a estrutura de normas contábeis que estabelecem o regime contábil, os procedimentos de mensuração de ativos e passivos e as demonstrações financeiras obrigatórias, sejam de propósito geral ou específico.

Objetivo da identificação da estrutura de ERFA

168. Os relatórios financeiros de uma entidade devem expressar de forma clara, objetiva e confiável os efeitos dos eventos e das transações ocorridas durante o exercício ou período determinado. O formato de apresentação, divulgação e publicação deve obedecer aos padrões previamente estabelecidos em leis, regulamentos ou em padrões profissionais que estabelecem a estrutura de relatório financeiro aplicável. O objetivo desta etapa é identificar os critérios para verificar em que medida os relatórios financeiros elaborados obedecem às regras estabelecidas.

Tipos de Estrutura

169. Demonstrações financeiras podem ser elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada ou de uma estrutura de conformidade. O relatório financeiro publicado de acordo com uma estrutura de apresentação adequada exige conformidade com as exigências das normas profissionais de contabilidade. Já o relatório financeiro publicado de acordo com a estrutura de conformidade deve estar em consonância com dispositivos previstos em leis ou regulamentos competentes para definir as regras específicas sobre a apresentação e divulgação de relatórios financeiros de entidades (ISSAI 1200/ ISA/NBC TA 200).



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200.

Estruturas relatórios financeiros aplicáveis ao setor público

170. No setor público brasileiro, regulado pela Lei 4.320/1964, as demonstrações financeiras compreendem, obrigatoriamente: o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Além destes, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) exige a Demonstração de Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do Resultado Econômico (na 5ª edição do MCASP, esta última tornou-se facultativa). As instituições públicas reguladas pela legislação aplicável ao setor privado devem apresentar um conjunto de relatórios financeiros, de acordo com o estabelecido na regulação da Comissão de Valores Mobiliários (companhias abertas), da Superintendência de Seguros Privados (seguradoras) e do Banco Central do Brasil (instituições financeiras).

3.3.1.(a1/2). Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes

Transações no setor público

171. Um aspecto fundamental da obtenção do entendimento da entidade é a identificação das classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes das demonstrações financeiras.

172. Transações são atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil.

173. De acordo com suas características e seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

a) Econômico-financeira - corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

b) Administrativa - corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (NBC T 16.4)

174. As transações econômico-financeiras são reconhecidas e registradas agrupadas em classes ou elementos, de acordo com as suas características econômicas.

175. No setor público, as informações necessárias para identificar classes de transações, itens de informações e contas relevantes da entidade são encontradas nas demonstrações financeiras e nos sistemas de informações do Governo Federal, como, por exemplo, o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - Siorg, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi, o Sistema de Informações Sobre Orçamento Público - Siga Brasil e os demais sistemas corporativos da administração pública federal.

Informações relevantes a identificar

176. Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras o auditor deve:

a) identificar preliminarmente as áreas de atuação em que pode haver maior risco de distorções relevantes;

b) identificar as classes de transações e saldos contábeis das operações da entidade que sejam materialmente relevantes para as demonstrações financeiras;

- c) identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade;
- d) desdobrar as análises das contas contábeis selecionadas a fim de possibilitar a aplicação de procedimentos preliminares de avaliação de riscos;
- e) identificar e avaliar riscos de distorções relacionados a cada uma das contas contábeis selecionadas, independentemente dos controles internos instituídos.

3.3.1.(a1/3). Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades

177. Leis e regulamentos são de consideração essencial na obtenção de entendimento de entidades do setor público, bem como o marco normativo das políticas públicas, programas e ações orçamentárias de responsabilidade da entidade.

Fatores regulatórios:

- a) princípios e práticas contábeis específicos do setor;
 - b) estrutura regulatória da indústria ou setor;
 - c) legislação trabalhista, tributária, dentre outras;
 - d) exigências ambientais.
178. Fatores internos e externos podem afetar as operações da entidade no exercício auditado. Cabe à equipe de auditoria identificar se existem, quais são e como podem afetar as o processo de elaboração das demonstrações financeiras da entidade. Como exemplo, pode-se citar:

Fatores internos:

- a) informações relevantes sobre a entidade descritas no Relatório de Gestão do último exercício;
- b) recomendações da auditoria interna nos últimos exercícios e a posição da administração quanto à implementação delas;
- c) ressalvas e determinações das prestações de contas dos últimos exercícios;
- d) resultados das auditorias realizadas nos últimos exercícios;
- e) notícias recentes envolvendo a entidade auditada.

Fatores externos:

- a) contingenciamento de despesas;
- b) alteração de legislação e de estrutura organizacional;

- c) intervenção externa na execução da política pública;
 - d) crise econômica ou financeira;
 - e) situações atípicas, tais como desastres naturais ou antropogênicos;
 - f) dependência de fornecedores exclusivos.
179. Ao longo do processo de identificação dos fatores internos e externos relevantes, que podem ter um impacto nas operações e nas suas demonstrações financeiras da entidade, a equipe de auditoria deve identificar e documentar os eventos potenciais, isto é, os riscos associados a cada um dos fatores, independentemente se existem controles internos instituídos para mitigá-los ou não.
180. Para auxiliar no processo de identificação das condições ou fatores que podem aumentar de forma significativa os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, o Apêndice V fornece mais exemplos de fatores de risco, de origem interna e externa. A ISSAI 1300; ISA/NBC TA 315, A17 a A21, fornece orientação adicional.

3.3.1.(a2). Natureza da entidade e suas estruturas de operação

181. O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo: maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;
182. O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo:
- a) maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;
 - b) estrutura organizacional e de governança;

- c) estrutura societária, partes relacionadas e suas relações;
 - d) estrutura de operações, empreendimentos conjuntos ou de propósito específico; etc.
183. Na obtenção de entendimento sobre partes relacionadas e transações com partes relacionadas¹ (letra “c”, acima), o auditor deve considerar:
- a) a estrutura legal e os requisitos regulamentares que regem a entidade e suas partes relacionadas;
 - b) a compreensão sobre negócios de entidades do setor público muitas vezes incluem a obtenção de conhecimento sobre os tipos de atividades governamentais realizadas, incluindo programas relevantes e principais entidades que se envolvem com na execução desses programas;
 - c) a estrutura organizacional para controlar a entidade e estabelecer accountability, reconhecendo que no setor público os responsáveis pela governança servem como representantes dos cidadãos. A propriedade de entidades do setor público pode não ter a mesma relevância como no setor privado.
 - d) a obtenção de um entendimento dos requisitos de comunicação da entidade, incluindo os relativos à divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas; e
 - e) outros regulamentos que possam ser relevantes para a capacidade da entidade do setor público em conduzir negócios com partes relacionadas. Isso pode incluir a conformidade com os regulamentos de licitações e contratos. (NP ISSAI 1550).
184. O auditor deve fazer indagações à administração sobre:
- a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior;
 - b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e
 - c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.
185. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A23 e 25, fornece orientação adicional.

¹ O tópico 4.2.3.4 – Partes relacionadas fornece orientação adicional sobre esse elemento do entendimento.

3.3.1.(a3). Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação

186. O auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, bem como de mudanças ocorridas no período que possam originar ou modificar riscos de distorção relevante. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A 24 a A28, fornece orientação adicional.
187. Na obtenção de entendimento sobre essas políticas e práticas, o auditor deve obter entendimento das estimativas contábeis, abrangendo:
 - a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações;
 - b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras;
 - c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo:
 - i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil;
 - ii) os controles relevantes;
 - iii) se a administração usou especialista;
 - iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis;
 - v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e
 - vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

3.3.1.(a4). Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados

188. O auditor deve obter entendimento dos objetivos e estratégias definidos pela administração e responsáveis pela governança, de modo a entender melhor os riscos de negócio enfrentados pela entidade, pois o entendimento desses riscos aumenta a percepção do auditor para identificar riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras. Não obstante, o auditor não tem responsabilidade de identificar e avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de

negócio dão origem a riscos de distorções relevantes. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

189. Nas entidades do setor público, os “objetivos da administração” podem ser influenciados por preocupações de responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei ou regulamento.
190. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção do entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras são fornecidos em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A32.

3.3.1.(a5). Mensuração e revisão do desempenho

191. Mensurações de desempenho, internas ou externas, criam pressões sobre a entidade que, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações financeiras. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor a considerar se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude. Orientações adicionais para a obtenção de entendimento desse tópico são fornecidas em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A36 a A40.
192. A partir dos fatores de riscos identificados durante todo o processo de obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, em relação às operações, ao marco regulatório e a outros fatores relevantes, o auditor deve documentar os riscos associados (eventos), de modo que depois seja possível avaliar quais deles são relevantes para o escopo da auditoria.

Fatores de risco que interessam à equipe

193. Os fatores de risco que devem ser considerados são aqueles que podem gerar eventos que possam causar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e afirmações. A eficácia das respostas do auditor ao planejar os procedimentos de auditoria, depende da sua habilidade em conseguir correlacionar os fatores de risco identificados no nível da entidade e de seu ambiente com os riscos no nível das afirmações relevantes sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações.
194. A adequada identificação e avaliação desses riscos é que irá fornecer uma base para a concepção e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados como significativos. O processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante é tratado em detalhes no tópico 3.5, deste Manual.

**Discussão dos
fatores de risco pela
equipe de auditoria**

195. A determinação sobre quais fatores de risco são relevantes para o trabalho de auditoria deve passar por um processo de discussão entre os integrantes da equipe de auditoria e de um julgamento sobre a natureza e os impactos sobre as demonstrações financeiras.
196. Uma vez identificados os fatores de risco que possam causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve obter entendimento do sistema de controle interno estruturado pela administração da entidade para lidar com tais fatores de risco.

3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade

**Objetivo do
entendimento**

197. O objetivo do entendimento é avaliar a eficácia do controle interno da entidade e decidir sobre o nível de confiança que nele pode ser depositado para fornecer razoável segurança para o alcance dos objetivos relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se decorrentes de erro ou fraude.

**Definição de
controle interno**

198. Entende-se por controle interno o processo efetuado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.
199. A administração, com a supervisão do órgão de governança, é responsável por estabelecer e manter um sistema de controle interno que forneça razoável segurança para o alcance dos objetivos da entidade nas seguintes categorias:

**Categorias de
Objetivos do
controle interno**

Operacional: objetivos relacionados à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de recursos e ativos para evitar perdas, mau uso e dano;

Divulgação: objetivos relacionados ao cumprimento das obrigações de *accountability* na divulgação de informações financeiras e não financeiras, incluindo o atendimento de requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros estabelecidos por autoridades normativas, organismos emissores de normas e políticas da entidade;

Conformidade: objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis à entidade.

Estrutura de controle interno

200. A maneira como o controle interno é planejado e implementado depende do tamanho e da complexidade da entidade. Uma avaliação objetiva do desenho do sistema de controle interno por parte dos auditores deve se basear em uma estrutura razoável de critérios, como abordado a seguir.

Estrutura conceitual do COSO para controle interno

201. A estrutura conceitual de controle interno mais utilizada para tal fim é a do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). As ISSAI recomendam que a avaliação da eficácia do sistema de controle interno da entidade, o modelo COSO seja utilizado como critério.

Componentes do controle interno

202. O controle interno de uma organização, segundo o COSO (2013), incluindo os controles de tecnologia da informação (TI) é estruturado em **cinco componentes** inter-relacionados:
- i) **Ambiente de controle:** é o alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas.
 - ii) **Avaliação de risco:** corresponde ao processo de avaliação de risco desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras.
 - iii) **Atividades de controle:** ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade.
 - iv) **Informação e comunicação:** é o fluxo de informações dentro de uma entidade, envolvendo considerações quanto à qualidade das informações, comunicação interna e externa e métodos de comunicação.
 - v) **Monitoramento:** atividades gerenciais estabelecidas e executadas para avaliar a qualidade do desempenho do controle interno ao longo do tempo e para corrigir prontamente as deficiências constatadas, incluindo os achados de auditoria e de outras revisões.

**Como o auditor
deve usar a estrutura
de controle interno**

203. A divisão do controle interno nos cinco componentes acima apresentados, para fins das normas de auditoria, tem o objetivo de fornecer uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria. Essa divisão não reflete necessariamente a maneira como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. Trata-se de um referencial ou roteiro que é útil para ajudar o auditor no processo de entendimento do controle interno, o qual deve considerar todos os componentes descritos nas normas de auditoria que estão referenciadas nesta seção.
204. No planejamento de uma auditoria financeira, o auditor deve obter entendimento dos componentes do controle interno presentes e em funcionamento na entidade, de modo a identificar como os diferentes aspectos do controle interno afetam a auditoria, focando aqueles controles, no nível da entidade, que são relevantes para a auditoria, por estarem relacionados com riscos de distorção relevantes no nível das demonstrações financeiras e afirmações.

**Elementos que o
auditor deve obter
entendimento**

205. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, itens 12 a 23, fornece informações sobre os elementos do controle interno que o auditor deve obter entendimento, tendo por base os componentes do COSO e alguns atributos resumidos adiante, para avaliar a eficácia do sistema de controle da entidade no que diz respeito a sua capacidade para cumprir o objetivo de divulgar demonstrações financeiras livres de distorção relevante.
206. É recomendável a leitura do material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações financeiras descrito nos itens A69 a A104 da ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. O Apêndice 1 da mesma norma, fornece explicação adicional sobre os elementos dos componentes do controle interno que podem ser relevantes para a obtenção do entendimento por parte dos auditores.
207. O Apêndice IV, deste Manual, apresenta uma estrutura de controle interno, baseada no COSO (2013), com adaptações promovidas pelo GAO (2014), para aplicação no governo federal dos Estados Unidos. Essa estrutura apresenta em detalhes os dezessete princípios associados a cada um dos cinco componentes do controle interno, e seus respectivos atributos, proporcionando um referencial útil para gestores possam implementar e auditores possam avaliar sistemas controle interno.

3.3.2.(b1). Ambiente de controle

208. Como parte do entendimento desse componente, o auditor deve avaliar se:
- a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
 - b) os pontos fortes do ambiente de controle fornecem, coletivamente, fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle.

3.3.2.(b2). Processo de avaliação de risco da entidade

209. O auditor deve entender se a entidade tem processo para:
- a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras;
 - b) estimar a significância dos riscos;
 - c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
 - d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79 da ISA/NBC TA 315).

3.3.2.(b3). Sistema de informação e comunicação

210. Sistemas de informação envolvem software, infraestrutura (componentes físicos e hardware), pessoal, procedimentos e dados que identificam, capturam, processam e distribuem informações que dão suporte a concretização dos objetivos de apresentação de relatórios financeiros e de controles internos. Muitos sistemas de informações usam intensamente a tecnologia da informação (TI). Um sistema de informação relevante para a elaboração dos relatórios financeiros inclui os processos de trabalho da entidade e seu sistema contábil. Um sistema de informação possui políticas, procedimentos e registros manuais e automatizados planejados para tratar as transações e eventos ocorridos (dados de entrada), processar esses dados e apresentar os resultados (relatórios financeiros). (IFAC, 2010).
211. O auditor deve entender em que medida a entidade utiliza sistemas de informação, automáticos ou manuais, e quais processos de trabalho da entidade são relevantes para elaboração dos relatórios financeiros. Esse entendimento deve incluir a identificação dos procedimentos estabelecidos para autorizar, registrar, processar e relatar as transações e os eventos ocorridos na entidade. (GAO, 2008).

212. Assim, o auditor deve obter entendimento do sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações financeiras, abrangendo as seguintes áreas:
- a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
 - b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI), quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações financeiras;
 - c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica;
 - d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações financeiras, que não sejam transações;
 - e) o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e
 - f) os controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85 da ISA/NBC TA 315).
213. O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica funções e responsabilidades sobre demonstrações financeiras e assuntos significativos relacionados, incluindo:
- a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e
 - b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores (ver itens A86 e A87 da ISA/NBC TA 315).
214. Caso o auditor já tenha uma compreensão sobre os sistemas de informações da entidade, basta identificar as possíveis mudanças e discutir com os gestores a existência de alterações promovidas no último exercício, bem como os seus impactos.
215. No processo de entendimento dos sistemas de informações da entidade o auditor pode utilizar a técnica de mapeamento de processos, a fim de entender as etapas e atividades de

controle adotadas para garantir a confiabilidade dos dados. Além do mapeamento de processo, pode realizar indagações aos gestores e responsáveis técnicos que operacionalizam os sistemas e, se necessário, realizar testes de reexecução, a fim de verificar se o fluxo de dados acontece conforme o que foi mapeado e informado durante as indagações.

216. Por fim, o auditor deve documentar todas as informações sobre as tecnologias utilizadas e os sistemas de informações (manuais e automatizados) utilizados pela entidade auditada, bem como os resultados dos testes de reexecução realizados.

3.3.2.(b4). Atividades de controle relevantes para a auditoria

217. O auditor deve obter entendimento das atividades que ele julga necessárias entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível das afirmações e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. (ver itens A88 a A94 da ISA/NBC TA 315).
218. No entendimento das atividades de controle, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos de TI (ver itens A95 a A97 da ISA/NBC TA 315).

3.3.2.(b5). Monitoramento de controles

219. O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar as atividades de controle relevantes para a auditoria e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles.
220. Se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria:
 - a) a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e
 - b) as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna.
221. O auditor deve obter entendimento das fontes de informação usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver itens A104 da ISA/NBC TA 315).

3.4. DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor na fase de planejamento, na fase de execução da auditoria, na etapa de avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na etapa de formação da opinião no relatório do auditor independente.

ISSAI 1320

ISA 320

NBC TA 320

**“Aspectos
relevantes”**

222. As normas de auditoria estabelecem que ao conduzir a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira o auditor expressar uma opinião sobre se tais demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como reportar os assuntos identificados (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, 11).

223. O conceito de materialidade é relacionado à expressão **“todos os aspectos relevantes”** a que se referem as normas de auditoria acima mencionadas. Expressa a relevância ou importância relativa de um assunto de auditoria. Em auditoria financeira, refere-se à relevância das distorções que podem estar presentes na apresentação, na divulgação ou nas afirmações que constam das demonstrações financeiras.

**Conceito de
Distorção**

224. Uma distorção consiste na diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que seria requerido para que esse item estivesse em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorções podem decorrer de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

225. O conceito de materialidade é utilizado para estabelecer o nível ou níveis a partir do qual as distorções serão consideradas relevantes para a auditoria, limites a partir dos quais o auditor considerará que as informações apresentam distorções relevantes.

**Conceito de
materialidade**

226. A materialidade é definida como a maior distorção, dentro de uma população, que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), levando em conta as necessidades de informação dos usuários previstos. Representa, pois, a magnitude (ou o tamanho) de uma distorção, incluindo omissão, de um item (informação) em uma demonstração financeira que e à luz das circunstâncias, individualmente ou

de maneira agregada, pode influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações (GAO, 2008).

Materialidade e risco de auditoria

227. O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes. Assim, a materialidade e o risco são inter-relacionados, uma vez que este é definido em termos daquela (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), quanto mais forem significativos os fatores de risco (Apêndice V) e menos eficaz a estrutura de controle interno (Apêndice IV), menor deverá ser o nível ou níveis de materialidade, implicando em maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável.

Responsabilidade do auditor

228. A determinação da materialidade é um tema da estratégia global de auditoria, e tem por base o julgamento profissional do auditor. É responsabilidade do auditor estabelecer o referencial de materialidade para a identificação dos riscos de distorção relevante e para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de que as distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). Assim, o auditor deve estabelecer a magnitude das distorções que serão consideradas relevantes, obtendo um referencial para:

- a) determinar da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco;
- b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e
- c) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Tipos de materialidade

229. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (**materialidade global** ou materialidade no planejamento) e, se nas circunstâncias específicas da entidade houver uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que possam influenciar as decisões dos usuários, também deve ser determinado um nível de materialidade para eles (**materialidade específica**). (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). O auditor deve ainda determinar a **materialidade para execução** da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Julgamento profissional

230. A determinação de materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que o auditor tem sobre as necessidades de informações dos usuários das demonstrações financeiras. Portanto, é necessário identificar os usuários das informações no contexto das demonstrações financeiras auditadas, assumindo que eles:

- a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações financeiras com razoável diligência;
- b) entendem que as demonstrações financeiras são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
- c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e
- d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações financeiras (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Distorções típicas

231. Além das necessidades de informações dos usuários, a determinação da materialidade envolve considerar que distorções típicas envolvem:

- a) erros e fraudes identificados na elaboração das demonstrações financeiras;
- b) descumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- c) fraudes perpetradas pelos empregados ou pela administração;
- d) erros da administração;
- e) elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas;
- f) descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas. (IFAC, 2010).

Perspectivas da materialidade

232. Como se pode depreender dos itens “b” e “f”, distorções não se restringem a aspectos monetários, ou seja, envolvem tanto a perspectiva **quantitativa** quanto a **qualitativa**. Distorções podem envolver o valor monetário (materialidade quantitativa), a natureza do item (materialidade qualitativa) e as circunstâncias da ocorrência. Isso implica que o auditor, ao exercer julgamento profissional sobre a relevância das distorções em uma auditoria, deve levar em consideração não apenas o valor monetário, mas também a natureza do item

(características inerentes) e o contexto em que ocorreu a transação que gerou a informação.

Materialidade quantitativa

233. A **materialidade quantitativa** é determinada pela definição de um valor numérico e serve como um determinante tanto no cálculo das dimensões das amostras para os testes de detalhes como na conclusão sobre os impactos das distorções nas demonstrações financeiras (resultados da auditoria). O valor numérico é calculado, utilizando-se uma porcentagem sobre um referencial escolhido como ponto de partida, que reflete, no julgamento do auditor, as medidas mais sensíveis para influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação (TCE, 2012).
234. A escolha do referencial quantitativo a ser usado no cálculo da materialidade envolve exercício de julgamento profissional e se fundamenta no conhecimento adquirido sobre a entidade, levando ainda em consideração:
- a) os elementos das demonstrações financeiras (ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
 - b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações financeiras da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em resultado, receita ou patrimônio líquido);
 - c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
 - d) a natureza jurídica da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e
 - e) a volatilidade relativa do referencial. (ISSAI 1320).

Perspectiva qualitativa

235. A **perspectiva qualitativa**, que também deve ser considerada pelos auditores na determinação da materialidade, decorre do fato de que apesar de quantitativamente imaterial, certos tipos de distorções podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros e influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações.
236. A avaliação do que é relevante é sempre uma questão de julgamento profissional (IFAC, 2010). Assim, convém dividir a avaliação de relevância das distorções em dois tipos:
- I. **Relevante por natureza:** está relacionado às características inerentes, inclui qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade

ou distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações;

- II. **Relevante pelo contexto:** são relevantes por sua circunstância, mudam a impressão dada aos usuários. Inclui casos em que um pequeno erro pode ter um efeito significativo, por exemplo, classificação incorreta de despesas como receita, de modo que um déficit real é relatado como um excedente nas demonstrações financeiras (TCE, 2012).

237. O Quadro 7, elaborado com base em IFAC (2010), apresenta em detalhes o conceito de cada tipo de materialidade e orienta sobre o seu cálculo.

Quadro 7: Referenciais de Materialidade

Tipo	Conceito e cálculo
Materialidade Global	<p>A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.</p> <p>Cálculo: Aplica-se uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida para determinar-se o limite numérico da materialidade. A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional.</p> <p>Pesquisa realizada com 31 EFS revelou que em suas orientações os referenciais mais recomendados são despesa, receita, ativo e passivo (do mais citado para o menos citado). A escolha por um ou outro referencial depende da entidade auditada (natureza, circunstâncias ou atividades), do tipo de demonstrativo financeiro e da percepção que o auditor tem sobre o referencial mais crítico para os usuários das demonstrações financeiras.</p> <p>Na maioria das EFS, os intervalos percentuais aplicados sobre despesa, receita e ativo são estreitos, chegando a no máximo 2%.</p>
Materialidade Específica	<p>Consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras.</p> <p>Cálculo: Estabelece-se um valor de materialidade específico mais baixo (com base em julgamento profissional) para a auditoria de áreas específicas ou sensíveis das demonstrações financeiras.</p>
Materialidade para execução da auditoria	<p>Planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações financeiras excedam a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A materialidade para execução da auditoria é a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria.</p> <p>Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Isso</p>

Tipo	Conceito e cálculo
	<p>significa que quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido para a materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior extensão de testes (tamanho da amostra). Isso significa que materialidade para execução menor resulta na execução de mais trabalho de auditoria, pois distorções menores podem ser identificadas, e na redução do risco de auditoria para um nível apropriadamente mais baixo.</p> <p>Por outro lado quanto maior for esse percentual, maior será a distorção tolerável e menor será o volume de testes.</p> <p>Cálculo: As normas de auditoria não fornecem orientações específicas. As porcentagens podem variar entre 50% e 75% da materialidade global ou específica, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade. Quanto maior o risco mais próximo de 50%, quanto menor o risco mais próximo de 75%, ou seja, quanto maior o risco, menor o percentual.</p>
<p>Limite para Acumulação de Distorções</p>	<p>Além da magnitude de uma distorção, o auditor considera a natureza de possíveis distorções e as circunstâncias específicas de sua ocorrência ao avaliar seu efeito nas demonstrações financeiras. As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade (IFAC, 2010).</p> <p>O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais. Deve-se definir um valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não teria obviamente efeito relevante sobre as demonstrações financeiras. “Claramente triviais” não é outra expressão para “não relevantes”. Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial (NBC TA 450).</p> <p>Significa dizer que o auditor pode estabelecer um valor abaixo do qual as distorções não serão acumuladas, de modo que, individualmente ou em conjunto com todas as outras distorções, não sejam relevantes para as demonstrações financeiras (GAO).</p> <p>Cálculo: pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos.</p>

Fonte: Adaptado de IFAC (2010).

Documentação da materialidade

238. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os valores e os fatores a seguir, considerados na determinação da materialidade (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320):
- a) materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;
 - b) o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações;
 - c) materialidade para execução da auditoria;
 - d) limite para a acumulação de distorções (valor abaixo do qual as distorções serão consideradas claramente triviais e não serão acumuladas);
 - e) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria.

3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

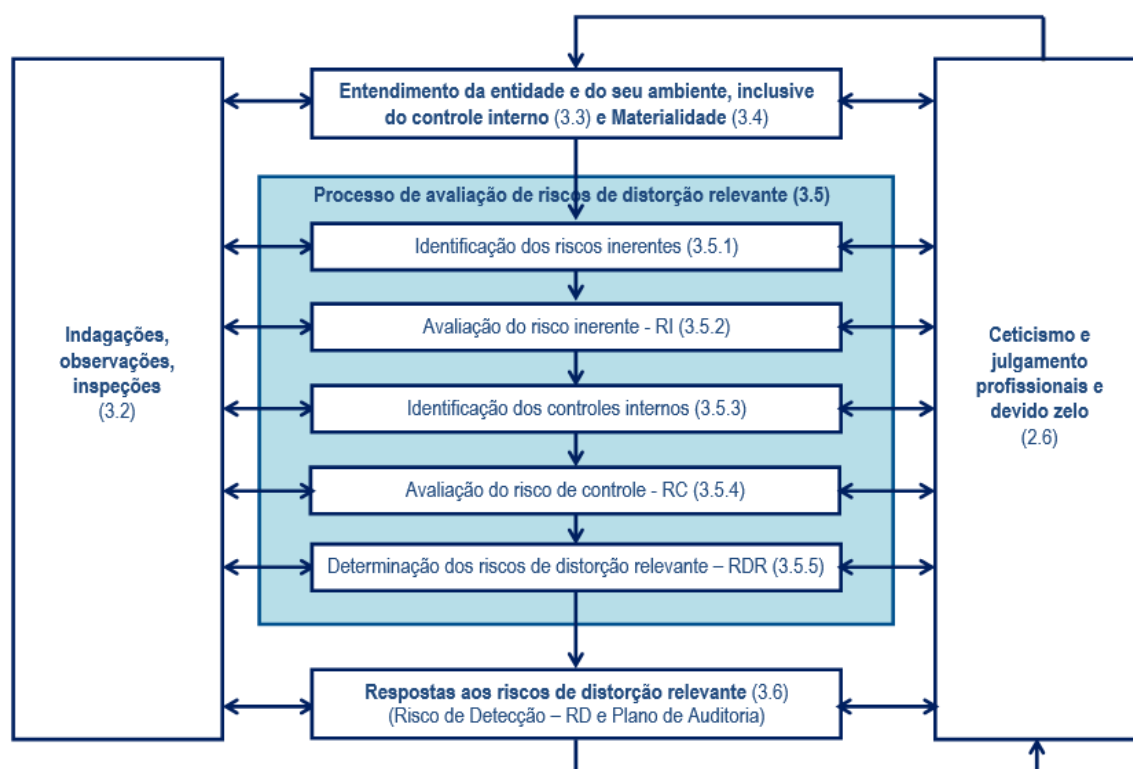
ISSAI 1315

ISA 315

NBC TA 315

239. O núcleo das ISSAI 1315 e ISA/NBC TA 315 é o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante para subsidiar as decisões do auditor sobre as **respostas específicas**, isto é, sobre os **procedimentos adicionais de auditoria** mais apropriados em termos de natureza, época e extensão, e da **abordagem de auditoria** de auditoria mais adequada, se puramente substantiva ou uma combinação de testes de controle e testes substantivos, para desenvolver o plano de auditoria, na parte destinada a tratar os riscos no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

Figura 7: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria²



Fonte: adaptado de ABNT NBR ISO 31000:2009 – Gestão de riscos: Princípios e diretrizes

² Os números entre parênteses indicam as seções ou tópicos deste Manual em que cada uma das atividades do processo de gestão do risco de auditoria é tratada detalhadamente.

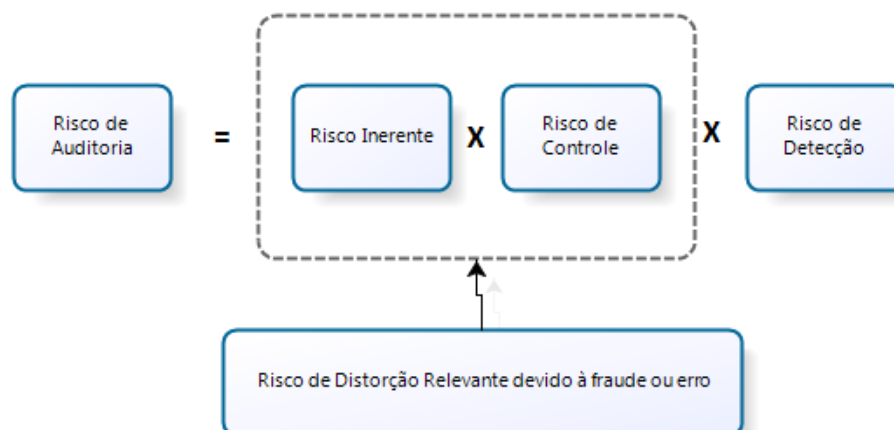
Processo de gestão do risco de auditoria

240. O processo de gerenciamento do risco de auditoria, ilustrado na Figura 7, evidencia que tomar decisões sobre risco representa uma das principais etapas da realização de uma auditoria. Gerenciar o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes envolve a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos (tópico 3.2) para obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e definir os referenciais de materialidade (tópico 3.4) para servir de base ao processo de avaliação de riscos de distorção relevante (tópico 3.5), aplicando ceticismo e julgamento profissionais com devido zelo, conforme tópico 2.6 dos padrões gerais, formando assim uma base para determinar as respostas aos riscos de distorção relevante (tópico 3.6) no nível de afirmações.
241. O núcleo do processo de gestão do risco de auditoria, desenvolvido no tópico 3.5 e seus subtópicos, trata da identificação e avaliação dos riscos que compõem o risco de auditoria no nível das afirmações, todavia, ao identificar e avaliar riscos nesse nível, o auditor também pode concluir que eles podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Modelo de risco de auditoria

242. O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2007) propõe o seguinte modelo teórico para guiar os processos de decisão do auditor no gerenciamento do risco de emitir um relatório de auditoria inadequado – ou mais especificamente, chegar a uma conclusão e emitir uma opinião de auditoria inadequada. O **modelo de risco de auditoria**, esquematizado na Figura 8, a seguir, considera os três componentes do risco de auditoria – **risco inerente**, **de controle** e **de detecção**, em consistência com o que estabelece a ISSAI 200, 51.

Figura 8: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria



Fonte: AICPA, 2007; ISSAI 200 e 1200; ISA/NBC TA 200, adaptado.

Composição do risco de auditoria

243. O risco de auditoria (**RA**) é uma função do risco de detecção e do risco de distorção relevante, este composto pelos riscos inerente e de controle, conforme o modelo proposto pelo AICPA:

$$RA = (RI \times RC) \times RD$$

244. O **risco de detecção (RD)** é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.
245. **Risco de distorção relevante (RDR)** é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. No nível da afirmação, consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle:
- a) **Risco inerente (RI)** é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles associados.
 - b) **Risco de controle (RC)** é o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Riscos que o auditor controla na auditoria

246. O risco inerente e o risco de controle – que compõem o risco de distorção relevante – são riscos da entidade auditada, relacionados ao seu ambiente e controle interno e existem independentemente da auditoria. Portanto, os únicos riscos que o auditor controla em uma auditoria são o risco de auditoria e o risco de detecção.
247. O risco de auditoria normalmente é um valor fixo, estabelecido conforme o nível de asseguarção³ pretendido, usualmente 5%, por aceitar-se que 95% de asseguarção é um parâmetro razoável para a segurança que uma auditoria pode oferecer⁴. Assim, para manter o risco de auditoria constante, o auditor varia inversamente o nível de risco de detecção em relação ao nível de risco de distorção relevante avaliado. Ou seja, quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o risco de detecção aceitável, e vice-versa.

³ Também referido neste Manual como nível de confiança.

⁴ O risco de auditoria sempre é definido como o complementar do nível de asseguarção (NA) desejado na auditoria, ou seja, $RA = 1 - NA$ (ou NC). O risco de auditoria nunca será igual a zero, pois não existe asseguarção absoluta em auditoria.

3.5.1. Identificação dos riscos inerentes

248. Riscos inerentes são eventos intrinsecamente associados a fatores como a natureza das atividades, das operações e das estruturas de gestão de uma organização. Estão relacionados às características típicas de uma entidade, de uma transação, de uma conta contábil ou de uma afirmação e somente existem por causa da tipicidade das operações.
249. Essas peculiaridades organizacionais podem gerar condições propícias à ocorrência de erros e fraudes, inclusive no tocante às avaliações ou estimativas realizadas com base em premissas e julgamentos da administração a respeito de mudanças no cenário econômico, da sustentabilidade e da continuidade operacional da entidade.
250. Tais riscos incluem eventos ou condições, internos ou externos, que podem resultar em distorção, por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras. Fatores de risco, frequentemente classificados como riscos de negócio ou de fraude, podem ser decorrentes dos objetivos da entidade, da natureza de suas operações, do setor de negócios e do ambiente regulatório em que opera, e de seu porte e sua complexidade. (IFAC, 2010).
251. Para identificar e avaliar riscos de distorção no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações, o auditor deve seguir os seguintes passos (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315):

Passos a seguir na identificação e avaliação de riscos

No nível das demonstrações financeiras

- a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive dos controles internos relevantes relacionados com os riscos, considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- b) avaliar os riscos identificados e como eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo, isto é, se afetam potencialmente muitas afirmações.

No nível das afirmações

- a) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível das afirmações, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar;
- b) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a sua magnitude é tal que possa resultar em distorção relevante.

Riscos significativos

252. O processo de identificação e avaliação de riscos de distorção relevante visa à determinação de quais são os **riscos significativos**, aqueles que, no julgamento do auditor, requerem consideração especial na auditoria. Em geral, são aqueles riscos classificados como de **alto impacto e alta probabilidade** (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). “Riscos significativos são aqueles riscos com grande probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de ter um impacto relevante nos objetivos” (LONGO, 2011).

253. Os riscos significativos muitas vezes se relacionam com:

Transações não rotineiras:

- a) transações que não ocorrem frequentemente;
- b) maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil;
- c) maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados;
- d) cálculos ou princípios contábeis complexos;
- e) natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação, pela entidade, de controles efetivos sobre os riscos.

Questões de julgamento profissional:

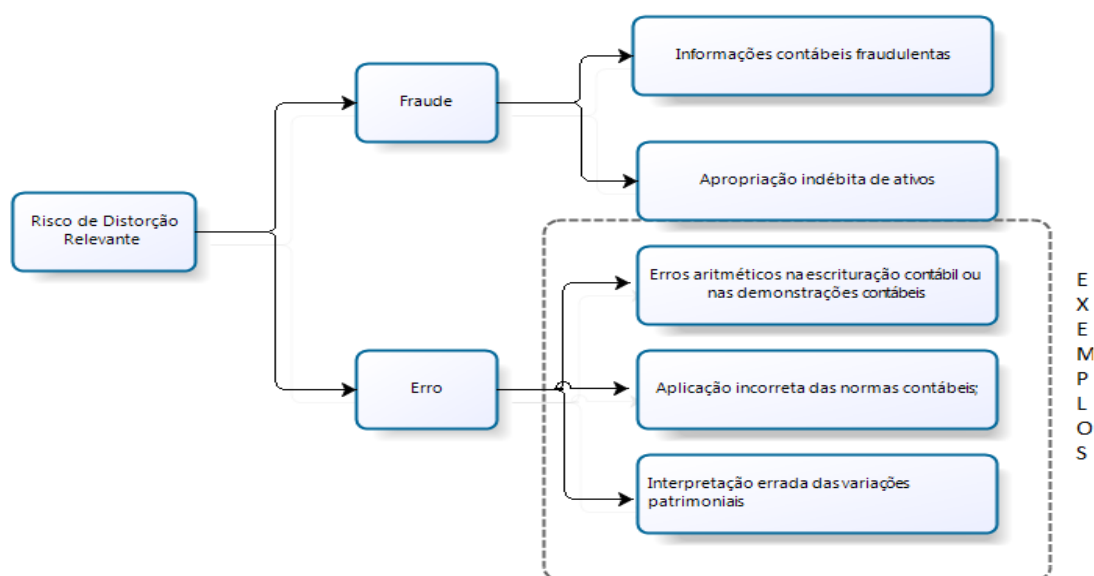
- a) o risco é um risco de fraude;
- b) o risco é relacionado com mudanças significativas recentes, sejam econômicas, contábeis ou de outro tipo e que, portanto, exigem atenção específica;
- c) complexidade das transações;
- d) o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- e) elevado grau de subjetividade na mensuração de estimativas contábeis relacionadas ao risco, especialmente as que envolvam uma vasta gama de incerteza; e
- f) o risco envolve transações significativas, fora do curso normal dos negócios da entidade ou que, de outra forma, pareçam não usual.

Fraude e Erro

254. Distorções em demonstrações financeiras podem decorrer de fraude ou erro. A diferença entre os dois está no fato de que a fraude é um ato intencional e o erro um ato não intencional. Portanto, os riscos que devem ser identificados e avaliados em uma auditoria incluem tanto os que podem decorrer de erro como os que podem decorrer de fraude.

255. **Erro** refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações financeiras, que resulta em incorreções, em geral, erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações financeiras, aplicação incorreta das normas contábeis, interpretação errada das variações patrimoniais, dentre outros.
256. **Fraude** é ato intencional praticado por um ou mais indivíduos da administração, ou por responsáveis pela governança, empregados e terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem indevida ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

Figura 9: Características da Fraude e do Erro



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240.

Fatores de risco de fraude

257. Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indicam **incentivos** ou **pressão** para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam **oportunidade** para que ela ocorra. Riscos significativos de fraude podem ser identificados em qualquer etapa da auditoria como resultado da obtenção de uma informação nova.

Fraudes que interessam em auditoria financeira

258. Muito embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, em auditoria financeira, o auditor está preocupado com a fraude que pode originar distorção relevante nas demonstrações financeiras. Portanto, apenas dois tipos de distorções decorrentes de fraudes interessam ao auditor: **informações contábeis fraudulentas** e **apropriação indébita de ativos**. Destaque-se que no âmbito da auditoria de demonstrações financeiras, o auditor pode suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, mas não lhe cabe estabelecer juridicamente se realmente ocorreu a fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

“Triângulo da fraude”

259. A fraude envolve três condições que quando presentes indicam que é altamente provável que esteja ocorrendo. Tais condições, descritas a seguir, formam o que é conhecido como “**triângulo da fraude**”, ilustrado na figura 10:

- i) **Pressão:** frequentemente gerada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas.
- ii) **Oportunidade:** caracterizada por uma cultura organizacional fraca e pela falta de procedimentos de controle interno, que podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada.
- iii) **Racionalização:** convicção de que uma fraude não é efetivamente cometida. Por exemplo, o perpetrador racionaliza que “não é grande coisa” ou “só estou pegando o que mereço”. (IFAC, 2010).

Figura 10: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude



Fonte: IFAC (2010).

260. Ao aplicar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve manter ceticismo profissional para considerar a existência dessas condições. A fraude é sempre intencional e envolve ocultação de informações e/ou declaração de afirmações deliberadamente falsas. Consequentemente, a fraude é descoberta por meio de observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas pequenas.

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

**Informações
contábeis
fraudulentas**

262. Muitas vezes **informações contábeis fraudulentas** envolvem burla de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer de:

- a) manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras;
- b) mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas.
- c) aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos ao reconhecimento, à mensuração, à classificação, à apresentação ou à divulgação.

**Apropriação
indevida de ativos**

263. Já **apropriação indevida de ativos** costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento de ativos ou valores caucionados sem a devida autorização. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de valores, créditos ou bens da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, incluindo:

- a) fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais);
- b) furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro);
- c) fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios);
- d) utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada) (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

**Responsabilidades
por erros e fraudes**

**Risco de não
detectar fraude**

264. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de erros e fraudes é dos responsáveis pela governança e da administração da entidade. A responsabilidade do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, não contem distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, porém, devido às limitações inerentes ao processo de auditoria, há sempre um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações financeiras possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

265. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la. O risco de o auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, isso porque a administração tem frequentemente mais condições de manipular, direta ou indiretamente, registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar controles internos destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.

**Ceticismo
profissional**

266. Devido ao risco de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo que essa possibilidade existe (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240) e sempre é possível a própria administração cometer fraudes. Assim, é necessário manter-se alerta e ter uma mente questionadora, evitando aceitar evidência de auditoria menos que persuasiva, com base na convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros. Não se deve desconsiderar circunstâncias não usuais ou aceitar declarações da administração em substituição à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada. (IFAC, 2010).

3.5.2. Avaliação do risco inerente (RI)

**Probabilidade e
Impacto**

267. Avaliar os riscos inerentes significa estimar a **probabilidade** e o **impacto** de cada risco identificado. Essas duas variáveis combinadas permitem ao auditor determinar se qualquer um dos riscos é, em princípio, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. (ISSAI 1315, 27; ISA/NBC TA 315, 27).

268. Em geral, são usadas classificações numéricas para avaliar a probabilidade e o impacto de um risco. Os valores atribuídos a cada variável são multiplicados (**probabilidade x impacto**) para fornecer uma classificação combinada ou global do risco inerente. Esse cálculo é útil para destacar os riscos mais significativos de maneira objetiva. Além disso, se for usada uma planilha eletrônica, a listagem de riscos pode ser classificada e ordenada de modo que os riscos mais significativos fiquem sempre no topo da lista. (IFAC, 2010).
269. Tanto quanto possível, recomenda-se a utilização de escalas que empregam técnicas quantitativas, de forma a dar maior consistência às conclusões do processo de avaliação, no tocante às estimativas da probabilidade e do impacto do evento, e do nível de risco resultante da sua combinação (Dantas et al, 2010). Importante destacar que existem softwares que possibilitam a organização, sistematização e a própria avaliação de riscos, bem como a preparação de gráficos e tabelas.
270. A **probabilidade** refere-se a uma avaliação da possibilidade de ocorrência de um evento que leve a uma distorção relevante nas afirmações das demonstrações financeiras. Para estimar a probabilidade, geralmente utilizam-se escalas baseadas em parâmetros qualitativos (representações não numéricas) ou quantitativos (representações numéricas), conforme exemplo apresentado no Quadro 8, que proporcionam um modo mais objetivo para estimar as possibilidades de materialização de riscos, supondo que não haja controles internos para mitigá-los. Uma escala de probabilidade naturalmente fica entre 0.0 (nenhuma probabilidade) e 1.0 (certeza).

Avaliação da Probabilidade

Quadro 8: Exemplo de escalas para avaliação da "probabilidade" de eventos

Probabilidade		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é muito pouco provável.	Menos de 4%
0,4	Baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é pouco provável.	De 4% a 6%
0,6	Média	A probabilidade de o evento ocorrer é provável.	De 6% a 8%
0,8	Alta	A probabilidade de o evento ocorrer é quase certa.	De 8% a 10%
1	Muito alta	A probabilidade de o evento ocorrer é certa.	Mais de 10%

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e Longo, 2011 (exemplo ilustrativo).

Avaliação do Impacto

271. O **impacto** refere-se à avaliação da relevância da distorção que pode resultar da ocorrência de um evento (materialização de um risco), tendo como referencial a materialidade estabelecida para a execução de auditoria, aquele valor que o auditor deve determinar com o objetivo de avaliar os riscos

de distorções relevantes para definir a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320, 11).

272. Para construir uma escala de impactos, podem ser estabelecidos intervalos baseados em valores referenciados no valor da materialidade para a execução de auditoria, como exemplificado no Quadro 9, ou em percentuais sobre o mesmo. A materialidade definida para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações também pode ser utilizada como referencial para construir escalas e avaliar os riscos nesses itens de informação.

Quadro 9: Exemplo de escalas para avaliação do "impacto" de eventos

Impacto		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixo	O impacto do evento é claramente trivial.	Omissão ou distorções abaixo do limite para acumulação de distorções
0,4	Baixo	O impacto do evento é muito inferior à materialidade para execução da auditoria e, mesmo em conjunto, pode não levar a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 5.000 a R\$ 10.000
0,6	Médio	O impacto do evento é inferior à materialidade para execução da auditoria, mas, em conjunto, pode levar a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 10.000 a R\$ 50.000
0,8	Alto	O impacto do evento é próximo à materialidade para execução da auditoria e, em conjunto, certamente levará a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 50.000 a R\$ 100.000
1	Muito alto	O impacto do evento excede à materialidade para execução da auditoria, podendo assumir relevância para as demonstrações financeiras como um todo.	Omissão ou distorção acima de R\$ 100.000

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e com base ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 (exemplo ilustrativo).

Cálculo do risco inerente (RI)

273. O cálculo do risco inerente consiste na simples multiplicação dos valores atribuídos às variáveis probabilidade e impacto de cada risco, de acordo com a fórmula a seguir. Significa dizer que a combinação dessas duas variáveis é uma medida síntese da significância de cada um dos riscos inerentes identificados.

$$RI = P \times I$$

274. A partir da combinação de probabilidade e impacto, é possível desenvolver uma matriz gráfica, conforme ilustrado na Figura 11 a seguir, para apresentar os riscos inerentes classificados em grupos: risco muito alto (RMA) risco alto (RA) risco médio (RM), risco baixo (RB) e risco muito baixo (RMB).

Figura 11: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação dos níveis de riscos

IMPACTO	1 Muito Alto	0,20 RA	0,40 RA	0,60 RMA	0,80 RMA	1 RMA
	0,8 Alto	0,16 RM	0,32 RM	0,48 RA	0,64 RMA	0,80 RMA
	0,6 Médio	0,12 RB	0,24 RM	0,36 RM	0,48 RA	0,60 RA
	0,4 Baixo	0,08 RMB	0,16 RB	0,24 RB	0,32 RM	0,40 RM
	0,2 Muito Baixo	0,04 RMB	0,08 RMB	0,12 RMB	0,16 RMB	0,20 RMB
		0,2 Muito baixa	0,4 Baixa	0,6 Média	0,8 Alta	1 Muito alta
		PROBABILIDADE				

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, apud preceitos do COSO (exemplo ilustrativo).

275. Observe-se que no exemplo acima “a combinação matricial gráfica, utilizada para a apuração do nível de risco dos eventos, não é simétrica em relação às duas variáveis. Isso se justifica pelo fato de que um evento, que tenha uma probabilidade alta de ocorrência, mas tenha um impacto baixo, tem como resultado um risco médio, por razões óbvias – baixa importância para os objetivos” (Dantas et al, 2010, adaptado).

3.5.3. Identificação dos controles internos

Identificar controles internos dos riscos significativos

276. O auditor deve identificar os controles internos instituídos pela administração para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente todos os riscos inerentes avaliados como significativos. Assim, após avaliar os riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto, o auditor irá decidir quais riscos deverão ter os controles internos identificados e avaliados. **Se o auditor determinou que um risco inerente é significativo, ele deve identificar e obter entendimento dos controles internos relevantes para esse risco.**
277. Controles internos são as políticas e os procedimentos definidos pela administração e implementados para responder aos riscos inerentes, o que inclui o sistema de informação da entidade e o processamento de informações,

bem como atividades de controle manuais como autorizações, revisões de desempenho, segregações de funções e controles físicos, dentre outras.

278. Controles internos podem ser abrangentes ou específicos, como ilustra a Figura 12. Controles abrangentes são os de governança corporativa, as atividades de monitoramento exercidas pela administração e auditoria interna. Controles específicos são aqueles do nível das atividades, processos ou transações.

Figura 12: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade



Fonte: IFAC (2010).

Processo de
avaliação de risco da
entidade

279. Espera-se que a administração implante controles internos para responder aos riscos de negócio ou de fraude. Nesse processo, a administração avalia os riscos, desenha e implanta os controles adequados para reduzi-los a um nível aceitável sua exposição àqueles riscos. Assim, é provável que uma ou mais atividade de controle esteja associada a um risco, que por sua vez estará associado a uma afirmação.

Controles-chave

280. Uma auditoria não requer entendimento de todos os controles relacionados a cada classe de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações financeiras ou a toda afirmação nessas demonstrações. O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controle, individualmente ou em combinação com outras, é ou não relevante para a auditoria depende do risco identificado. Deve-se enfatizar a identificação e obtenção de entendimento dos controles nas áreas em que o auditor considera ser mais provável existir riscos de distorção relevante significativos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Denominam-se **controles-chave** aqueles controles que são relevantes para a auditoria.

Riscos e controles de TI

281. Considerando que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, o auditor deve identificar quais são os processos e respectivos controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras.
282. Essa identificação pode ser feita mediante a tabulação de diversas áreas das demonstrações financeiras (por exemplo: caixa ou equivalente de caixa, imobilizado, despesas com pessoal) e os processos que afetam os saldos das contas dessas áreas (por exemplo: recebimentos, pagamentos, folha de pagamento), inclusive em relação aos controles no nível de entidade (por exemplo: análise de acompanhamento da execução do orçamento) (LONGO, 2011).
283. O auditor deve obter entendimento dos controles internos que a entidade instituiu para responder os riscos decorrentes da utilização de TI e que possam ter efeito na elaboração de demonstrações e relatórios financeiros da entidade. Exemplos de tais riscos incluem:
- a) confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
 - b) acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
 - c) possibilidade de que os funcionários de TI consigam acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo assim a segregação de funções;
 - d) modificações não autorizadas de dados nos arquivos-mestres;
 - e) modificações não autorizadas de sistemas ou programas;
 - f) falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
 - g) intervenção manual inadequada;
 - h) perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Controles compensatórios

284. Se um controle-chave esperado pelo auditor não existe, ele deve identificar se existem **controles compensatórios** e avaliar a sua eficácia. Controles compensatórios são aqueles controles que podem substituir com eficácia controles-chave não existentes.

3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC)

285. **Risco de controle** é o risco de que uma distorção possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. Ele é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno pela administração, para tratar riscos que ameacem o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações financeiras. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).
- Avaliação de controles internos** 286. Para concluir sobre o risco de controle, o auditor precisa obter entendimento e realizar uma avaliação dos controles internos concebidos e implantados pela administração da entidade, para determinar se tais controles, individualmente ou em conjunto com outros, são capazes de efetivamente prevenir, ou detectar e corrigir as distorções que podem decorrer dos riscos inerentes avaliados como significativos.
- Avaliação de desenho e implementação** 287. Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou *walkthrough*), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, mas não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas são esperados controles-chave.
288. A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando-o. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).
- Obtenção de evidências de controle** 289. Para obter evidência de auditoria que suporte a avaliação do risco de controle, o auditor realiza procedimentos como:
- a) indagação ao pessoal da entidade;
 - b) observação da aplicação de controles selecionados;
 - c) inspeção de documentos e relatórios;
 - d) acompanhamento (reexecução ou *walkthrough*) de transações por meio do sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras.

**Limitações inerentes
ao controle interno**

290. Devido às limitações inerentes ao controle interno – que decorrem de fatos como a possibilidade de controles serem burlados pela administração, tornados ineficazes por conluio ou simplesmente sofrer falhas e colapsos por erro humano na sua aplicação – não importa quão efetivo seja o desenho e a implementação de um controle, ele só pode fornecer à entidade uma segurança razoável, nunca absoluta, quanto ao cumprimento dos objetivos para os quais foi concebido. Isso significa que não se pode atribuir 100% de confiança a um controle interno.

**Cálculo do risco de
controle (RC)**

291. Em razão dessa premissa, a lógica subjacente na determinação do risco de controle pode ser expressa na seguinte fórmula:

$$RC = 1 - C$$

Em que:

C = nível de confiança que se pode depositar no controle, com base na avaliação de seu desenho e implementação e 1 representa 100% de chance de que o controle falhe.

292. Por exemplo, se um controle interno é avaliado como inexistente, mal projetado ou mal implementado, o auditor avalia que não pode depositar nenhuma confiança nele, assim, o risco de controle será:

$$1 - 0 = 1, \text{ ou seja, o risco de controle é } 100\%.$$

**Não se pode atribuir
100% confiança ao
controle interno**

293. No extremo oposto, quando o controle interno é avaliado como forte, ainda assim não se pode atribuir um nível de confiança de 100%, pois, conforme mencionado, devido às limitações inerentes aos controles internos, eles nunca podem oferecer uma segurança absoluta. Assim, a organização de auditoria estabelece o nível máximo de confiança que pode ser atribuído a controles internos, levando em consideração essas limitações e outros aspectos.

294. A título de exemplo, supondo que o TCU estabeleceu em 80% o nível de confiança máximo que pode ser atribuído a controles internos em suas auditorias, e supondo que o auditor concluiu que o controle é excelente no que diz respeito ao seu desenho à sua implementação, o risco de que esse controle falhe será:

$$1 - 0,8 = 0,2, \text{ ou seja, o risco de controle é de } 20\%.$$

295. Tendo por base essa lógica e essas premissas, o Quadro 10, a seguir, exemplifica uma escala para apoiar a avaliação do auditor sobre eficácia do desenho e implementação de controles internos e, com base nessa avaliação, obter o risco de controle.

Avaliação preliminar do RC

296. Nesta fase de planejamento, a avaliação do risco de controle tem caráter preliminar (denominada **avaliação preliminar**), uma vez que se apoia apenas nos aspectos de desenho, implementação e limitações inerentes, mas não na efetividade operacional, o que implicaria a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência sobre o modo como os controles foram aplicados ao longo do período, a consistência como eles foram aplicados, e por quem e por quais meios eles foram aplicados. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Entretanto, caso a avaliação preliminar do risco de controle seja menor que “alto”, as normas de auditoria exigem que o auditor planeje e realize testes de efetividade operacional dos controles para apoiar a sua aferição de risco. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Quadro 10: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle

Avaliação do Controle	Descrição	Risco de Controle (RC)
Inexistente	O controle interno é inexistente, foi mal projetado ou foi mal implementado.	Muito alto 1,0
Fraco	Os controles internos têm abordagens <i>ad hoc</i> , que tendem ser aplicadas caso a caso. A responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Mediano	Os controles internos estão implementados e mitigam alguns aspectos do risco, mas não apropriadamente, seja por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco, seja por ser ineficiente em seu desenho técnico ou nas ferramentas utilizadas.	Médio 0,6
Satisfatório	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco apropriadamente e estão sustentados por ferramentas adequadas, embora passível de aperfeiçoamento.	Baixo 0,4
Forte	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco em todos os aspectos relevantes, podendo ser considerado num nível de “melhor prática”.	Muito baixo 0,2

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010 e Avalos, 2009 (exemplo ilustrativo).

Testes de efetividade operacional

297. Os procedimentos adicionais de auditoria para testar a efetividade operacional de controles internos são abordados mais adiante, porém cabe destacar desde já que se os resultados desses testes não corresponderem ao nível de confiança atribuído pelo auditor na avaliação preliminar do risco de controle, esse risco de controle deve ser reavaliado, caso o auditor pretenda confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

298. Importante destacar que as escalas de impacto, probabilidade e risco de controle apresentadas são sugestões de ferramentas que permitem uma boa aplicação do modelo de risco proposto pelo AICPA.
299. Entretanto, o modelo teórico do AICPA é estabelecido para orientar o auditor na tarefa de controlar o risco de emissão de um relatório inadequado e, embora possa ser utilizado como uma equação para calcular o risco de detecção, é também útil pensá-lo como uma expressão da relação entre os componentes do risco de auditoria. (STUART, 2014).

3.5.5. Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR)

Cálculo do risco de distorção relevante (RDR)

300. Uma vez que o auditor tenha identificado e avaliado os riscos inerentes e os riscos de controle, o risco de distorção relevante resulta da simples combinação desses riscos, de acordo com a fórmula proposta pelo modelo de risco do AICPA (2007):

$$\text{RDR} = (\text{RI} \times \text{RC})$$

Matriz de Avaliação de Riscos

301. Ao relacionar os dois resultados (risco inerente x risco de controle) é possível apurar um indicador que permite ao auditor identificar quais riscos tem maior relevância para a auditoria, de modo a planejar a abordagem de auditoria e os procedimentos adicionais de auditoria, na forma de procedimentos substantivos ou de testes de efetividade operacional de controles internos, ou uma combinação de ambos. O RDR pode ser entendido como o risco residual, aquele risco que ainda permanece após o efeito dos controles internos.
302. A tabela 2, a seguir, demonstra a aplicação do modelo de avaliação dos riscos de distorção desenvolvido até aqui, por meio de uma **Matriz de Avaliação de Riscos**, que pode ser utilizada nos trabalhos de auditoria, não apenas para apoiar o processo de avaliação, mas também como ferramenta útil para documentar todo o processo e os julgamentos realizados pela equipe de auditoria.
303. Com base na matriz de avaliação de riscos exemplificada é possível determinar quais riscos de distorção relevante merecem maior esforço de auditoria, bem como dar suporte aos parâmetros de amostras a serem utilizados no cálculo da extensão de testes substantivos e dos testes de controle, especialmente depois de calculado o nível aceitável de risco de detecção, explanado no tópico subsequente.

Tabela 2: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)

Área	Afirmações	Descrição RI	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR
Créditos em circulação	Afirmação ₁	R ₁	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51
	Afirmação ₂	R ₂	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22
	Afirmação ₃	R ₃	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante.

A avaliação de riscos deve ser revisada quando necessário

304. Os resultados da avaliação do RDR realizada pelo auditor e sua equipe pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais são obtidas. O processo de avaliação não termina em um determinado momento. Novas informações podem ser obtidas no decorrer dos trabalhos e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria pode identificar riscos adicionais, ou controles internos que não funcionam conforme avaliado preliminarmente. Quando isso ocorre, a avaliação de riscos original deve ser revisada, considerando as novas informações.

3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

Nível aceitável de risco de detecção

305. Os riscos de distorção relevante identificados e avaliados no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos e as respostas consistem em planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria (testes de controles, procedimentos analíticos e testes de detalhes) [IFAC, 2010] e uma abordagem de auditoria apropriada para aplicá-los.
306. Esses riscos são avaliados para que o auditor determine a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria, de modo a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que possibilite ao auditor expressar uma opinião com um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Para cumprir esse objetivo, os auditores usam várias abordagens, por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de **risco de detecção**. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, A36).

3.6.1. Determinação do risco de detecção (RD)

307. O risco de detecção é uma função direta da eficácia dos procedimentos de auditoria planejados e de sua aplicação pelo auditor (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). Basicamente, o auditor deve determinar o risco de distorção relevante, avaliando os riscos inerentes e de controle, e planejar os procedimentos adicionais de auditoria na extensão requerida pelo risco de detecção calculado, de tal forma que o risco de auditoria não supere o nível aceitável.

Cálculo do risco de detecção (RD)

308. O auditor usa o risco de distorção relevante avaliado para determinar o nível aceitável de risco de detecção para uma determinada afirmação nas demonstrações financeiras. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o nível de risco de detecção, de modo a reduzir o risco de auditoria a um aceitavelmente baixo. Essa relação decorre da seguinte fórmula, derivada do modelo proposto pelo AICPA:

$$RD = RA / (RI \times RC)$$

Matriz de Avaliação de Riscos com RD

309. A tabela a seguir apresenta a **matriz de avaliação de riscos** com o nível aceitável de risco de detecção calculado para os riscos de distorção relevante avaliados, considerando que o risco de auditoria estabelecido é de 5%. Observe-se que quanto mais alto o nível de risco de distorção relevante, mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, e vice-versa. Em outras palavras, quanto mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, mais extensos devem ser os procedimentos adicionais de auditoria planejados e executados.

Tabela 3: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria – RA = 5%

Área	Afirmações	Descrição RI	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR	RD
Créditos em circulação	Afirmação ₀₁	R ₁	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51	RA 0,10
	Afirmação ₀₂	R ₂	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22	RM 0,23
	Afirmação ₀₃	R ₃	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06	RMB 0,83

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante; RD = Risco de Detecção.

Cálculo do Nível de Confiança para os testes substantivos

310. O nível aceitável de risco de detecção é o risco de auditoria ajustado para o contexto específico de uma dada afirmação, considerando os seus próprios riscos, inerente e de controle, isto é, o seu risco específico de distorção relevante. O cálculo do risco de detecção visa a obter, por diferença, o nível de confiança que é necessário para planejar a extensão dos procedimentos substantivos, pois o risco de detecção é definido como complementar ao nível de confiança no nível de afirmações⁵, conforme demonstrado nos exemplos a seguir.

$$NC = 1 - RD$$

EXEMPLO 1⁶:

311. Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia o risco inerente (RI) e o risco de controle (RC) para uma afirmação como máximos (ambos 1,0), e considerando que o risco de auditoria (RA) aceitável foi fixado em 5%, o efeito dessa situação sobre o risco de detecção (RD) e, portanto, sobre a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, será:

$$RA = 0,05 / (1,0 \times 1,0) = 0,05 \text{ ou } 5\%$$

312. Neste caso, o risco de detecção e o risco de auditoria são iguais pelo fato de que, além do risco inerente ser máximo, o auditor não pôde depositar nenhuma confiança no controle interno. Portanto, a extensão dos procedimentos substantivos deverá ser planejada para fornecer um nível de confiança de 95%, isto é, com o risco de detecção calibrado de 5%. O resultado é intuitivo, elevado risco inerente e de controle mantém o nível de confiança no nível de afirmações inalterado em relação ao da auditoria como um todo, levando a trabalho mais extenso para manter o risco de auditoria no nível aceitável.

EXEMPLO 2:

313. Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia como baixo o risco de distorção relevante de uma afirmação (RI de 0,5 e RC de 0,2, respectivamente), com um risco de auditoria aceitável estabelecido em 5%:

$$RD = 0,05 / (0,5 \times 0,2) = 0,5 \text{ ou } 50\%$$

314. Neste caso, o auditor poderia planejar testes substantivos com extensão menor, suportando um risco de detecção moderado, porque eles, em tese, teriam a extensão apropriada para fornecer a evidência de auditoria suficiente.

⁵ Ver a propósito a Tabela 12, Apêndice III - Amostragem para procedimentos substantivos.

⁶ Exemplos adaptados de Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012, e Avalos, 2009.

3.6.2. Plano de Auditoria

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

ISSAI 1330

ISA 330

NBC TA 330

Respostas a riscos apropriadas

315. Entenda-se por planejamento de respostas apropriadas a determinação da natureza (o que/como fazer), época (quando fazer) e extensão (quanto fazer) dos **procedimentos adicionais de auditoria**, que sejam os mais eficazes e eficientes nas circunstâncias específicas da auditoria (LONGO, 2011), bem como a escolha da **abordagem de auditoria** mais apropriada, se puramente substantiva ou uma combinação testes de controle e testes substantivos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.

Conteúdo do Plano de Auditoria

316. O plano de auditoria, elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, também inclui a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, tanto os de avaliação de risco como os adicionais de auditoria, na forma de testes de controle e testes substantivos.

Programas de auditoria

317. Uma vez concluídos os procedimentos de avaliação de risco, o plano de auditoria deve ser atualizado para incorporar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, ou seja, os **programas de auditoria** a serem executados pelos membros da equipe, contendo os testes de controle e os procedimentos substantivos, de acordo com a abordagem de auditoria definida pelo auditor.

3.6.2.1. Abordagem de auditoria

Abordagens de auditoria possíveis

318. A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar os procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o auditor pode determinar que:
- a) somente mediante a execução de testes de controle é que o auditor pode obter resposta eficaz ao risco avaliado de distorção relevante em uma afirmação em particular;
 - b) somente a execução de procedimentos substantivos é apropriada para afirmações em particular e, portanto, o auditor exclui o efeito dos controles da avaliação de risco relevante. Isso pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram nenhum controle eficaz relevante para a afirmação ou porque o teste dos controles seria ineficaz e, portanto, o auditor não pretende confiar na efetividade operacional dos

controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos; ou

- c) uma abordagem combinada, que usa tanto testes de controle como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

Sempre realizar testes substantivos para itens significativos

319. Independentemente da abordagem selecionada, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas. Essa exigência reflete os fatos de que: (i) a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e (ii) há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

3.6.2.2. Procedimentos adicionais de auditoria

O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações.

ISSAI 1330

ISA 330

NBC TA 330

Natureza dos procedimentos

320. As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. A **natureza** se refere ao tipo de teste (de controle ou substantivo) e à técnica de auditoria (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico).

321. Por exemplo, se o risco avaliado de distorção relevante, sem considerar os respectivos controles (risco inerente baixo), for menor devido às características particulares de uma classe de transações, o auditor pode determinar que somente procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente.

322. Por outro lado, se o risco avaliado de distorção relevante for menor devido aos controles internos (risco de controle baixo) e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor deverá testar a efetividade operacional desses controles (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Época dos procedimentos

323. A **época** dos procedimentos de auditoria se refere ao momento em que eles devem ser executados ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria deve ser obtida ou é aplicável.

Extensão dos procedimentos

324. Na definição da época, que tem relação com o atributo de evidência apropriada, o auditor leva em consideração os seguintes elementos:
- a) controles internos relevantes em vigor;
 - b) momento em que a informação relevante está disponível;
 - c) natureza do risco;
 - d) horários específicos, onde o risco é maior, por exemplo, picos de atividade, ausência ou mudanças de pessoal-chave, atualizações do sistema, dentre outros.
325. O auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período.
326. Executar procedimentos de auditoria antes do final do período favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, a resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los. Se o auditor executa testes de controle ou procedimentos substantivos antes do final do período, ele deve obter evidência adicional para o período restante.
327. Certos procedimentos de auditoria, no entanto, somente podem ser executados no final do período ou após, como por exemplo, confrontar as informações das demonstrações financeiras com os saldos dos registros contábeis originários. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais eficaz é executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, em vez de em uma data anterior.
328. A **extensão** dos procedimentos de auditoria se refere à quantidade de testes a ser executada e leva em consideração a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeja obter. Em geral, a extensão de procedimentos aumenta na medida em que o risco de distorção relevante aumenta, diminuindo o nível aceitável de risco de detecção. Entretanto, o aumento da extensão de procedimentos de auditoria somente é eficaz se o procedimento em si é relevante para o risco específico.
329. O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo de transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chaves, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra (TCE, 2012).

3.6.2.2.1. Testes de controle

	330. Testes de controle, realizados como procedimentos adicionais de auditoria, são os procedimentos de auditoria planejados para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).
Objetivo dos testes de controle	331. O objetivo dos testes de controle é avaliar se os controles-chave, ou os controles compensatórios ⁷ relevantes, operaram efetiva e continuamente durante o período em análise, caso o auditor planeje confiar nos controles para reduzir a extensão dos procedimentos substantivos. (TCE, 2012).
Época dos testes de controle	332. A época dos testes de controle depende do objetivo do auditor e determina o período no qual o auditor pretende confiar nesses controles. A época dos testes refere-se tanto ao período auditado quanto ao momento em que o auditor irá realizar o teste. 333. Para riscos significativos, o auditor deve testar os controles no período corrente. Se controles substancialmente diferentes foram usados em momentos diferentes durante o período auditado, o auditor deve considerar cada um separadamente. 334. O auditor planeja testes de controles para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado. Quanto maior o nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle, maior deve ser a extensão dos testes efetividade operacional.
Extensão dos testes de controle	335. Ao definir a extensão dos testes de controles, o auditor pode considerar o seguinte: a) frequência de execução do controle pela entidade durante o período; b) período de auditoria em que o auditor precisa confiar no controle; c) relevância e a confiabilidade da evidência de efetividade do controle; d) extensão da evidência de auditoria obtida nos testes de outros controles relacionados com a afirmação; e) nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle;

⁷ Controle compensatório: um procedimento de controle, inicialmente não identificado como um controle-chave, que atinge o mesmo objetivo do controle-chave que está sendo avaliado ou testado. O auditor pode procurar identificar, avaliar e testar um controle compensatório como um substituto para um controle-chave que não está funcionando de forma eficaz, consistente e contínua (TCE, 2012).

	f) desvio esperado do controle – um aumento nessa expectativa leva a um aumento nos testes de controle (se são esperados muitos desvios, testes de controle podem não ser eficazes) (TCE, 2012).
Efeito dos controles na extensão dos testes substantivos	<p>336. Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de controle atribuído na avaliação preliminar, então se poderá confiar nos controles e executar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada.</p> <p>337. O programa de auditoria deve prever que auditor deverá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada, quando a efetividade operacional de controles não se confirmar.</p>
Testes de controles automatizados	338. Para controles automatizados, dada a sua esperada e inerente consistência no processamento, cuja lógica, acesso e outros aspectos dos controles gerais devem ter sido objeto de análise na avaliação preliminar do risco de controle (teste de desenho e implementação), normalmente não se estende os testes de efetividade operacional para cobrir transações, aplicando-se o conhecido “teste de um”, ou seja, funcionou para um item, vai funcionar para os demais. Essa decisão só pode ser tomada se a área de TI estiver efetivamente suportada por controles gerais que foram testados e avaliados pelo auditor (LONGO, 2011).
Técnicas para testes de controle	339. As técnicas geralmente usadas para testar controles-chave são a observação e a indagação, inspeções e recálculo, ou uma combinação delas. O Quadro 11, a seguir, fornece orientações de como testar a efetividade operacional dos controles-chave. (TCE, 2012).

Quadro 11: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Evidência de auditoria a ser obtida	Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados
<u>Qualidade</u> dos controles e da entrada de dados.	<p><u>Testes de controles de aplicativos</u></p> <p>1º passo: baseando-se no mapeamento dos controles de aplicativos, identificar os principais processos, arquivos mestre, interfaces com outros módulos e sistemas, e o link para os registros contábeis e relatórios gerenciais. Determinar os objetivos de controle (integridade, precisão, validade, acesso restrito), abordando os riscos específicos (acesso, entrada, rejeição, processamento) para cada componente.</p> <p>2º passo: os controles-chave projetados para atender a esses objetivos de controle devem ser testados por meio de indagação, observação, inspeção e reexecução.</p>
<u>Integridade e confiabilidade</u> das transações sobre as quais são esperados controles.	<p><u>Testes dessas afirmações</u></p> <p>Identificar controles-chave que asseguram a integridade e confiabilidade das operações e garantir que eles são eficazes por meio de reexecução, se necessário.</p>

Evidência de auditoria a ser obtida	Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados
Como os controles foram aplicados e sua consistência em momentos relevantes durante o período.	<p><u>Teste de reexecução de controle (“walkthrough”)</u></p> <p>Teste de reconstrução que envolve o rastreamento, do início ao fim, de algumas transações pelo sistema de controle como um todo (LONGO, 2011).</p> <ul style="list-style-type: none"> • compreender e documentar o fluxo de transações e as políticas e procedimentos do controle; • confirmar o processo, os dados utilizados para o controle e o período desde quando o controle está operando; e • indagar os indivíduos que executam o controle sobre o tipo de informação que eles usam e como eles detectam erros, desvios e / ou anomalias e como os tratam. <p><u>Testes de itens individuais</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente usando o teste de reexecução (“walkthrough”), podem ser usados procedimentos de amostragem para testar itens individuais. • A amostra pode ser desenhada para testar somente controles (teste de único propósito) ou também para testes substantivos (testes de duplo propósito).
<u>Correção de erros detectados.</u>	Revisão das ações corretivas e indagação sobre o seu acompanhamento.
<u>Evidenciação e documentação que suportam a aplicação dos controles.</u>	<p><u>Revisão da evidência dos controles</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Evidência de autorização de uma transação selecionada (assinatura do ordenador, do setor de conferência etc.). • Evidência de revisão por outro funcionário (p. ex. correção de cálculos). • Evidência de verificação do cumprimento de regras orçamentárias, de legalidade / regularidade e da documentação.
<u>Sensibilidade dos controles de gerenciamento e monitoramento.</u>	<p><u>Testar controles de gerenciamento e monitoramento</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Certificar-se de que os controles de gerenciamento e monitoramento estão operando regularmente e de forma consistente durante o período em análise. • Verificar se a administração analisou os resultados dos controles e tomou ações corretivas, se for o caso.

Fonte: TCE (2012).

3.6.2.2.2. Procedimentos substantivos

Tipos de procedimentos substantivos

340. Procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:
- (a) procedimentos analíticos substantivos; e
 - (b) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações). (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).
341. Procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. Testes de detalhes são normalmente mais apropriados para obter evidência de auditoria para determinadas afirmações, incluindo existência e avaliação. (TCE, 2012).

**Abordagem para
procedimentos
substantivos**

342. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:
- a) executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles;
 - b) somente os testes de detalhes são apropriados;
 - c) uma combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).
343. Se o auditor determinar que um risco de distorção relevante no nível de uma afirmação é significativo, deverá planejar a execução de procedimentos substantivos que respondam especificamente a esse risco. Quando apenas procedimentos substantivos forem aplicados para um risco significativo, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).
344. Caso o auditor tenha decidido não confiar nos controles internos, ao executar procedimentos substantivos ele não pode presumir que os controles relacionados ao item estão operando efetivamente ou que os dados são confiáveis. Controles internos não confiáveis ou não testados exigem que o auditor verifique a confiabilidade dos dados processados e ajuste a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com essa verificação. (TCE, 2012).

**Extensão dos
procedimentos
substantivos**

345. A extensão dos procedimentos substantivos é determinada quando da definição da abordagem de auditoria e refere-se à escolha da natureza e do tamanho da amostra a fim de abordar todos os riscos significativos em todas as afirmações relevantes. Dependendo do nível de materialidade, da avaliação combinada dos riscos inerente e de controle (RDR) e do nível aceitável de risco de detecção (RD) definido em função dessa avaliação, a extensão dos procedimentos substantivos pode ser maior ou menor.

3.6.2.2.2(a) Procedimentos analíticos substantivos

**Quando procedimentos
analíticos substantivos
são aplicáveis**

346. Procedimentos analíticos substantivos são utilizados para prever valores, com base na expectativa de que existam relações entre os dados e que estas continuem na ausência de condições conhecidas que indiquem o contrário. No entanto, o risco de formar uma conclusão incorreta pode ser maior para os procedimentos analíticos do que para os testes de detalhes, por causa do uso extensivo de julgamento no primeiro caso. (TCE, 2012).

	347. A utilização de procedimentos analíticos envolve a obtenção de informações a partir de várias fontes, a fim de definir o que é esperado; comparar a situação atual com essa expectativa; investigar as razões para quaisquer discrepâncias decorrentes; e avaliar os resultados. (TCE, 2012).
Procedimentos analíticos substantivos e julgamento profissional	348. Procedimentos analíticos substantivos vão desde comparações simples, como análises de proporção, razão, porcentagens e tendências (ex.: análises horizontais e verticais), até análises de indicadores e regressão estatística. Os resultados dessas análises são utilizados para interpretar as demonstrações financeiras e a escolha de qual técnica usar é uma questão de julgamento profissional do auditor. (Porter, Simon, & Hatherly, 2011).
	349. Procedimentos analíticos aplicados próximo ao final da auditoria auxiliam a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade.
Uso de procedimentos analíticos substantivos no setor público	350. Entretanto, ao aplicar procedimentos analíticos com esses propósitos em auditorias do setor público, o auditor deve considerar que as relações entre itens individuais de demonstrações financeiras, tradicionalmente consideradas em auditorias de entidades de fins lucrativos, podem nem sempre ser relevantes nas auditorias de governos ou de outras entidades do setor público que não tenham objetivo de lucro. Por exemplo, em muitas entidades do setor público pode haver pouca relação direta entre receita e despesa.
	351. Além disso, pelo fato de que as despesas orçamentárias de capital podem não ser capitalizadas, por exemplo, as despesas com transferências de capital, pode não haver relação entre as despesas orçamentárias de capital e o ativo imobilizado. Contudo, outras relações podem ser relevantes, por exemplo, variações no custo por quilômetro de estrada construída ou no número de veículos adquiridos, comparado com os retirados de circulação (adaptado de ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).
Tratamento de novos riscos identificados pelos procedimentos	352. Como visto, procedimentos analíticos são utilizados tanto no processo de identificação e avaliação de riscos como também são aplicáveis na fase de execução e próximo ao final da auditoria, na forma de procedimentos analíticos substantivos. Assim, a aplicação desses procedimentos nesta fase pode identificar novos riscos de distorção relevante anteriormente não identificados. Caso isso ocorra, o auditor deve revisar a sua avaliação de riscos de distorção relevante e modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados.

3.6.2.2(b) Testes de detalhes

Quando testes de detalhes são aplicáveis

353. Testes de detalhes são procedimentos substantivos planejados para obter evidência de auditoria referente a afirmações, tais como existência, precisão e avaliação de valores das demonstrações financeiras. (IFAC, 2010).
354. A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção, a partir de itens incluídos em saldos das demonstrações financeiras, para a obtenção da respectiva evidência de auditoria.
355. Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção, a partir de itens de valores relevantes que deveriam estar incluídos nas demonstrações financeiras, para investigação quanto à sua inclusão.
356. Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

3.6.2.3. Amostragem de auditoria

O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

ISSAI 1530

ISA 530

NBC TA 530

Conceito de amostragem em auditoria

357. Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).

3.6.2.3.1. Métodos de seleção de itens para testes de auditoria

358. Antes de adentrar as abordagens para planejar a seleção de itens para testes de controles e procedimentos substantivos, ressalta-se que a amostragem não é o único método que os auditores utilizam para obter evidências sobre afirmações.
359. Enfoques alternativos à coleta de evidências sobre afirmações em demonstrações financeiras e exemplos de tipos específicos de evidência que podem ser obtidas de acordo com cada tipo de afirmação são apresentados no Quadro 12, a seguir.

Quadro 12: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Afirmação	Enfoques para obtenção de evidência
Existência	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: tomar uma amostra e examinar a evidência subjacente ou enviar pedidos de confirmação.• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.• Análise: revisão de 100% das transações ou de dados em um sistema computadorizado para determinar se a classificação é apropriada.• Software de auditoria: ordenar o arquivo para identificar os itens maiores, os menores, os mais frequentes; também é útil para identificar transações incomuns.• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.
Integridade	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: selecionar uma amostra em busca de passivos contabilizados de forma incompleta.• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.
Direitos	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: geralmente em conjunto com testes de existência, mediante o exame de documentos originais.• Procedimentos analíticos: buscar relações incomuns (saldo de caixa superior ou inferior ao esperado ou anomalias semelhantes nos dados básicos).
Avaliação	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: selecionar itens e associá-los a documentos originais (por ex., contratos de compra ou faturas).• Procedimentos analíticos: exame de modelos utilizados para prever valores estimados, tais como provisões para devedores duvidosos e comparação de estimativas de modelos às expectativas do auditor.• Software de auditoria: totalizar o arquivo e testar cálculos.• Procedimentos analíticos: identificar anomalias nos dados básicos.
Apresentação e divulgação	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: verificar estimativas ou outros itens para determinar se a divulgação é apropriada.• Revisão de 100%, tal como a leitura das notas explicativas de demonstrações financeiras.

Fonte: Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012).

360. A escolha do método de obtenção de evidência depende da natureza das transações e das afirmações específicas que estão sendo testadas. Embora seja importante entender as técnicas de amostragem, é igualmente importante saber que há poucas contas para as quais a conclusão do auditor sobre seus saldos será baseada exclusivamente em dados de amostragem (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Três métodos de seleção de itens

361. Há três métodos principais de selecionar itens para testes:

- i) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- ii) seleção de itens específicos; e
- iii) amostragem.

362. A escolha do método de seleção é uma questão de julgamento profissional do auditor, com base na avaliação de risco, materialidade, eficiência e custo da auditoria. No entanto, o método escolhido deve ser eficaz no cumprimento do objetivo do procedimento de auditoria (TCE, 2012). O Quadro 13, a seguir, sintetiza as circunstâncias em que cada método é apropriado, podendo haver aplicação combinada deles.

Quadro 13: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

Método	Apropriado quando/para:
Seleção de todos os itens	<ul style="list-style-type: none"> • A população constituída por uma pequena quantidade de itens de valor alto. • Existe um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria suficiente e apropriada. • Podem ser usadas TAAC (técnicas de auditoria assistidas por computador) em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo.
Seleção de itens específicos (amostragem não estatística)	<ul style="list-style-type: none"> • Itens-chave ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante. • Todos os itens acima de um valor especificado. • Quaisquer itens ou divulgações de demonstrações financeiras não usuais ou sensíveis. • Quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção. • Itens que fornecerão informações sobre assuntos/áreas, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno. • Itens para testar a operação de certas atividades de controle.
Amostragem estatística	<ul style="list-style-type: none"> • Chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população.

Fonte: adaptado de IFAC (2010).

Amostragem estatística e não estatística

363. Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). Como os objetivos dos testes de controles e dos procedimentos substantivos são distintos, diferentes abordagens serão utilizadas (TCE, 2012).
364. A amostragem pode ser estatística (o que pressupõe seleção aleatória e uso da teoria das probabilidades para a avaliação dos resultados) e não estatística. Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida e diferente de zero de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).
365. Tanto a amostragem estatística quanto a não estatística, quando adequadamente utilizadas, podem fornecer evidência

suficiente para as conclusões do auditor. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Extrapolação de resultados

366. Entretanto, somente os resultados de amostras estatísticas podem ser extrapolados para toda a população (TCE, 2012). Os resultados obtidos em amostragens não estatísticas são válidos apenas para os elementos observados. Essa situação deve ser registrada de forma clara para evitar interpretações enviesadas acerca da população.

367. Além disso, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530), pois uma amostra estatística não necessariamente implicará numa amostra de tamanho maior do que uma não estatística.

Risco de amostragem

368. Em qualquer amostra inferior a 100% da população sempre há o risco de uma distorção não ser identificada e de ela poder exceder o nível tolerável de distorção ou desvio. Isso é denominado risco de amostragem (IFAC, 2010). Em outras palavras, o **risco de amostragem** é o risco de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, seja diferente daquela que seria obtida se toda a população tivesse sido testada (TCE, 2012).

369. O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). A amostragem estatística permite controlar precisamente o risco de fazer uma inferência incorreta a respeito da população da qual a amostra é extraída, enquanto a não estatística não possibilita tal tipo de controle (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

3.6.2.3.2. Amostragem para testes de controles

Quando selecionar controles para teste

370. O auditor deve testar se um controle está operando de maneira efetiva quando a avaliação preliminar dos riscos de distorção relevante inclui uma expectativa positiva da sua efetividade operacional, ou seja, o objetivo dos testes de controle é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle quando esse risco for avaliado menor que “alto”, ou quando os procedimentos substantivos isoladamente não puderem fornecer a evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Amostragem por atributos

371. A amostragem por atributos é frequentemente usada para testar controles. Essa técnica usa o menor tamanho de amostra possível para fornecer uma chance especificada de detectar uma taxa de desvio que ultrapassa a taxa tolerável de desvio (IFAC, 2010). Ela é particularmente útil em situações nas quais a pergunta de auditoria pode ser respondida com

um sim ou um não (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

372. Um atributo é uma característica da população de interesse para o auditor (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Assim, a amostragem busca avaliar se determinado atributo está ou não presente em um elemento amostral. Isto é, caso o auditor busque avaliar a eficácia de um determinado controle, ele irá observar, com base nas operações selecionadas, se o controle funcionou ou não, ou seja, se as operações observadas continham ou não o atributo que estava sendo avaliado.
373. As etapas para implantação de um plano de amostragem para estimação de atributos podem ser consultadas no Apêndice II deste Manual.

3.6.2.3.3. Amostragem para procedimentos substantivos

374. O objetivo da utilização de amostragem ao testar saldos de contas é estimar o volume de informação incorreta em uma população subjacente, como os lançamentos de uma conta. Em outras palavras, os auditores usam a amostragem para testar itens individuais que compõem os saldos de contas, como base da determinação da existência de informações materiais incorretas no valor desses saldos.
- Risco de aceitação e de rejeição incorreta** 375. Quando se usa amostragem, sempre há um risco de que a amostra não reflita precisamente a população. O auditor deverá considerar dois riscos possíveis: (i) o de concluir que o valor contábil é correto quando, na verdade, é materialmente incorreto (risco de aceitação incorreta); e (ii) o de concluir que o valor contábil é materialmente incorreto quando não o é (risco de rejeição incorreta).
376. O auditor provavelmente utilizará uma combinação de amostragem e outros procedimentos de auditoria para testar saldos de contas (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), pois a sua principal preocupação ao realizar procedimentos substantivos é controlar o risco de aceitação incorreta. Com a aceitação incorreta, o saldo da conta pode conter uma informação material incorreta, mas os resultados amostrais podem levar o auditor a acreditar que a conta não contém informação material incorreta. Nesse caso, nenhum trabalho adicional de auditoria seria realizado e as demonstrações financeiras seriam publicadas contendo tal informação.
- Amostragem por unidades monetárias** 377. O método de amostragem por unidades monetárias (MUS, do inglês *Monetary Unit Sampling*) é um método em que cada unidade monetária (por ex., cada real) tem uma chance igual de seleção (TCE, 2012). O MUS foi desenvolvido com a

finalidade de ser eficaz no teste de sobreavaliações e em situações nas quais são esperadas poucas distorções ou nenhuma. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

378. A quantidade de elementos amostrais é definida pelo número de unidades monetárias da população que está sendo testada (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Por esse método, a probabilidade de um item ser selecionado é diretamente proporcional ao valor monetário do item. Portanto, um saldo de contas a receber no valor de \$ 6.000,00 tem uma chance três vezes maior de ser selecionado que um saldo de contas a receber de \$ 2.000,00 (IFAC, 2010).
379. As etapas básicas da amostragem para procedimentos substantivos, incluindo um plano amostral por unidades monetárias, podem ser consultadas no Apêndice III.

3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO

Abrangência da documentação do planejamento

380. Todo o processo de identificação e avaliação de riscos, incluindo as decisões do auditor, de caráter geral e específico, para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações deve ser documentado e estar refletido na estratégia global e no plano de auditoria, estabelecendo um relacionamento claro entre os riscos de distorção relevante avaliados, a abordagem e os procedimentos de auditoria planejados, que se configurem como os mais adequados nas circunstâncias para obter evidência suficiente e apropriada e respaldar a opinião de auditoria. (ISSAI 1300 e 1315; ISA/NBC TA 300 e 315).
381. A documentação da fase de planejamento deve ser elaborada de maneira a fornecer evidência de que a auditoria foi planejada em conformidade com as normas de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

3.7.1. Estratégia global de auditoria

Elementos da Estratégia Global que devem ser documentados

382. A estratégia global de auditoria é uma parte obrigatória da documentação, pois inclui as decisões mais importantes e necessárias para desenvolver o plano de auditoria.
383. Ao documentar a estratégia global que orientará a equipe no desenvolvimento do plano de auditoria, deve-se incluir a descrição de elementos que permitam (ISSAI 100; ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300):
 - i) identificar das características do trabalho para definir o seu alcance;

- ii) definir dos objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas.
- iii) Considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
- iv) Considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;
- v) determinar a natureza, época e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como:
 - a) recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos;
 - b) recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco;
 - c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e
 - d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do supervisor e do coordenador do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho.
- vi) Considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e de outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;
- vii) Considerar as avaliações das expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

3.7.2. Plano de auditoria

384. O plano de auditoria é um documento mais detalhado do que a estratégia global de auditoria e não só é uma parte obrigatória da documentação como é fundamental para:

- a) assistir a equipe de trabalho na execução da auditoria;
- b) permitir que a equipe possa ser responsabilizada por seu trabalho;
- c) assistir aos membros da equipe responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria no cumprimento de suas responsabilidades de revisão em conformidade com a ISSAI 1220; ISA/NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras.

Elementos do Plano de Auditoria que devem ser documentados

385. O plano de auditoria **deve** incluir a descrição de:

- i) a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- ii) a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- iii) outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. (ISSAI 200).

Elementos complementares do Plano de Auditoria

386. O plano de auditoria **pode** ainda incluir ou descrever:

- i) uma revisão do marco legal para a auditoria;
- ii) uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada;
- iii) as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada;
- iv) os objetivos e o alcance da auditoria;
- v) a abordagem da auditoria;
- vi) as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência;
- vii) os recursos necessários;
- viii) um cronograma para a auditoria;
- ix) a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração. (ISSAI 200).

3.7.3. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante

Abrangência da documentação

387. O auditor deve documentar os procedimentos de avaliação de riscos executados e todo o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, bem como todos os riscos identificados e a sua avaliação, incluindo:

- i) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas alcançadas, na definição da estratégia global de auditoria;
- ii) os elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no tópico 3.3.1 e cada um dos componentes do controle interno especificados no tópico 3.3.2; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e os procedimentos de avaliação de riscos executados;
- iii) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras; e
- iv) os riscos avaliados como significativos e os controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento.

Elementos do processo de avaliação de riscos que devem ser documentados

388. Quanto ao processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, desenvolvido no tópico 3.5, o auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- i) os riscos inerentes identificados;
- ii) os controles internos relacionados a cada risco inerente;
- iii) assuntos que dão origem a riscos significativos;
- iv) os possíveis riscos de fraudes identificados;
- v) procedimentos de avaliação de riscos executados;
- vi) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante tanto nível de demonstrações financeiras como no nível de afirmações, a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento;
- vii) os resultados de procedimentos de auditoria que indiquem (i) que as demonstrações financeiras podem conter distorção relevante, ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante feita pelo auditor e as respostas do auditor aos riscos avaliados;
- viii) as discussões entre a equipe encarregada do trabalho, quando o auditor julgar necessário;
- ix) as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento.

Matriz de Avaliação de Riscos

389. Para apoiar a documentação do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, sugere-se elaborar uma **Matriz de Avaliação Riscos**, tendo por base os modelos apresentados na Tabela 3 e no Apêndice I.

390. Uma matriz de avaliação de riscos é um documento que organiza e sistematiza todo o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível de afirmações, podendo conter outras informações adicionais que proporcionem compreensão e justificativas para os julgamentos realizados. É um meio de combinar as classificações de probabilidades e impacto, a fim de classificar os riscos e formar uma base para que o auditor possa planejar os procedimentos adicionais de auditoria.

391. Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada e atualizada para acompanhamento das mudanças no negócio ou processos da entidade. Ao documentar fatores de risco, considerar que a documentação poderá ser reutilizada, atualizada em períodos subsequentes, de forma a se ter um histórico sobre as avaliações da entidade.

Formato de documentação estruturado

392. O registro de informações deve ser elaborado em um formato estruturado, e se possível codificado. Isso pode tomar um pouco mais de tempo para preparação no início, mas será muito mais fácil de atualizar no futuro. O formato estruturado também ajuda a assegurar:

- i) que os riscos não sejam tratados mais de uma vez;
- ii) uma avaliação consistente de cada risco;
- iii) que os riscos significativos sejam identificados;
- iv) facilidade na revisão. Uma planilha eletrônica possibilita a classificação dos riscos (classificação numérica) segundo sua pontuação combinada ou por probabilidade ou impacto; e
- v) que a lista de riscos seja compartilhada com o cliente (para obter suas opiniões) ou que seja solicitada do cliente a preparação de uma listagem de fatores de risco para revisão do auditor.

3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO

Audidores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

ISSAI 200

ISSAI 1600

ISA 600

NBC TA 600

Objetivo desta seção

393. Esta seção trata, em conformidade com as normas ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os requisitos que devem ser observados na auditoria de demonstrações financeiras de grupos de órgãos e entidades ou de órgão/entidade formados por diferentes componentes, incluindo as demonstrações consolidadas de governo em diversos níveis.

Aplicabilidade desta seção

394. Esta parte do Manual é aplicável às situações em que:

- a) a equipe encarregada da auditoria do grupo e a(s) equipe(s) de auditoria de componentes pertençam a diferentes unidades técnicas do TCU, da sede ou de regionais;
- b) o auditor ou as equipes de auditoria de componentes pertençam ao sistema de controle interno dos poderes da União, atuando em apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, nos termos do art. 74, IV, da Constituição Federal;
- c) um membro da equipe encarregada da auditoria do grupo realiza trabalhos sobre as informações financeiras de um componente, sob a responsabilidade do auditor do grupo, caso em que esse membro também é considerado auditor de componente;
- d) outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes.

Leitura das normas relacionadas é fundamental

395. As orientações contidas nesta seção abrangem, no essencial, aspectos típicos e relevantes das auditorias do setor público, entretanto a diversidade de situações e características dessas auditorias recomenda fortemente a leitura integral da NP ISSAI 1600 e da ISA/NBC TA 600, especialmente a seção “Aplicação e outros materiais aplicativos”, bem como os seus Apêndices, que proporcionam considerações especiais, além de orientações adicionais e abrangentes sobre auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes e, no caso da NP ISSAI 1600, as demonstrações consolidadas de governo.

3.8.1. Introdução e conceitos

Características das demonstrações do setor público	396. No setor público, as demonstrações financeiras auditadas podem se referir a um ministério, uma secretaria de estado ou outro nível de governo que agrupa entidades estatais sob um comando comum (o órgão supervisor, vinculante ou a entidade de comando) ou que, devido a necessidades de informação dos usuários, apresentem informações financeiras de componentes nas demonstrações financeiras do grupo, pelos métodos de consolidação, de equivalência patrimonial ou de agregação, em demonstrações financeiras combinadas, das informações financeiras de componentes.
Grupos no setor público	397. Têm-se, nesses casos, a figura de grupo ou de unidade de evidenciação (<i>reporting entity</i>) que apresenta informações financeiras de componentes agrupadas, sem prejuízo de que componentes, individualmente, ou subgrupos de componentes, também sejam unidades de evidenciação (<i>reporting entity</i>), a depender de sua significância para as necessidades de informação dos usuários e para cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> do setor público.
Componentes no setor público	398. Componentes consistem nas diversas unidades de operações, atividades de negócios ou outras entidades e órgãos que, juntamente com a entidade de comando ou com o órgão supervisor ou vinculante, formam o grupo.
Tipos de componentes	399. Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios (ISSAI 200), sociedades com controle compartilhado, tais como empreendimentos em conjunto (<i>joint ventures</i>) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc.
Níveis de evidenciação	400. Podem existir vários níveis de evidenciação dentro do sistema de relatórios financeiros do grupo, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente. Componentes agregados em certo nível podem constituir um componente (por exemplo, subgrupo) para os fins da auditoria do grupo; contudo, tal componente também pode ser exigido a elaborar demonstrações financeiras desse subgrupo, que incorporem informações financeiras dos componentes que compõem o subgrupo.
Administração independente	401. Um componente geralmente possui uma administração independente (administração do componente), que é a parte

responsável pelas informações financeiras do componente⁸ e que se diferencia da administração do grupo, que tem sob sua responsabilidade as demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial do grupo.

Componente significativo e não significativo

402. Um componente pode ser **significativo** ou **não significativo** para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. Essa diferenciação é importante na definição da estratégia de auditoria que orientará a elaboração do plano de auditoria do grupo. Um componente é significativo:
- a) devido a sua relevância financeira individual, ou seja, tem uma representatividade em relação aos ativos, passivos ou o resultado total do grupo;
 - b) se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo;
 - c) se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais. (ISSAI 200).

Auditor de grupo e Auditor de componente

403. Quando um ou mais componentes têm auditor diferente daquele que tem a responsabilidade pela auditoria das demonstrações financeiras do grupo, temos as figuras do **auditor do grupo** e do **auditor de componente**, bem como de **equipe encarregada do trabalho do grupo** e **equipe de auditoria de componente**.

3.8.2. Definições

Definições de termos relevantes aplicáveis a auditoria de grupos

404. Para os fins deste Manual, em consistência com as normas de auditoria ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os seguintes termos têm os significados a seguir atribuídos:
- a) *Administração de componente* – parte responsável por elaborar informações financeiras de um componente.
 - b) *Administração de grupo* – parte responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras de um grupo.
 - c) *Auditor do componente* – um auditor que, por solicitação do auditor do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras de um componente para a auditoria do grupo (ver item A7 da ISA/NBC TA 600).
 - d) *Auditor do grupo* – auditor responsável pelo trabalho de auditoria de grupo e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

⁸ Tais informações podem consistir nas próprias demonstrações financeiras do componente.

- e) *Auditoria de grupo* – auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial de um grupo.
- f) *Componente* – uma entidade ou atividade de negócios cuja informação financeira, preparada pela administração do componente ou do grupo, é incluída nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A2 a A4 da ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- g) *Componente significativo* – um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo que (i) possui relevância financeira individual para o grupo ou que (ii) em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A5 e A6 da ISA/NBC TA 600).
- h) *Controles abrangentes no nível do grupo* – controles sobre as informações financeiras e contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo.
- i) *Demonstrações financeiras do grupo* – demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou demonstrações financeiras combinadas que agregam informações financeiras elaboradas por componentes que não têm uma entidade controladora, mas que estão sob o comando comum de um órgão supervisor, vinculante ou a de uma entidade de comando.
- j) *Equipe encarregada do trabalho do grupo* – compreende o supervisor do trabalho do grupo, a equipe de auditoria e os profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componentes, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as evidências de auditoria para extrair conclusões para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- k) *Grupo* – conjunto de componentes cujas informações são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo é sempre composto por mais de um componente (ver item A4 da ISA/NBC TA 600).
- l) *Materialidade do componente* – materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo.
- m) *Relatório de auditoria do grupo* – opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

3.8.3. Responsabilidade profissional

A responsabilidade do auditor de grupo é integral

405. Embora o auditor do grupo possa ser ou não o auditor do componente, a responsabilidade integral pela opinião sobre as demonstrações financeiras que evidenciam o grupo é do auditor do grupo e não pode ser compartilhada com o auditor de componente. Assim, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo como um todo não deve se referir ao auditor de componente (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 11), por exemplo, mencionando que a opinião se baseia no trabalho de outros auditores.

Situações em que o auditor de componente pode ser referido

406. Não obstante, há situações em que é necessário mencionar o relatório do auditor de componente, como, por exemplo, na seção do relatório que contém a base para a opinião com ressalva e em outros casos, para explicar e fundamentar a ressalva, ou quando tal referência for requerida por lei ou regulamento. Nesses casos, o auditor de grupo deve indicar que a referência não diminui sua responsabilidade.

Requisitos profissionais exigíveis dos auditores de componentes

407. O auditor de grupo é responsável pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria do grupo. Em decorrência dessa responsabilidade, exige-se que ele esteja satisfeito de que os auditores que executam o trabalho, inclusive os auditores de componentes, atendam as exigências e os requisitos profissionais relacionados à ética, à qualidade e que possuam, coletivamente, habilidade e competência apropriadas. Portanto, é exigido que a equipe encarregada do trabalho do grupo obtenha entendimento sobre os auditores de componentes (ver itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600) para avaliar:

- a) se os auditores de componentes entendem e cumprirão as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se são independentes (ver item A39 da ISA/NBC TA 600);
- b) a competência profissional dos auditores de componente (ver itens A38 e A40 da ISA/NBC TA 600);
- c) se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de se envolver no trabalho dos auditores de componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
- d) se os auditores de componente operam em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores.

Mesmas exigências éticas da auditoria do grupo

408. Ao realizar trabalho sobre informações financeiras para a auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito às mesmas exigências éticas exigidas na auditoria do grupo.

3.8.5. Avaliações preliminares

Avaliar se é possível obter a evidência de auditoria necessária

409. Nos trabalhos de auditoria sobre demonstrações financeiras de grupo existem aspectos que devem ser avaliados preliminarmente. Em especial, o auditor de grupo deverá avaliar se é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre o processo de consolidação e as informações financeiras dos componentes, de modo a formar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. Para tanto, o auditor do grupo deverá:

Avaliar condições preliminares para o trabalho

- a) obter ou atualizar o seu entendimento sobre o grupo, seus componentes e o ambiente em que operam;
- b) efetuar uma avaliação preliminar sobre a importância dos componentes, de forma a determinar os componentes significativos que irão requerer consideração especial na auditoria e influenciar na determinação do tipo de trabalho a ser executado em cada um deles;
- c) avaliar o grau de envolvimento que terá no trabalho dos auditores de componentes significativos, com a extensão necessária à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- d) assegurar-se de que possui equipe com as competências necessárias, inclusive no nível dos trabalhos sobre as informações financeiras de componentes.

Atualizar informações

410. Em trabalhos recorrentes, as tarefas das alíneas “a” e “b” acima, irão centrar-se na análise de eventuais alterações na estrutura do grupo, devido a reorganizações e outros fatores; nas atividades dos componentes que possam alterar sua significância; nas estruturas de governança etc.

3.8.6. Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo

Definição e revisão da estratégia global e do plano de auditoria

411. Depois de concluída a fase de avaliações preliminares, será iniciada a etapa de definição da estratégia global de auditoria do grupo. Para isso, a equipe encarregada do trabalho do grupo deverá aprofundar seu entendimento sobre o grupo e os seus componentes, os ambientes em que operam e sobre os controles abrangentes no nível do grupo, bem como sobre o processo de consolidação.

412. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, incluindo instruções detalhadas aos auditores de componentes, especificando a materialidade e outros aspectos relevantes para o trabalho. A estratégia global e o plano de auditoria devem ser revisados pelo auditor do grupo, sendo essa uma parte importante do

cumprimento da sua responsabilidade pela direção e supervisão do trabalho de auditoria do grupo.

Adotar perspectiva do grupo, não da entidade de comando

413. Para estabelecer a estratégia global e o plano de auditoria, a equipe encarregada do trabalho do grupo, de forma similar ao que foi abordado anteriormente para a auditoria de uma entidade individual, tendo agora uma perspectiva do grupo como um todo, não da entidade de comando ou do órgão supervisor ou vinculante individualmente, deve:

Passos a seguir na definição da estratégia e do plano de auditoria

- a) **aprofundar entendimento do grupo**, seus componentes e de seus ambientes de operação, incluindo os controles abrangentes no nível do grupo;
- b) **determinar a materialidade** para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para as informações financeiras dos componentes, estabelecendo o referencial para avaliação da relevância financeira individual dos componentes e dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, em função de riscos em um componente significativo, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas;
- c) **identificar e avaliar os riscos** de distorção relevante no nível do grupo, que os componentes identificados como significativos possam apresentar para as demonstrações financeiras do grupo; e
- d) **responder aos riscos avaliados** determinando o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes, pela própria equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho dos auditores de componentes.

3.8.6.1. Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes

414. O entendimento a ser obtido do grupo, de seus componentes e ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, deve ser suficiente para:

Objetivo é aprofundar o entendimento do grupo e dos componentes

- a) confirmar ou rever avaliação preliminar para determinar os componentes significativos;
- b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- c) fornecer entendimento do processo de consolidação, inclusive das instruções sobre esse processo emitidas pela administração do grupo para os componentes.

415. Os assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho de grupo deve obter entendimento, incluem:

- | | |
|---|---|
| Controles abrangentes no nível do grupo | a) os controles abrangentes no nível do grupo, envolvendo o monitoramento das operações, dos controles e dos riscos dos componentes (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600), incluindo a existência de auditoria interna e a avaliação de sua competência e objetividade, especialmente quando a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja usar o seu trabalho (ver ISSAI 1610; ISA/NBC TA 610). |
| Sistema de TI | b) o sistema de tecnologia da informação (TI) do grupo, em particular, se ele é centralizado e se propicia controle uniforme aplicado a todo grupo, incluindo controles gerais de acesso e outros controles; |
| Instruções da administração do grupo | c) instruções emitidas pela administração do grupo aos componentes especificando exigências para informações contábeis e financeiras (ver itens A24 a A26 da ISA/NBC TA 600), abrangendo: <ul style="list-style-type: none"> i) as políticas contábeis aplicáveis; ii) as exigências estatutárias (ou legais) e outras exigências de divulgação aplicáveis, incluindo: identificação dos relatórios e relatórios por segmento; relacionamento e transações com partes relacionadas; transações intragrupo e resultados não realizados; saldos contábeis intragrupo; e iii) o cronograma para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras do grupo. |
| Políticas contábeis e exigências de divulgação | |
| Fatores de risco | d) os fatores de risco que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude (ver Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600); |
| Processo de consolidação | e) o processo de consolidação (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600). |

3.8.6.2. Determinação da materialidade

416. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo, o auditor do grupo deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para cada componente significativo, como a seguir:

- | | |
|--|---|
| Materialidade para o grupo e componentes significativos | <ul style="list-style-type: none"> a) materialidade, no nível do grupo, para as demonstrações financeiras do grupo como um todo; b) nível ou níveis de materialidade específicos para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, no nível do grupo, se necessário; |
|--|---|

- c) os níveis de materialidade global e específicos para os componentes, similarmente aos itens “a” e “b” acima;
- d) limite acima do qual as distorções não poderão ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações financeiras do grupo. As distorções acima deste limite, identificadas nas informações financeiras do componente, devem ser comunicadas ao auditor de grupo pelo auditor do componente.

Materialidade apenas para os componentes significativos

417. Os níveis de materialidade referidos na alínea “c”, acima (materialidade do componente), são determinados apenas para os componentes cujas informações financeiras serão auditadas ou revisadas⁹ pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelo auditor de componente, como parte da auditoria do grupo.

Avaliar materialidade adotada pelo auditor de componente

418. Se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, os níveis de materialidade, inclusive para execução da auditoria, podem ter sido determinados pelo auditor do componente. Assim, se a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir usar essa auditoria para fornecer evidência para a auditoria do grupo, essa equipe deve determinar:

- a) a materialidade para as demonstrações contábeis do componente como um todo; e
- b) se a materialidade para execução da auditoria do componente cumpre as exigências da ISA/NBC TA 600¹⁰.

Materialidade de componente deve ser inferior à do grupo

419. Em situação normal, espera-se que o valor da materialidade para o exame das demonstrações financeiras do componente, mencionadas no parágrafo anterior, tomadas isoladamente, seja menor do que a materialidade atribuída pelo auditor do grupo àquele componente e, dessa forma, a extensão dos trabalhos normalmente é maior do que a necessária para fins da auditoria do grupo, não gerando problemas ao auditor do grupo, todavia, o auditor do grupo deve se assegurar de que realmente o nível de materialidade adotado é apropriado às circunstâncias. (LONGO, 2011).

420. A materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes, dependendo da

⁹ A palavra “revisadas” aqui refere-se aos casos de trabalhos de asseguarção limitada.

¹⁰ Na prática, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode estabelecer a materialidade do componente nesse nível inferior. (ISA/NBC TA 600, A46).

significância do componente, todavia, não precisa ser uma necessariamente uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras do grupo, pelo que a soma das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo.

421. Sobre o item “d” acima, auditores de grupos do setor público também devem ter em conta a perspectiva mais ampla desse setor na qual eles podem ser obrigados a comunicar todas as distorções, incluindo aquelas que foram corrigidas pela entidade, todas as deficiências de controle e os casos de não conformidade com leis e regulamentos. Em tais casos, esse limite não seria estabelecido. (NP ISSAI 1600, P16).

3.8.6.3. Identificação e avaliação de riscos

Riscos específicos em auditorias de grupo e consolidações

422. A auditoria de demonstrações financeiras de grupos encerra em si circunstâncias que aumentam a probabilidade de riscos de distorção relevante, tais como: estruturas de grupo complexas, reorganizações, estruturas de governança e controles abrangentes no nível de grupo deficientes, pouca transparência nos processos de decisão, aplicação de práticas contábeis diferentes das do grupo pelos componentes, existência de transações complexas e manipulação de registro tempestivo de transações, dentre outros. O Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600 apresenta exemplos de condições que podem dar causa a distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude.

423. No setor público, em particular, a natureza das atividades desempenhadas por diferentes componentes é um dos principais determinantes do risco de distorção relevante. Por exemplo, o risco de distorção relevante em uma operação de ajuda humanitária em geral será maior do que o risco de distorção relevante em uma operação mais estável, como a de pagamento de salários a professores. (NP ISSAI 1600).

Classificar componentes pela natureza das operações

424. Para avaliar o risco de distorção relevante nas operações de todo o grupo, o auditor de grupo pode categorizar componentes de acordo com a natureza de suas operações, e realizar a avaliação de riscos separadamente para cada categoria. Tal exercício irá permitir ao auditor do grupo determinar a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado. (NP ISSAI 1600).
425. A avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, realizada pela equipe encarregada do trabalho do grupo, baseia-se em informações, como as seguintes:

**Bases para
identificação de riscos**

- a) informações obtidas a partir do entendimento do grupo, seus componentes e do processo de consolidação, incluindo evidência de auditoria obtida ao avaliar o desenho e a implementação de controles abrangentes no nível do grupo e controles que são relevantes para a consolidação;
- b) informações obtidas dos auditores de componentes.

**Requisitos mínimos
da avaliação de riscos**

426. No nível de componentes significativos, a norma ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 estabelece os seguintes requisitos mínimos para avaliação de riscos com vistas a determinar a natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes:

- a) discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo;
- b) discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- c) rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo. Essa documentação pode assumir a forma de memorando que reflita a conclusão do auditor do componente no que se refere aos riscos significativos identificados.

**Envolvimento da
equipe do grupo na
avaliação de riscos**

427. Ou seja, quando o auditor de componente significativo não é o mesmo das demonstrações financeiras do grupo, o auditor do grupo deverá envolver-se na avaliação de risco que o auditor do componente realiza, devendo comunicar a este a extensão e forma desse envolvimento. Do mesmo modo, o auditor do componente deverá fornecer ao auditor do grupo documentação sobre os principais riscos identificados que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo como um todo.

3.8.6.4. Resposta aos riscos avaliados

- 428. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componentes sob sua responsabilidade, sobre as informações financeiras dos componentes, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho.
- 429. A determinação pela equipe encarregada do trabalho do grupo do tipo de trabalho a ser executado nas informações

Bases para determinação do tipo de trabalho e do envolvimento da equipe encarregada do grupo

financeiras do componente e seu envolvimento no trabalho de auditor do componente é afetada:

- a) pela significância do componente;
- b) pelos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo;
- c) pela avaliação da equipe encarregada do trabalho do grupo, do planejamento dos controles abrangentes no nível do grupo e se eles foram implementados ou não; e
- d) pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente.

3.8.6.4.1. Determinação do tipo de trabalho a ser executado

430. Com base nos aspectos elencados acima, o auditor do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo determinarão o tipo de trabalho a ser executado pela própria equipe ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como, nesse último caso, se haverá envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho que será realizado pelo auditor de componente.

Tipos de trabalhos realizados em componentes

431. O tipo de trabalho a ser realizado em cada componente pode assumir uma das seguintes naturezas:

- a) auditoria ou revisão¹¹ das informações financeiras;
- b) auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas;
- c) procedimentos de auditoria específicos; ou
- d) procedimentos analíticos em nível de grupo.

Determinação do alcance do trabalho

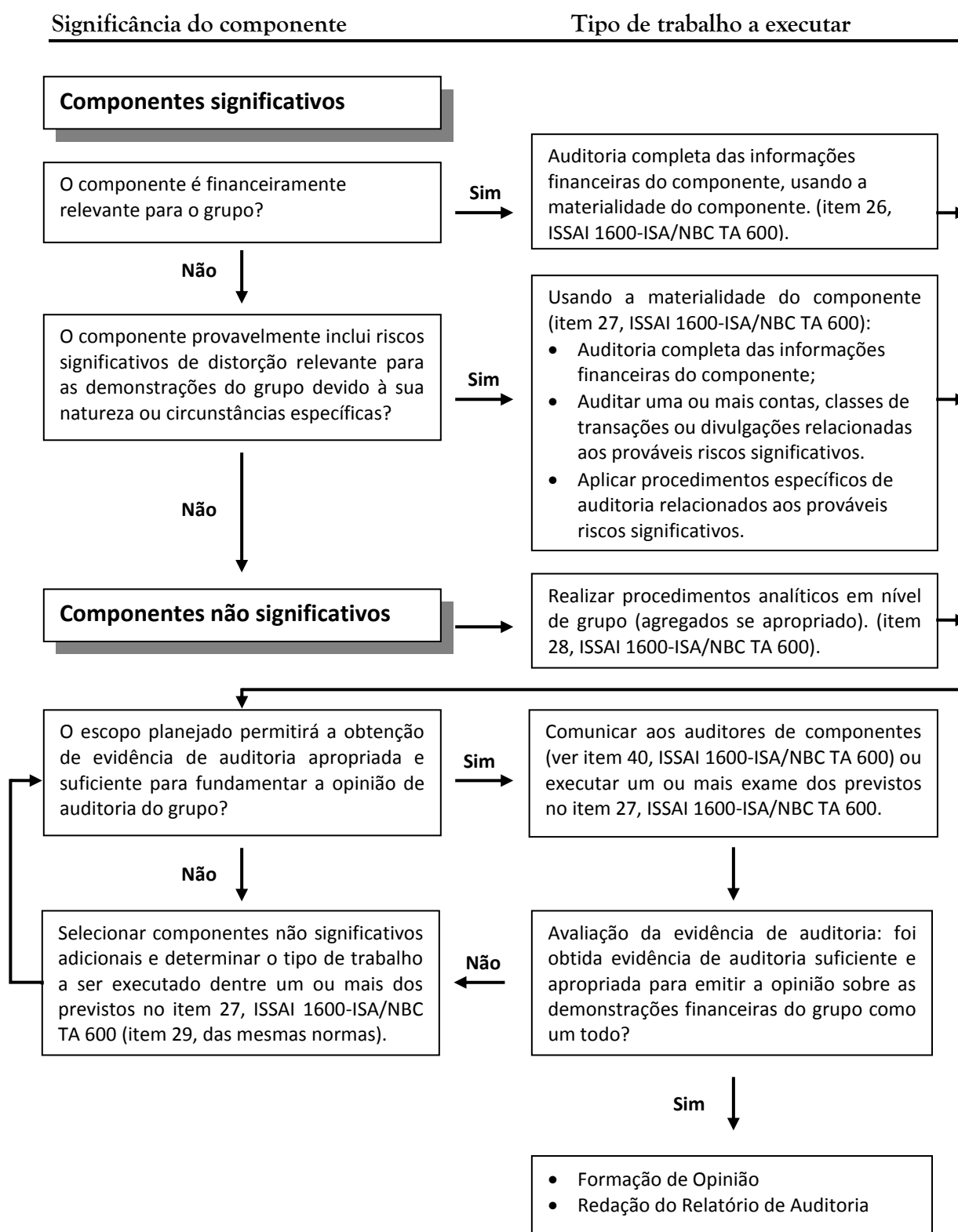
432. A determinação do alcance do trabalho varia de situação para situação, podendo requerer desde auditoria completa com emissão de relatório de auditoria para os componentes significativos, revisões contábeis de acordo com as NBC TR¹² para componentes não significativos, ou até mesmo nenhum trabalho no nível de componente, quando o auditor do grupo considera que pode concluir sobre os saldos desses componentes não significativos mediante exames diretos no próprio órgão supervisor, vinculante ou na entidade de comando. (LONGO, 2011, adaptado).

433. A figura 13, a seguir, mostra o processo decisório para determinar os tipos de trabalho a serem executados, na qual se percebe que os aspectos que mais afetam essas decisões são a significância do componente e os riscos envolvidos.

¹¹ No caso de trabalhos de asseguarção limitada.

¹² Idem

Figura 13 – Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600.

Teste de efetividade operacional de controles do grupo

434. Em adição às informações mostradas na Figura 13, acima, cabe destacar que se a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado sobre o processo de consolidação ou sobre as informações financeiras do componente envolver expectativas de que os controles abrangentes no nível do grupo estão operando eficazmente ou se os procedimentos substantivos sozinhos não são aptos a fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve testar, ou solicitar que o auditor do componente teste, a eficácia operacional desses controles. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 25).

Matriz de Trabalhos em Componentes

435. Ao determinar o trabalho a ser executado em cada um dos componentes, convém que a equipe encarregada do trabalho do grupo elabore documentação para evidenciar o resultado do processo decisório e justificar os julgamentos realizados. No Apêndice I deste Manual, sugere-se uma matriz para o registro dessas informações.

3.8.6.4.2. Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes

436. Além do envolvimento já mencionado nos parágrafos 426 e 427, a equipe encarregada do trabalho do grupo, com base nas informações mencionadas no parágrafo 429, deve determinar outras formas do seu envolvimento no trabalho realizado pelos auditores de componentes, bem como a natureza, época e extensão desse envolvimento.

Formas de envolvimento

437. Dentre as formas de envolvimento no trabalho do auditor de componente, a depender do entendimento sobre esse auditor pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver parágrafo 407 e itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600), incluem-se uma ou mais das seguintes:

- a) reunir-se com a administração do componente ou com os auditores do componente para obter entendimento do componente e do seu ambiente;
- b) rever a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria do auditor do componente;
- c) executar procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em nível de componente. Esses procedimentos podem ser executados com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- d) planejar e realizar procedimentos adicionais de auditoria. Esses procedimentos podem ser planejados e executados em conjunto com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;

- e) participar da reunião de encerramento e de outras reuniões-chave entre os auditores do componente e a administração do componente;
 - f) revisar outras informações relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente.
- Fatores a considerar na determinação do envolvimento** 438. Os fatores que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar na determinação do seu envolvimento no trabalho do auditor de componente incluem a relevância financeira do componente, os riscos significativos identificados no componente que podem causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, bem como o entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre os auditores dos componentes.
- Envolvimento no caso de componentes significativos** 439. No caso de componentes significativos, a equipe encarregada do trabalho de grupo, deve:
- a) executar os procedimentos descritos no parágrafo 427; e
 - a) se forem identificados riscos de distorção relevante para as demonstrações financeiras do grupo num componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos de auditoria planejados pelo auditor de componente para responder a esses riscos e, com base no seu entendimento sobre esse auditor, determinar se é necessário o seu envolvimento nos procedimentos adicionais de auditoria.
- Envolvimento no caso de componentes não significativos** 440. No caso de componentes não significativos, a natureza, época e extensão do envolvimento irão variar com base no entendimento sobre o auditor do componente. O fato do componente não ser significativo torna-se secundário. Por exemplo, embora um componente não seja considerado significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente porque tem preocupações a respeito da competência profissional auditor (por exemplo, falta de conhecimento específico do setor) ou porque ele opera em ambiente que não supervisiona ativamente os auditores.

3.8.6.5. Processo de consolidação

- Procedimentos de auditoria sobre a consolidação** 441. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes desse processo. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo.

Avaliação dos ajustes de consolidação

442. O processo de consolidação pode exigir ajustes nos valores reportados nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelos sistemas usuais de processamento de transações e que podem não estar sujeitas aos mesmos controles internos a que estão outras informações contábeis. A avaliação da adequação, integridade e precisão dos ajustes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir:
- i) avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;
 - ii) determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente;
 - iii) determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e
 - iv) verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo.

Avaliação de ajustes devido a práticas contábeis diferentes

443. Se as informações financeiras do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se as informações financeiras desse componente foram apropriadamente ajustadas para fins de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras do grupo.

3.8.7. Comunicação

444. As características inerentes aos trabalhos de auditoria de demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou que agregam informações financeiras elaboradas por componentes elevam o nível de complexidade do trabalho e implicam muitas vezes uma grande dispersão de informação.
445. Na maioria dos casos, é necessário recorrer a várias equipes de auditoria até auditores distintos, em localizações distintas, o que eleva o risco de auditoria para o auditor do grupo. Em face dessas características, a comunicação assume um papel fundamental no trabalho e, portanto, é de extrema importância a definição de um plano de comunicação, logo no início dos trabalhos.
446. A definição de protocolos de comunicação é essencial para viabilizar uma comunicação clara, transparente, tempestiva,

relevante e recíproca. A troca tempestiva de informação relevante entre os auditores de componentes e o auditor do grupo permite que a auditoria seja mais eficaz e eficiente. À medida que os auditores dos componentes desenvolvem seu trabalho, estes deverão comunicar ao auditor do grupo os aspectos relevantes e impactos nas demonstrações financeiras do grupo. Isto deverá ser efetuado de acordo com protocolos de comunicação e reporte definidos pelo auditor do grupo no início dos trabalhos.

447. É de todo recomendável a definição de um plano de comunicação estabelecendo reportes intermediários, avisos antecipados de situações relevantes, principais contatos e métodos de comunicação. (NUNES, 2009).

3.8.7.1. Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo

448. Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar aos responsáveis pela governança do grupo os seguintes:

Características do trabalho que será realizado

- a) uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes;
- b) uma visão geral da natureza do seu envolvimento planejado no trabalho a ser executado pelos auditores de componentes sobre as informações financeiras dos componentes significativos;
- c) os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor;

Limitações impostas ao trabalho

- d) quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido;

Fraude ou suspeita de fraude

- e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração de componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorções relevantes nas demonstrações financeiras do grupo, observando, neste caso, as políticas e as normas processuais do TCU para o tratamento e o encaminhamento de fraudes.

3.8.7.2. Comunicação com a administração do grupo

449. Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar à administração do grupo, seguindo as normas processuais do TCU aplicáveis a cada caso, o seguinte:

Atenção às normas processuais do TCU!

Comunicação com a administração de componente

- a) se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar à administração do grupo que informe a administração do componente qualquer assunto que a equipe encarregada do trabalho do grupo venha a ter conhecimento e que possa ser significativo para as demonstrações financeiras do componente, mas que a administração do componente possa não ter conhecimento. Se a administração do grupo recusar-se a comunicar o assunto à administração do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve discuti-lo com os responsáveis pela governança do grupo.

Fraude ou suspeita de fraude

- b) se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento por auditor de componente (ver parágrafo 411(f)), ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aos que têm responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades.

Deficiências nos controles internos

- c) determinar quais deficiências identificadas nos controles internos devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, de acordo com a ISSAI 1265; ISA/NBC TA 265. Para atender a essa determinação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar:
 - i) deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado;
 - ii) deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e
 - iii) deficiências nos controles internos que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipe encarregada do trabalho do grupo.

3.8.7.3. Comunicação com os auditores de componentes

450. A equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar suas exigências ao auditor de componente tempestivamente, incluindo:

- a) a definição do trabalho a ser executado, incluindo datas, cronograma etc., finalidade do trabalho, forma e

Carta de instrução ao auditor de componente	conteúdo da comunicação do auditor de componente com a equipe encarregada do trabalho. O Apêndice 5 da ISA/NBC TA 600 fornece uma lista de assuntos que devem ser incluídos numa carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo.
Materialidade	b) a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade aplicável a classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais, considerando as demonstrações financeiras do grupo;
Riscos significativos	c) os riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente;
Partes relacionadas	d) lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento.
451. A equipe encarregada do trabalho de grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo, incluindo:	
Informações financeiras	a) identificação das informações financeiras do componente sobre as quais o auditor esteja fazendo o relatório;
Não conformidades	b) informações sobre casos de não conformidade com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações financeiras do grupo;
Distorções relevantes não corrigidas	c) lista de distorções não corrigidas nas informações financeiras do componente (essa lista não precisa incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente triviais comunicadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo);
Tendenciosidades	d) indicadores de possível tendenciosidade da administração;
Deficiências nos controles internos	e) descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente;
Fraude ou suspeita de fraude	f) assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções relevantes nos controles

internos em nível de componente ou outros, quando a fraude resultou em distorção relevante das informações financeiras do componente;

Riscos significativos

- g) quaisquer riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, no componente, e as respostas do auditor do componente para tais riscos;

Partes relacionadas

- h) as partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se deve ou não identificar tais partes relacionadas adicionais aos outros auditores de componentes.

Outros assuntos relevantes

- i) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e

Constatações gerais e conclusões

- j) constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente.

3.8.8. Documentação

452. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos:

- a) análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações financeiras deles;
- b) natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria e das conclusões nelas baseadas;
- c) comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

IV. PADRÕES DE EXECUÇÃO: RESPOSTAS AOS RISCOS AVALIADOS

Panorama do capítulo

453. Este capítulo aborda as atividades da fase de execução de uma auditoria financeira, que consistem basicamente na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, abrangendo: a aplicação de respostas gerais (tópico 4.1) e específicas, estas mediante a aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados para por meio de testes de controle e testes substantivos (tópico 4.2); e a avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas (tópico 4.3) para extrair conclusões. O tópico 4.4 fornece orientações gerais para a documentação da fase de execução da auditoria.

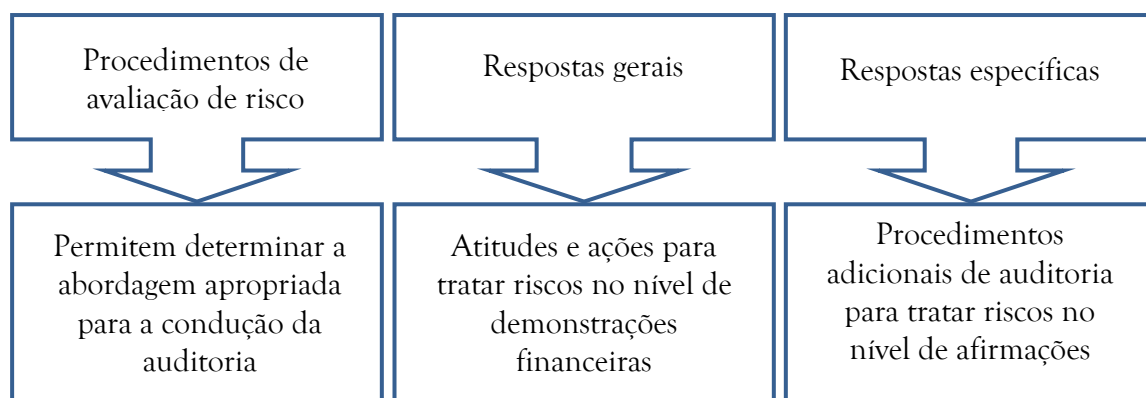
Normas de auditoria relacionadas

454. As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:

- ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330 – Respostas do auditor aos riscos avaliados.
- ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 – responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250 – Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria.
- ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500 – Evidência de auditoria.
- ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505 – Confirmações externas.
- ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510 – Trabalhos iniciais – saldos iniciais.
- ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520 – Procedimentos analíticos.
- ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540 – Auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e divulgações relacionadas.
- ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550 – Partes relacionadas.
- ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560 – Eventos subsequentes.
- ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570 – Continuidade operacional.

4.1. IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS

- Responder aos riscos significativos** 455. Os procedimentos de avaliação de risco, tal como vistos no Capítulo III, são planeados para identificar e avaliar riscos no nível de demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações específicas, formando uma base para o planeamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos.
- Respostas gerais** 456. Os riscos avaliados no nível de demonstrações financeiras são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria, conforme exemplificado no tópico 4.1.1.
- Respostas específicas** 457. Já para os riscos avaliados no nível de afirmações, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controlos, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes (IFAC, 2010), conforme abordado no tópico 4.1.2.



4.1.1. Respostas gerais aos riscos no nível das demonstrações financeiras

O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras.

ISSAI 1330

ISA 330

NBC TA 330

458. Riscos de distorção relevante no nível de demonstrações financeiras referem-se a riscos relacionados de maneira generalizada com as demonstrações financeiras como um todo e podem gerar distorções relevantes no nível de afirmações. Esses riscos muitas vezes não podem ser tratados por meio da execução de procedimentos de auditoria específicos, mas exigem uma resposta geral. (IFAC, 2010).

459. As respostas gerais podem incluir, segundo a ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330:

- a) enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional;
- b) designar pessoal mais experiente ou com habilidades especiais, ou usar especialistas;
- c) fornecer mais supervisão;
- d) incorporar elementos de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados;
- e) efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria.

Quadro 14: Exemplos de respostas gerais

Relacionadas à imprevisibilidade (letra “d” acima):	Relacionadas a alterações na natureza, época ou extensão dos procedimentos (letra “e” acima):
<ul style="list-style-type: none"> • Aplicação de procedimentos substantivos sobre saldos contábeis e afirmações não testadas de outra forma em virtude de sua materialidade ou risco. • Ajuste da época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria. • Utilização de diferentes métodos de amostragem. • Execução de procedimentos de auditoria em locais diferentes ou em locais sem anúncio prévio. 	<ul style="list-style-type: none"> • Realização de procedimentos substantivos no final do período ou em uma data intermediária; • Observação física ou inspeção de certos ativos; • Revisão de registros de inventário para identificar itens não usuais, valores inesperados e outros itens para procedimentos de acompanhamento; • Execução de trabalho adicional para avaliar a razoabilidade das estimativas da administração e os julgamentos e as premissas que as fundamentam; • Aumento do tamanho das amostras ou realização de procedimentos analíticos em um nível mais detalhado; • Uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) para: <ul style="list-style-type: none"> - coletar mais evidência sobre dados contidos em arquivos significativos de contas ou transações eletrônicas; - aplicar testes mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas; - selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chave; - classificar transações com características específicas; - testar uma população inteira ao invés de uma amostra; • Solicitação de informações adicionais em confirmações externas; • Modificação da natureza e extensão de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais substantiva.

Fonte: IFAC (2010).

4.1.2. Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações

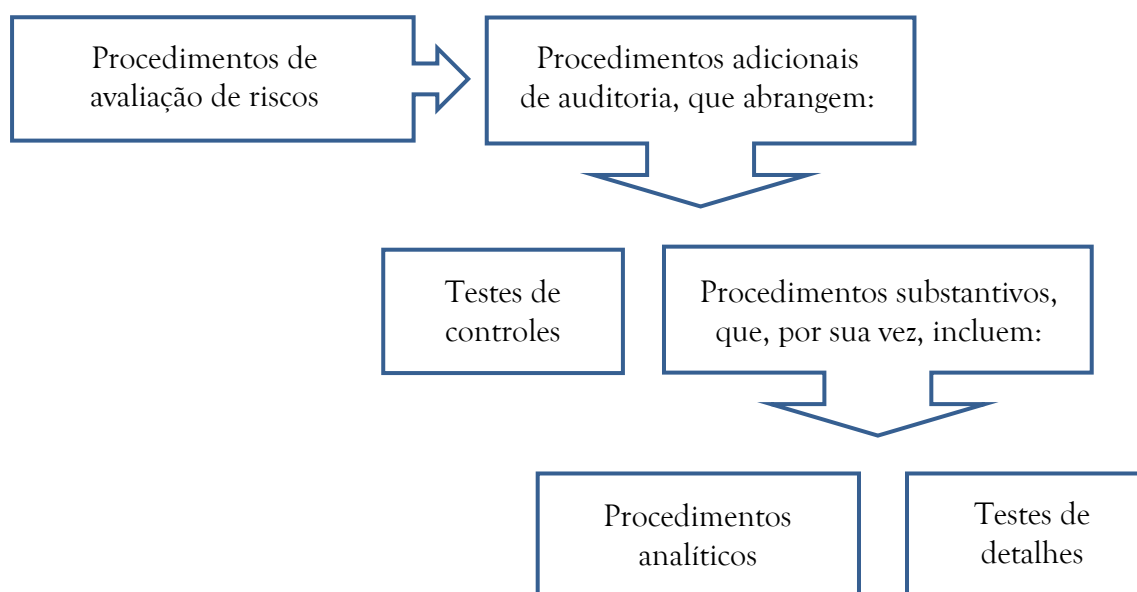
O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações.

ISSAI 1330

ISA 330

NBC TA 330

460. Riscos de distorção relevante no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos. As respostas a esses riscos, na fase de execução, consistem em aplicar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, na forma de testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e testes de detalhes), para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. A evidência de auditoria é assim obtida mediante a realização de procedimentos de auditoria, como indicado a seguir:



4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA

461. Observe-se que os procedimentos de avaliação de riscos realizados durante o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante no nível de afirmações, conforme abordado no tópico 3.5, formam a base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria que serão executados, em uma data intermediária ou no encerramento do exercício, envolvendo a aplicação de uma ou mais técnica de auditoria, conforme indicado no quando a seguir.

Quadro 15: Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria

Técnica de auditoria	Procedimento
Inspeção	Exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo.
Observação	Exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. *A NBC TA 501 apresenta orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque).
Confirmação externa	Solicitação de resposta escrita de terceiro (a parte que confirma ao auditor), em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. *A NBC TA 505 apresenta orientação adicional sobre o assunto.
Recálculo	Verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizada manual ou eletronicamente.
Reexecução	Execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.
Procedimentos analíticos	Avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. *A NBC TA 520 apresenta orientação adicional sobre o assunto.
Indagação	Busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação. *A NBC TA 580 apresenta orientação adicional sobre o assunto.

Fonte: NBC TA 500.

Reavaliar riscos e procedimentos, se necessário

462. Se na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados forem detectadas distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos planejados precisam ser modificadas para cobrir o período remanescente. Essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

4.2.1. Testes de controle

Objetivos do auditor ao testar controles

463. O objetivo do auditor ao executar os testes de efetividade operacional de controles internos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado.

Evidência dos testes de efetividade operacional

464. A natureza do controle influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter evidência sobre se ele estava operando efetivamente durante o período auditado. (TCE, 2012). Por exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por meio de documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria. Entretanto, para controles em que a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante, como é o caso das atividades de controle realizadas por computador, a evidência de efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos, como observação ou o uso de TAAC. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Quadro 16: Testes de controle e evidência obtida

Testes de controle	O que a evidência obtida representa
Em um determinado momento (data específica)	O auditor apenas obtém evidência de que o controle operou efetivamente naquele determinado momento.
Durante todo o período	O auditor obtém evidência de que o controle operou efetivamente em momentos relevantes.
Durante um período intermediário	Evidência de auditoria adicional deve ser obtida para o período remanescente sobre a natureza e a extensão de quaisquer alterações significativas no controle interno, por exemplo, mudanças na área de TI ou nos processos.
Em auditorias anteriores	O auditor deve obter evidência de auditoria sobre se ocorreram alterações nesses controles específicos após a auditoria anterior, por meio de indagação, em combinação com a observação ou inspeção.
Em auditorias anteriores – controles sobre riscos significantes	O auditor não pode confiar em provas obtidas em auditorias anteriores para controles que mitigam risco significativo. Tais controles devem ser testados no período corrente.
Em auditorias anteriores, se os controles mudaram desde o último teste	A efetividade operacional desses controles deve ser testada na auditoria atual.
Em auditorias anteriores, se os controles não foram alterados desde o último teste	O auditor deve testar a efetividade operacional de tais controles pelo menos uma vez a cada três auditorias, mas evitar testar todos os controles em um único período de auditoria (e nenhum teste nos outros dois períodos).

Fonte: TCE (2012).

Efeitos da efetividade operacional na aplicação de testes substantivos

465. Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de controle que foi atribuído na avaliação preliminar, então

se pode confiar nos controles e realizar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada.

466. Quando os controles não se encontrarem operando de forma contínua e efetiva ao longo do período, o auditor deve reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada.

4.2.2. Procedimentos substantivos

Objetivos do auditor ao executar testes substantivos

467. O objetivo do auditor ao executar os procedimentos substantivos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não há distorções relevantes no nível de afirmações específicas relacionadas a classes de transações, saldos contábeis e divulgações.
468. Os procedimentos substantivos consistem em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações.

4.2.2.1. Procedimentos analíticos substantivos

Usos possíveis dos procedimentos analíticos

469. Procedimentos analíticos têm ampla aplicação no processo de auditoria, tanto como procedimentos de avaliação de riscos, na fase de planejamento, como procedimentos substantivos, na fase de execução. É pouco provável que exista alguma área em que não sejam aplicados procedimentos analíticos, pois mesmo quando sejam os mais simples, do tipo análise de variação em relação ao valor orçado para o período, esses procedimentos são aplicados em quase todas as contas e áreas das demonstrações financeiras e nas mais diversas fases do trabalho de auditoria. (LONGO, 2011).

Tipos de procedimentos analíticos

470. Embora um pouco redutora, devido à evolução técnica dos procedimentos analíticos, a classificação em cinco tipologias, preconizada por Arens (2006) é útil para a compreensão da forma como esses procedimentos são aplicados, que podem incluir a comparação de dados da entidade:
- a) com os dados do sector;
 - b) os do período com os dados do passado;
 - c) com os dados orçamentários ou estimados pela própria entidade;
 - d) com estimativas efetuadas pelo auditor;
 - e) com dados expectáveis de acordo com dados não financeiros.

Fases da execução dos procedimentos analíticos

471. Segundo o *Audit Guide* do AICPA (2007a), a aplicação de procedimentos analíticos é um processo executado em quatro fases:

	<ul style="list-style-type: none"> i) Formulação das expectativas ii) Identificação das diferenças iii) Investigação das diferenças iv) Avaliação dos resultados
Formulação das expectativas	<p>472. A fase de formulação das expectativas sobre a afirmação objeto do teste é talvez a mais importante do processo. Se não forem estabelecidas de modo razoável, todo o trabalho pode ser ineficaz.</p> <p>473. Expectativas podem ser formadas com a utilização de métodos simples, como análises de tendências, comparando valores absolutos entre vários períodos, da própria entidade ou do setor; comparações de séries espaciais ou temporais em percentuais, de índices ajustados ao que se pretende etc., até métodos avançados de regressão estatística. Quanto mais confiável a expectativa formulada, maior a probabilidade de que uma diferença possa ser de fato uma distorção ou uma não diferença possa ser aceita como evidência apropriada.</p>
Identificação das diferenças	<p>474. Na fase de identificação das diferenças, o auditor compara o valor objeto do teste com a expectativa formulada a partir das análises desenvolvidas, considerando o referencial de materialidade aplicável à situação, conforme abordado no tópico 3.4 deste Manual, para atribuir relevância à diferença identificada e justificar a investigação das causas.</p>
Investigação das diferenças	<p>475. A fase de investigação das diferenças apuradas consiste em corroborar as informações obtidas nas fases anteriores com informações de outras fontes, utilizando procedimentos de confirmação externa, indagações a pessoas da entidade, inspeção de documentação de suporte e outros testes de detalhes. Esses procedimentos de confirmação exigem um esforço muito menor do que seria exigido na ausência de procedimentos analíticos, pois teriam que ser muito mais extensos.</p>
Avaliação dos resultados	<p>476. A fase de avaliação dos resultados é uma parte delicada dos procedimentos analíticos, pois envolve a ponderação da relevância das diferenças e sua justificação. A não justificação das diferenças exige o incremento de testes ou a aplicação de procedimentos alternativos para certificar a afirmação.</p>
Evidência de auditoria obtida	<p>477. A conformação dos valores que estão sendo certificados com as expectativas resultantes da aplicação de procedimentos analíticos é cada vez mais aceita como evidência de auditoria apropriada para suportar as conclusões e a opinião do auditor. A ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520 fornece orientação adicional sobre a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.</p>

4.2.2.2. Testes de detalhes

478. Testes de detalhes podem ser identificados como todos os procedimentos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não existem distorções relevantes no nível de afirmações sobre saldos de contas, classes de transações e divulgações.
479. Os testes de detalhes que são tipicamente realizados podem incluir (TCE, 2012):

Quadro 17: Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas

Técnica de auditoria	Exemplos de testes
Recálculo	<ul style="list-style-type: none">• Conferência da exatidão de valores de contas e relatórios de orçamentários.• Conferência de valores consolidados e eliminação de transações intergrupo, quando apropriada.• Conferência aritmética de compromissos não contabilizados ou não reconhecidos no balanço.
Análises (exceto procedimentos analíticos)	<ul style="list-style-type: none">• Análises e conciliações de contas e/ou saldos.• Conciliação das demonstrações financeiras com os registros contábeis subjacentes.• Verificação do correto lançamento na contabilidade de transações selecionadas.• Análise de movimentos significativos em contas individuais.• Exame de registros materiais no livro diário e de outros ajustes feitos enquanto as demonstrações financeiras estavam sendo preparadas.
Inspeção	<ul style="list-style-type: none">• Exame de quaisquer alterações das regras de contabilidade.• Confirmação de autorizações, pagamentos e certas rubricas do balanço.• Verificação da execução de pagamentos referentes a transações selecionadas quanto ao correto lançamento na contabilidade e se os pagamentos correspondentes foram feitos para os beneficiários designados, pela quantia correta e de acordo com o procedimento previsto em regulamentos.• Exame de relatórios da auditoria interna sobre a confiabilidade das contas.• Análise de relatórios elaborados sobre compromissos não pagos.• Verificação de que o balanço de abertura do ano em curso corresponde ao balanço de encerramento do ano anterior.• Verificação da consistência do balanço e da conta de resultado com o balancete.• Inspeção do registro e do valor de empenho e declarações de despesas/faturas não pagas até o final do exercício, e as garantias relacionadas recebidas.• Teste de corte de operações (especialmente encargos incorridos).• Observação física por inspeção, contagem e aplicação de procedimentos relacionados de auditoria para ativos tangíveis como estoques e ativo imobilizado.• Exame de documentação de suporte para avaliar se o balanço está devidamente evidenciado, por exemplo, examinar as faturas de despesas e de aquisição de estoque e imobilizado.
Indagação e confirmação	<ul style="list-style-type: none">• Indagação a funcionários, gerentes e auditores.• Confirmação externa (circularização) de saldos bancários.• Confirmação externa (circularização) de recebíveis.

Fonte: GAO (2008) e TCE (2012).

4.2.3. Procedimentos específicos

480. Dentre os procedimentos de auditoria, alguns são tão extensivamente utilizados ou tão imprescindíveis a ponto de existir normas de auditoria específicas para abordá-los. Estes procedimentos são tratados nos tópicos que se seguem.

4.2.3.1. Confirmações Externas

O objetivo do auditor, ao usar procedimentos de confirmação externa, é planejar e executar tais procedimentos para obter evidência de auditoria relevante e confiável.

ISSAI 1505

ISA 505

NBC TA 505

481. Confirmação externa é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio. (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505).

482. Essas confirmações são muitas vezes usadas para fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. Também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (afirmação de precisão) e no período apropriado (afirmação de corte). Confirmações externas são menos relevantes ao tratar assuntos de avaliação, tais como a recuperação de contas a receber ou a obsolescência de estoque mantido. (IFAC, 2010).

Quando usar confirmações externas

483. Confirmações externas são frequentemente usadas para confirmar:
- a) saldos bancários, empréstimos, garantias e outras informações bancárias;
 - b) contas bancárias abertas relacionadas a fundos para adiantamentos;
 - c) montantes retidos pelos intermediários financeiros ao final do ano;
 - d) saldos de contas a receber ou de contas a pagar.

Tipos de confirmações externas

484. O auditor pode utilizar solicitação de confirmação externa do tipo positiva ou negativa, ou uma combinação desses tipos. (TCE, 2012).
485. As confirmações negativas fornecem evidência de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. Por isso, de modo geral, o auditor não deve usar solicitações de confirmação negativa como único procedimento substantivo de auditoria para tratar o risco de distorção relevante avaliado no nível de afirmações.

Quadro 18: Tipos de solicitação de confirmação externa

Confirmação positiva	Confirmação negativa
Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda das informações na solicitação, ou forneça as informações solicitadas.	Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor somente se discorda das informações fornecidas na solicitação.

Fonte: Elaborado com base na ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505.

Método para avaliar confirmações externas

486. Ao avaliar os resultados de confirmações externas individuais, o auditor pode classificar esses resultados como: a) respostas apropriadas da parte que confirma, indicando concordância com as informações fornecidas na solicitação de confirmação ou fornecendo as informações solicitadas sem exceção; b) respostas consideradas como não confiável; c) resposta não recebida; ou d) resposta indicando exceção.

Mitigando o risco de confirmações externas não confiáveis

487. Normalmente se espera que a resposta a uma solicitação de confirmação externa positiva forneça evidência de auditoria confiável. Entretanto, existe o risco de que a parte que confirma possa responder à solicitação de confirmação sem verificar se as informações estão corretas. O auditor pode reduzir esse risco usando solicitações de confirmação positiva que não determinam o valor (ou outra informação) na solicitação de confirmação, e pedem à parte que confirma preencher o valor ou fornecer outra informação. Por outro lado, usar esse tipo de solicitação de confirmação “em branco” pode resultar em porcentagens de respostas mais baixas em decorrência do esforço adicional exigido das partes que confirmam.

Confirmações externas não respondidas

488. No caso de não haver respostas (parcial ou completamente) às solicitações de confirmação externa, para cada resposta não recebida, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria relevante e confiável. No entanto, o auditor pode enviar uma solicitação de confirmação adicional quando não receber uma resposta a uma solicitação anterior dentro de prazo razoável.

Confirmações externas não obtidas

489. Se o auditor determinou que uma resposta a uma solicitação de confirmação externa positiva é necessária para obter evidência de auditoria, procedimentos alternativos de auditoria não fornecerão a evidência de auditoria que o auditor precisa. Se o auditor não obtiver essa confirmação, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria e para a sua opinião no relatório.

Confirmações externas com exceção

490. Exceção é a resposta que indica uma diferença entre as informações para as quais se solicitou confirmação ou diferença entre os registros da entidade e as informações

fornecidas pela parte que confirma (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505). O auditor deve investigar as exceções para avaliar se elas representam distorções. Se uma exceção indica uma distorção ou irregularidade nos registros da entidade, o auditor verifica as razões, avalia se tem um efeito material, e reconsidera a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários. (TCE, 2012).

491. Recomenda-se a leitura da NBC TA 505 e da NP ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505 para orientações adicionais sobre confirmações externas.

4.2.3.2. Saldos iniciais

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

ISSAI 1510

ISA 510

NBC TA 510

492. Saldos iniciais são os saldos contábeis existentes no início do período. Eles se baseiam nos saldos finais do período anterior e refletem os efeitos de transações e eventos de períodos anteriores e políticas contábeis aplicadas no período anterior. Também incluem assuntos existentes no início do período, que precisam ser divulgados, tais como contingências e compromissos. (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).

Quando a revisão de saldos iniciais é aplicável

493. Uma auditoria inicial pode ocorrer quando uma entidade é estatizada sem que resulte na formação de uma nova entidade ou quando o mandato do auditor do setor público é alterado para incluir uma nova auditoria de entidade já existente. Uma auditoria inicial também pode ocorrer quando uma entidade do setor público é criada e a legislação, regulamentação ou estrutura de relatório financeiro aplicável requer a incorporação da totalidade ou de parte dos saldos anteriores de outra entidade do setor público que foram auditados por um auditor antecessor. (NP ISSAI 1510).
494. O auditor deve ler as demonstrações financeiras mais recentes e o respectivo relatório do auditor independente antecessor para obter informações relevantes sobre saldos iniciais, incluindo divulgações.

**Procedimentos para
revisão de saldos
iniciais**

495. O auditor deve aplicar procedimentos para obter evidência de auditoria de que os saldos iniciais não contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente. Isso é feito por meio de:
- determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos;
 - determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e
 - realização de um ou mais dos seguintes procedimentos:
 - no caso de as demonstrações financeiras do exercício anterior terem sido auditadas, revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor para obter evidência com relação aos saldos iniciais;
 - avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou
 - executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais.
496. Se nos saldos iniciais houver distorções relevantes, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar o efeito sobre as demonstrações financeiras no período corrente (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).
497. A existência de distorções relevantes nos saldos iniciais pode influenciar a emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras conforme a seguir:

Quadro 19: Saldos iniciais e opinião do auditor

Se o auditor	Expressar opinião
<ul style="list-style-type: none"> Não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais. 	Com ressalva ou abstenção de opinião*
Concluir que: <ul style="list-style-type: none"> os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e o efeito da distorção não está devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado. 	Com ressalva ou adversa
Concluir que: <ul style="list-style-type: none"> as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira 	Com ressalva ou adversa

Se o auditor	Expressar opinião
<p>uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. 	
<p>* Ou, a menos que proibido por legislação ou regulamentação, opinião com ressalva ou abstenção de opinião, conforme apropriado, com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e não modificada com relação à posição patrimonial e financeira (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).</p>	

Fonte: Elaborado com base na ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510.

498. Recomenda-se a leitura da ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510 e da NP ISSAI 1510 para orientações adicionais sobre saldos iniciais.

4.2.3.3. Estimativas contábeis

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

ISSAI 1540

ISA 540

NBC TA 540

Consistência com a estrutura de relatório financeiro aplicável

499. Estimativa contábil é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Este termo é usado para um valor mensurado do valor justo¹³ quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).
500. No setor público, a estrutura de relatório financeiro aplicável nem sempre exige a mensuração pelo valor justo. Neste caso, os auditores devem avaliar o método de mensuração utilizado e avaliar se está conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável e se não induz a erro. (NP ISSAI 1540).
501. A administração é responsável por elaborar as estimativas contábeis incluídas nas demonstrações financeiras. Essas estimativas podem ser simples ou complexas. Elas são muitas vezes feitas em condições de incerteza em relação ao resultado de eventos e envolvem o uso de julgamento gerencial. Como resultado, pode haver um risco de distorção relevante. Nesse

¹³ A ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540 define valor justo como “o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo ser liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos”. O conceito de valor justo normalmente supõe uma transação corrente, em vez de uma liquidação em alguma data no passado ou futuro. Dessa forma, o processo de mensuração do valor justo é uma busca pelo preço estimado pelo qual a transação ocorreria (LONGO, 2011).

caso, o auditor pode definir esse risco como sendo significativo, exigindo consideração especial na auditoria (TCE, 2012).

502. Algumas estimativas contábeis envolvem pouca incerteza de estimativa¹⁴ e geram menor risco de distorção relevante, tais como aquelas relacionadas com:

- a) atividades rotineiras que geram estimativas não complexas feitas com certa frequência;
- b) dados prontamente disponíveis, como por exemplo, taxas de juros ou valor de mercado de ações;
- c) uso de modelos de precificação bastante difundidos no mercado e de uso frequente.

**Risco de distorção
relevante em
estimativas contábeis**

503. Todavia, o mais comum é que as estimativas envolvam boa dose de incerteza e, por conseguinte, a definição é geralmente complexa por envolver subjetividade, principalmente nos casos de desfecho de litígios, instrumentos financeiros não negociáveis e que, portanto, não possuem valor de mercado e, por vezes, nem instrumento similar para servir de parâmetro, requerendo a utilização de modelos de precificação não difundidos no mercado. (LONGO, 2011).

504. O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as estimativas contábeis da entidade são razoáveis nas circunstâncias e, quando necessário, se estão devidamente divulgadas. (TCE, 2012).

505. É importante frisar que a responsabilidade do auditor em relação a estimativas contábeis se situa no momento em que ele conclui o seu trabalho¹⁵, incluindo a análise das estimativas contábeis com base nas informações que eram disponíveis quando a administração da entidade elaborou as demonstrações financeiras.

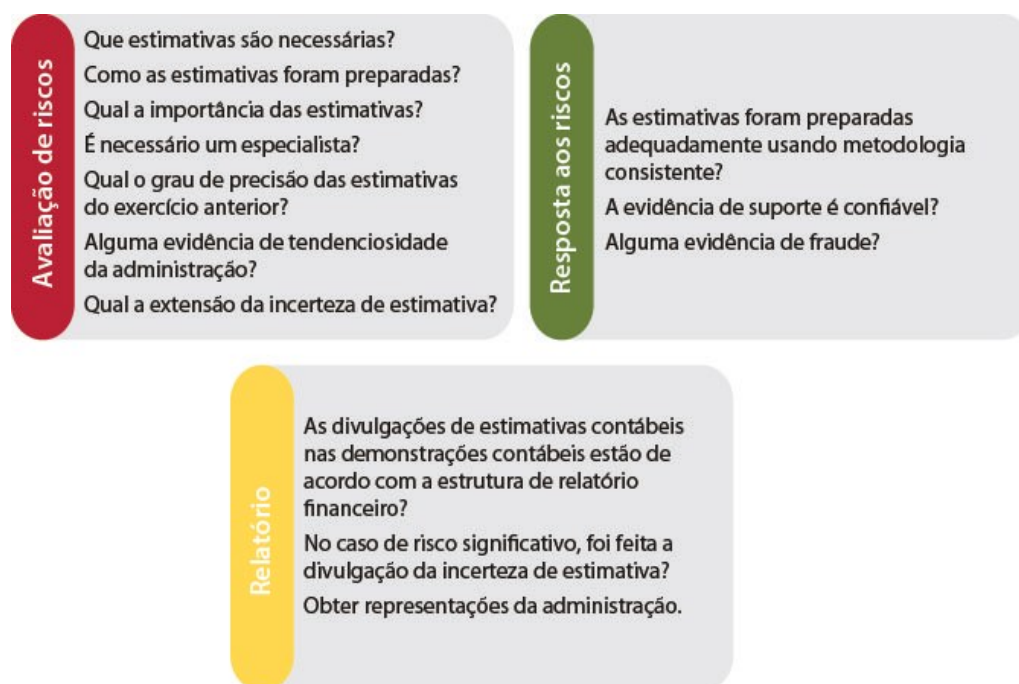
506. Muitas estimativas envolvem premissas sobre assuntos incertos na época da estimativa e o auditor não é responsável por prever condições, transações ou eventos futuros que, se fossem efetivamente conhecidos na época da auditoria, poderiam ter provocado mudanças nas ações, premissas e, por conseguinte, no valor da estimativa. (LONGO, 2011).

¹⁴ Incerteza de estimativa é a suscetibilidade da estimativa contábil e das respectivas divulgações à falta de precisão inerente em sua mensuração (NBC TA 540).

¹⁵ O momento em que o auditor conclui o trabalho de auditoria inclui o período subsequente à data das demonstrações financeiras (Longo, 2011).

507. A Figura 14, a seguir proporciona uma visão geral da auditoria de estimativas contábeis:

Figura 14: Auditoria de estimativas contábeis



Fonte: IFAC (2010).

Procedimentos de avaliação de riscos em estimativas contábeis

508. Conforme abordado no tópico 3.3.1.(a3), nos procedimentos de avaliação de riscos para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, o auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, incluindo as mudanças realizadas no período. Isso envolve a realização dos procedimentos a seguir, com vistas à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis:

- d) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações;
- e) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras;
- f) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo:
 - vii) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil;

- viii) os controles relevantes;
- ix) se a administração usou especialista;
- x) as premissas subjacentes às estimativas contábeis;
- xi) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e
- xii) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

509. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em relação às estimativas contábeis, o auditor deve avaliar o grau de incerteza e de viés e, assim, determinar se existem riscos significativos associados a elas. (TCE, 2012).

510. Com base nos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve determinar:

- a) se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para a estimativa contábil; e
- b) se os métodos utilizados para elaborar as estimativas contábeis são apropriados, foram aplicados de maneira uniforme e se as mudanças, se houver, nas estimativas contábeis ou no método de elaboração usado no período anterior são apropriados nas circunstâncias.

Respostas aos riscos identificados em estimativas contábeis

511. Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa:

- a) determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil;
- b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se:
 - i) o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias; e
 - ii) as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- c) testar a efetividade operacional dos controles sob os quais a administração elaborou a estimativa contábil e realizar os procedimentos substantivos apropriados;

- d) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo¹⁶ para avaliar a estimativa pontual da administração¹⁷. Para essa finalidade:
 - i) se o auditor usa premissas ou métodos diferentes da administração, o auditor deve obter o entendimento suficiente das premissas ou métodos da administração para estabelecer que a estimativa pontual ou o intervalo por ele utilizado leva em consideração variáveis relevantes para avaliar quaisquer diferenças significativas com a estimativa pontual da administração;
 - ii) se o auditor conclui que é apropriado usar um intervalo, o auditor deve reduzi-lo, com base em evidências de auditoria disponíveis, até que todos os desfechos¹⁸ dentro do intervalo sejam considerados razoáveis. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

**Uso de especialistas
na avaliação de
estimativas contábeis**

- 512. Auditores do setor público devem considerar a necessidade de utilizar especialistas com habilidades especializadas, que podem ser particularmente importantes na avaliação de estimativas como as relativas a programas de seguridade social, planos de previdência para servidores públicos ou programas de compensação para militares. (NP ISSAI 1540).
- 513. O auditor deve revisar os julgamentos e as decisões feitas pela administração na elaboração de estimativas contábeis para identificar se há indicadores de possível tendenciosidade da administração. No entanto, indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para concluir sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).
- 514. Devido à complexidade que o assunto pode envolver, quando da realização de uma auditoria financeira em que serão avaliadas estimativas contábeis, é altamente recomendável a leitura da NP ISSAI 1540 e da ISA/NBC TA 540 para uma melhor compreensão dos requisitos descritos nesta seção.

4.2.3.4. Partes relacionadas

- 515. Parte relacionada é a parte que é:

¹⁶ Estimativa pontual ou intervalo é o valor, ou intervalo de valores, respectivamente, derivado de evidências de auditoria para uso na avaliação da estimativa pontual da administração. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

¹⁷ Estimativa pontual da administração é o valor selecionado pela administração para registro ou divulgação nas demonstrações financeiras como estimativa contábil. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

¹⁸ Desfecho de estimativa contábil é o valor monetário real resultante da resolução da transação, evento ou condição de que trata a estimativa contábil. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

Caracterização de partes relacionadas	<ul style="list-style-type: none"> a) é assim definida na estrutura de relatório financeiro de apresentação adequada; ou b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas: <ul style="list-style-type: none"> i) uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que reporta; ii) outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários; ou iii) outra entidade que está sob controle comum juntamente com a entidade que reporta, por ter controlador comum, proprietários que são parentes próximos, ou administração-chave comum.
Responsabilidade da administração	<p>516. Entidades que estão sob o controle comum de um estado (governo nacional, regional ou local) não são consideradas partes relacionadas a menos que se envolvam em transações significativas ou compartilhem recursos em medida significativa. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).</p> <p>517. A administração é responsável pela identificação e divulgação das partes relacionadas e das transações com essas partes, incluindo a implementação de controles para garantir que essas transações sejam devidamente identificadas no sistema de informação e divulgadas.</p>
Responsabilidade do auditor	<p>518. Por seu turno, o auditor tem a responsabilidade de realizar procedimentos para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante ou de não conformidades decorrentes de falhas na divulgação e explicação adequada de relacionamentos com partes relacionadas, transações ou saldos, por parte da entidade auditada. (TCE, 2012).</p>
Risco de distorção relevante em partes relacionadas	<p>519. Pelo fato de as partes relacionadas não serem independentes entre si, frequentemente os riscos de distorção relevante são maiores em transações com partes relacionadas do que em transações com partes não relacionadas. Consequentemente, as estruturas de relatórios financeiros muitas vezes contêm requisitos contábeis e de divulgação relacionados com transações e saldos com partes relacionadas. A finalidade desses requisitos é fornecer aos usuários das demonstrações financeiras um entendimento da natureza dessas transações e desses saldos e os efeitos reais ou potenciais.</p>

520. Alguns dos possíveis fatores de risco relacionados com transações com partes relacionadas são apresentados a seguir. (IFAC, 2010):

Quadro 20: Fatores de riscos relacionados com partes relacionadas

Transações extremamente complexas	Partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas.
Relacionamentos e transações não identificados	<ul style="list-style-type: none"> • Relacionamentos com partes relacionadas podem ser encobertos, uma vez que oferecem maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração. • Os sistemas de informações da entidade podem ser ineficazes para identificar ou resumir transações e saldos em aberto entre a entidade e suas partes relacionadas. • A administração pode não estar ciente da existência de todos os relacionamentos e todas as transações com partes relacionadas.
Condução fora do curso normal do negócio	As transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e nas condições normais de mercado* como as descritas anteriormente, abaixo de valores justos, ou até mesmo sem nenhuma forma de contraprestação.
* Transação em condições normais de mercado é a transação conduzida em termos e condições como aqueles entre um comprador voluntário e um vendedor voluntário, que não são relacionados e estão agindo de maneira mutuamente independente e buscando os seus melhores interesses. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).	

Fonte: IFAC (2010).

Procedimentos de avaliação de riscos em partes relacionadas

521. O auditor deve fazer indagações à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de riscos considerados apropriados para obter entendimento dos controles que a administração estabeleceu para:

- a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas; e
- c) autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).

522. Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas, o auditor deve determinar se esses riscos são significativos. Ao fazer esta avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com essas partes, que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade, como origem de riscos significativos. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).

**Respostas aos riscos
identificados em
partes relacionadas**

523. O auditor deve realizar procedimentos de auditoria apropriados para abordar o risco nos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Se forem descobertas transações significativas fora do curso normal dos negócios, o auditor deve obter uma compreensão sobre se elas envolvem partes relacionadas, além de obter evidências de que tais transações foram aprovadas. Exemplos incluem transações:
- a) com condições anormais de negociação ou negócios sem razão lógica aparente;
 - b) em que a essência difere da forma;
 - c) processadas de forma incomum ou não registradas;
 - d) de alto volume/valor com certos clientes ou fornecedores.
524. Além disso, o auditor deve estar alerta para informações que indiquem a existência de potenciais partes e transações relacionadas não identificadas pela administração, incluindo confirmações com bancos e advogados e atas de reuniões dos responsáveis pela governança. Nesses casos, o auditor pede à administração para identificar as transações com partes relacionadas recém-identificadas; informações sobre o motivo pelo qual os controles não identificaram ou divulgaram essas transações; e executa procedimentos adicionais de auditoria (TCE, 2012).
525. Independentemente da análise a ser efetuada sobre a transação em si, o auditor deve investigar a natureza e as causas dessas falhas e concluir se elas ocorreram por erro, por deficiência no controle interno implantado para identificar transações com partes relacionadas ou de forma intencional, ou seja, se propositadamente a administração omitiu essas informações do auditor. Qualquer que seja a causa, o auditor deve reconsiderar e reavaliar o risco de distorção relevante, todavia, os procedimentos de auditoria e a extensão em que serão aplicados variarão de acordo com a natureza da falha. (LONGO, 2011).

**Partes relacionadas e
opinião do auditor**

526. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras o auditor deve avaliar se:
- a) os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - b) os efeitos dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas:
 - i) impedem que as demonstrações financeiras tenham uma apresentação adequada (para estrutura de

relatório financeiro com objetivo de apresentação adequada); ou

- ii) tornam as demonstrações financeiras enganosas (para estrutura de relatório com objetivo de conformidade).

527. Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada no que diz respeito a partes relacionadas e transações com essas partes, o auditor ou conclui que a sua divulgação nas demonstrações financeiras não foi adequada, ou ele deve modificar a sua opinião de forma adequada. (TCE, 2012).

528. Recomenda-se a leitura da NBC TA 550 e da NP ISSAI 1550 para orientações adicionais sobre partes relacionadas.

4.2.3.5. Eventos subsequentes

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

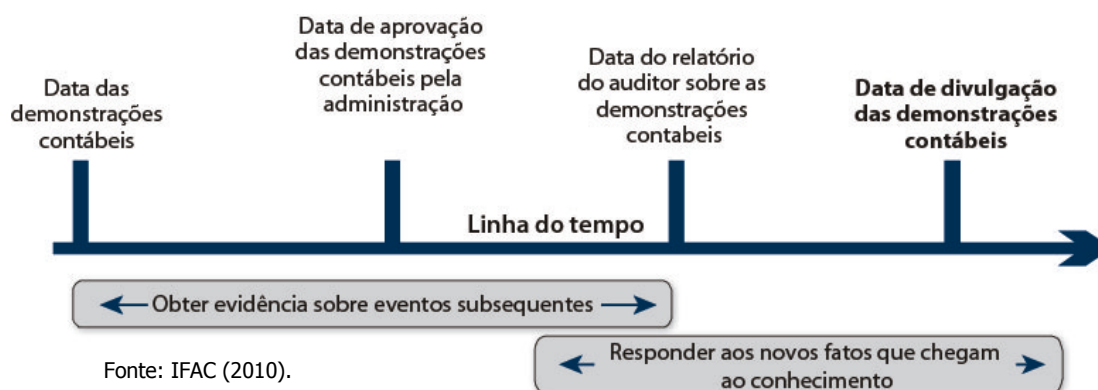
ISSAI 1560

ISA 560

NBC TA 560

529. Eventos subsequentes são eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560). Embora ocorram após a data das demonstrações financeiras, outras datas-chave na elaboração, auditoria e emissão dessas demonstrações podem ser vistas na Figura 15, a seguir (IFAC, 2010):

Figura 15: Datas importantes para eventos subsequentes



Datas-chave em eventos subsequentes

530. Em que:

- a) data das demonstrações financeiras é a data de encerramento do último período coberto pelas demonstrações financeiras;
- b) data de aprovação das demonstrações financeiras é a data em que todos os quadros que compõem as demonstrações financeiras foram elaborados e que aqueles com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade por essas demonstrações financeiras;
- c) data do relatório do auditor independente é a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras;
- d) data de divulgação das demonstrações financeiras é a data em que o relatório do auditor independente e as demonstrações financeiras auditadas são disponibilizados para terceiros. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).

531. As ações a serem tomadas pelo auditor irão depender do período em que ocorrem os eventos subsequentes, conforme ilustrado no Quadro 21, a seguir.

Quadro 21: Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor

(a) Eventos ocorridos entre a data das demonstrações e a data do relatório do auditor.	O auditor é obrigado a executar procedimentos de auditoria para identificar esses eventos.
(b) Fatos que chegarem ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras.	O auditor só precisa tomar medidas se tomar conhecimento de eventos subsequentes.
(c) Fatos que chegarem ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras.	

Fonte: adaptado de TCE (2012).

532. As ações que o auditor deve tomar para cada uma das situações elencadas no quadro acima estão descritas a seguir.

(a) Eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor:

533. O auditor deve executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados.

**Natureza dos
procedimentos a
serem executados**

534. Contudo, não se espera que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados forneceram conclusões satisfatórias.
535. O auditor deve executar os procedimentos exigidos pelo item acima de forma a cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório, ou o mais próximo possível dessa data. O auditor deve levar em consideração a sua avaliação de risco para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria, que devem incluir o seguinte:
- a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subsequentes são identificados;
 - b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações financeiras;
 - c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações financeiras, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis;
 - d) leitura das últimas demonstrações financeiras intermediárias da entidade¹⁹, se houver. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).
536. Se, em decorrência dos procedimentos aplicados, o auditor identificar eventos que requerem ajustes ou divulgação nas demonstrações financeiras, o auditor deve determinar se cada um desses eventos está refletido de maneira apropriada nas referidas demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceitual aplicável. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).
537. O auditor do setor público deve considerar as questões decorrentes da atuação do poder legislativo e de outros órgãos competentes que tenham chegado a seu conhecimento durante o curso da auditoria e que estão previstas para ocorrer durante ou após o final do período auditado, o que pode exigir a execução de ajustes ou a divulgação nas demonstrações financeiras. (NP ISSAI 1560).

¹⁹ A leitura pode incluir também: orçamentos, previsões de fluxo de caixa e outros relatórios gerenciais relacionados. (TCE, 2012).

(b) Fatos que cheguem ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras:

Necessidade de alterar as demonstrações financeiras

538. O auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações financeiras após a data do seu relatório. Entretanto, se, após essa data, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança para determinar se as demonstrações financeiras precisam ser alteradas e, caso afirmativo, indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).

Se a administração alterar, executar procedimentos

539. Quando a administração altera as demonstrações financeiras, o auditor executa os procedimentos de auditoria necessários e emite um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas. O novo relatório não deve ter data anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas e, portanto, os procedimentos de auditoria acima referidos seriam estendidos até a data do novo relatório do auditor. (TCE, 2012).

Se a administração não alterar, relatório em separado

540. No setor público, medidas tomadas quando a administração não altera as demonstrações financeiras podem incluir, também, a apresentação de relatório em separado para o órgão legislativo ou outro órgão relevante na hierarquia de apresentação de relatórios, sobre as implicações do evento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor. (NP ISSAI 1560).

(c) Fatos que cheguem ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras:

Decidir se comunica o assunto às partes interessadas

541. No setor público, uma vez que as demonstrações financeiras tenham sido divulgadas, elas não poderão ser revistas e o relatório do auditor não pode ser reemitido. Assim, após as demonstrações financeiras terem sido divulgadas, o auditor não tem a obrigação de fazer nenhuma indagação sobre tais demonstrações financeiras.

542. No entanto, se após as demonstrações financeiras terem sido divulgadas, o auditor tomar conhecimento de um fato que existia na data do seu relatório e que, se conhecido naquela data, poderia ter feito com que o auditor o modificasse, ele deve considerar se o assunto precisa ser levado ao conhecimento dos interessados, por exemplo, por meio de um relatório à autoridade competente. (TCE, 2012).

4.2.3.6. Continuidade operacional

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

ISSAI 1570

ISA 570

NBC TA 570

Pressuposto da continuidade operacional

543. Demonstrações financeiras são normalmente elaboradas no pressuposto de que a entidade está em operação e continuará a cumprir suas obrigações estatutárias em futuro previsível. Demonstrações financeiras para propósitos gerais são elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, a menos que o poder legislativo tenha decidido liquidar a entidade auditada ou que ela deva cessar suas operações²⁰. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível.

Relevância e riscos de continuidade no setor público

544. O pressuposto de continuidade operacional pode ter pouca ou nenhuma relevância para entidades “comuns” do setor público, tais como as que são custeadas com dotações do orçamento público. Quando tais entidades são abolidas ou fundidas com outras, seus ativos e passivos são normalmente assumidos por outras entidades. (ISSAI 200).

545. No entanto, podem surgir riscos à continuidade operacional, em situações onde entidade do setor público opera com fins lucrativos e o suporte do governo pode ser reduzido ou retirado ou, ainda, no caso de privatização. Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de uma entidade do setor público continuar seus negócios podem incluir situações em que a entidade não possui recursos para sua continuidade ou quando são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570).

Procedimentos de avaliação de risco de continuidade

546. Na execução de procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e:

²⁰ Um exemplo comum no Brasil é a extinção de ministérios pelo poder executivo.

- a) se essa avaliação foi realizada, o auditor deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se a administração identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou
- b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar a administração sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570).

547. Ao formar uma visão da capacidade de continuidade operacional da entidade auditada, o auditor deve examinar dois fatores separados, mas que às vezes se sobrepõem:

- a) o risco mais comum, associado com mudanças na direção política (por exemplo, quando há uma mudança de governo); e
- b) o risco menos comum, operacional ou de negócios (por exemplo, quando uma entidade auditada tem capital de giro insuficiente para continuar suas operações no nível existente) [ISSAI 200].

548. Os auditores do setor público devem estar conscientes de que mudanças nas políticas governamentais podem ter um impacto considerável sobre a natureza e as funções de entidades do setor público. Entretanto, decisões políticas geralmente não são mais incertas que os riscos imprevisíveis enfrentados por empresas do setor privado. (NP ISSAI 1570).

Resposta aos riscos de continuidade operacional

549. Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa²¹, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir:

- a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação;

²¹ A expressão “incerteza significativa” é usada na discussão de incertezas relacionadas a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional que deve ser divulgada nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570).

- b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias;
- c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura:
 - i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e
 - ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão;
- d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação;
- e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570).

Representação formal do órgão provedor

550. Os auditores do setor público podem considerar se é necessário solicitar da entidade confirmação direta do órgão provedor, responsável pelo respaldo financeiro ou pelo financiamento futuro da entidade, e nessa análise ter em conta as restrições impostas pelo processo político. Em tais circunstâncias, a representação fornecida pelo responsável financeiro talvez não seja garantia suficiente sobre o futuro da entidade, devido ao fato de que a entidade pode desconhecer as intenções desse órgão.

551. Além dos procedimentos de auditoria estabelecidos anteriormente, auditores do setor público podem se valer de registros oficiais para obter informações sobre mudanças na política e decisões do Legislativo e indagar sobre questões objeto das decisões quando não se tem registros disponíveis. (NP ISSAI 1570).

Evidência adequada de continuidade operacional

552. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação de demonstrações financeiras, e deve concluir se existe qualquer incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade.

553. Se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, mas, no

**Continuidade
operacional e
opinião do auditor**

julgamento do auditor, o uso do pressuposto é inapropriado, ele deve expressar uma opinião adversa. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias e uma adequada divulgação é feita nas demonstrações financeiras, porém existe incerteza significativa, ele deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase. Se tal divulgação não for feita nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado (ISSAI 200).

554. Recomenda-se a leitura da ISA/NBC TA 570 e da NP ISSAI 1570 para orientações adicionais sobre continuidade operacional.

4.2.4. Considerações especiais

555. Esse tópico aborda responsabilidades do auditor na obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada a aspectos considerados especiais nos trabalhos de auditoria financeira, especificamente: responsabilidade do auditor no que se refere à fraude em auditoria de demonstrações financeiras, e a considerações de leis e regulamentos ao executar auditorias financeiras.

4.2.4.1. Considerações relacionadas a suspeita de fraude

Os objetivos do auditor são:

- obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
- responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

ISSAI 1240

ISA 240

NBC TA 240

Natureza da fraude

556. Devido à natureza da fraude e às limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que a fraude possa ocorrer e não ser detectada pelo trabalho de auditoria. Fraude pode consistir em atos destinados intencionalmente para esconder sua existência. Pode haver conluíus entre administradores, empregados ou terceiros, ou ainda falsificação de documentos. Por isso, não é razoável esperar que o auditor tenha que identificar e obter toda a evidência necessária para a configuração de toda fraude, a menos que sejam falsificações óbvias. (TCE, 2012).

**Fraudes que o
auditor deve se
preocupar**

557. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, as normas de auditoria estabelecem que o auditor deve se preocupar com as fraudes que causam distorções relevantes

nas demonstrações financeiras. Nesse sentido, são dois os tipos de distorções intencionais relevantes para o auditor: **informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos.**

O que é esperado do auditor 558. Assim, apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude. (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

Comunicação de fraudes 559. Transações fraudulentas são, por natureza, desconformidades com leis e regulamentos pertinentes. Se a suspeita de atividade fraudulenta surgir durante a auditoria, o auditor comunica os níveis adequados da gestão e os responsáveis pela governança, se for o caso, a menos que eles possam estar implicados. O auditor também deve comunicar a suspeita ao superior para acompanhamento e resposta adequada. (TCE, 2012). Essa comunicação, nas auditorias realizadas pelo TCU, deverá observar as políticas e as normas processuais próprias para o tratamento e encaminhamentos de fraudes.

560. Recomenda-se a leitura da NBC TA 240 e da NP ISSAI 1240 para orientações adicionais sobre fraude.

4.2.4.2. Considerações sobre leis e regulamentos

Os objetivos do auditor são:

- a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com as disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações financeiras;
- b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações financeiras; e
- c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

ISSAI 1250

ISA 250

NBC TA 250

Aspectos relevantes para a auditoria financeira

561. As leis e os regulamentos a que a entidade está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar que formam a base de critérios para avaliação da conformidade de suas operações em termos amplos. Entretanto, as disposições de algumas leis ou regulamentos têm efeito direto nas demonstrações financeiras no sentido de que determinam valores e divulgações que devem ser reportados nessas demonstrações. Infrações a essas leis ou a esses regulamentos podem resultar em multas, litígio ou outras consequências

	para a entidade, que podem ter um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras.
Responsabilidades da administração e do auditor	562. É responsabilidade da administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. (ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250). Do auditor é esperado que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, decorrentes de inobservância de leis ou regulamentos, no entanto, o auditor não é responsável pela não conformidade ou pela sua prevenção e não se pode esperar que, em auditorias financeiras, ele detecte todas as violações a leis e regulamentos eventualmente praticadas.
Exigências da estrutura de relatório financeiro	563. Frequentemente, a estrutura de relatório financeiro pode também exigir informações como relatórios orçamentários, relatórios de dotações ou relatórios de desempenho. Nos casos em que a estrutura de relatório financeiro incluir tais exigências, o auditor deve considerar as leis e os regulamentos específicos que possam afetá-la, direta ou indiretamente.
Exigências adicionais do mandato de auditoria pública	564. O mandato de auditoria ou as obrigações das entidades públicas decorrentes de legislação ou regulamentos podem resultar em objetivos adicionais, tais como a responsabilidade de relatar todos os casos de não conformidades com normas, mesmo quando claramente sem consequências. Esse escopo mais amplo de relatório pode, por exemplo, incluir a obrigação de expressar uma opinião separada quanto ao cumprimento das leis e regulamentos pela entidade, ou de relatar casos de não conformidade. ²² Mesmo onde não houver tais objetivos adicionais, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito a não conformidades com normas nos relatórios de auditoria. (ISSAI 200).
Comunicação de não conformidades	565. Questões envolvendo não conformidade com leis e regulamentos, que venham ao conhecimento do auditor durante o curso da auditoria, devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança, salvo quando tais questões forem claramente sem consequências (ISSAI 200). Essa comunicação, nas auditorias realizadas pelo TCU, deverá observar as políticas e as normas processuais próprias para o tratamento e encaminhamentos de não conformidades. 566. Recomenda-se a leitura da ISA/NBC TA 250 e da NP ISSAI 1250 para orientações adicionais sobre considerações de leis e regulamentos.

²² Esses objetivos adicionais são abordados na ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e nas diretrizes relacionadas do nível 4 da estrutura das ISSAI.

4.3. AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS

Objetivo do auditor é avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras.

ISSAI 1450

ISA 450

NBC TA 450

Objetivos desta etapa

567. São objetivos desta etapa: determinar o efeito das distorções identificadas na auditoria e das distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras e se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais. Para isso, o auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante toda a auditoria e acumular aquelas que não sejam claramente triviais.
568. Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve revisar a materialidade, caso a sua determinação tenha se baseado em estimativas de resultados financeiros, para confirmar se ela continua apropriada no contexto dos resultados efetivo da entidade.

4.3.1. Revisão da materialidade e da avaliação de riscos

Fatores que ensejam a revisão da materialidade

569. As normas de auditoria orientam que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) deve ser revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente.
570. Os fatores que ensejam a revisão do valor estabelecido como materialmente relevante incluem:
- a) a materialidade determinada inicialmente não é mais apropriada no contexto do resultado financeiro efetivo da entidade;
 - b) novas informações obtidas, incluindo expectativas dos usuários, teriam levado o auditor a determinar um valor (ou valores) diferente inicialmente; e
 - c) distorções inesperadas que podem fazer com que o valor da materialidade para uma classe específica de transação, saldo contábil ou divulgação seja excedido.
571. Durante todo o percurso da auditoria pode-se revisar o nível de materialidade, mas segundo as normas o melhor momento para realização desta análise é quando o conjunto de distorções detectadas durante a auditoria se aproximar da materialidade determinada inicialmente, pois isso indica que

existe um risco maior do que o aceitável, de que eventuais distorções não detectadas, quando consideradas no conjunto das distorções acumuladas durante a auditoria, venham exceder a materialidade. Nesse caso, pode-se concluir que existem ainda distorções não detectadas devido à presença do risco de amostragem e do risco não relacionado com a amostragem²³.

Avaliar o impacto da revisão nos riscos avaliados

572. Sempre que uma revisão de materialidade for necessária, o auditor deve considerar e documentar o impacto da revisão nos riscos avaliados e na natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Isso significa que se a materialidade for reduzida é possível que sejam necessárias alterações nas avaliações de riscos e na aplicação de novos procedimentos adicionais de auditoria.

Avaliar o impacto da revisão nos procedimentos

573. Se for constatada a necessidade de uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo, avaliar também se é necessário rever a materialidade para execução da auditoria. Em caso positivo, avaliar se a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais continuam apropriadas.

574. Portanto, considerando a revisão do nível de materialidade, os procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida, o auditor deve avaliar, antes da conclusão da auditoria, se as avaliações de riscos de distorção relevante no nível de afirmações continuam apropriadas.

575. A avaliação de riscos no nível de afirmações será frequentemente baseada em evidência de auditoria disponível antes da execução de procedimentos adicionais de auditoria. Durante o tempo de execução desses procedimentos, podem ser obtidas novas informações que exigirão uma modificação na avaliação de riscos original. (IFAC, 2010).

576. Alguns pontos podem ser considerados na definição sobre se a avaliação de riscos original deve ou ser não alterada, conforme questões apresentadas no Quadro 22, a seguir.

Quadro 22: Questões a considerar na decisão de revisão da avaliação dos riscos de distorções

Áreas	Questões
Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> Os resultados da aplicação de testes de controles suportam o nível de redução de risco planejado com base em sua efetividade operacional? Existe alguma evidência de transgressão de controles internos pela administração?

²³ Risco não relacionado com amostragem: parcela de risco de auditoria não associada com o exame de apenas uma parte dos dados, incluem: erros humanos, aplicação de procedimentos inadequados, interpretação errônea dos resultados da amostra, utilização de informações errôneas recebidas de terceiros (Boyton, Johnson e Kell, 2002).

	<ul style="list-style-type: none"> • Alguma possível distorção é resultante de uma deficiência de controle interno que deveria ser imediatamente levada ao conhecimento da administração?
Natureza da Evidência de Auditoria Obtida	<ul style="list-style-type: none"> • A evidência identifica novos fatores de risco, fatores de risco de fraude ou transgressão da administração? • A evidência obtida contradiz outras fontes de informações disponíveis? • A evidência obtida entra em conflito com o atual entendimento da entidade? • Há evidência de que as políticas contábeis da entidade não são sempre aplicadas de maneira uniforme? • A evidência comprova as relações entre dados financeiros e não financeiros? • Existe evidência de quaisquer padrões, esquisitices, exceções ou desvios encontrados na execução de testes que poderiam indicar a ocorrência de possível fraude (incluindo transgressão da administração)? • Há evidência que questione a confiabilidade de representações feitas pela administração ou pelos responsáveis pela governança?
Natureza das Distorções	<ul style="list-style-type: none"> • As distorções encontradas em estimativas contábeis e mensurações do valor justo indicam um possível padrão de tendenciosidade da administração? • As distorções, individualmente ou combinadas com todas as outras distorções não corrigidas, constituem distorção relevante nas demonstrações financeiras tomadas em conjunto?

Fonte: IFAC (2010).

Documentação da revisão de riscos e materialidade

577. Quando a materialidade e a avaliação de riscos original são alteradas, todos os detalhes dessa alteração devem ser documentados. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. Esses detalhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos do planejamento da auditoria ou da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

4.3.2. Revisão da estratégia global e do plano de auditoria

Situações que ensejam a revisão da estratégia e do plano de auditoria

578. O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se as distorções identificadas no decorrer da auditoria se enquadrarem numa das seguintes situações:

- a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes (ver item A4 da ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450); ou
- b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada (ver item A4 da ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

4.3.2. Avaliação do efeito de distorções identificadas

Acumulação de distorções	579. As distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais devem ser acumuladas, podendo ser classificadas como a seguir:
Distorção factual	a) distorção factual é aquela que não deixa dúvida. Por exemplo, um erro de cálculo ou imprecisão na coleta ou processamento de informação.
Distorção de julgamento	b) distorção de julgamento é aquela decorrente de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas. Essa distorção pode ser decorrente de interpretação errada de fatos, legislação ou outro tipo.
Distorção projetada	c) distorção projetada é a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para populações inteiras de onde foram extraídas as amostras.
Magnitude e natureza das distorções	580. O auditor deve determinar se as distorções são relevantes, individualmente ou em conjunto. Para tanto, ele deve considerar: (i) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, bem como (ii) o efeito das distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo.
Efeito das distorções não corrigidas	581. Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).
Causas de distorções	582. Distorções podem decorrer de: a) imprecisão na coleta ou no processamento de dados usados na elaboração das demonstrações financeiras; b) omissão de valor ou divulgação; c) estimativa contábil incorreta decorrente da falta de atenção aos fatos ou de interpretação errada; e d) julgamentos da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção e aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas.

Comunicação à administração

Distorções decorrentes de atos sob investigação

583. Ao considerar as causas para as distorções identificadas durante a auditoria, o auditor deve avaliar:
- a) a possibilidade de ser uma fraude;
 - b) a possibilidade de existir outras distorções;
 - c) a existência de riscos não identificados anteriormente;
 - d) deficiências significativas de controle interno.
584. O auditor deve comunicar tempestivamente ao nível apropriado da administração todas as distorções detectadas durante a auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. Deve, ainda, requerer que a administração corrija tais distorções. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).
585. A comunicação tempestiva de distorções ao nível apropriado da administração é importante, pois permite à administração avaliar se os itens são efetivamente distorções, informar o auditor caso não concorde, e tomar medidas quando necessário. Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certas distorções. É o caso, por exemplo, em que a comunicação de uma distorção prejudique uma investigação de ato ilegal ou suspeito, a qual esteja sendo realizada por autoridade competente. Eventuais conflitos devem ser apoiados por uma assessoria jurídica.
586. A correção de todas as distorções pela administração, incluindo aquelas comunicadas pelo auditor, possibilita à administração manter livros e registros contábeis precisos e reduz os riscos de distorções relevantes em demonstrações financeiras futuras em decorrência do efeito cumulativo de distorções não corrigidas não relevantes relativas a períodos anteriores.

4.3.2. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas

Efeito das distorções não corrigidas na opinião do auditor

587. Distorções não corrigidas são as distorções que o auditor identificou durante a auditoria e que não foram corrigidas. Se a administração se recusar a corrigir as distorções identificadas na auditoria, o auditor deve avaliar os efeitos potenciais destas distorções e considerá-las na opinião de auditoria, tanto em termos **quantitativos** quanto **qualitativos**. Se o total das distorções não corrigidas for considerado materialmente relevante, o auditor deve modificar a opinião sobre as demonstrações financeiras.
588. As distorções não corrigidas devem ser avaliadas quanto à materialidade, individualmente ou em conjunto, para determinar que efeito possa ter na opinião a ser dada no relatório do auditor.

Avaliação individual

589. Antes de considerar o efeito em conjunto das distorções não corrigidas identificadas, o auditor deve considerar cada distorção separadamente para avaliar:

- a) seu efeito em relação às classes individuais relevantes de transações, saldos de contas ou divulgações, incluindo se os níveis de materialidade para itens específicos foram excedidos;
- b) se, ao considerar o efeito da distorção individual, é apropriado compensar distorções. Por exemplo, pode ser apropriado compensar distorções de itens dentro do mesmo saldo em conta nas demonstrações financeiras. Porém, se uma distorção individual é julgada relevante, é improvável que ela possa ser compensada com outras distorções.

Avaliação em conjunto

590. A maioria das distorções é de natureza **quantitativa** e pode ser agrupada de maneira que o impacto geral sobre as demonstrações financeiras possa ser avaliado. Entretanto, algumas distorções (tais como divulgações incompletas ou imprecisas de demonstrações financeiras) e constatações **qualitativas** (tais como a possível existência de fraude) não podem ser agrupadas. Essas distorções devem ser avaliadas individualmente.

Circunstâncias que afetam a avaliação das distorções

591. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, individualmente ou quando consideradas juntamente com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. As circunstâncias que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção:

- a) afeta o cumprimento de requerimentos regulatórios;
- b) afeta o cumprimento de cláusulas contratuais de dívidas ou outros requerimentos contratuais;
- c) refere-se à seleção ou à aplicação incorreta de política contábil que tem efeito não relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros;
- d) encobre mudança nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor;
- e) afeta índices usados para avaliar a posição patrimonial e financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade;

- f) afeta informações por segmentos apresentadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, a importância do assunto para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que foi identificada como tendo papel significativo nas operações ou na rentabilidade da entidade);
- g) tem o efeito de aumentar a remuneração da administração, por exemplo, possibilitando que sejam satisfeitos os requerimentos para terem direito a bônus ou outros incentivos;
- h) é significativa considerando o entendimento do auditor de que foram feitas comunicações anteriores a usuários, por exemplo, em relação a resultados previstos;
- i) refere-se a itens envolvendo partes específicas (por exemplo, se as partes externas da transação têm relação com membros da administração da entidade);
- j) constitui uma omissão de informações não requeridas especificamente pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que no julgamento do auditor, é importante para que os usuários entendam a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações ou os fluxos de caixa da entidade; ou
- k) afeta outras informações que são comunicadas em documentos que contenham as demonstrações financeiras auditadas e que se pode razoavelmente esperar que influenciem as decisões econômicas dos usuários. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

Comunicação aos responsáveis pela governança

- 592. O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. (ISSAI 1260; ISA/NBC TA 260, item 7).
- 593. A comunicação aos responsáveis pela governança deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. No caso de haver grande número de distorções individuais não relevantes não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário geral das distorções não corrigidas em vez dos detalhes de cada distorção individual não corrigida. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).
- 594. O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações,

saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

Documentação das distorções

595. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:
- a) o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais;
 - b) todas as distorções detectadas durante a auditoria e se foram corrigidas;
 - c) a consideração do efeito agregado das distorções não corrigidas e a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão.
 - d) avaliação se o nível ou os níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido; e
 - e) avaliação do efeito de distorções não corrigidas sobre índices importantes ou tendências, e do cumprimento de requerimentos legais, regulatórios e contratuais. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

4.3.3. Avaliação da evidência de auditoria

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

ISSAI 1500

ISA 500

NBC TA 500

Formas de evidência

596. Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para determinar se o objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações eletrônicas ou em papel, documentação dos procedimentos de auditoria executados, comunicações escritas ou eletrônicas com pessoas de fora, observações do auditor e testemunho oral ou escrito da entidade auditada. Abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Natureza da evidência

597. A evidência de auditoria é utilizada pelo auditor para chegar às conclusões que fundamentam a sua opinião. Para emitir esta opinião o auditor deve obter segurança razoável²⁴ de que

²⁴ Conforme detalhado no Capítulo II – Padrões Gerais.

Natureza da evidência

as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. A evidência de auditoria é persuasiva e de natureza cumulativa e primariamente é obtida a partir da execução dos procedimentos de auditoria durante o curso da auditoria.

4.3.3.1. Evidência apropriada e suficiente

598. O objetivo geral do auditor é obter evidência **apropriada e suficiente** para reduzir os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras a um nível aceitavelmente baixo. Em última análise, o que deve ou não constituir evidência apropriada e suficiente é uma questão de julgamento profissional.

Suficiência da evidência

599. A suficiência e adequação das evidências de auditoria estão inter-relacionadas. A **suficiência** pode ser entendida como a medida da **quantidade de evidência** de auditoria. A quantidade necessária de evidência de auditoria é afetada pela avaliação dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja necessária mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tais evidências de auditoria (quanto melhor a qualidade, menos evidência pode ser necessária). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, pode não compensar a sua má qualidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Adequação da evidência

600. Já a **adequação** é a medida da **qualidade da evidência** de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade no suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e depende das circunstâncias individuais em que são obtidas. (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500).

4.3.3.2. Relevância e confiabilidade das informações utilizadas como evidência

601. A relevância e a confiabilidade das informações utilizadas como evidência são atributos necessários à qualidade da evidência e, portanto, à sua adequação.

Relevância

602. A **relevância** trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria. A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste.

Confiabilidade

603. Sobre a **confiabilidade** das informações utilizadas como evidência de auditoria é importante destacar que:

- a) é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;

- b) é maior, quando gerada internamente, se os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos;
- c) é mais confiável quando obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);
- d) é mais confiável quando na forma de documentos em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, do que a obtida verbalmente (por exemplo, uma ata de reunião elaborada tempestivamente é mais confiável que uma representação verbal subsequente dos assuntos discutidos);
- e) é mais confiável quando obtida de documentos originais do que a obtida de fotocópias ou fac-símiles ou de documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção. (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500).

4.3.3.3. Influência dos testes de auditoria na obtenção da evidência

Eficácia dos testes de auditoria e qualidade da evidência

604. A direção dos testes de auditoria afeta a qualidade das evidências. Um teste eficaz fornece evidência apropriada na medida em que se conclui se será ou não suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens para testes, a norma exige que o auditor determine a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são: seleção de todos os itens (exame de 100%); seleção de itens específicos; e amostragem de auditoria. A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada, dependendo das circunstâncias específicas.

Julgamento profissional na avaliação de evidências

605. Decidir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando assim ao auditor tirar conclusões para fundamentar sua opinião, é uma questão de julgamento profissional e leva em consideração os seguintes questionamentos.

Quadro 23: Questões a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência

Materialidade das distorções	Qual a importância de uma distorção em uma afirmação tratada, e qual a probabilidade de ela ter efeito relevante (individualmente ou em conjunto com outras possíveis distorções) sobre as demonstrações financeiras?
------------------------------	---

Respostas da administração	Como é a receptividade da administração às constatações de auditoria, e qual a eficácia do controle interno no tratamento dos fatores de risco?
Experiência anterior	Qual foi a experiência anterior com execução de procedimentos semelhantes, e foi identificada alguma distorção?
Resultados de procedimentos de auditoria executados	Os resultados de procedimentos de auditoria executados suportam os objetivos específicos de auditoria e há alguma indicação de fraude ou erro?
Qualidade das informações	A fonte e a confiabilidade das informações disponíveis são apropriadas para suportar as conclusões de auditoria?
Capacidade de persuasão	Quão persuasiva (convincente) é a evidência de auditoria?
Entendimento da entidade	A evidência obtida suporta ou contradiz os resultados dos procedimentos de avaliação de riscos (que foram executados para obter entendimento da entidade e seu ambiente, incluindo controle interno)?

Fonte: IFAC (2010).

Documentação das evidências

606. O auditor avalia a evidência de auditoria visando chegar a uma conclusão que fundamentará a opinião de auditoria. Nessa avaliação, o auditor deve considerar a materialidade das distorções e fatores quantitativos e qualitativos.

607. A documentação das evidências obtidas e dos procedimentos de auditoria executados para obtê-las deve ser suficiente e completa de modo a permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe.

608. Somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado. (NAT).

609. As evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências. (NAT).

Evidência e opinião de auditoria

610. Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações financeiras, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, deve expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações financeiras. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

4.3.4. Procedimentos analíticos finais

611. O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria para formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são

consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

**Objetivos dos
procedimentos
analíticos finais**

612. Os objetivos da execução dos procedimentos analíticos finais são:
- a) identificar um risco anteriormente não considerado de distorção relevante;
 - b) assegurar que as conclusões formadas durante a auditoria sobre componentes ou elementos individuais das demonstrações financeiras possam ser corroboradas; e
 - c) auxiliar a conclusão geral sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras.

**Avaliar necessidade
de procedimentos
adicionais**

613. Se forem identificados novos riscos ou relações inesperadas entre dados, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria planejados ou executados e determinar se há a necessidade de aplicar procedimentos adicionais.

4.4. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO

**Documentação das
evidências**

614. A documentação da execução de auditoria deve atender os requisitos aplicáveis, estabelecidos nos padrões gerais deste Manual. Alguns modelos de documentação são fornecidos no Apêndice I deste Manual. Entretanto, a forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade e metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.
615. Os auditores devem documentar a execução do trabalho em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a evidenciação da execução dos procedimentos de auditoria planejados ou de procedimentos alternativos adotados, com a devida justificativa, de modo tal que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe.
616. A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações financeiras estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

V. PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS

Panorama do capítulo

617. Este capítulo trata da forma e do conteúdo do relatório a ser emitido como resultado da auditoria de demonstrações financeiras, e dos requisitos e procedimentos que o auditor deve observar para extrair conclusões e, com base nelas, formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, de modo a expressá-la, por meio de um relatório escrito, abrangendo: a formação da opinião (tópico 5.1); a redação do relatório de auditoria (tópico 5.2); outros aspectos pertinentes à responsabilidade do auditor em relatórios de auditoria (tópico 5.3) e orientações para a documentação de assuntos específicos da elaboração de relatórios (tópico 5.4).

Normas de auditoria relacionadas

618. As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:

- ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700 – Formação de Opinião e emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras.
- ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705 – Modificação na opinião do auditor independente.
- ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.
- ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710 – Informações comparativas – Valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas.
- ISSAI 1720; ISA/NBC TA 720 – Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas.
- ISSAI 1800; ISA/NBC TA 800 – Auditoria de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos específicos.
- ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805 – Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.

5.1. FORMAÇÃO DA OPINIÃO

Os objetivos do auditor são: formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

ISSAI 1700

ISA 700

NBC TA 700

Objetivos desta etapa

619. Os objetivos desta etapa final do processo de auditoria são formar uma opinião, com base nas conclusões extraídas da avaliação da evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e expressar claramente essa opinião, por meio de um relatório de auditoria escrito, que também deve descrever a base para a referida opinião.

Relatório de auditoria

620. **Relatório de auditoria**, anteriormente denominado parecer de auditoria, é a nova expressão atribuída pelas normas internacionais de auditoria ao meio pelo qual o auditor apresenta a conclusão de sua auditoria, na forma de uma opinião. (LONGO, 2011).

Opinião e suas formas

621. **Opinião** é a conclusão apresentada no relatório de auditoria, que pode ser uma **opinião não modificada** (também referida como sem modificações ou “opinião limpa”) ou uma **opinião modificada**. A opinião não modificada é expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, enquanto a opinião modificada compreende a opinião com ressalva, adversa ou a abstenção de opinião. (LONGO, 2011).

5.1.1. Formação da opinião de auditoria

622. Para formar a opinião de auditoria, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração se:

Aspectos relevantes para formar a opinião de auditoria

- a) foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- b) as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, são relevantes;
- c) as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;

- d) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- e) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- f) as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- g) as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras; e
- h) a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada; e
- i) se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada especialmente:
 - i) quanto a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e
 - ii) se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.

5.1.2. Determinação da forma de opinião

Opinião não modificada

623. O auditor deve emitir um relatório de auditoria com **opinião não modificada** quando ele não tiver tido qualquer limitação no alcance de seu trabalho e puder concluir que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

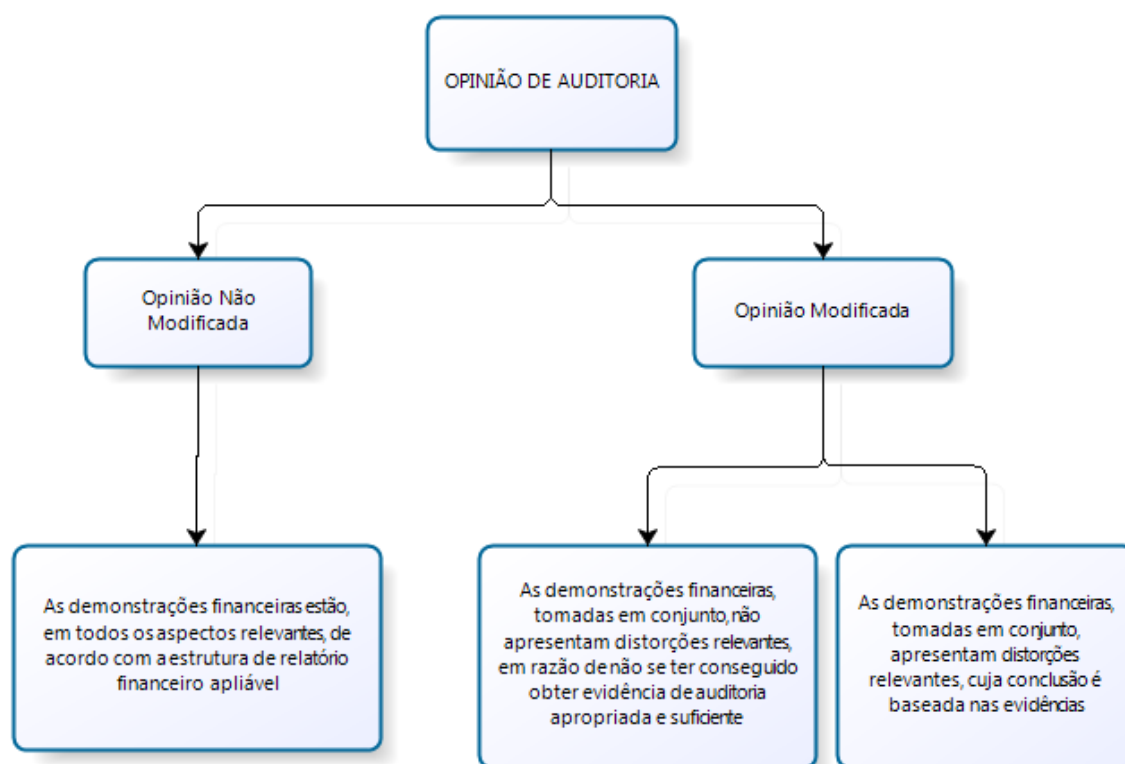
Opinião modificada

624. Por conseguinte, o relatório de auditoria deve conter **opinião modificada** quando o auditor:

- a) não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir se as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes; ou
- b) concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.

625. A Figura 16, a seguir, apresenta o processo decisório para concluir sobre a forma de opinião de auditoria a ser emitida.

Figura 16: Formas de opinião de auditoria



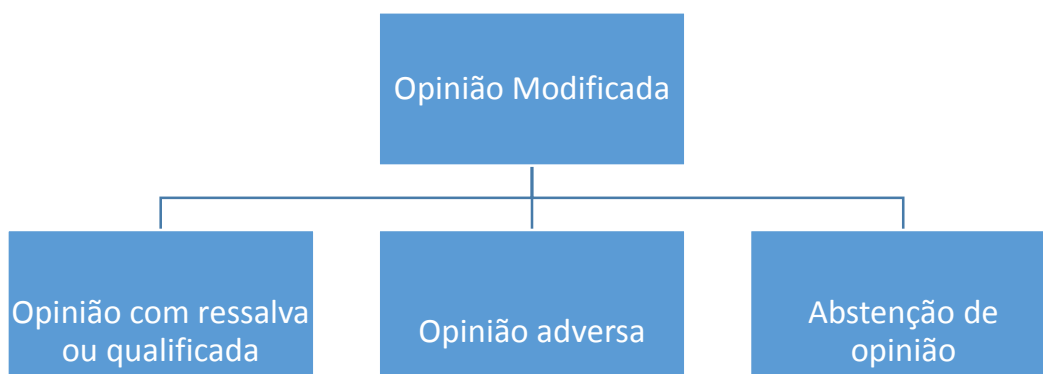
Fonte: elaborado com base na ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700.

5.1.3. Determinação do tipo de modificação na opinião

Opinião não modificada

626. Se ao formar sua opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor conclui que é necessário emitir um relatório diferente do padrão, incluindo modificações, seja por meio de ressalvas ou outras modificações, o relatório de auditoria conterá uma **opinião modificada**, que pode ser uma: opinião com ressalva ou qualificada, opinião adversa ou abstenção de opinião.

Figura 17: Tipos de opinião modificada



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705.

Assuntos que ensejam a modificação de opinião 627. Para decidir sobre o tipo de modificação a ser aplicado, o auditor leva em consideração a natureza do assunto que deu origem à necessidade de emitir o relatório incluindo modificações que, como visto anteriormente, envolve **não conseguir obter evidência** ou **obter evidência de distorções relevantes**, e a **disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos** dos assuntos nas demonstrações financeiras.

5.1.3.1. Não conseguir obter evidência

Opinião com ressalva ou abstenção de opinião 628. Caso o auditor não consiga obter evidência de auditoria suficiente e apropriada que lhe permita formar uma opinião, ocorre limitação no alcance da auditoria, o que implicará a emissão do relatório com **opinião com ressalva** pela limitação, ou **abstenção de opinião**. A natureza dos assuntos que dá origem à necessidade de emitir o relatório incluindo modificações, neste caso, pode decorrer de:

Natureza das limitações

- a) **circunstâncias que estão fora do controle da entidade** – exemplos: registros contábeis da entidade destruídos; registros contábeis de componentes significativos apreendidos por tempo indefinido por autoridades governamentais;
- b) **circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor** – exemplos: a entidade deve usar o método de equivalência patrimonial para uma entidade coligada e o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método de equivalência patrimonial foi aplicado de forma adequada; a nomeação do auditor é feita em uma época em que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques; o auditor determina que somente a execução de procedimentos substantivos não é suficiente, porém os controles da entidade não são eficazes; ou
- c) **limitações impostas pela administração** – exemplos: a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques; a administração não permite que o auditor solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos.

5.1.3.2. Obter evidência de distorção relevante

629. Para concluir se as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes, o auditor deve levar em consideração a avaliação das distorções não corrigidas, tais como diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o

Natureza das distorções

valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). Portanto, pode surgir uma distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação a:

- a) **adequação das políticas contábeis selecionadas** – podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras quando as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou quando as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, não representam as transações e eventos de modo a alcançar uma apresentação adequada;
- b) **aplicação das políticas contábeis selecionadas** – podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras quando a administração não aplicou as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro; ou quando devido ao método de aplicação das políticas contábeis selecionadas (por exemplo, erro não intencional na aplicação); ou
- c) **adequação das divulgações nas demonstrações financeiras** – podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras as demonstrações financeiras não incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável; quando as divulgações nas demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou quando as demonstrações financeiras não fornecem as divulgações necessárias para alcançar uma apresentação adequada. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

5.1.3.3. Disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos

Análise da disseminação dos efeitos dos assuntos

- 630. Finalmente, para decidir sobre o tipo de modificação a ser aplicado, o auditor deve considerar disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos dos assuntos abordados nos dois tópicos anteriores nas demonstrações financeiras.
- 631. Entende-se por efeitos generalizados os efeitos disseminados das distorções sobre as demonstrações financeiras ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações financeiras que não são detectados, se houver, devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Efeitos generalizados sobre as demonstrações financeiras são aqueles que, no julgamento do auditor:
 - i) Não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras;

- ii) Se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações financeiras; ou
- iii) Em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

632. O quadro a seguir sintetiza o processo de decisão sobre qual tipo de opinião modificada será apropriado.

Quadro 24: Decisão sobre o tipo de opinião modificada a adotar

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento sobre a disseminação dos efeitos sobre as demonstrações financeiras	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
As Demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes	Opinião com Ressalva (Qualificada)	Opinião Adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com Ressalva (Qualificada)	Abstenção de Opinião

Fonte: IFAC (2010).

633. O uso apropriado dos três tipos de modificações de opinião está descrito a seguir.

Opinião com ressalva ou qualificada

634. O auditor deve expressar opinião com ressalva quando os efeitos das distorções não são generalizados o suficiente para exigir uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião. Isso se aplica quando:

Distorções relevantes, mas não generalizadas

a) foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que existem distorções, individualmente ou em conjunto, relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou

Evidência suficiente e apropriada não obtida

b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas mesmo assim conclui que os possíveis efeitos das distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras podem ser relevantes, mas não generalizados.

Opinião adversa

Distorções relevantes e generalizadas

635. O auditor deve expressar opinião adversa quando os efeitos das distorções são relevantes e generalizados. Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e o auditor concluiu que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

Abstenção de opinião

Evidência suficiente e apropriada não obtida, mas efeitos relevantes e generalizados

636. O auditor deve expressar abstenção de opinião quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, poderia ser relevante e generalizado. Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes e generalizados.

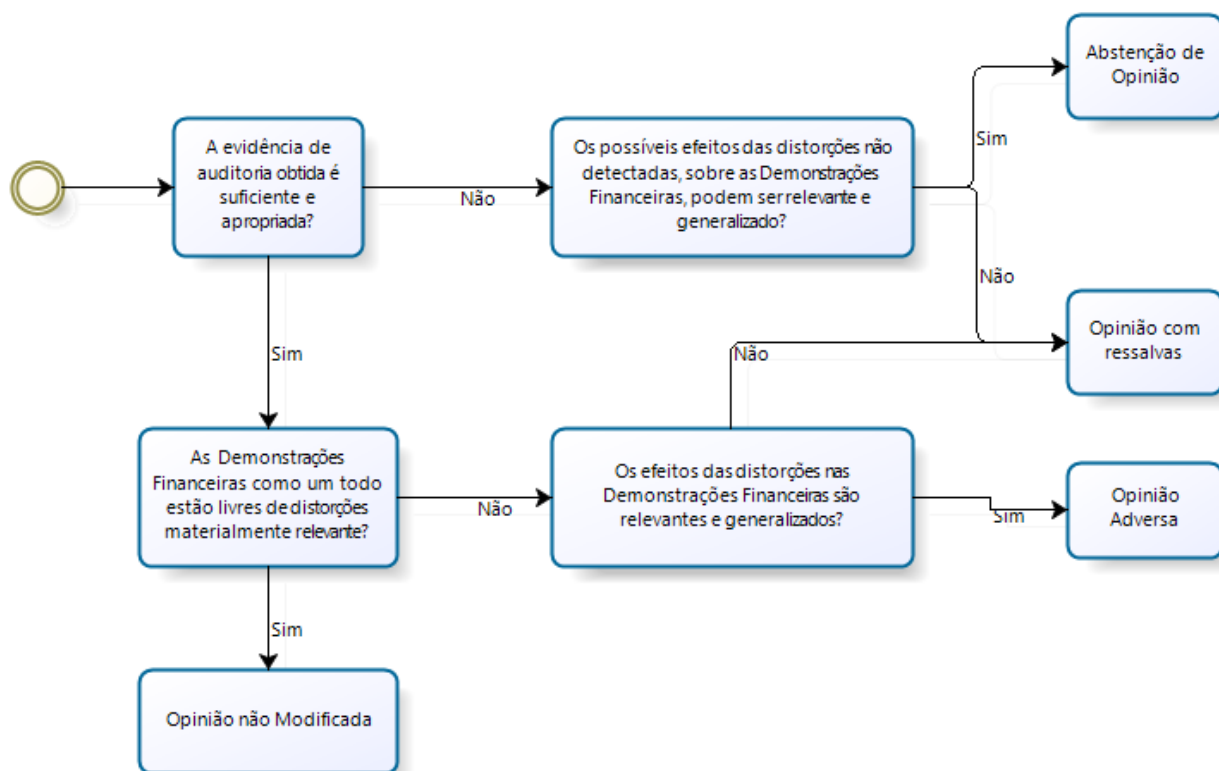
Múltiplas incertezas e seu potencial efeito

637. Isso também se aplica em circunstâncias extremamente raras quando não é possível formar uma opinião devido à possível interação de múltiplas incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre as demonstrações financeiras. Isso se aplica mesmo quando o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a cada uma das incertezas individualmente.

Ressalva não seria adequada para a gravidade dos efeitos

638. Se o auditor não conseguir obter evidência e mesmo assim concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras são relevantes e generalizados, de modo que uma ressalva na opinião não seria adequada para comunicar a gravidade, o auditor deve abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Figura 18: Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria



Fonte: Adaptado de TCE (2012).

5.1.4. Parágrafos de Ênfase e de Outros assuntos

O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações financeiras, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:

- um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras, tem tal importância, que é fundamental para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários; ou
- como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria.

ISSAI 1706

ISA 706

NBC TA 706

Chamar a atenção dos usuários para assuntos fundamentais

639. Em algumas situações, o auditor pode querer chamar a atenção dos usuários do relatório para certos assuntos que são fundamentais para que eles entendam as demonstrações financeiras, ou a própria auditoria e as responsabilidades do auditor. Isso pode ser conseguido incluindo-se um parágrafo adicional ao relatório do auditor independente. Esse parágrafo pode ser de uma ênfase ou de outros assuntos.

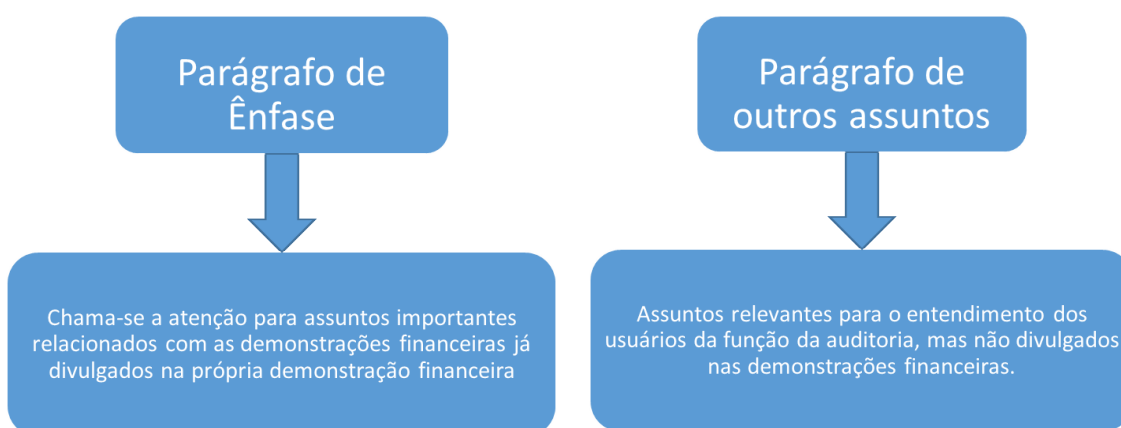
O assunto consta das demonstrações financeiras

640. Entende-se por **Parágrafo de ênfase**, o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras.

O assunto não consta das demonstrações financeiras

641. Entende-se por **Parágrafo de outros assuntos** o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

Figura 19: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos



5.1.4.1. Parágrafo de Ênfase

Objetivo	642. O objetivo do parágrafo de “Ênfase” é destacar assuntos importantes já divulgados nas demonstrações financeiras que aumentarão o entendimento dos usuários (IFAC, 2010).
Têm importância e é fundamental para o entendimento	643. Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis. (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).
Evitar uso excessivo de parágrafos de ênfase	644. O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais assuntos pelo auditor. Além disso, incluir mais informações no parágrafo de ênfase do que aquelas que foram apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis pode sugerir que o assunto não foi apropriadamente apresentado ou divulgado, por isso, a ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706 limita o uso desses parágrafos a assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis.
Situações que ensejam a utilização	645. Exemplos de situações em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase são: <ul style="list-style-type: none">a) existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;b) aplicação antecipada (quando permitido) de nova norma contábil com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações financeiras, antes da sua data de vigência;c) grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.
O que não é afetado ou substituído por parágrafo de ênfase	646. A inclusão de parágrafo de ênfase no relatório não afeta a opinião do auditor. Um parágrafo de ênfase não substitui: <ul style="list-style-type: none">a) a expressão pelo auditor de uma opinião com ressalva, adversa, ou abstenção de opinião; oub) as divulgações nas demonstrações financeiras exigidas de acordo com a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração. (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).

647. Exemplo de texto da ênfase: “Chamamos atenção para (citar o assunto) nas demonstrações financeiras, que descreve a incerteza (citar a incerteza) relacionada com o resultado (citar os efeitos). Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto”.

5.1.4.2. Parágrafos de Outros assuntos

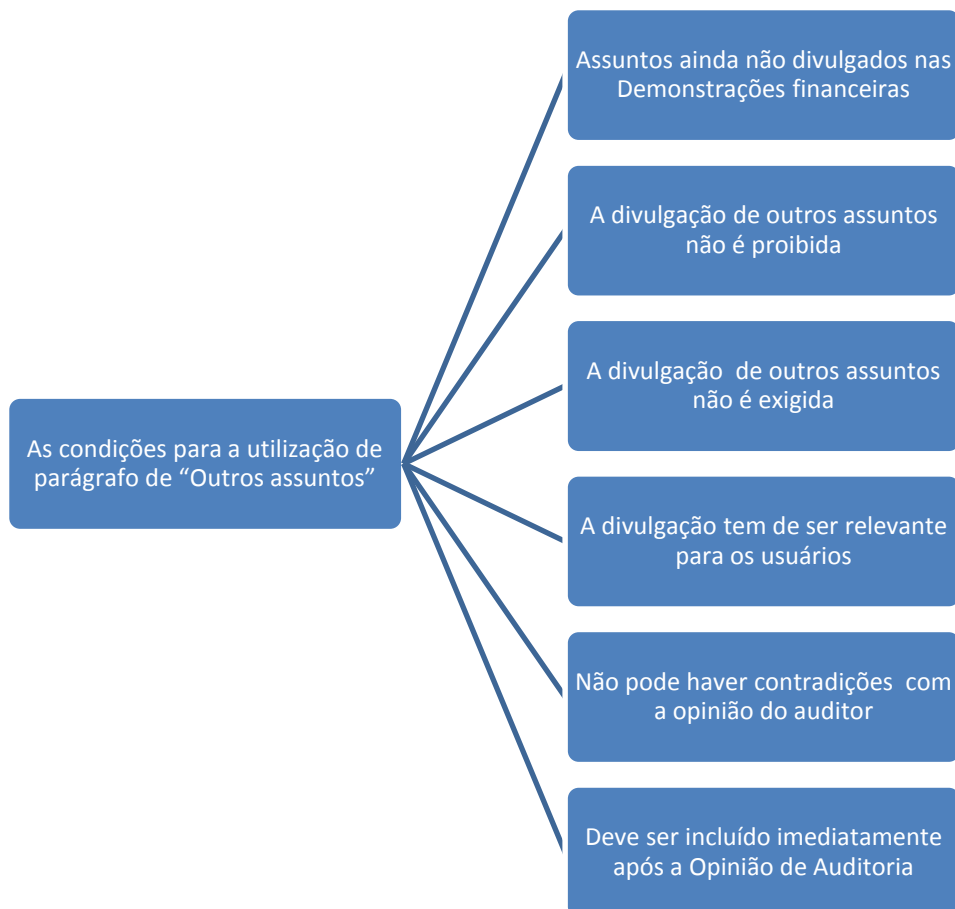
Objetivo

648. O objetivo desse tipo de parágrafo é descrever e chamar a atenção para assunto ainda não divulgado nas demonstrações financeiras e que seriam relevantes para que os usuários entendam a auditoria.

Relevante para entendimento da responsabilidade

649. Se o auditor considera necessário comunicar assunto não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com seu julgamento, é relevante para o entendimento, por parte dos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado.

Figura 20: Condições para Parágrafos de Outros Assuntos



Fonte: Elaborado com base na ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706

**Situações em que
podem ser usados**

650. O conteúdo do parágrafo de outros assuntos deve refletir claramente que não há exigência de que esse assunto seja apresentado e divulgado nas demonstrações contábeis; não inclui informações que o auditor esteja proibido de fornecer por lei, regulamento ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relativas à confiabilidade das informações; e não inclui informações cujo fornecimento pela administração seja exigido.
651. Parágrafos de “Outros assuntos” podem ser usados para destacar assuntos como:
- a) restrição à distribuição do relatório do auditor independente – considerando que as demonstrações financeiras (usando uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais) são às vezes elaboradas para uma finalidade específica, um parágrafo de “Outros assuntos” especificaria que o relatório do auditor independente se destina unicamente a usuários específicos e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes;
 - b) destaque para responsabilidades adicionais – lei, regulamento específico ou prática geralmente aceita em uma jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor forneça explicação adicional de suas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras ou do relatório do auditor sobre estas; e
 - c) impossibilidade de renunciar ao trabalho mesmo com limitação do alcance da auditoria imposta pela administração – nas circunstâncias em que não for possível ao auditor renunciar ao trabalho, embora o possível efeito de uma insuficiência de obter evidência de auditoria apropriada esteja disseminado de forma generalizada, devido a uma limitação do alcance da auditoria imposta pela administração, um parágrafo de “Outros assuntos” poderia explicar a razão da impossibilidade. (IFAC, 2010).
652. O parágrafo de “Outros assuntos” não deve tratar de circunstâncias em que o auditor têm outras responsabilidades no relatório de auditoria além da sua responsabilidade de apresentar o relatório com a opinião sobre as demonstrações financeiras. Caso isso seja requerido ao auditor, essas outras responsabilidades devem ser tratadas em uma seção separada no relatório do auditor com o subtítulo “Relato sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção (itens A34 e A35 da ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700, adaptado; ver também tópico 5.3.2.9 da próxima seção deste Manual).

5.2. REDAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Objetivo é expressar uma opinião com base nas conclusões

653. O objetivo do relatório de auditoria é expressar claramente uma opinião, por escrito, com base nas conclusões extraídas da avaliação da evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e descreve a base para a referida opinião.

5.2.1. Formato do Relatório de Auditoria

Seções do relatório de auditoria

654. O relatório de auditoria para expressar a opinião do auditor deve contemplar as seguintes seções e/ou parágrafos:
- i) Título
 - ii) Destinatário
 - iii) Parágrafo introdutório
 - iv) Responsabilidade da administração
 - v) Responsabilidade do auditor
 - vi) Base para opinião modificada
 - vii) Opinião do auditor
 - viii) Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos

5.2.2. Disposição do conteúdo no Relatório de Auditoria

655. A disposição do conteúdo no relatório de auditoria deve observar as orientações a seguir na composição das seções e/ou dos parágrafos, conforme aplicável.

5.2.2.1. Título

656. Deve indicar claramente a natureza do relatório.

5.2.2.2. Destinatário

Responsáveis pela governança e órgãos de controle externo

657. O relatório de auditoria deve ser endereçado conforme exigido nas circunstâncias do trabalho. Ao aplicar o parágrafo A16 da ISA/NBC TA 700 e quando leis ou regulamentos não especificarem o destinatário para o relatório, os auditores do setor público, em geral, endereçam o relatório de auditoria aos responsáveis pela governança e/ou aos órgãos de controle previstos nos artigos 70, 71 e 74, da Constituição Federal, conforme aplicável nas circunstâncias. (NP ISSAI 1700, P11, adaptado).

5.2.2.3. Parágrafo introdutório

658. O parágrafo introdutório deve:
- i) identificar o órgão ou a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas;

**Dados da entidade,
das DFs auditadas e
do trabalho realizado**

- ii) afirmar que as demonstrações financeiras foram auditadas;
- iii) identificar o título de cada demonstração auditada, que compõe o conjunto completo de demonstrações financeiras requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
- iv) afirmar que também examinou o resumo das principais práticas contábeis e as demais notas explicativas que integram as demonstrações financeiras auditadas; e
- v) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras.

5.2.2.4. Responsabilidade da administração

**Responsabilidade pela
elaboração das DFs e
pelos controles internos**

659. O primeiro parágrafo desta segunda seção do relatório de auditoria deve descrever a responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

5.2.2.5. Responsabilidade do auditor

**Responsabilidade é
expressar uma
opinião sobre as DFs**

660. O primeiro parágrafo desta terceira seção do relatório de auditoria deve especificar que a responsabilidade do auditor ou do órgão de controle é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base nos trabalhos de auditoria.

**Declaração de
conformidade com
normas de auditoria**

661. O texto do parágrafo deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria, conforme especificado no tópico 2.2 deste Manual. Também deve explicar que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras não apresentem distorção relevante.

**Descrição sintética
do processo de
auditoria**

662. O segundo parágrafo desta seção do relatório de auditoria deve descrever que:
- i) uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras;
 - ii) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção

relevante nas demonstrações financeiras, independente se causadas por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade.

- iii) uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras, tomadas em conjunto.

Convicção sobre a evidência de auditoria obtida

- 663. O terceiro parágrafo desta seção do relatório deve especificar que os auditores têm convicção que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

5.2.2.6. Base para opinião modificada

Razões que levaram à modificação da opinião

- 664. Esta seção só é incluída no relatório quando há modificação na opinião de auditoria. O seu objetivo é descrever as razões que levaram o auditor a modificar a opinião. Deve ser colocada imediatamente antes da seção que contém o parágrafo da opinião, com o título **“Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”**, conforme apropriado. (IFAC 2010).

- 665. Se uma distorção relevante nas demonstrações financeiras estiver relacionada a:

- i) valores específicos: o auditor deve incluir uma descrição da distorção e a quantificação dos efeitos financeiros decorrentes. Se não for possível quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve relatar os motivos da impossibilidade;
- ii) divulgações nas notas explicativas: o auditor deve incluir uma explicação sobre como as divulgações das notas estão distorcidas;
- iii) não divulgação de informações que devem ser divulgadas: o auditor deve i) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança; ii) descrever a natureza da informação omitida no parágrafo contendo a base para a modificação; e iii) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida;

Descrição das distorções e seus efeitos

- iv) impossibilidade de obter evidência de auditoria: o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade.
- v) mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião, ele deve descrever, no parágrafo que contém a base para a modificação de opinião, as razões para quaisquer outros assuntos dos quais ele está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião, assim como os respectivos efeitos. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

5.2.2.7. Opinião

“Apresentam
adequadamente”

666. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Opinião”. Nesta seção, ao expressar uma **opinião não modificada** sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:

- i) as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou
- ii) as demonstrações financeiras acima referidas apresentam uma visão correta e adequada ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

1. Ou, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve utilizar a seguinte frase:

“Foram elaboradas
adequadamente”

- iii) “as demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”.

667. Quando o auditor expressa uma **opinião modificada** deve usar o título “**Opinião com ressalva**”, “**Opinião adversa**” ou “**Abstenção de Opinião**”, conforme apropriado, para o parágrafo da opinião.

Opinião com
ressalva

- i) Quando o auditor expressa uma **opinião com ressalva** devido a uma distorção relevante nas demonstrações financeiras, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, exceto pelos efeitos do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo “Base para opinião com ressalva”:
 - a) “as demonstrações financeiras acima referidas estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão correta e adequada), de acordo com a estrutura de relatório

financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou

- b) “as demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade.

Opinião adversa

- ii) Quando o auditor expressa uma **opinião adversa**, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, devido à relevância do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo “Base para opinião adversa”:
 - a) “as demonstrações financeiras acima referidas não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão correta e adequada), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada; ou
 - b) “as demonstrações financeiras acima referidas não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade.

Abstenção de opinião

- iii) Quando o relatório de auditoria contém uma **abstenção de opinião** devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve especificar no parágrafo da opinião que: “devido à relevância do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo “Base para abstenção de opinião”, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria; e, conseqüentemente, o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações financeiras”.

5.2.2.8. Parágrafos de Ênfase e de Outros assuntos

5.2.2.8.1. Parágrafo de Ênfase

668. Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:

- a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião;
- b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;

- c) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à Nota Explicativa que descreve de forma completa o assunto nas demonstrações financeiras; e
- d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado. (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).

5.2.2.8.2. Parágrafo de Outros assuntos

- 669. O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras responsabilidades de relatório (ver ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706, itens A5 a A11).
- 670. Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relevante para o seu entendimento da auditoria das demonstrações contábeis, o parágrafo é imediatamente após o parágrafo da opinião e de qualquer parágrafo de ênfase.
- 671. Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relativo a outras responsabilidades do auditor tratadas no relatório, o parágrafo pode ser incluído na seção com o subtítulo “Relato sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- 672. Alternativamente, quando o parágrafo de outros assuntos é relevante para todas as responsabilidades do auditor ou para o entendimento do relatório de auditoria pelos usuários, pode ser incluído como seção separada após o relatório sobre as demonstrações contábeis e o relato sobre outras exigências legais e regulatórias.

5.2.3. Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios

- 673. Os objetivos de uma auditoria financeira no setor público são frequentemente mais amplos do que expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O mandato da auditoria, a legislação, os regulamentos, as diretrizes ministeriais, as exigências de políticas governamentais ou de resoluções do legislativo, podem incluir objetivos adicionais de igual importância para a opinião sobre as demonstrações financeiras. (ISSAI 200).
- 674. Esses objetivos adicionais podem incluir responsabilidades de auditoria e relatórios relacionados, por exemplo, no que diz respeito a conformidade com normas ou à eficácia de

controles internos (ISSAI 200). Alternativamente, o auditor pode ser requerido a emitir relatório de auditoria sobre procedimentos adicionais especificados ou expressar uma opinião sobre assuntos específicos, como a adequação de livros e registros contábeis (ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700).

5.2.3.1. Relato sobre outros requisitos legais e regulatórios no mesmo relatório

- 675. Em alguns casos, a lei ou o regulamento pertinente pode requerer que o auditor cumpra essas outras responsabilidades complementares relativas à emissão de relatório de auditoria no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras.
- 676. Nestes casos, essas outras responsabilidades são tratadas em seção separada do relatório do auditor, para diferenciá-las claramente da responsabilidade do auditor, de acordo com as normas de auditoria, de emitir relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras.
- 677. A seção do relatório sobre esses outros requisitos legais e regulatórios deve ser apresentada após as seções que cobrem as demonstrações financeiras, ou seja, o relatório do auditor deverá conter uma seção com o subtítulo “Relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras” para abrigar o conteúdo tratado nos tópicos 5.2.2.3 a 5.2.2.8, acima, e outra com o subtítulo “Relatório do auditor sobre outros requisitos legais e regulatórios” para o relato sobre as responsabilidades complementares estabelecidas em leis, regulamentos e atos normativos das entidades de fiscalização superior.
- 678. Quando relevante, a seção “Relatório do auditor sobre outros requisitos legais e regulatórios” pode conter subtítulos com parágrafos que descrevam sobre a responsabilidade relativa à emissão de relatório de auditoria para esses objetivos adicionais decorrentes de requisitos legais e regulatórios. (ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700, adaptado).

5.2.3.2. Relato sobre outros requisitos legais e regulatórios em relatórios separados

- 679. Em outros casos, a lei ou o regulamento pertinente pode permitir ou requerer que o auditor deva cumprir essas outras responsabilidades complementares relativas à emissão de relatório de auditoria sobre requisitos legais e regulatórios em relatórios separados.
- 680. Nestes casos, o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longo ou curta, deve observar os requisitos estabelecidos em leis, regulamentos ou em atos e instruções normativas expedidos pelo Tribunal. (ISSAI 100, 51; ISSAI 400, 59; LOTCU, Art. 3º).

5.3. OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA

681. Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

5.3.1. Informações comparativas: valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas

Os objetivos do auditor são:

(a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e

(b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

ISSAI 200

ISSAI 1710

ISA 710

NBC TA 710

682. Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. (ISSAI 200).
683. As responsabilidades do auditor em relação às informações comparativas no relatório de auditoria dependem das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável e são frequentemente especificadas por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho (ISSAI 1710; ISA/NBC TA 210).
684. Existem duas abordagens diferentes para a responsabilidade do auditor em relação a relatório referente a essas informações comparativas: (i) valores correspondentes e (ii) demonstrações financeiras comparativas.
685. As diferenças básicas dos relatórios de auditoria entre as abordagens são:
- a) para valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras refere-se somente ao período corrente;
 - b) para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.
686. Conforme sejam as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ou dos termos do trabalho, o auditor deverá observar os requisitos aplicáveis ao seu relatório estabelecidos nos itens 162 a 168 da ISSAI 200, e na ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710.

5.3.2. Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas

O objetivo do auditor é responder adequadamente quando documentos que contêm demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor incluem outras informações que poderiam prejudicar a credibilidade dessas demonstrações financeiras e do relatório do auditor.

ISSAI 200

ISSAI 1720

ISA 720

NBC TA 720

687. Para os fins dessas responsabilidades, “documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas” refere-se a relatórios anuais de gestão (ou documentos similares), que são emitidos para o Tribunal de Contas (ou partes interessadas similares), e que contenham demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor.
688. O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar quaisquer dessas discrepâncias, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas. A ação que o auditor deve tomar pode incluir a notificação aos responsáveis pela governança, ao Tribunal de Contas e a outros destinatários, conforme aplicável.
689. No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 169 a 170 da ISSAI 200, e na ISSAI 1720; ISA/NBC TA 720.

5.3.3. Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais

O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria no exame de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:

- (a) aceitação do trabalho;
- (b) planejamento e execução do referido trabalho; e
- (c) formação da opinião e emissão do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis.

ISSAI 200

ISSAI 1800

ISA 800

NBC TA 800

690. Demonstrações financeiras para propósitos especiais são demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais. Estrutura

conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos.

691. Ao formar uma opinião e elaborar o relatório sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve cumprir os mesmos requisitos das demonstrações financeiras para propósitos gerais.
692. O auditor deve obter um entendimento sobre:
- a) o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações financeiras;
 - b) os usuários previstos; e
 - c) as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.
693. O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras.
694. O auditor deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários para o fato de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura para propósitos especiais e que, como resultado, elas podem não ser adequadas para outro propósito.
695. No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 171 a 175 da ISSAI 200, e na ISSAI 1800; ISA/NBC TA 800.

5.3.2. Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras

O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria na auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras, é tratar adequadamente as considerações especiais que são relevantes para:

- (a) a aceitação do trabalho;
- (b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e
- (c) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações financeiras ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.

ISSAI 200

ISSAI 1805

ISA 805

NBC TA 805

696. Para os fins dessas responsabilidades, “elementos das demonstrações financeiras” ou “elementos” são contas ou

itens específicos das demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas e assim por diante, para os demais elementos. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).

697. “Quadros isolados das demonstrações financeiras” ou “elementos específicos das demonstrações financeiras” incluem as respectivas notas explicativas. As respectivas notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e outras informações explicativas relevantes para as demonstrações financeiras ou para os elementos. O balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração considerada isoladamente é um quadro isolado, enquanto que uma conta é um item da demonstração contábil, como, por exemplo, a conta de dívida pública do balanço geral da União. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).
698. Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve adaptar todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho.
699. O auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias do trabalho, e deve adaptar os requisitos de relatório conforme necessário.
700. Se o auditor está encarregado de emitir um relatório sobre quadros isolados da demonstração financeira ou sobre elementos específicos de uma demonstração financeira, juntamente com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.
701. Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras.
702. Quando apropriado, o auditor deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras.

703. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.
704. No cumprimento dessas responsabilidades o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 176 a 181 da ISSAI 200, e na ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805.

5.4. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE RELATÓRIO

O objetivo do auditor é preparar documentação que forneça registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor.

ISSAI 1230

ISA 230

NBC TA 230

Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

O auditor deve documentar a natureza e a extensão do trabalho realizado na fase de elaboração de relatórios e as conclusões relacionadas, incluindo:

- a) Procedimentos analíticos globais;
- b) Avaliação das distorções identificadas;
- c) Reavaliação de riscos e da materialidade;
- d) Avaliação da evidência de auditoria;
- e) Outros que o auditor entender necessário nesta fase de relatório.

APÊNDICE I – Modelos de Documentação

MATRIZ DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

ÁREA	AFIRMAÇÕES	DESCRIÇÃO DO RISCO INERENTE	P	I	RI (P X I)	DESCRIÇÃO DOS CONTROLES	AVALIAÇÃO DOS CONTROLES	RC	RDR	RD

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante; RD = Risco de Detecção.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

ÁREA	OBJETIVO DOS TESTES	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO	ÉPOCA DA REALIZAÇÃO DO TESTE	AUDITOR	POSSÍVEIS DISTORÇÕES OU DEFICIÊNCIAS	REF
Conta, classe de transação ou divulgação objeto do teste de auditoria.	Indicar o(s) objetivo(s) específico(s) do teste.	Detalhar o procedimento para aplicação dos testes, indicando natureza e extensão (amostra).	Especificar a(s) data(s) de aplicação do teste.	Indicar o auditor responsável pela aplicação do teste.	Indicar qualitativamente as distorções ou as deficiências de controle interno que o teste objetiva	Referência para evidência do teste (auditor preenche)

MATRIZ DE TRABALHOS EM COMPONENTES

COMPONENTES	JUSTIFICATIVA DA SIGNIFICÂNCIA	TIPO DE TRABALHO	AUDITOR DO COMPONENTE	CONCLUSÃO PREVISTA DOS TRABALHOS
Componente SRF	Relevância financeira individual: representam x% da receita orçamentária do grupo	Auditoria completa das informações financeiras.	Secex Fazenda/DT1	DD/MM/AAAA
Componente PGFN		Auditoria completa das informações financeiras.	CGU com envolvimento da Equipe do grupo	
Componente STN	Relevância financeira individual (especificar)	Auditoria completa das informações financeiras.	Secex Fazenda/DT2	
Componente DÍVIDA PÚBLICA	Relevância financeira individual (especificar)	Auditoria completa das informações financeiras.	Semag	
Componente SOF	Componente com risco significativo identificado (especificar).	Auditoria em contas, classes de transações e divulgações específicas para verificar adequação de políticas contábeis adotadas (especificar).	CGU	
Componente SPOA	Componente com risco significativo identificado (especificar).	Procedimentos específicos (especificar)	Selog	
Todos os demais componentes	Componentes não significativos	Procedimentos analíticos em nível de grupo.	Equipe do grupo	

MATRIZ DE ACHADOS

Achado ou Distorção Identificada?	Situação encontrada	Critério	Evidência	Causa	Efeitos	Encaminhamento	Benefícios da proposta
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente como um título	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe	O que motivou a ocorrência do achado	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser analisado conforme o efeito se potencial ou real	Propostas da equipe de auditoria. Deve conter a identificação dos gestores auditados	

CONTROLE DE EVIDÊNCIAS

Nº	Achado ou Distorção identificada	Evidência obtida	Localização	É suficiente?	É apropriada?	O efeito da distorção é generalizado?
1	Situação encontrada	Documento comprobatório e papéis de trabalho que suportam as conclusões do auditor				

APÊNDICE II – Amostragem para testes de controle

2.1 – Etapas para implantação de um plano de amostragem para estimação de atributos (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012 – com adaptações)

Etapa 1 – Definir os atributos de interesse e os desvios

Como já mencionado no tópico sobre amostragem, um atributo é uma característica da população de interesse para o auditor. Tipicamente, o atributo que o auditor deseja examinar é o funcionamento eficaz de um controle como, por exemplo, se o auditado atesta o recebimento de produtos/serviços antes de autorizar o pagamento ao fornecedor.

Vários atributos podem ser examinados, mas o interesse do auditor é testar somente os controles relevantes ou controles-chave. Os desvios de procedimentos de controles devem ser definidos com precisão para garantir que a equipe de auditoria entenda claramente o efeito que isso possa ter no risco de controle e, conseqüentemente, nos testes substantivos.

Etapa 2 – Definir a população

População é o “todo” ou “conjunto de itens”, com uma ou mais características comuns, a partir do qual a amostra será desenhada e sobre o qual o auditor deseja tirar conclusões. A população deve ser adequada, completa e precisa para alcançar o objetivo do teste (TCE, 2012).

Ao definir a população, os seguintes fatores devem ser considerados:

2.1) Período coberto pelos testes: depende do objetivo de auditoria, mas na maioria dos casos é o exercício coberto pelas demonstrações financeiras auditadas. Os testes de controle são geralmente feitos antes da data de fechamento do balanço e podem cobrir os dez ou onze primeiros meses do ano. Se o auditor chegar à conclusão de que os controles funcionam, deverá tomar providências adicionais para garantir que assim continuem durante o restante do ano.

2.2) Elemento amostral: cada componente da população, passível de ser selecionado para a amostra. Todos os integrantes da população são elementos amostrais e não apenas aqueles que fizeram parte da amostra.

Os elementos amostrais devem ser caracterizados com riqueza de informações, como por exemplo, abrangência e localização, além de outras restrições que identifiquem quem faz e quem não faz parte da população (Oliveira, 2004).

Exemplos de elementos amostrais em testes de controle: um documento, uma assinatura de autorização, um registro no sistema computadorizado, uma linha em um documento.

2.3) Completude da população: o auditor deve tomar providências para aumentar a probabilidade de que a população utilizada seja uma representação completa da população total de interesse, como por exemplo, conciliar o saldo com o livro razão geral, verificar se documentos pré-numerados estão completos, entre outros.

Deve-se indicar qual o cadastro que encerra a população (moldura de amostragem) e tomar o cuidado para que esse cadastro (por ex., planilha eletrônica que relacione os itens que compõem a população) não inclua elementos amostrais indevidos e/ou não omita elementos amostrais, pois os resultados obtidos em trabalhos que contiverem um desses erros estarão distorcidos em relação à realidade da população (Oliveira, 2004).

Etapa 3 – Determinar o tamanho da amostra

Os seguintes julgamentos afetam a determinação do tamanho da amostra:

3.1) Risco de amostragem: risco de concluir que os controles são eficazes quando de fato não o são. O risco de amostragem fixado geralmente é igual ao de auditoria, porque a avaliação de controles internos pelo auditor determina a natureza e a amplitude de outros testes.

3.2) Taxa tolerável de desvio: nível no qual a desvio de funcionamento do controle alteraria a avaliação do risco de controle pelo auditor, ou uma taxa com base na qual o auditor concluiria que o não funcionamento eficaz do controle seria considerado uma deficiência significativa²⁵.

3.3) Taxa esperada de desvio: é provável que às vezes um controle possa falhar ou ser burlado. Os desvios ocorrem, por exemplo, quando se age com pressa ou descuido, ou quando não há competência ou treinamento adequado para a função. O auditor pode ter evidência sobre a taxa com a qual um controle específico falha, com base na experiência passada, ajustada por mudanças no sistema ou no quadro de pessoal.

As Tabelas 4 e 5, no final deste apêndice, fornecem tamanhos de amostras para diversas combinações de taxas toleráveis e taxas esperadas de desvio e para riscos de amostragem de 5% e 10% de²⁶.

Etapa 4 – Determinar o método de seleção da amostra

Pode-se usar um gerador de números aleatórios ou outro método apropriado para selecionar os itens individuais a serem verificados. Todos os itens da população devem ter alguma chance de serem selecionados. Pode ser utilizado, por exemplo, o Excel, atribuindo-se numeração aleatória para cada linha da planilha, por meio da função ALEATÓRIO, e, posteriormente, ordenando-se a coluna de números aleatórios do menor para o maior número, para permitir a seleção dos elementos correspondentes aos “n” primeiros números gerados aleatoriamente.

²⁵ **Deficiência significativa de controle interno:** deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira que é menos grave que uma deficiência material, mas suficientemente importante para merecer atenção dos responsáveis pela supervisão da divulgação financeira da entidade auditada.

Deficiência material de controle interno: deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira tal que faça com que haja uma possibilidade razoável de que uma distorção material das demonstrações financeiras da entidade não seja impedida ou detectada tempestivamente (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

²⁶ O **risco de amostragem** é o complemento do nível de confiança. A fixação do risco de amostragem em 5% equivale a amostrar com um nível de confiança de 95% (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Esse complemento, em Estatística, é conhecido como Nível de Significância.

Etapa 5 – Selecionar e auditar os elementos amostrais

Quando seleciona a amostra, o auditor deve decidir como tratar documentos não aplicáveis, anulados ou não utilizados. Se o documento não aplicável não representar um procedimento determinado de controle, ele deverá ser substituído por outro item escolhido ao acaso.

Quando um item selecionado não pode ser localizado, o auditor deve considerar que o procedimento de controle não foi obedecido e avaliá-lo como sendo um desvio. Se muitos problemas desse tipo forem encontrados, o auditor deverá concluir que não se pode confiar no controle testado.

Etapa 6 – Avaliar os resultados amostrais

O auditor deve avaliar os resultados dos testes de controle no nível de cada controle chave, a fim de chegar a uma avaliação global da efetividade dos controles. Avaliar os resultados de testes de controle requer um elevado grau de julgamento profissional, com impacto sobre a abordagem de auditoria (TCE, 2012).

A avaliação dos dados amostrais exige que o auditor os projete para a população antes de chegar a uma conclusão de auditoria. Numa avaliação quantitativa pode ocorrer uma das duas situações a seguir.

Se a taxa amostral de desvio não for superior à esperada, o auditor pode concluir que o controle é pelo menos tão eficaz quanto se esperava e pode avaliar o risco de controle de acordo com o plano original de auditoria.

Se a taxa amostral de desvio superar a esperada, o auditor deve determinar se a taxa máxima projetada de desvio tenderá a superar a taxa tolerável previamente fixada. Para se chegar a isso, o auditor deverá utilizar avaliações estatísticas, como é o caso das Tabelas 6 e 7, ao final deste apêndice, que ajudam o auditor a determinar o limite superior da taxa potencial de desvio na população²⁷.

Uso das tabelas: o número de desvios encontradas na amostra deve ser localizado no cabeçalho da tabela e o tamanho da amostra deve ser identificado na primeira coluna. A interseção encontrada é o limite superior da taxa potencial de desvio na população.

Se esse limite superior for maior que a taxa tolerável anteriormente fixada, o auditor deverá:

- a) testar um controle compensatório²⁸; ou

²⁷ A taxa encontrada por meio de uma amostra é uma estimativa pontual de um valor populacional. Estimativas pontuais são utilizadas muitas vezes por serem muito claras e intuitivas, com alto poder comunicativo. Contudo, o seu nível de imprecisão é muito alto, pois os estimadores estatísticos raramente coincidem exatamente com os valores populacionais reais. Isso torna essencial as estimativas intervalares, para delimitar a faixa de valores onde o parâmetro deve ser procurado (MILONE, 2004). As estimativas intervalares calculadas durante o processo de amostragem são denominadas intervalos de confiança. A partir do cálculo do erro amostral podemos construir os intervalos de confiança das estimativas. O limite inferior do intervalo de confiança é dado pela estimativa pontual menos o erro amostral, enquanto o limite superior é obtido pela estimativa pontual acrescida do erro amostral.

²⁸ **Controles compensatórios** são controles que podem existir para compensar uma deficiência de um controle específico e, por isso, tornar a deficiência original menos propensa a ser julgada como material (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

- b) ajustar a natureza e/ou extensão dos testes substantivos, com a suposição de que o controle não está funcionando satisfatoriamente (o risco de controle é mais alto que o originalmente fixado).

Quando são encontrados desvios de controles, eles devem também ser avaliados qualitativamente. O auditor deve procurar determinar se os desvios:

- a) foram intencionais ou não;
- b) foram aleatórios ou sistemáticos;
- c) exerceram um efeito monetário direto sobre o saldo da conta;
- d) foram de tal magnitude que um valor monetário material de erros poderia ocorrer e não ser detectado.

Se os desvios de controle parecem ser intencionais, isso pode ser um indício de fraude. Se forem sistemáticos, o auditor deve avaliar com cautela se isola o problema e reduz os procedimentos substantivos, pois a evidência amostral pode estar sinalizando que há outros desvios “isolados” que não apareceram na amostra. Com frequência, um desvio em um controle não leva diretamente a distorções monetárias nos registros contábeis.

O auditor deve também avaliar se a administração da entidade tem detectado os erros e desvios e que respostas e ações corretivas tem tomado para enfrentá-los (TCE, 2012).

Etapas 7 – Documentação

Todas as etapas anteriores e as decisões correspondentes a respeito do processo de amostragem devem ser adequadamente documentadas para dar suporte às conclusões.

2.2 – Exemplo: plano de amostragem para estimação de atributos (adaptado do TC 022.618/2010-4, despacho de 18/2/2013)

Atributo de interesse: examinar a efetividade dos controles internos do sistema de pagamentos dos passivos trabalhistas do TRT/BA.

Desvio 1: nomes constantes da folha de pagamentos dos passivos trabalhistas não são servidores do TRT/BA (verificar ato de nomeação na ficha financeira).

Desvio 2: nomes constantes da folha não têm direito a receber os valores, ou seja, não ingressaram em data que gerou o direito ao recebimento dos passivos trabalhistas (verificar data de ingresso na ficha financeira).

População: 3.077 benefícios pagos na folha de março de 2013, referentes às denominações: ATS (265 magistrados), PAE (247 magistrados) e URV (214 magistrados, 145 juizes classistas e 2.206 servidores).

Tamanho da Amostra: 93 benefícios, segundo os seguintes parâmetros definidos:

- a) 95% de nível de confiança (ou 5% de risco de amostragem);
- b) 5% de desvio tolerável;
- c) 1% de desvio esperado na população.

Seleção dos elementos amostrais: obter as listagens de benefícios ATS (265 magistrados), PAE (247 magistrados) e URV (214 magistrados, 145 juízes classistas e 2.206 servidores). Empilhá-las num arquivo em Excel ou ferramenta de informática de preferência e numerar os benefícios de 1 a 3077 e gerar uma sequência de números aleatórios.

A tabela a seguir apresenta o resultado da seleção dos 93 itens para teste, realizada a partir de uma tabela de números aleatórios gerada com os 3077 itens da população.

93 Itens a serem testados com base em números gerados aleatoriamente									
2720	1006	2312	2932	126	1157	840	2375	2595	2966
1538	561	1341	2690	2203	702	2276	583	1081	16
1317	889	2579	2090	859	249	2060	1119	387	742
2408	652	2100	2361	2561	555	2914	2301	2808	2425
1145	1410	2136	647	261	1617	204	1870	2699	2402
2166	208	1844	1418	1015	2486	1498	1743	2625	639
288	951	1885	3000	1797	350	2876	1023	30	1373
2722	557	698	2362	1121	1194	2049	453	910	1570
1760	2013	29	1115	156	1663	1422	1517	114	952
1471	1441	2832							

Fonte: TC 022.618/2010-4 (TCU, 2010).

Avaliação dos resultados amostrais: os desvios verificados na amostra deverão ser tabulados no seguinte formato:

Tabulação dos resultados dos testes de controle (uma tabulação para cada um dos dois desvios (desvio 1 e desvio 2))					
Nº	Item da amostra	Nome do servidor/magistrado	Descrição do desvio	PAE/ATS/URV	Valor do benefício
1					
2					
3					
4					

Fonte: TC 022.618/2010-4 (TCU, 2010).

Os resultados serão interpretados de acordo com a Tabela 6. Para tal, o número de desvios encontrados na amostra deve ser localizado no cabeçalho da tabela. A seguir, o tamanho da amostra correspondente deve ser identificado na primeira coluna da tabela. No caso da amostra com 93 itens, deve ser utilizado o tamanho de amostra de 90. A interseção encontrada é o limite superior da taxa potencial de desvio na população.

Se o percentual do limite superior da taxa potencial de desvio na população for maior que o percentual de desvio tolerável, pode-se afirmar, com um nível de confiança de 95%, que os controles internos do sistema de pagamentos dos passivos trabalhistas não funcionam efetivamente.

Caso o percentual de desvio tolerável seja maior do que percentual do limite superior da taxa potencial de desvio na população, pode-se afirmar, com um nível de confiança de 95%, que os controles do sistema de pagamentos dos passivos trabalhistas funcionam efetivamente.

2.3 – Tabelas para amostragem²⁹ de itens para testes de controle

2.3.1. Tabelas para determinação do tamanho de amostras por atributos

A tabela a seguir é utilizada para determinação do tamanho de amostras por atributos, quando se deseja obter um nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%).

Tabela 4: Testes de controle com nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%)

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00%	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0,25	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,5	*	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,75	*	208(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,00	*	*	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,25	*	*	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,5	*	*	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,75	*	*	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	77(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2,00	*	*	*	181(4)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2,25	*	*	*	208(5)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2,5	*	*	*	*	150(4)	109(3)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2,75	*	*	*	*	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3,00	*	*	*	*	195(6)	129(4)	95(3)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3,25	*	*	*	*	*	148(5)	112(4)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3,5	*	*	*	*	*	167(6)	112(4)	84(3)	76(3)	40(2)	22(1)
3,75	*	*	*	*	*	185(7)	129(5)	100(4)	76(3)	40(2)	22(1)
4,00	*	*	*	*	*	*	146(6)	100(4)	89(4)	40(2)	22(1)
5,00	*	*	*	*	*	*	*	158(8)	116(6)	40(2)	30(2)
6,00	*	*	*	*	*	*	*	*	179(11)	50(3)	30(2)
7,00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68(5)	37(3)

Nota: o número esperado de distorções é apresentado entre parênteses. Esta tabela pressupõe uma população grande.

* O tamanho da amostra é demasiadamente grande para compensar os custos na maioria das aplicações de auditoria.

²⁹ Audit Sampling, Nova York, American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 1999. Reproduzidas com permissão e adaptadas por Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012.

A tabela a seguir é utilizada para determinação do tamanho de amostras por atributos, quando se deseja obter um nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%).

Tabela 5: Testes de controle com nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%)

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00%	114(0)	76(0)	57(0)	45(0)	38(0)	32(0)	28(0)	25(0)	22(0)	15(0)	11(0)
0,25	194(1)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
0,5	194(1)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
0,75	265(2)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1,00	*	176(2)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1,25	*	221(3)	132(2)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1,5	*	*	132(2)	105(2)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1,75	*	*	166(3)	105(2)	88(2)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2,00	*	*	198(4)	132(3)	88(2)	75(2)	48(2)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2,25	*	*	*	132(3)	88(2)	75(2)	65(2)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2,5	*	*	*	158(4)	110(3)	75(2)	65(2)	58(2)	38(1)	25(1)	18(1)
2,75	*	*	*	209(6)	132(4)	94(3)	65(2)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3,00	*	*	*	*	132(4)	94(3)	65(2)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3,25	*	*	*	*	153(5)	113(4)	82(3)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3,5	*	*	*	*	194(7)	113(4)	82(3)	73(3)	52(2)	25(1)	18(1)
3,75	*	*	*	*	*	131(5)	98(4)	73(3)	52(2)	25(1)	18(1)
4,00	*	*	*	*	*	149(6)	98(4)	73(3)	65(3)	25(1)	18(1)
5,00	*	*	*	*	*	*	160(8)	115(6)	78(4)	34(2)	18(1)
6,00	*	*	*	*	*	*	*	182(11)	116(7)	43(3)	25(2)
7,00	*	*	*	*	*	*	*	*	199(14)	52(4)	25(2)

Nota: o número esperado de distorções é apresentado entre parênteses. Esta tabela pressupõe uma população grande.

* O tamanho da amostra é demasiadamente grande para compensar os custos na maioria das aplicações de auditoria.

2.3.2. Tabelas para avaliação amostral na estimação de atributos

A tabela a seguir é utilizada para determinar a estimativa de atributos, considerando um nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%).

Tabela 6: Limites superiores (em %)/Nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%)

Tamanho da Amostra	Número efetivo de desvios encontrados em relação ao procedimento de controle										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11,3	17,6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9,5	14,9	19,6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8,3	12,9	17,0	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7,3	11,4	15,0	18,3	*	*	*	*	*	*	*
45	6,5	10,2	13,4	16,4	19,2	*	*	*	*	*	*
50	5,9	9,2	12,1	14,8	17,4	19,9	*	*	*	*	*
55	5,4	8,4	11,1	13,5	15,9	18,2	*	*	*	*	*
60	4,9	7,7	10,2	12,5	14,7	16,8	18,8	*	*	*	*
65	4,6	7,1	9,4	11,5	13,6	15,5	17,4	19,3	*	*	*
70	4,2	6,6	8,8	10,8	12,6	14,5	16,3	18,0	19,7	*	*
75	4,0	6,2	8,2	10,1	11,8	13,6	15,2	16,9	18,5	20,0	*
80	3,7	5,8	7,7	9,5	11,1	12,7	14,3	15,9	17,4	18,9	*
90	3,3	5,2	6,9	8,4	9,9	11,4	12,8	14,2	15,5	16,8	18,2
100	3,0	4,7	6,2	7,6	9,0	10,3	11,5	12,8	14,0	15,2	16,4
120	2,5	3,9	5,2	6,4	7,5	8,6	9,7	10,7	11,7	12,8	13,8
140	2,2	3,4	4,5	5,5	6,5	7,4	8,3	9,2	10,1	11,0	11,9
160	1,9	3,0	3,9	4,8	5,7	6,5	7,3	8,1	8,9	9,7	10,4
200	1,5	2,4	3,2	3,9	4,6	5,2	5,9	6,5	7,1	7,8	8,4

Nota: a tabela apresenta limites superiores como porcentagens, supondo uma população grande.

* Mais de 20%.

A tabela a seguir é utilizada para determinação do tamanho da amostra para atributos, quando se deseja obter um nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%).

Tabela 7: Limites superiores (em %)/Nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%)

Tamanho da Amostra	Número efetivo de desvios encontrados em relação ao procedimento de controle										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	8,8	14,7	19,9	*	*	*	*	*	*	*	*
30	7,4	12,4	16,8	*	*	*	*	*	*	*	*
35	6,4	10,7	14,5	18,1	*	*	*	*	*	*	*
40	5,6	9,4	12,8	16,0	19,0	*	*	*	*	*	*
45	5,0	8,4	11,4	14,3	17,0	19,7	*	*	*	*	*
50	4,6	7,6	10,3	12,9	15,4	17,8	*	*	*	*	*
55	4,1	6,9	9,4	11,8	14,1	16,3	18,4	*	*	*	*
60	3,8	6,4	8,7	10,8	12,9	15,0	16,9	18,9	*	*	*
70	3,3	5,5	7,5	9,3	11,1	12,9	14,6	16,3	17,9	19,6	*
80	2,9	4,8	6,6	8,2	9,8	11,3	12,8	14,3	15,8	17,2	18,6
90	2,6	4,3	5,9	7,3	8,7	10,1	11,5	12,8	14,1	15,4	16,6
100	2,3	3,9	5,3	6,6	7,9	9,1	10,3	11,5	12,7	13,9	15,0
120	2,0	3,3	4,4	5,5	6,6	7,6	8,7	9,7	10,7	11,6	12,6
140	1,7	2,8	3,8	4,8	5,7	6,6	7,4	8,3	9,2	10,0	10,8
160	1,5	2,5	3,3	4,2	5,0	5,8	6,5	7,3	8,0	8,8	9,5
200	1,2	2,0	2,7	3,4	4,0	4,6	5,3	5,9	6,5	7,1	7,6

Nota: a tabela apresenta limites superiores como porcentagens, supondo uma população grande.

* Mais de 20%.

APÊNDICE III – Amostragem para procedimentos substantivos

4.1 – Etapas básicas na amostragem para testes substantivos (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012 – com adaptações)

Etapa 1 – Definir o objetivo do teste de auditoria

A definição do objetivo do teste de auditoria determina a população a ser testada. O objetivo do teste de auditoria sempre está relacionado a uma ou mais afirmações sobre o saldo de uma conta, o que envolve as transações subjacentes. Por exemplo, se o objetivo é determinar a existência de saldos de clientes, a amostra deverá ser selecionada a partir dos lançamentos contabilizados nas contas de clientes e que compõem os seus saldos.

Etapa 2 – Definir o que é uma informação incorreta

As informações incorretas devem ser definidas antes de se iniciar a aplicação da amostragem para i) impedir que o auditado ou o auditor tratem informações incorretas como eventos isolados e ii) proporcionar orientação à equipe de auditoria.

Uma informação incorreta geralmente é definida como uma diferença que afeta a correção do saldo geral da conta.

Etapa 3 – Definir a população³⁰

A população é aquele grupo de itens no saldo de uma conta que o auditor deseja testar. Como os resultados amostrais podem ser projetados somente àquele grupo de itens do qual a amostra é selecionada, é importante definir a população adequadamente. Populações envolvendo testes de afirmações sobre existência de saldos ou ocorrência de transações geralmente são de fácil definição pois incluem todas as contas com saldo no final do período e as transações contabilizadas durante o período. Por outro lado, as populações envolvendo a afirmações de integridade são de definição mais difícil, uma vez que algumas transações ocorridas podem não ter sido contabilizadas.

Ao definir a população, os seguintes fatores devem ser considerados:

3.1) Elemento amostral: são os elementos auditáveis individuais e frequentemente compostos de saldos de contas individuais.

3.2) Completude da população: uma amostra é selecionada com base em uma representação física da população, como uma lista de saldos de clientes ou um arquivo de computador. O auditor deve adotar providências para aumentar a segurança de que a lista utilizada representa de fato a população de interesse. Um procedimento comum consiste em totalizar a lista e conciliá-la com o livro razão geral.

3.3) Identificar individualmente itens significativos: uma proporção significativa do valor total de muitas populações contábeis se concentra em relativamente poucos itens de elevado valor monetário. Por esse motivo, o auditor normalmente examinará todos os itens de valor elevado. Esses itens formam o chamado estrato superior, em oposição aos

³⁰ Observar também as orientações gerais sobre população para os testes de controles, Apêndice II, notadamente as que constam da etapa 2, itens 2.2 e 2.3.

itens que devem ser sorteados por amostragem, identificados como componentes do estrato inferior. Essa diferenciação é importante pois, os erros identificados em amostras precisam ser extrapolados para a população. Já no caso do estrato superior, a extrapolação não é necessária, pois como todos os itens foram avaliados, o auditor já conhece o volume total de erros do estrato, e assim, não é necessária nenhuma estimativa de erros. Os resultados de auditoria refletem a soma dos itens do estrato superior com a distorção projetada proveniente dos itens do estrato inferior.

O auditor utiliza frequentemente o seu julgamento ao determinar o ponto de corte para os itens do estrato superior. A divisão da população em dois ou mais subgrupos é chamada de estratificação. A estratificação da população em vários grupos internamente mais homogêneos geralmente cria eficiência na amostragem.

Estratificar significa i) dividir a população em estratos, utilizando critérios pré-definidos e documentados de auditoria (por exemplo, valor monetário, idade das contas a receber) de modo que cada elemento amostral pertença apenas a um estrato e necessariamente a um estrato, e ii) a aplicação de procedimentos de auditoria em uma amostra de itens de cada estrato (TCE, 2012), exceto para os itens que compõem o extrato superior, nos quais, normalmente, os procedimentos de auditoria são aplicados a todos.

Etapas 4 – Escolher um método de amostragem

Tanto a amostragem estatística quanto a não estatística pode ser apropriada para a realização de testes substantivos/testes de detalhes. No caso de enfoques estatísticos, os mais comuns são as amostragens clássicas de variáveis e por unidades monetárias (do inglês, MUS). Esta última baseia-se na teoria de amostragem de atributos, mas é utilizada para expressar conclusões em termos monetários³¹.

Para a seleção de um método de amostragem, o auditor deve ter em mente o objetivo do teste de auditoria:

4.1) Sobreavaliação: normalmente há a preocupação com a possibilidade de que os saldos de ativos estejam sobreavaliados. Para que uma conta esteja sobreavaliada, a lista de itens que compõem o saldo da conta deve conter itens inválidos, fraudulentos ou superestimados. Se a amostra for selecionada com a probabilidade de seleção baseada em valores monetários, aqueles itens com saldos maiores terão mais chance de serem incluídos na amostra do que os saldos menores. Para esse caso, a MUS é a técnica mais indicada.

4.2) Subavaliação: para que uma conta esteja subavaliada, alguns saldos registrados estão subavaliados ou, o que é mais provável, alguns itens materiais não foram contabilizados. Se o auditor estiver preocupado com subavaliações, deverá ser considerada uma metodologia de amostragem que dê ênfase ao exame de populações complementares. Nenhum método de amostragem que amostra itens já contabilizados será capaz de detectar subavaliações causadas por itens inexistentes.

Etapas 5, 6, 7 e 8 – Determinar o tamanho e selecionar a amostra, testar os itens selecionados e avaliar os resultados.

A determinação do tamanho, do método de seleção da amostra e do enfoque à avaliação dos resultados amostrais depende do método de amostragem empregado.

³¹ A MUS é um subconjunto de uma classe mais ampla de procedimentos comumente denominados de amostragem de probabilidade proporcional ao tamanho (PPT ou PPS, na sigla em inglês).

Qualquer que seja o método escolhido, o risco de informação incorreta na conta, o risco de amostragem e a avaliação das distorções toleráveis e esperadas devem ser considerados. Se for empregado um método estatístico, a amostra deverá ainda ser selecionada ao acaso.

Etapa 9 – Documentação

Todas as etapas anteriores e as decisões correspondentes a respeito do processo de amostragem devem ser adequadamente documentadas, seguindo os requisitos das normas profissionais, para permitir a revisão apropriada e dar suporte às conclusões de auditoria.

4.2 – Plano de amostragem por unidades monetárias (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012 – com adaptações)

Este plano exige que o auditor determine o risco de detecção, a distorção tolerável (com base na materialidade)³² e a distorção esperada no saldo de conta. O risco de detecção³³ é utilizado como sendo o risco de amostragem e, portanto, o complemento do nível de confiança.

Tamanho e seleção da amostra – utiliza-se o enfoque de intervalo fixo³⁴ à determinação do tamanho da amostra e à seleção de itens a serem examinados, o que exige o cálculo de um intervalo de amostragem (**I**):

$$I = \frac{DT - (DE \times FEE)}{FC}$$

Em que:

DT = distorção tolerável;

DE = distorção esperada;

FEE = fator de expansão de erro;

FC = fator de confiança.

O fator de expansão de erro (FEE) e o de confiança (FC) estão relacionados ao risco de detecção (e, portanto, ao seu complemento, o nível de confiança³⁵), conforme pode ser visto na Tabela 8.

³² Como visto no tópico 3.4, a materialidade para execução da auditoria é determinada em relação à materialidade global. O nível de distorção tolerável é determinado em relação à materialidade para execução da auditoria. Quanto mais alto o nível de distorção tolerável determinado, menor o tamanho da amostra. Quanto mais baixo o nível de distorção tolerável determinado, maior o tamanho da amostra. Frequentemente o nível de distorção tolerável será o mesmo que a materialidade para execução da auditoria (IFAC, 2010).

³³ O risco de detecção resulta diretamente do modelo de risco de auditoria abordado nos tópicos 3.5 e 3.6 deste Manual.

³⁴ A amostragem aleatória sistemática consiste em um procedimento no qual a amostra é sorteada com base em um intervalo fixo de seleção, após um ponto de partida ser aleatoriamente selecionado. A escolha aleatória do ponto de partida garante que, em termos práticos, todos os elementos amostrais da população possuem a mesma chance de seleção (GAO, 1992).

³⁵ Sugestão de como definir o nível de confiança para a amostragem pode ser obtida com a Tabela 12 ao final deste Apêndice.

O fator de confiança, decorrente do risco de detecção, é um controle explícito do risco de aceitação incorreta do saldo de uma conta. Já o fator de expansão de erro ajuda a controlar o risco de rejeição incorreta fazendo um ajuste pelo erro de amostragem adicional introduzido pelas distorções esperadas.

O tamanho máximo da amostra (**n**) pode ser obtido dividindo-se o valor contábil da população pelo intervalo de amostragem:

$$n = \frac{\text{valor contábil da população}}{I}$$

Comumente a amostra é selecionada com o uso do enfoque de intervalo fixo – cada enésima unidade monetária é selecionada após a escolha de um ponto de partida escolhido aleatoriamente, o que é exigido para dar a cada unidade monetária da população uma chance igual de ser incluído na amostra. Cada unidade monetária selecionada funciona como um “gancho” para o item em que ela ocorre.

O ponto de partida escolhido aleatoriamente deve estar entre \$1 e o intervalo de amostragem. Este número pode ser obtido em uma variedade de fontes, incluindo uma tabela de números ao acaso, ou um número aleatório gerado por um programa de computador.

Cada seleção sucessiva é feita com base no valor da seleção anterior mais o intervalo de amostragem.

Avaliação das distorções – o auditor que utiliza a MUS projeta as distorções observadas na amostra à população e calcula um ajuste em função do risco de amostragem. O limite superior de distorção é calculado para que se estime a máxima distorção possível em uma conta e se determine se é necessário algum trabalho adicional de auditoria. Ou seja, esse limite superior é definido como sendo a sobreavaliação máxima que poderia haver na população, em termos monetários, dadas as distorções detectadas na amostra, no nível pré-fixado de risco de detecção/nível de confiança.

O limite superior de distorção resulta das hipóteses estatísticas subjacentes feitas a respeito da população que está sendo testada e é calculado pela soma de três componentes:

- a) **Precisão básica** – o volume da incerteza associada a testar apenas uma parte da população (erro de amostragem). É igual ao limite superior de distorção caso nenhum erro seja encontrado na amostra.
- b) **Distorção mais provável** – a melhor estimativa do valor monetário efetivo das distorções existentes no saldo da conta. Também é chamada de distorção projetada.
- c) **Ajuste incremental por erro de amostragem** – um aumento da estimativa superior de distorção causado pelas propriedades estatísticas das distorções encontradas.

Se nenhuma distorção é encontrada na amostra, o auditor pode concluir que a população não é sobreavaliada por mais que a distorção tolerável no nível de confiança estipulado. Nesse caso, o limite superior de distorção é igual a precisão básica, que é calculada multiplicando-se o intervalo de amostragem (I) pelo fator de confiança (FC). A precisão básica é uma medida da distorção máxima possível na parte não auditada da população – no nível de risco especificado para a realização do teste de auditoria.

Se distorções são detectadas, a tarefa do auditor é determinar se há um risco inaceitável de que o saldo da conta tenha uma distorção superior à tolerável. Portanto, não são apenas as distorções encontradas na amostra que são importantes, e sim o que elas representam em relação à população. A avaliação é separada em duas partes: i) distorções identificadas no estrato superior e ii) distorções projetadas encontradas no estrato inferior³⁶, conforme ilustrado a seguir.

Estrato	Proporção examinada	Projeção
Superior	100%	Nenhuma projeção, porque a distorção total no estrato superior é conhecida.
Inferior	Todos os itens que foram escolhidos na amostra	As distorções são projetadas à parte da população representada pelo estrato inferior.

Em suma, o volume de distorções no estrato superior é conhecido com certeza e, portanto, não precisa ser projetado. Qualquer distorção encontrada no estrato inferior deve ser projetada a todo esse estrato e combinada às distorções no estrato superior para estimar a distorção mais provável e a distorção máxima possível no saldo da conta.

A análise de distorções no caso de itens do estrato inferior consiste na identificação da porcentagem pela qual o valor contábil de cada item amostral incorreto é sobreavaliado ou subavaliado (porcentagem de distorção). Essa porcentagem é calculada para todos os itens amostrais para os quais há distorção (quociente entre a distorção e o valor contábil). O auditor multiplica a porcentagem de distorção pelo intervalo de amostragem para calcular uma distorção projetada. Somando todas as distorções projetadas às distorções encontradas no estrato superior, o auditor calcula a distorção mais provável na população.

Um ajuste adicional por erro de amostragem é necessário quando são constatadas distorções no estrato inferior. Esse ajuste é calculado multiplicando-se as porcentagens de distorção pelos fatores de ajuste incremental por erros de amostragem da Tabela 8 e ordenando-se as porcentagens de distorção da maior para a menor. A maior porcentagem de distorção é multiplicada pelo fator da Tabela 8 relacionado à primeira distorção ordenada para o nível de confiança estipulado; a segunda maior porcentagem de distorção é multiplicada pelo fator relacionado à distorção número 2 (e assim sucessivamente).

Os produtos desses cálculos são somados e a soma é multiplicada pelo intervalo de amostragem para se obter ajuste incremental por erro de amostragem. Por fim o limite superior de distorção será obtido, conforme esquema abaixo:

	Nenhuma distorção	Distorções
Precisão básica	1 x FC	1 x FC
(+) Distorção mais provável	0	Calcular
(+) Ajuste incremental por erro de amostragem	0	Calcular
(=) Limite superior de distorção	(=) Precisão básica	Soma dos três componentes acima

³⁶ Conforme orientações contidas na subetapa 3.3 - Identificar individualmente itens significativos.

Se o limite superior de distorção for inferior à distorção tolerável, o auditor pode concluir, no nível de confiança desejado, que a população não contém um volume material de distorção.

Se o limite superior de distorção tiver superado a distorção tolerável, uma análise adicional de auditoria será necessária, havendo as seguintes possibilidades:

1) Solicitar ao auditado que corrija as distorções conhecidas. Se isso for feito, a distorção mais provável e, portanto, o limite superior de distorção, poderão ser ajustada por essas correções, mas não pela projeção de distorções associadas a esses itens. Em alguns casos, simplesmente retificar a distorção conhecida pode colocar o limite superior de distorção abaixo do nível de distorção tolerável para o auditor.

2) Analisar o padrão das distorções e montar uma estratégia alternativa de auditoria. Sempre que distorções são constatadas, o auditor deve ir além e procurar entender sua natureza e causa, especialmente para determinar se elas apresentam alguma espécie de padrão. Nesse caso, o auditor poderá solicitar ao auditado que investigue e faça uma estimativa da correção necessária, para logo em seguida rever e testar essa estimativa.

A constatação de mais distorções do que o esperado na fase de planejamento da auditoria indica que as premissas do planejamento podem ter sido incorretas e os controles internos não eram tão eficazes quanto se pensava originalmente. Em tais casos, o auditor deve reconsiderar essa avaliação e planejar o restante da auditoria apropriadamente.

3) Aumentar o tamanho da amostra. O auditor pode calcular o tamanho adicional necessário da amostra substituindo a distorção esperada original pela distorção mais provável da avaliação na fórmula do intervalo de amostragem, determinando assim um novo intervalo e um novo tamanho de amostra com base nas novas expectativas. O número de elementos amostrais adicionais poderá ser então determinado subtraindo o tamanho da amostra original do novo tamanho. O novo intervalo de amostragem deverá ser usado para a seleção de itens que ainda não tenham sido incluídos na amostra.

Observações finais:

1) **Tratamento das subavaliações:** quando uma subavaliação é encontrada, o auditor tem duas linhas de ação:

- a) a subavaliação pode ser ignorada para fins de avaliação da amostra e, se há outros testes de auditoria para subavaliações, esta poderá ser incluída nesses testes; ou
- b) fazer uma análise separada e específica para subavaliações, seguindo o mesmo formato do esquema anterior para sobreavaliação. No entanto, ressalta-se que a MUS não é montada para testar subavaliações de uma população. Se houver preocupação com a subavaliação de uma conta, um enfoque alternativo, como amostragem clássica de variáveis³⁷, pode ser mais apropriado.

2) **Anomalia:** anomalia é a distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população.

³⁷ Tendo em vista que a aplicação deste método é um pouco complexa, o auditor deve consultar um estatístico antes de fazê-la (GAO, 2008). O TCU dispõe ainda de um Manual de Amostragem que poderá auxiliar o auditor na aplicação da amostragem clássica de variáveis.

Em circunstâncias extremamente raras, quando o auditor considera que uma distorção ou um desvio descobertos na amostra são anomalias, o auditor deve obter um alto grau de certeza de que essa distorção ou esse desvio não sejam representativos da população. O auditor deve obter esse grau de certeza mediante a execução de procedimentos adicionais de auditoria, para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que a distorção ou o desvio não afetam o restante da população.

Quando a distorção tiver sido estabelecida como uma anomalia, ela pode ser excluída da projeção das distorções para a população. Entretanto, o efeito de tal distorção, se não for corrigido, ainda precisa ser considerado, além da projeção das distorções não anômalas (NBC TA 530).

4.3 – Exemplo: plano de amostragem por unidades monetárias (Adaptado de Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012)

Objetivo: confirmar contas a receber (clientes) para testar as afirmações de existência e avaliação.

Informação incorreta: diferença entre o valor contabilizado e o valor da documentação de suporte de cada saldo de clientes.

População: 450 saldos de clientes que totalizam \$ 807.906 no balanço patrimonial da entidade auditada em 31/12/2013.

Tamanho da Amostra: 36 unidades monetárias, segundo os seguintes parâmetros definidos com base na experiência passada e no resultado da avaliação do risco de distorção relevante (julgamento profissional), os fatores constantes da Tabela 2.1 e a aplicação das seguintes fórmulas:

- a) Distorção tolerável: \$ 50.000;
- b) Distorção esperada: \$ 5.000;
- c) Nível de confiança: 85%;
- d) Fator de expansão de erro: 1,4
- e) Fator de confiança: 1,9

$$I = \frac{\$ 50.000 - (\$ 5.000 \times 1,4)}{1,9} = \$ 22.632$$

$$n = \frac{\$ 807.906}{\$ 22.632} = 36$$

Seleção da amostra: Usando uma listagem dos clientes da entidade, escolher aleatoriamente um valor dentro do intervalo de amostragem de \$ 22.632. Nesse exemplo, foi escolhido ao acaso o valor \$ 20.000. Essa é a primeira unidade monetária a ser escolhida. A seguir, será acrescentado, sucessivamente, \$ 22.000 ao primeiro valor escolhido, resultando no segundo valor de amostra de \$ 42.000 e assim por diante. O intervalo de amostragem foi arredondado para facilitar a seleção feita de forma manual (o

arredondamento para baixo garante que o tamanho da amostra seja adequado). Um exemplo do resultado da seleção está representado a seguir:

Cliente	Valor contábil	Valor acumulado	Valor selecionado
1	220	220	
2	2.200	2.420	
3	22.000	24.420	20.000
4	880	25.300	
5	6.128	31.428	
6	2.800	34.228	
7	45.023	79.251	42.000 & 64.000
8	10	79.261	
9	8.231	87.492	86.000
10	16.894	104.386	
•	•	•	•
•	•	•	•
•	•	•	•
450	1.900	807.906	

Todos os itens com valor contábil igual ou superior ao intervalo de amostragem serão selecionados. Esses itens pertencem ao chamado estrato superior. O saldo para o cliente nº 7 possui dois pontos de seleção, mas será examinado apenas uma vez, resultando em um tamanho de amostra inferior ao calculado originalmente.

Avaliação dos resultados amostrais: há duas possibilidades de resultado.

Nenhuma distorção é encontrada na amostra: o auditor pode concluir que a população não é sobreavaliada em mais de \$ 50.000 no nível de confiança estipulado de 85%.

A análise do limite superior de distorção corrobora essa conclusão. Nesse caso, em que não foi identificada nenhuma distorção, o limite é igual a precisão básica ($I \times FC = 22.000 \times 1,9 = \$ 41.800$). Como resultado é inferior à distorção tolerável, o auditor pode concluir, no nível de confiança de 85%, que a população não contém um volume material de distorção.

Existência de distorções na amostra: suponha-se que as seguintes distorções foram identificadas:

Valor contábil (\$)	Valor obtido na auditoria (\$)	Distorção (\$)	% de distorção*
45.023	44.340	683	N/A
2.000	1.940	60	3%
8.300	8.217	83	1%

* O percentual de distorção é igual ao quociente entre a distorção e o valor contábil, multiplicado por 100.

Houve apenas uma incorreção no estrato superior. Não há a necessidade de projetar as distorções nesse estrato uma vez que todos os itens pertencentes a ele foram auditados. Entretanto, seu valor é utilizado na estimação das distorções totais.

Os cálculos de avaliação da amostra podem ser sintetizados conforme a seguir:

	Fator*	% de distorção	Intervalo de amostragem	Conclusão (em \$)
Precisão básica	1,9	X	22.000 =	41.800
Distorção mais provável:				
Estrato superior				683
Estrato Inferior				
Maior % de distorção		3%		
2ª maior % de distorção		1%		
		<hr/> 4%	X	22.000 = 880
Distorção mais provável total				<hr/> 1.563
Ajuste incremental por erro de amostragem				
Maior % de distorção	0,48	X	3% =	1,44%
2ª maior % de distorção	0,34	X	1% =	0,34%
		<hr/> 1,78%	X	22.000 = 392
Limite superior de distorção				<hr/> 43.755

* Fatores obtidos da Tabela 8

Nesse caso, o auditor pode concluir que a população não é sobreavaliada por mais que \$ 43.755 no nível de confiança estipulado de 85%. Em outras palavras, como o limite superior de distorção é inferior à distorção tolerável, o auditor pode concluir, no nível de confiança de 85%, que a população não contém um volume material de distorção.

Caso especial: existência de subavaliação na amostra.

Suponha-se que um saldo de conta de clientes de \$ 500 (valor contábil) estivesse subavaliado em \$50 (valor obtido na auditoria = \$ 550). Isso corresponde a uma distorção de 10% de subavaliação.

Nesse caso, procede-se a uma análise separada da subavaliação:

Precisão básica (mesmo valor) = \$ 41.800

(+) Distorção mais provável = 10% X 22.000 = \$2.200

(+) Ajuste incremental por erro de amostragem = 0,48 (Tabela 8) X 0,10 X 22.000 = \$ 1.056

(=) Limite superior de distorção = \$ 45.056

Em seguida procede-se à avaliação conjunta das subavaliações e sobreavaliações. A distorção mais provável para o saldo da conta é igual a diferença entre as incorreções para cima e para baixo. O limite superior de distorção em cada direção é calculado tomando-se o limite superior de distorção em uma direção e subtraindo-se a distorção mais provável na outra, conforme abaixo:

	Sobreavaliação	Subavaliação	Líquida
Precisão básica	41.800	41.800	
Distorção mais provável	1.563	2.200	(637)
Ajuste incremental por erro de amostragem	392	1.056	
Total	43.755	45.056	
Distorção mais provável – direção oposta	(2.200)	(1.563)	
Limite superior de distorção	41.555	43.493	

O auditor pode concluir, no nível de confiança de 85%, que o saldo da conta não está sobreavaliado em mais de \$ 41.555 ou subavaliado em mais de \$ 43.493³⁸.

³⁸ Ressalta-se que, embora o auditor possa utilizar este enfoque de avaliação quando há tanto sobreavaliações quanto subavaliações, deve tomar cuidado para não tirar conclusões definitivas a respeito do volume de subavaliação na conta. A MUS não é montada para testar a subavaliação de uma população. Havendo esta intenção, o auditor deve utilizar um outro método de amostragem, como a clássica de variáveis.

3.4 – Tabelas para amostragem – procedimentos substantivos

Tabela 8: Fatores a serem considerados em um plano de amostragem por unidades monetárias³⁹

Nível de Confiança para os procedimentos substantivos	99%	95%	90%	85%	80%	75%	70%	50%
Risco de detecção	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	50%
Fator de confiança	4,61	3,00	2,31	1,90	1,61	1,39	1,21	0,70
Fator de expansão de erro	1,90	1,60	1,50	1,40	1,30	1,25	1,20	1,00
Ajuste incremental em função de erro de amostragem:								
Erros de sobreavaliação ordenados*								
1	1,03	0,75	0,58	0,48	0,39	0,31	0,23	0,00
2	0,77	0,55	0,44	0,34	0,28	0,23	0,18	0,00
3	0,64	0,46	0,36	0,30	0,24	0,18	0,15	0,00
4	0,56	0,40	0,31	0,25	0,21	0,17	0,13	0,00
5	0,50	0,36	0,28	0,23	0,18	0,15	0,11	0,00
6	0,46	0,33	0,26	0,21	0,17	0,13	0,11	0,00
7	0,43	0,30	0,24	0,19	0,16	0,13	0,10	0,00
8	0,41	0,29	0,22	0,18	0,14	0,12	0,09	0,00
9	0,38	0,27	0,21	0,17	0,14	0,11	0,08	0,00
10	0,38	0,26	0,20	0,17	0,14	0,10	0,08	0,00

* As distorções devem ser ordenadas de acordo com suas porcentagens de distorção. A maior delas é multiplicada pelo maior fator de ajuste incremental, a segunda maior porcentagem de distorção é multiplicada pelo segundo maior fator de ajuste incremental, e assim por diante.

Tabela 9: Níveis de confiança que podem ser considerados em decorrência da avaliação do risco de distorção relevante⁴⁰

Risco de distorção relevante	Patamar mínimo de nível de confiança	Confiança obtida com a realização de outros procedimentos (por ex., procedimentos analíticos)	Patamar mínimo de nível de confiança para testes de detalhes
Baixo	63%	Parcial	50%
		Nenhuma	63%
Médio	86%	Parcial	77%
		Nenhuma	86%
Alto	95%	Parcial	92%
		Nenhuma	95%

Nota: Este modelo, elaborado considerando um risco de auditoria de 5%, pode ser útil quando a confiança a ser obtida evolve a combinação de procedimentos substantivos, tipicamente procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes.

³⁹ Audit Sampling, Nova York, American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 1999. Reproduzidas com permissão e adaptadas por Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012

⁴⁰ Adaptada de GAO, 2008.

APÊNDICE IV – Estrutura de Controle Interno – modelo COSO

Componentes do controle	Princípios e atributos
Ambiente de controle	<ol style="list-style-type: none"> 1. O órgão de governança e a administração devem demonstrar compromisso com integridade e valores éticos <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Demonstrar valores, filosofia e estilo operacional da organização pelo exemplo da liderança através de suas diretrizes, atitudes e comportamento (tom do topo). 1.2. Estabelecer padrões de conduta por meio de políticas, princípios operacionais e orientações, como códigos de ética ou de conduta. 1.3. Avaliar a aderência aos padrões de conduta 2. O órgão de governança deve exercer sua responsabilidade de supervisão <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Estabelecer estrutura de governança 2.2. Supervisionar o controle interno 2.3. Criar condições para a correção das deficiências 3. A administração deve estabelecer uma estrutura organizacional, atribuir responsabilidade e delegar autoridade para alcançar os objetivos da entidade. <ol style="list-style-type: none"> 3.1. Estabelecer estrutura organizacional 3.2. Atribuir responsabilidade e delegar autoridade 3.3. Documentar o sistema de controle interno 4. A administração deve demonstrar compromisso com a competência ao recrutar, desenvolver e manter pessoas competentes. <ol style="list-style-type: none"> 4.1. Estabelecer expectativas de competência 4.2. Atrair, desenvolver e manter profissionais competentes 4.3. Planejar e preparar sucessão e planos de contingência para papéis chaves 5. A administração deve manter as pessoas responsáveis por suas obrigações para fortalecer a <i>accountability</i> e avaliar seus desempenhos nesse aspecto <ol style="list-style-type: none"> 5.1. Reforçar e manter a responsabilidade das pessoas 5.2. Considerar o efeito de pressões excessivas
Avaliação de Risco	<ol style="list-style-type: none"> 6. A administração deve definir os objetivos claramente e as tolerâncias a risco para permitir a identificação de riscos <ol style="list-style-type: none"> 6.1. Definir objetivos em termos específicos e mensuráveis 6.2. Definir tolerância ao risco para os objetivos definidos 7. A administração deve identificar, analisar e responder os riscos relacionados ao alcance dos objetivos definidos <ol style="list-style-type: none"> 7.1. Identificar riscos de origem interna ou externa ao alcance dos objetivos 7.2. Analisar riscos em termos de probabilidade e impacto nos objetivos 7.3. Responder aos riscos (aceitar, evitar, reduzir ou compartilhar) 8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder aos riscos <ol style="list-style-type: none"> 8.1. Considerar os tipos de fraudes que podem ocorrer 8.2. Considerar fatores de riscos de fraudes 8.3. Responder aos riscos de fraudes 9. A administração deve identificar, analisar e responder às mudanças significativas que podem causar impacto no sistema de controle interno <ol style="list-style-type: none"> 9.1. Identificar as mudanças significativas 9.2. Analisar e responder a estas mudanças
Atividades de controle	<ol style="list-style-type: none"> 10. A administração deve definir as atividades de controle para alcançar os objetivos e responder aos riscos <ol style="list-style-type: none"> 10.1. Responder aos riscos para o alcance dos objetivos 10.2. Definir tipos atividades de controles apropriadas 10.3. Definir atividades de controles em vários níveis 10.4. Considerar a segregação de funções

	<ul style="list-style-type: none"> 11. A administração deve definir e implementar um sistema de informações e as atividades de controle relacionadas para alcançar os objetivos e responder aos riscos <ul style="list-style-type: none"> 11.1. Criar um sistema de informação da entidade 11.2. Definir tipos de atividades de controles apropriadas 11.3. Definir a infraestrutura de tecnologia da informação 11.4. Definir gestão de segurança 11.5. Definir gestão de TI (aquisição, desenvolvimento e manutenção) 12. A administração deve implementar as atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e de procedimentos que colocam em prática essas políticas <ul style="list-style-type: none"> 12.1. Documentar as responsabilidades por meio de políticas e detalhar em procedimentos como elas devem ser cumpridas 12.2. Revisar periodicamente as atividades de controle
Informação e comunicação	<ul style="list-style-type: none"> 13. A administração deve utilizar informações de qualidade para alcançar os objetivos <ul style="list-style-type: none"> 13.1. Identificar as necessidades de informação 13.2. Obter dados relevantes de fontes fidedignas 13.3. Transformar dados em informação de qualidade 14. A administração deve comunicar internamente as informações necessárias e de qualidade para alcançar os objetivos <ul style="list-style-type: none"> 14.1. Comunicar com toda a organização em todos os níveis 14.2. Estabelecer métodos e canais apropriados de comunicação 15. A administração deve comunicar externamente as informações necessárias para alcançar os objetivos <ul style="list-style-type: none"> 15.1. Comunicar com as partes interessadas externas 15.2. Estabelecer métodos e canais apropriados de comunicação
Monitoramento das atividades	<ul style="list-style-type: none"> 16. A administração deve estabelecer e realizar atividades de monitoramento para monitorar o sistema de controle interno avaliar os resultados <ul style="list-style-type: none"> 16.1. Estabelecer uma linha de base para monitorar o sistema de controle interno 16.2. Monitorar o sistema de controle interno por meio de monitoramento contínuo e avaliações separadas 16.3. Avaliar e documentar os resultados do monitoramento 17. A administração deve corrigir as deficiências identificadas no controle interno de forma tempestiva <ul style="list-style-type: none"> 17.1. Relatar os problemas encontrados 17.2. Avaliar os problemas encontrados 17.3. Corrigir as deficiências em bases tempestivas e documentar as ações corretivas

Fonte: COSO (2013) e GAO (2014)

APÊNDICE V – Exemplos de fatores de risco externos e internos

EXTERNOS	Fatores de risco
Econômicos	<ul style="list-style-type: none"> • Oscilações de juros e câmbio • Austeridade fiscal • Contingenciamento • Queda na arrecadação • Variação cambial • Envelhecimento populacional • Crise de credibilidade (p.ex.: rating soberano, índice de confiança social, etc.)
Meio ambiente	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilidade de incêndios • Possibilidade de inundações • Exigências ambientais
Políticos	<ul style="list-style-type: none"> • Novas leis e regulamentos • Eleições • Novas Mudanças nas agendas políticas • Restrições ao acesso a mercados estrangeiros • Elevação ou redução na carga tributária
Sociais	<ul style="list-style-type: none"> • Alterações nas condições sócio demográficas e costumes sociais • Alterações nas estruturas das famílias • Alterações nas demandas sociais
Tecnológicos	<ul style="list-style-type: none"> • Novas formas de comércio eletrônico • Reduções de custos de infraestrutura • Aumento da demanda de serviços com base em tecnologia
INTERNOS	Fatores de risco
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivos e estratégias inadequadas, não realistas ou agressivas • Grandes mudanças, tais como reorganização da estrutura ou eventos incomuns • Alterações de leis e regulamentos
Transações	<ul style="list-style-type: none"> • Transações significativas com partes relacionadas • Quantidade significativa de transações não rotineiras ou não sistemáticas • Transações realizadas próximas ao encerramento do exercício • Transações internas entre unidades do mesmo grupo consolidador • Transações de estorno ou corretivas.
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicação das novas regras de contabilidade • Mensurações contábeis que envolvem cálculos e processos complexos • Eventos ou transações que envolvem incerteza no cálculo, incluindo estimativas contábeis.
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de pessoal suficientemente capacitado em contabilidade e gestão financeira • Novos funcionários • Rotatividade de pessoal

Tecnologia da Informação (TI)	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças no ambiente de TI • Mudanças rápidas e significativas nos sistemas de informação podem mudar o risco relacionado ao controle interno • Instalações de novos sistemas de TI para a elaboração dos relatórios financeiros • Controles insuficientes sobre a transferência de dados entre os sistemas de TI
Sistema de Controle interno	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisão inadequada pela administração das operações diárias. • Inadequações na segregação de funções • Controles fracos ou inexistentes sobre as atividades no nível de entidade, tais como os relacionados ao ambiente de controle. • Controles fracos ou inexistentes no nível das transações, tais como receitas, aquisições, despesas e folha de pagamento. • Salvaguarda de ativos insatisfatória.
Problemas passados e atuais	<ul style="list-style-type: none"> • Histórico de distorções e irregularidade identificadas • Deficiências nos controles internos, especialmente aqueles não abordados pela gestão. • Litígios pendentes e passivos contingentes.

Fonte: Manual TCE (2012), com inserção de exemplos da NBC TA 315 e do COSO (2006)

VI. GLOSSÁRIO

A

Afirmações – declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações financeiras, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Ambiente de controle – noção geral de controle de uma organização, implantada pela administração por meio de exemplos, políticas, procedimentos, padrões éticos e processos de monitoramento (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas. (COSO, 2013).

Atividades de controles – ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade. (COSO, 2013).

Avaliação de riscos – processo desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras. (COSO, 2013).

C

Ceticismo profissional – postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Ciclos – grupo de contas relacionadas a uma tarefa de processamento específica; representa uma maneira conveniente de encarar a inter-relação de saldos de contas. Normalmente, mas nem sempre, um ciclo de transação abrange todos os aspectos de uma transação, desde sua origem até o registro final nas demonstrações financeiras. Um ciclo é às vezes chamado de processo (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Componente – entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).

Conta contábil – expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo. (MCASP).

Contas – ver Processo de contas.

Controles administrativos – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2011).

Controles contábeis – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem: sistema de autorização e aprovação, separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódias dos valores; e controles físicos sobre estes valores. (ATTIE, 2011).

Controles de aplicativos de TI – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos desenvolvidos para ajudar a garantir a integridade, precisão, autorização e validade de todas as transações realizadas durante o processamento de dados. Inclui as rotinas contidas no código do programa de computador, assim como as políticas e procedimentos associados a atividades de usuários, como, por exemplo, medidas manuais para determinar um processamento preciso dos dados pelo computador. (GAO, 2001).

Controles de detecção – controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto (em contraste com o controle preventivo) (COSO, 1992, apud: INTOSAI, 2007).

Controles compensatórios – controles que podem existir para compensar uma deficiência de um controle específico e, por isso, tornar a deficiência original menos propensa a ser julgada como material. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Controles gerais de TI – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos aplicados às operações informatizadas de um modo geral. São aplicados a todos os sistemas de informação – o sistema mainframe, computadores pessoais, redes e ambientes de usuários finais. O controle geral cria o ambiente no qual os sistemas de aplicativos operam. (GAO, 2001).

Controles preventivos – controles estabelecidos para evitar ações ou resultados não previstos (em contraste com controle de detecção) (COSO, 1992, apud: INTOSAI, 2007), atuando sobre a probabilidade de ocorrência do risco.

D

Deficiência material – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira tal que faça com que haja uma possibilidade razoável de que uma distorção material das demonstrações financeiras da entidade não seja impedida ou detectada tempestivamente. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Deficiência significativa – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira que é menos grave que uma deficiência material, mas suficientemente importante para merecer atenção dos responsáveis pela supervisão da divulgação financeira da entidade auditada. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Distorção – diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, classificação, apresentação ou

divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

E

Estrutura de relatório financeiro aplicável – estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações financeiras, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou que seja exigida por lei ou regulamento. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

F

Fraude – ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240). A fraude consiste na distorção de saldos de contas para gerar a percepção de que uma instituição está indo melhor do que na realidade está. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

I

Irregularidade – prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; danos ao erário decorrentes de atos de gestão ilegítimos ao antieconômicos, desfalques ou desvios de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública. (NAT, TCU, 2010).

M

Materialidade específica – valor de materialidade determinado para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Materialidade global – uma porcentagem sobre um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, representando o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nessas demonstrações. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Materialidade para execução – valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global), para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

N

Não conformidade – atos de omissão ou cometimento, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. (ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250).

P

Política contábil – base(s) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações financeiras (por ex., custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável). (ATTIE, 2011).

Procedimentos analíticos – avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Procedimentos de avaliação de riscos – procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevantes, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações financeiras e nas afirmações. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Procedimentos substantivos – procedimentos de auditoria planejados e executados para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Incluem: a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e b) procedimentos analíticos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Processo de contas – processo de trabalho de controle externo destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas abrangidas pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei 8.443/92, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente. (IN TCU 63, 2010).

R

Risco de amostragem – complemento do nível de confiança. A fixação do risco de amostragem em 5% equivale a amostrar com um nível de confiança de 95% (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Esse complemento, em Estatística, é conhecido como Nível de Significância.

Risco de auditoria – risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada [não modificada] quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco de controle – risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco de detecção – risco de que os procedimentos substantivos do auditor deixem de detectar um erro ou falha na gestão financeira que, individualmente ou em conjunto com outros erros/falhas, pode ser material. (TCE, 2012).

Risco de distorção relevante – risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. Composto, no nível das afirmações pelo risco inerente e pelo risco de controle. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco inerente – suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco significativo – É o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

S

Saldo (contábil) – diferença entre o total do débito e total do crédito (IUDÍCIBUS, 2013).

T

Testes de controle – procedimento de auditoria planejado para determinar o risco de controle, consistente em testar o desenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Testes de detalhes – ou testes comprobatórios de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) são todos os procedimentos substantivos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados a itens individuais selecionados para comprovar o saldo de uma conta ou analisar uma transação. (TCE, 2012, adaptado).

Testes substantivos – o mesmo que procedimentos substantivos.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). AU 312: *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. Estados Unidos, 2006.

_____. *Statements on Auditing Standards (SASs) No. 104-11 Risk Assessment Standards. Overview of the Standards*, 2007.

AICPA (2007), *AICPA Audit Guide: Analytical Procedures*, prepared by Analytical Procedures Audit Guide Revision Task Force, 2007a.

ARENS, Alvin A, *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 11th, pp. 208–216, Prentice Hall, New Jersey, 2006.

ATTIE, Wiliam. *Auditoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2011.

AVALOS, José Miguel Aguilera. *Auditoria e gestão de riscos*; Instituto Chiaventato (org.) – São Paulo : Saraiva, 2009.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1988.

_____. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. *Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União*. Brasília, 1992.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. 5ª ed. Brasília, 2012.

_____. Tribunal de Contas da União. IN-TCU 63/2010: *Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal*. Brasília, 2010.

_____. _____. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)*. Portaria TCU 280, de 8 de dezembro de 2010. Brasília, 2010.

_____. _____. *TC 022.618/2010-4. Exame da efetividade dos controles internos do sistema de pagamentos de passivos trabalhistas do TRT/BC*. Brasília, 2010.

_____. _____. *Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC)*. Portaria Segecex 26, de 19 de outubro de 2009. Brasília, 2009.

_____. _____. *Padrões de Monitoramento*. Portaria Segecex 27, de 19 de outubro de 2009. Brasília, 2009.

_____. _____. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*. Brasília, 2011.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

COMMITTEE OF SPONSARING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*. COSO II. Sumário Executivo. Tradução: Price Water House Coopers. New York: COSO, 2006.

_____. *Internal Control - Integrated Framework*. COSO III. Executive Summary, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.1: *Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação*. Brasília, 2008.

- _____. NBC T 16.4: *Transações no Setor Público*. Brasília, 2008.
- _____. NBC TA 200: *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 230: *Documentação de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 240: *Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 250: *Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 260: *Comunicação com os Responsáveis pela Governança*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 315: *Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 320: *Materialidade no Planejamento e na Execução de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 330: *Resposta do auditor aos Riscos Avaliados*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 450: *Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 500: *Evidência de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 505: *Confirmações Externas*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 510: *Trabalhos iniciais – Saldos iniciais*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 520: *Procedimentos analíticos*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 530: *Amostragem em Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 540: *Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 550: *Partes Relacionadas. Resolução*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 560: *Eventos Subsequentes*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 570: *Continuidade Operacional*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 600: *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 700: *Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 705: *Modificações na Opinião do Auditor Independente*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 706: *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente*. Brasília, 2009.
- DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MARCELINO, Gileno Fernandes; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. *Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO*. Revista de Contabilidade, Gestão e Governança. 2010.

GRAMLING, A.A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K.M. *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno Porte. Volumes 1 e 2, 2ª ed.* Tradução: CFC. Estados Unidos, 2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100: *Fundamental Principles of Public Sector Auditing*. China, 2013. Disponível em: <<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

_____. ISSAI 200: *Fundamental Principles of Financial Auditing*. China, 2013. Disponível em: <<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

_____. ISSAI 1510: *Initial Audit Engagements - Opening Balances*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1540: *Auditing Accounting Estimates, including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1550: *Related Parties*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1560: *Subsequent Events*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1570: *Going Concern*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1600: *Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. África do Sul, 2010. Disponível em: < <http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Pública*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador, 2007.

IUDÍCIBUS, S. D.; MARION, J. C.; PEREIRA, E. *Dicionário de Termos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2013.

LEITÃO, Juliane Madeira. *Determinação da materialidade em auditoria financeira no setor público*. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Auditoria Financeira. Universidade de Brasília. 2014.

LONGO, Cláudio Gonçalo. *Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras*. São Paulo: Atlas, 2011.

- MILONE, Giuseppe. *Estatística Geral e Aplicada*. São Paulo: Ed. Thomson, 2004.
- NUNES, Ana Sofia. *Auditoria de demonstrações financeiras consolidadas*. Revista dos Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Out/Dez, 2009.
- OLIVEIRA, Paulo Henrique F. C. *Amostragem básica: aplicação em auditoria*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2004.
- PORTER, B.; SIMON, J.; HATHERLY, D. *Principles of External Auditing*. England: Wiley, 2011.
- STUART, Iris C. *Serviços de auditoria e asseguração na prática*. Porto Alegre: AMGH, 2014.
- TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). *Financial and Compliance Audit Manual*. Luxemburgo, 2012.
- UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). *Financial Audit Manual, Volume 1*. Estados Unidos, 2008.
- _____. *Internal Control Management and Evaluation Tool*. Estados Unidos, 2001.
- _____. *Standars for Internal Control in the Federal Government*. Exposure Draft. Estados Unidos, 2013.
- _____. *Using Statistical Sampling*. Estados Unidos, 1992.

Secretário-Geral de Controle Externo

Maurício de Albuquerque Wanderley

Secretário-Geral Adjunto de Controle Externo

Edison Franklin Almeida

Coordenador-Geral de Controle Externo da Área de Desenvolvimento Nacional e da Região Norte

Marcelo Luiz Souza da Eira

Coordenador-Geral de Controle Externo da Área Social e da Região Nordeste

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Coordenador-Geral de Controle Externo da Área de Infraestrutura e da Região Sudeste

Adalberto Santos de Vasconcelos

Coordenador-Geral de Controle Externo de Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro Oeste

Cláudio Souza Castello Branco

Secretário de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria

Dagomar Henriques Lima

Secretário de Apoio à Gestão do Controle Externo

Felício Ribas Torres

Secretário de Macroavaliação Governamental

Marcelo Barros Gomes

Secretário de Controle Externo da Fazenda Nacional

Amoque Benigno de Araujo

Secretário de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social

Fábio Henrique Granja e Barros

Equipe Técnica

Antonio Alves de Carvalho Neto (revisor)

Diones Gomes Rocha

Henrique Ferreira Souza Carneiro

Juliane Madeira Leitão

Lídia Firmina dos Santos

Luciana Nunes Goulart

Pietro de Oliveira Costa

Rodrigo Caldas Gonçalves

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra (coordenador)