



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA**  
**ESCOLA SUPERIOR DE CONTAS**  
O ensino a serviço da efetividade na gestão pública

# Manual de Auditoria Financeira





Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

# **MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA**

2017

**Coordenação Editorial:**

Erivan Oliveira da Silva

**Organizadores:**

Erivan Oliveira da Silva

Adriana Pires de Souza

Jardel Silva Maia

Luciana Comerlatto

Luciene Bernardo Santos Kochmanski

**Supervisão:**

Corregedoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

**Assessoria:**

Assessoria Parlamentar e de Relações Institucionais do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

**Diagramação/Arte/Capa:**

Assessoria de Comunicação Social/TCE-RO

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

© Todos os Direitos Reservados

Av. Presidente Dutra, 4229, bairro Olaria Porto Velho - Rondônia

CEP: 76801-326

Telefone: (69) 3211-9001

<http://www.tce.ro.gov.br>

## **Tribunal de Contas do Estado de Rondônia**

Presidente

Conselheiro Edilson de Sousa Silva

Vice-Presidente

Conselheiro José Euler Potyguara Pereira de Mello

Corregedor

Conselheiro Paulo Curi Neto

Presidente da 1ª Câmara

Conselheiro Benedito Antônio Alves

Presidente da 2ª Câmara

Conselheiro Valdivino Crispim de Souza

Ouvidor

Conselheiro Francisco Carvalho da Silva

Presidente da Escola Superior de Contas

Conselheiro Wilber Carlos dos Santos Coimbra

Conselheiros-Substitutos

Omar Pires Dias

Francisco Júnior Ferreira da Silva

Erivan Oliveira da Silva

### **Ministério Público junto ao Tribunal de Contas**

Procurador-Geral

Adilson Moreira de Medeiros

Procuradores

Èrika Patrícia Saldanha de Oliveira

Yvone Fontinelle de Melo

Ernesto Tavares Victoria



# SUMÁRIO

<b>CONTEÚDO</b>	<b>Página</b>
-----------------	---------------

Apresentação.....	9
-------------------	---

## CAPÍTULO I

1. Introdução.....	11
1.1. Objetivo.....	14
1.2. Bases de Referência.....	15
1.3. Aplicabilidade do Manual.....	15
1.4. Estrutura do Manual.....	19

## CAPÍTULO II

2. Padrões gerais.....	21
2.1. Trabalhos de asseguaração.....	22
2.2. Normas aplicáveis e declaração de conformidade.....	24
2.3. Afirmações nas demonstrações financeiras.....	25
2.4. Visão geral do processo de auditoria financeira.....	27
2.5. Exigências éticas.....	28
2.6. Ceticismo e julgamento profissionais e devido zelo.....	28
2.7. Controle de qualidade.....	29
2.8. Riscos de auditoria.....	30
2.9. Comunicação.....	32
2.10. Documentação de auditoria.....	34

### **CAPÍTULO III**

3. Padrões de planejamento: avaliação de riscos.....	36
3.1. Atividades de planejamento.....	36
3.2. Procedimentos de avaliação de riscos....	37
3.3. Entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno.	46
3.4. Determinação da materialidade.....	58
3.5. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.....	67
3.6. Respostas aos riscos de distorção relevante.....	91
3.7. Documentação da fase de planeja- mento.....	109
3.8. Auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo....	115

### **CAPÍTULO IV**

4. Padrões de execução: respostas aos riscos avalia- dos.....	135
4.1. Implementação das respostas do auditor aos riscos avaliados.....	136
4.2. Procedimentos adicionais de auditoria.....	140
4.3. Avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas.....	169
4.4. Documentação da fase de execução.....	183

### **CAPÍTULO V**

5. Padrões de relatório: formação de opinião e emissão de relatórios.....	185
5.1. Formação da opinião.....	186
5.2. Redação do relatório de auditoria.....	202

5.3. Outras responsabilidades do aditor relacionadas ao relatório de auditoria.....	214
5.4. Documentação da fase de relatório.....	218
APÊNDICE I – Modelos de Documentação.....	219
APÊNDICE II – Amostragem para testes de controle.....	221
APÊNDICE III – Amostragem para procedimentos substantivos.....	228
APÊNDICE IV – Estrutura de Controle Interno – modelo COSO.....	242
APÊNDICE V – Exemplos de fatores de risco externos e internos.....	245
GLOSSÁRIO.....	247
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	258



## APRESENTAÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado de Rondônia definiu como objetivos estratégicos intensificar o foco na prevenção de gastos irregulares e combater a fraude e a corrupção na Administração Pública, proporcionando melhorias dos serviços públicos em benefício da sociedade, por meio das atribuições constitucionais e legais e da função fiscalizadora e pedagógica da Corte de Contas.

Inspirado na missão institucional e nas experiências significativas e na alta performance dos colaboradores que atuam no Controle Externo, foram constituídos diversos grupos de trabalhos incumbidos da elaboração e sistematização de diversos documentos técnicos, com a finalidade de nortear o desenvolvimento e o aperfeiçoamento contínuo dos processos de trabalho, da estrutura legal e normativa de suporte à ação de fiscalização desta Corte de Contas.

Nesta perspectiva, temos a imensa satisfação de apresentar aos servidores e jurisdicionados o Manual de Auditoria Financeira, que representa um importante guia nos procedimentos e instrumentos de coleta de dados e informações utilizados na fiscalização e auditoria contábil e financeira no Estado de Rondônia.

Este documento sintetiza nossas práticas, os critérios e medida para avaliar a qualidade dos trabalhos realizados pelos Gestores Públicos. Espera-se que a disseminação dessas

orientações contribua para a melhoria do grau de confiabilidade do trabalho das equipes de auditoria da Corte e dos usuários das demonstrações contábeis, melhorando e promovendo a prestação de contas de órgãos e entidades públicos.

**Conselheiro EDILSON DE SOUSA SILVA**

Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

# CAPÍTULO I

## 1. Introdução

No início de 2016, uma equipe de auditores de controle externo do TCE/RO, sob a coordenação dos auditores de controle externo: Rodolfo Kezerle, Gislene Rodrigues e Maiza Meneguelli; supervisionada pelo Secretário Executivo da SGCE, Francisco Barbosa foi formalmente designada para analisar a Prestação de Contas de Governo dos chefes do Poder Executivo Municipal do Estado de Rondônia, relativa ao exercício de 2015.

O objetivo da criação de uma Comissão de Análise de Contas de Governo do Chefe do Executivo Municipal consistiu em estabelecer uniformidade, melhorar a qualidade da instrução dos processos de contas e reduzir o tempo demandado. A nova metodologia de análise esteve alinhada ao Plano Estratégico da Corte de Contas e ao Manual de Auditoria do TCE-RO que integra a Resolução nº 177/2015, adequada aos padrões internacionais das entidades superiores de fiscalização, observando os procedimentos descritos no Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União.

A Comissão realizou desde a análise preliminar até a conclusiva dos 52 chefes do Poder Executivo Municipal do Estado de Rondônia, utilizando-se dos procedimentos de Auditoria Financeira, com o apoio da Secretaria Estratégica de Tecnologia de Informação e Comunicação – SETIC.

Considerando que o propósito da Auditoria Financeira é

aumentar o grau de confiança das demonstrações financeiras por parte dos usuários previstos (ISSAI 200), os auditores integrantes da Comissão de Análise de Contas de Governo do Chefe do Executivo Municipal (CACGCEM) apresentaram proposta de Relatório e Parecer Prévio aos respectivos Conselheiros Relatores, na forma de opinião com objetivo de fornecer segurança razoável ao Plenário da Corte de Contas, na tomada de decisões sobre cada prestação de contas.

Visando obter assecuração razoável sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas pelos gestores municipais, independente se causadas por erro ou fraude, a CACGCEM formulou questões de auditoria que permitiram averiguar se o Balanço Geral de cada Município refletia, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial em 31/12/2015 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário do exercício de 2015; verificar se a Gestão do Planejamento atendeu aos pressupostos constitucionais e legais; conhecer a situação econômica e financeira do Município; e avaliar o cumprimento das determinações do Tribunal de Contas a respeito das contas de exercícios anteriores.

O resultado dessa primeira Auditoria Financeira no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia pode ser observado na melhoria da qualidade da análise e instrução da prestação de contas dos municípios de Rondônia, relativa ao exercício de 2015, que foi concluída em menor tempo que nos anos anteriores.

Nesse contexto, evidenciou-se a necessidade de se estabelecer, no âmbito do TCE/RO, uma normatização para as Auditorias Financeiras, a exemplo do que já realizou o Tribunal de Contas da União, e em alguns Tribunais de Contas Estaduais

em observância à recomendação da Atricon.

Dessa forma, este Manual está alinhado aos padrões de Auditoria Financeira e às normas internacionais e brasileiras de auditoria (ISA), emitidas pela IFAC/IAASB, as ISSAI e Notas Práticas emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Consoante à importância do embasamento em normas de padronização, este Manual adota o modelo estabelecido pelo TCU para Auditorias Financeiras, disponível em [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br).

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, constitui o conjunto de procedimentos técnicos de auditoria que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Assim, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia adere às normas internacionais e brasileiras visando a expressar uma opinião com mais segurança sobre as demonstrações financeiras das entidades públicas jurisdicionadas, com base nos procedimentos de Auditoria Financeira. Contribuindo, dessa forma, para melhoria dos serviços públicos disponibilizados à sociedade.

Entretanto, nada obsta que este Manual seja submetido a constantes revisões e eventuais adaptações, procedimentos necessários à garantia de que as técnicas aplicadas estejam em consonância aos padrões recomendados às Entidades de Fiscalização.

## 1.1. Objetivo

Este Manual objetiva orientar os auditores na análise de demonstrações financeiras de órgãos e entidades do setor público quando da realização de auditorias financeiras, a fim de que o trabalho resulte em qualidade, credibilidade e profissionalismo.

A característica primordial da metodologia do Manual se refere à **abordagem baseada em risco**, *na qual o auditor direciona os esforços de auditoria para áreas de alto risco*.

Nesse aspecto, objetivo primeiro da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos quando da análise dos balanços contábeis, a fim de *umentar o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude* (ISSAI 200, item 16). Sendo assim, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão.

A auditoria financeira, com base nos princípios de transparência e prestação de contas, traz maior confiabilidade nas demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades do setor público, sendo parte dos processos de **governança e accountability** públicas, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos.

Assim, adota-se neste Manual a expressão auditoria financeira como sinônima de auditoria de demonstrações financeiras ou contábeis.

## 1.2. Bases de Referência

Este Manual foi elaborado em conformidade com as normas internacionais e brasileiras de auditoria (ISA), emitidas pela IFAC/IAASB, as ISSAI e Notas Práticas emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), sobretudo no modelo já estabelecido pelo TCU para Auditorias Financeiras, disponíveis em [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br).

## 1.3. Aplicabilidade do Manual

Este Manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira realizado em órgãos ou entidades estaduais e municipais no âmbito do Estado de Rondônia. Nos termos da ISSAI 100, itens 15, 21 a 23, este Manual também é aplicável a auditorias de conformidade realizadas em conjunto com auditorias financeiras, 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.*

A Constituição do Estado de Rondônia, em seu artigo 46, estabelece que *a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta é exercida pela Assembleia Legislativa, mediante o controle externo e pelo sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.* O Tribunal de Contas do Estado detém, como órgão independente e autônomo, competências exclusivas (artigos 48 e 49) e ainda auxilia tecnicamente o Poder Legislativo na execução do controle externo.

Dessa forma, compete ao Tribunal de Contas do Estado de Rondônia 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. O termo “financeira” da expressão “auditoria financeira” se refere à verificação da 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 do Estado de Rondônia.

A realização de auditorias deve ser analisada em conjunto com as competências do TCE/RO para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado de Rondônia (art. 49, I) e para julgar as contas dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores estaduais (art. 49, II). *A auditoria financeira, enquanto trabalho de asseguaração, é parte de amplo processo de certificação de contas anuais, sejam elas de governo ou de gestão.*

No primeiro caso, o Tribunal emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais. As contas consistirão nos balanços gerais do Estado e dos Municípios e no relatório do órgão central do sistema de controle interno dos Poderes Executivos estadual e municipais acerca da execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165, da Constituição Federal, conforme dispõe o parágrafo único do art. 356 da Lei Orgânica do TCE/RO (Lei Complementar nº 154/1996). Complementarmente, o

Regimento Interno do TCE/RO determina que o Parecer Prévio sobre as contas do Governador do Estado *será conclusivo no sentido de manifestar-se sobre se os Balanços Gerais do Estado representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do Estado em 31 de dezembro, bem como o resultado das operações, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicada à Administração Pública estadual* (art. 47 do Regimento Interno TCE/RO).

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 Lei Complementar nº 154/1996, que estabelece que as *contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, dentre outros elementos, a exatidão dos demonstrativos contábeis*.

Há pelo menos cinco níveis de aplicação da auditoria financeira pelo TCE/RO:

- a) *auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas do governo estadual de Rondônia;*
- b) *auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas de Secretarias de Estado;*
- c) *auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas dos municípios do Estado de Rondônia;*
- d) *auditorias anuais de demonstrações financeiras individuais de órgãos, fundos e entidades do Estado e Municípios de Rondônia, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação dos demonstrativos contábeis dos responsáveis por dinheiro, bens e*

*valores estaduais (art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal);*

- e) *auditorias específicas de contas contábeis de alto risco (p.ex.: dívida pública, receita e previdência).*

A auditoria, a fim de permitir a emissão tempestiva de opinião sobre as demonstrações financeiras de órgãos e entidades, pode ser realizada em processo diferente do da instrução das contas anuais de gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) para efeito de julgamento em conjunto.

Verificadas 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.*

Assim, nas 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.*

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

O Manual traz, além desta introdução, 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.

Os padrões gerais *abordam os objetivos, princípios, conceitos e as aplicações da auditoria financeira, bem como fornecem uma visão geral do processo de auditoria.*

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.*

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.*

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.*

Para facilitar o manuseio, as citações diretas aos padrões internacionais de auditoria estão identificadas pelo código do correspondente padrão. Ademais, a maior parte dos quesitos

apresentam exemplos para facilitar o entendimento de sua aplicação, bem como são fornecidos nos apêndices modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, execução e relatório.

Registra-se que o presente Manual deve ser lido em conjunto com os padrões das normas internacionais de auditoria (ISA e ISSAI) e traduzidos para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TA).

## CAPÍTULO II

### 2. Padrões gerais

Este tópico discorre acerca das características, os objetivos, os principais conceitos, as normas aplicáveis e as aplicações da auditoria financeira, proporcionando uma ampla visão dos processos de auditoria, incluindo as atividades desenvolvidas em cada uma de suas fases, bem como os princípios éticos e profissionais que norteiam a sua execução.

Por conseguinte, as normas brasileiras e internacionais de auditoria que compõem a base principal deste capítulo são as seguintes:

- a) ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público;
- b) ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira;
- c) ISSAI 1000 – Introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira;
- d) ISA/NBC TA – ESTRUTURA CONCEITUAL;
- e) ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria;
- f) ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.

## 2.1. Trabalhos de asseguaração

De acordo com a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, “Trabalho de asseguaração” é o termo utilizado para se referir ao trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.

Desse modo, as auditorias de demonstrações financeiras (“trabalho de asseguaração”) podem ser, *exempli gratia*, as demonstrações financeiras de uma entidade, uma afirmação acerca da eficácia do controle interno do seu âmbito de atuação ou alguma característica de uma prestação de contas. Assim, quando o resultado da avaliação de um objeto mediante aplicação de critérios apresenta uma distorção significativa o bastante para mudar a decisão de uma pessoa bem informada, uma distorção relevante ocorreu.

A distorção, na seara da auditoria financeira, significa 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 requeridos 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).

De acordo com a ISSAI 100, há dois tipos de trabalhos de auditoria: os trabalhos de certificação e os trabalhos de relatório direto.

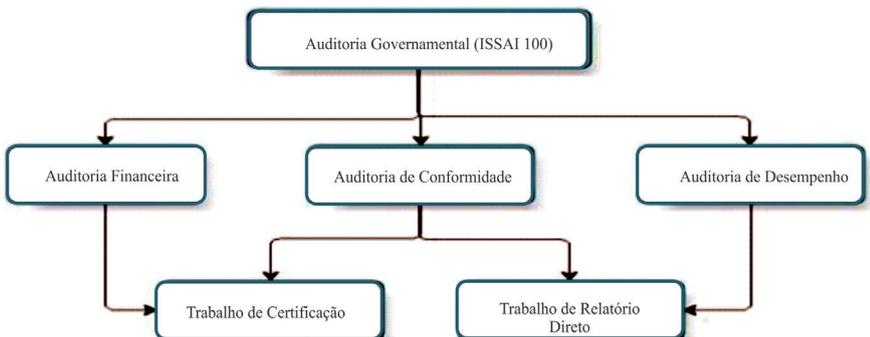
Nos **trabalhos de certificação**, o gestor é quem analisa e apresenta a informação do objeto. Com esses dados, o auditor obtém evidência de auditoria suficiente para possibilitar uma base para expressar uma conclusão.

Nos **trabalhos de relatório direto** é o auditor o responsável por avaliar o objeto. O resultado da apreciação do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião.

Por conseguinte, os destinatários do trabalho da asseguaração são as pessoas e instituições que demonstram preocupação com as informações divulgadas pelas entidades públicas, seja por exigência legal ou por interesse econômico.

Quanto ao tema, trago à baila o resumo confeccionado pelo Egrégio Tribunal de Contas da União (TCU):

### **Trabalhos de Certificação x Trabalhos de Relatório Direto**



Fonte: TCU, 2015.

## 2.2. Normas aplicáveis e declaração de conformidade

Os regramentos internacionais e brasileiros de auditoria que devem ser aplicados às auditorias financeiras do setor público são as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pela IFAC/IAASB, e as ISSAI e Notas de Prática emitidas pela INTOSAI, traduzidas para aplicação no Brasil pelo CFC ou pelo TCU.

Ressalta-se que este tutorial compreende os pressupostos conjecturados nos padrões de auditoria financeira da INTOSAI. No entanto, o atendimento a todos os procedimentos pormenorizados ao longo do presente Manual não autoriza a menção aos padrões internacionais de auditoria sem a devida verificação de conformidade com os quesitos neles designados.

Em sua análise, o profissional de auditoria pode fazer alusão ao cumprimento dos padrões de auditoria financeira por meio da **declaração de conformidade** utilizando uma das seguintes formas:

- a) **Em consonância com as normas brasileiras e internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores**, no caso de total compatibilidade com as ISSAI relevantes para a auditoria, o que implica no cumprimento de todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) significativas para a auditoria e as orientações estabelecidas pela INTOSAI.
- b) **Em consonância com as normas brasileiras e internacionais de auditoria**, no caso de implemento de todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) relevantes para o trabalho de auditoria.

### 2.3. Afirmações nas demonstrações financeiras

De acordo com as normas aplicáveis (ISSAI 1315, ISA 315, e NBC TA 315), afirmações 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.

Com efeito, os objetivos da auditoria decorrem das afirmações, por isso a necessidade de fidedignidade dos dados. O resumo a seguir disponível no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) elenca as afirmações relacionadas à 03 (três) categorias presentes nas demonstrações financeiras, *ipsis litteris*:

#### 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.
Integralidade	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 contábeis no final do período

Afirmações	Descrição
<b>Existência</b>	Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido existem.
<b>Direitos e Obrigações</b>	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e passivos que são as obrigações da entidade.
<b>Integralidade</b>	Todos os ativos, os passivos e o patrimônio líquido que deveriam ter sido registrados foram registrados.
<b>Avaliação e Alocação</b>	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
<b>Ocorrência, Direitos e Obrigações</b>	Os eventos, as transações e os outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade.
<b>Integralidade</b>	Todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas.
<b>Classificação e Compreensibilidade</b>	As informações financeiras estão adequadamente apresentadas e descritas, e as divulgações estão claramente expressas.
<b>Precisão e Avaliação</b>	As informações financeiras e outras informações estão divulgadas adequadamente por valores apropriados.

Fonte: TCU, 2015.

## 2.4. Visão geral do processo de auditoria financeira

*A priori*, o principal objetivo de uma auditoria financeira é fazer com que o auditor expresse uma opinião sobre as demonstrações financeiras com o fito de verificar se elas estão sendo apresentadas de acordo com os princípios aplicados às normas de contabilidade e à legislação específica. Destarte, o trabalho de auditoria financeira consiste em três fases bem definidas: o **planejamento**, a **execução** e é concluída com a fase de **relatório**. Para garantir a confiabilidade da auditoria, alguns pontos devem ser necessariamente observados no decorrer do trabalho. São eles: o controle de qualidade, a documentação e a comunicação.

Ademais, quanto aos trabalhos de certificação, quatro particularidades principais devem ser destacadas a fim de maximizar a credibilidade dos dados:

- 1) **Abordagem baseada em risco:** Em geral, este tipo de abordagem direciona os esforços para áreas de alto risco, reduzindo a quantidade de testes necessários e aumentando as chances de se achar distorções de grande proporção.
- 2) **Amostragem estatística:** Ressalta-se a necessidade de utilização de amostragem estatística para permitir a extrapolação dos resultados da auditoria para todo o conjunto de informações da entidade, garantindo-se a mínima segurança sobre todo o conjunto de elementos auditados.

**3) Encaminhamento de possíveis fraudes passíveis de responsabilização administrativa e financeira, identificadas durante um trabalho de asseguaração:**

*In casu*, eventual irregularidade/fraude passível de responsabilização deve ser tratada em processo separado.

**4) Monitoramento das recomendações:** Consiste em ações que objetivam inspecionar o grau de efetiva adoção das providências apontadas nos trabalhos de auditoria.

## **2.5. Exigências éticas**

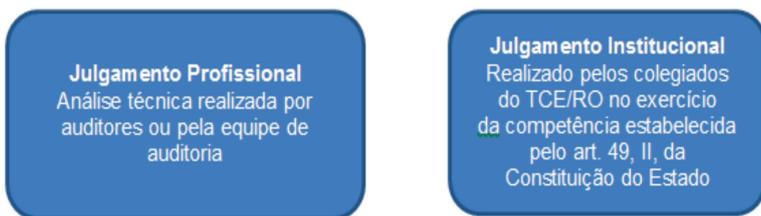
O auditor participante da qualquer trabalho de auditoria no âmbito desta Corte deve declarar, por escrito, que se encontra apto a atuar com neutralidade, informando não haver quaisquer circunstâncias que possam influenciar no seu julgamento profissional, cumprindo fielmente o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, os princípios éticos de auditoria das Normas de Auditoria do TCE/RO e os princípios e requisitos éticos previstos nos padrões internacionais de auditoria financeira.

## **2.6. Ceticismo, julgamento profissional e o devido zelo**

O profissional de auditoria deve realizar os trabalhos de auditoria com **ceticismo profissional**, o que implica dizer que o auditor deve estar atento às evidências de auditoria que possam contrapor outros indícios obtidos, bem como produzir informações imprecisas que causem desconfiância quanto aos dados utilizados. Em caso de irregularidades, deve-se investigar o caso.

De mais a mais, o auditor deve exercer o **juízo profissional** dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria. Na visão do autor Claudio Gonçalo Longo (Longo, Claudio Gonçalo. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2015), o juízo profissional é, também, exercido ao longo de todo o trabalho e deve ser documentado, de forma a permitir que qualquer outro profissional, sem participação ou responsabilidade direta sobre o trabalho, possa entender e avaliar os juízos exercidos.

### Diferença entre juízo profissional e juízo institucional



Fonte: TCU (2015) e Regimento Interno do TCE/RO.

O **devido zelo**, por sua vez, significa atuar de maneira dedicada e responsável, de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

## 2.7. Controle de qualidade

No exercício profissional, os auditores devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle de qualidade que possam garantir a qualidade dos trabalhos

executados. Nos termos dos regulamentos e normas aplicáveis (ISSAI 1220; ISA 220; e NBC TA 220), a principal finalidade do auditor é efetivar procedimentos de controle de qualidade que forneçam o mínimo de segurança capaz de concluir que a auditoria se encontra em conformidade com as normas regulatórias cabíveis.

Assim, o controle de qualidade tem como principal escopo o implemento de procedimentos que garantam ao auditor que o trabalho de auditoria está sendo realizado em consonância com a legislação aplicável, com fidedignidade e responsabilidade.

Desse modo, o controle de qualidade no **nível de entidade** que executa a auditoria deve levar em conta os padrões internacionais de controle de qualidade (ISQC) expedidos pela IFAC enquanto que o controle de qualidade no **nível do trabalho** é de responsabilidade originária do líder da unidade técnica.

## 2.8. Riscos de auditoria

**Risco de auditoria**, de acordo com as normas aplicáveis (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), é o risco relacionado à possibilidade do auditor proferir uma opinião de auditoria inadequada quanto às distorções relevantes encontradas nas demonstrações financeiras.

O risco de auditoria é proveniente do **risco de distorção relevante** e do **risco de detecção**, senão vejamos:

1. **Risco de detecção**: é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor não detectem uma distorção potencialmente relevante, individualmente ou em

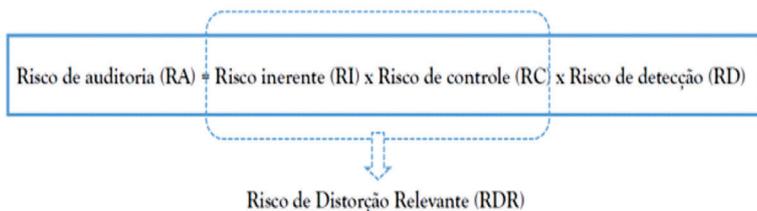
conjunto com outras distorções.

2. **Risco de distorção relevante:** é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, o risco inerente e o risco de controle:

- **Risco inerente:** 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 de se considerar qualquer controle preexistente;
- **Risco de controle:** é o risco de que uma distorção não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

A ilustração abaixo demonstra o modelo de risco de auditoria do AICPA (2007), que aduz que **os riscos que o auditor controla são os de auditoria e os de detecção**, e que o **risco de distorção relevante** é da responsabilidade da administração da entidade.

### Modelo de Risco de Auditoria

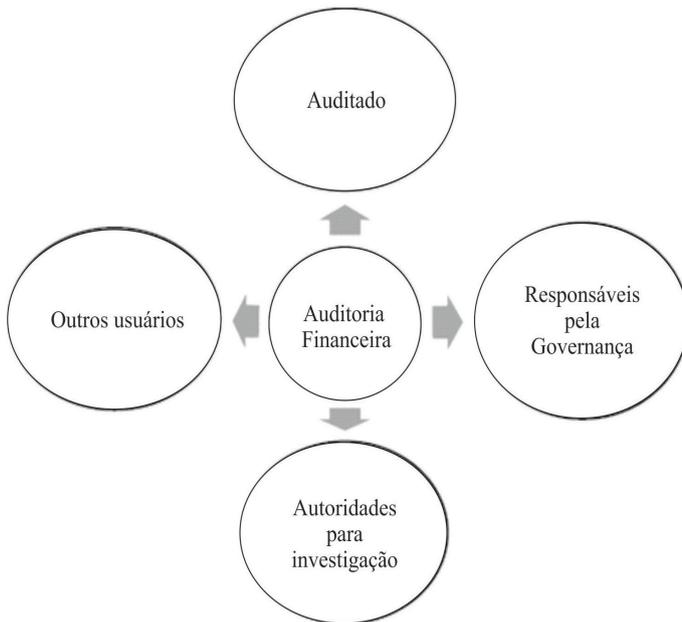


Fonte: TCU, 2015.

## 2.9. Comunicação

Em uma auditoria financeira no setor público, os destinatários das comunicações podem ser representados no formato da ilustração abaixo:

### Destinatários das comunicações



Fonte: TCU, 2015.

No caso de uma auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo do Estado de Rondônia, por exemplo, um dos responsáveis pela governança pode ser o titular da Secretaria de Estado de Planejamento, Orçamento e Gestão. 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.

Ao longo do processo de auditoria, a comunicação com os responsáveis pela governança deve ser contínua visando tanto aumentar a eficácia da auditoria quanto fornecer informações para estes responsáveis pela coordenação geral da direção estratégica da entidade (ISSAI 1260; ISA/NBC TA 260) para que exerçam a supervisão acerca da confiabilidade da prestação de contas dos órgãos e entidades do Estado e dos Municípios de Rondônia.

Por seu turno, a **comunicação com o auditado** (parte responsável) é realizada durante todo o processo de auditoria, abordando aspectos que versam sobre a organização dos trabalhos, as imperfeições dos controles internos e as distorções detectadas.

Inicialmente, os auditores desta Corte de Contas devem comunicar a natureza de suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, devendo ser encaminhado ofício de apresentação da equipe de auditoria, bem como eventuais reiteraões de ofícios de requisição de documentos e informações devem consignar a possibilidade de aplicação da **multa prevista no art. 55, incisos V e VI, da Lei Complementar nº 154/1996**, caso haja empecilho ao livre exercício das auditorias determinadas ou sonegação de processo, documento ou informação exigidos.

No fechamento da fase de execução, será realizada **reunião de encerramento** com os dirigentes e responsáveis pertencentes à entidade auditada com vistas à apresentação

verbal das principais constatações do trabalho executado. A **apresentação dos achados** na reunião de encerramento somente pode ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe de auditoria. Deve ser informado, ainda, que poderá haver inclusão de novos achados.

Acompanhando integralmente o disposto no Manual de auditoria do Tribunal de Contas da União, as deficiências significativas de controle interno devem ser comunicadas por escrito aos auditados e aos responsáveis pela governança. Lado outro, a comunicação com as **autoridades responsáveis para investigação de possíveis fraudes** deve ser realizada sempre que for identificada ocorrência ou possibilidade de ocorrência dessas circunstâncias. Dentre as autoridades com essa prerrogativa, incluem-se o próprio TCE/RO, o Ministério Público junto ao TCE/RO, a Polícia Civil/RO, o Ministério Público do Estado de Rondônia, o respectivo Poder Legislativo, dentre outros.

A **comunicação com outros usuários da auditoria** ocorre precipuamente por meio do relatório, que consiste na opinião de auditoria e na sua fundamentação propriamente dita.

## **2.10. Documentação de auditoria**

Para a efetividade do trabalho, o auditor deve preparar a documentação de auditoria em pormenores hábeis a subsidiar uma compreensão cristalina da atividade. Nos termos das normas ISSAI 1230, ISA 230 e NBC TA 230, o escopo do profissional de auditoria é deter o 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 premissas regulamentares aplicáveis.

Registra-se, por oportuno, que o auditor deve consignar principalmente as características que identificam os itens testados, quem executou o trabalho de auditoria, a data em que foi concluído, bem como quem procedeu a revisão do trabalho de auditoria.

Quanto à organização, a **documentação de auditoria é normalmente organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação**, conforme se pode verificar por meio da tabela abaixo:

#### Exemplos de índice para documentação de auditoria

<b>Código</b>	<b>Etapa</b>	<b>Código</b>	<b>Por área das demonstrações</b>
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: TCU, 2015.

## CAPÍTULO III

### 3. Padrões de planejamento: avaliação de riscos

#### 3.1. Atividades de planejamento

A principal premissa de uma auditoria de demonstrações financeiras é maximizar o grau de confiança dos usuários previstos, mediante a expressão de uma opinião fidedigna e eficiente (ISSAI 200).

Para a obtenção desse propósito, a ISSAI 1300 e a ISA/NBC/TA 300 estabelecem que o auditor deve estabelecer um plano de auditoria que determine o alcance, a época e a direção da auditoria de modo a torná-la eficaz.

De acordo com a ISSAI 100, o **planejamento de auditoria** é “um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições”. Logo, o auditor deve atualizar o plano de auditoria sempre que necessário no decorrer do processo.

Por fim, para garantir que os objetivos da auditoria sejam alcançados, o período de tempo empregado no planejamento dos trabalhos deve ser satisfatório, uma vez que 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**

A estratégia global de auditoria tem o propósito de **guiar o desenvolvimento do plano de auditoria**, trazendo decisões que deverão ser impreterivelmente observadas no desenvolvimento do plano de auditoria, conforme se pode verificar no Apêndice da ISSAI 1300, ISA/NBC TA 300.

Ademais, a definição da estratégia global de auditoria possibilita a identificação dos recursos que dever ser empregados no trabalho, devendo ser concluída antes da elaboração do plano de auditoria. Ressalta-se que ela também poderá sofrer alterações ao longo das atividades desenvolvidas para elaboração do plano de auditoria.

### **3.1.2. Plano de auditoria**

O plano de auditoria deve ser elaborado para versar sobre diferentes temáticas caracterizadas na estratégia global, levando em consideração a necessidade de atingir os objetivos da auditoria por meio do uso eficiente de recursos, abrangendo o universo dos procedimentos de auditoria planejados tanto nos procedimentos de avaliação de risco como nos procedimentos adicionais de auditoria.

## **3.2. Procedimentos de avaliação de riscos**

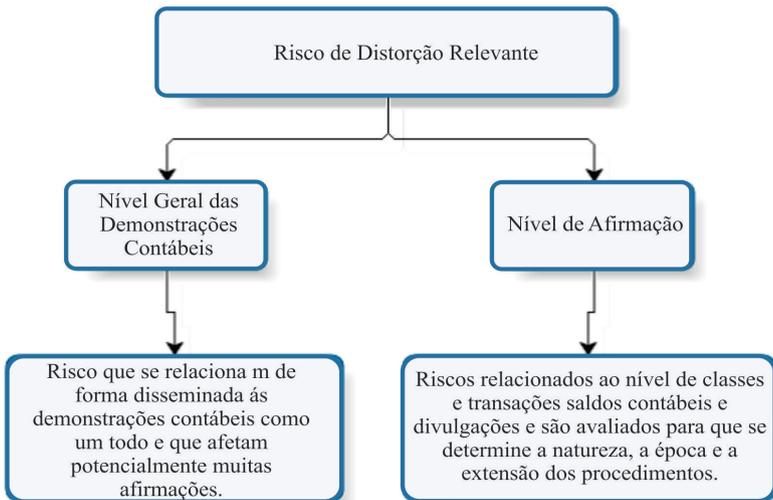
De acordo com o regramento aplicável (ISSAI 1315; ISA 315; e NBC TA 315), os procedimentos de avaliação de riscos são os métodos de auditoria empregados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente para

o reconhecimento e avaliação dos riscos de distorção relevante.

Em apertada síntese, os procedimentos de avaliação de riscos contemplam os procedimentos preliminares de avaliação de risco e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerentes ou processos relacionados às afirmações relevantes, classificados como **processos de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**.

Como já mencionado anteriormente, a assimilação necessária para o reconhecimento dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras é estruturada no transcorrer da realização dos procedimentos preliminares de avaliação de risco para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno.

### Nível de Risco de Distorção Relevante:



Fonte: TCU, 2015.

**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.

Com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às **respostas gerais**.

**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 ser 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). Os riscos de distorção relevante no nível das afirmações irão determinar as **respostas específicas** do auditor.

De acordo com o disposto no Manual do Tribunal de Contas da União (TCU), os **procedimentos de avaliação de riscos** compreendem, *in verbis*:

- 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.

Ressalta-se que as técnicas de auditoria mais utilizadas para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos são as **indagações, a observação e inspeção e os procedimentos analíticos**.

### **3.2.1. Indagações**

A Indagação relaciona-se à busca de informações (escritas formais ou até indagações orais informais), dentro ou fora da entidade, que 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).

No entanto, Indagações isoladas não fornecem evidências suficientes para sustentar as conclusões do auditor, de modo que outros procedimentos de auditoria devem ser realizados 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**

O Procedimento Analítico equivale a avaliações de informações contábeis mediante análise das relações verossímeis entre dados financeiros e não financeiros, incluindo o exame necessário de flutuações ou de relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores previstos. De acordo com o regramento aplicável (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520), conceitua-se como uma comparação entre informações contábeis e financeiras da entidade com períodos anteriores como, por exemplo, orçamentos, previsões do auditor ou informações de entidades do mesmo setor de atuação.

Durante as avaliações, caso os procedimentos analíticos apontem oscilações ou demonstrem dados que são contraditórios

quando comparados com outras evidências ou que diferem dos valores esperados de maneira substancial, o auditor deve investigar as discrepâncias por meio de indagação à administração e aos responsáveis, bem como por meio da utilização de outros procedimentos de auditoria (GAO, 2008).

Quanto à incidência prática do tema, o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU) sintetiza nos termos do quadro abaixo:

### Síntese de como utilizar os procedimentos analíticos preliminares

O que fazer	Como fazer
<b>Identificar relações plausíveis entre os dados</b>	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:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demonstrações financeiras para períodos anteriores comparáveis;</li> <li>• Orçamentos, previsões e extrapolações, incluindo extrapolações a partir de dados de períodos intermediários ou anuais; e</li> <li>• Informações relacionadas com o setor em que a entidade opera e as condições econômicas atuais.</li> </ul>
<b>Comparar</b>	Comparar expectativas com valores ou índices registrados, desenvolvidos a partir de valores registrados.
<b>Avaliar Resultados</b>	Avaliar os resultados.
	Quando forem identificadas relações não usuais ou inesperadas, considerar possíveis riscos de distorção relevante.

Fonte: TCU, 2015.

### 3.2.3. Observações e inspeções

Na percepção do autor Claudio Gonçalo Longo (Longo, Claudio Gonçalo. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2015), “o procedimento de observação compreende a verificação de algo que foi executado por outro, como por exemplo os procedimentos de controle preventivos executados pelos empregados da entidade cujas demonstrações financeiras estão sendo auditadas”.

Por seu turno, a inspeção compreende dois tipos de exames: o exame de registros e expedientes (exame documental), que é utilizado para avaliar se as operações realizadas estão apropriadamente documentadas, e o exame de ativos tangíveis (inspeção física).

A inspeção, na esfera da auditoria financeira, é uma técnica de auditoria, segundo as normas internacionais, que não se deve confundir com o instrumento de fiscalização do TCE/RO, previsto no Regimento Interno do TCE/RO, conforme se observa na ilustração abaixo:

#### **Diferença entre Inspeção como técnica/procedimento de auditoria e Inspeção como instrumento de fiscalização**

**Inspeção como procedimento de auditoria**  
ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315  
Exame documental  
Inspeção Física

**Inspeção como instrumento de fiscalização**  
Regimento Interno do TCE/RO (art. 71)  
Dupla função:  
a) Informativa: suprir omissões e lacunas de informações e esclarecer dúvidas; e  
b) Investigativa: apurar denúncias ou representações.

Fonte: TCU, 2015; e Regimento Interno do TCE/RO

No que concerne à observação e à inspeção, o Manual do Tribunal de Contas da União (TCU) exemplifica como se segue:

### 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"> <li>• documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e anuais de controles internos;</li> <li>• 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).</li> </ul> <p>2. Inspeção de ativos tangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• inspeção física de ativos como estoques ou imobilizados.</li> </ul>	<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"> <li>• as operações da entidade;</li> <li>• as dependências e instalações da entidade;</li> <li>• o funcionamento do sistema de controle interno.</li> </ul>

Fonte: TCU, 2015.

#### 3.2.4. Fonte de informação para os procedimentos de avaliação de riscos

Para a obtenção de informações providenciais à realização dos procedimentos de avaliação de riscos, podem ser utilizadas fontes externas (internet e publicações comerciais) e fontes

internas (pessoal-chave e documentos da entidade). Ademais, outras fontes de fundamental importância são os achados provenientes de auditoria, o prévio *Know-How* do auditor junto à entidade e os procedimentos executados em auditorias anteriores que propiciem informações relevantes para a identificação de ameaças. Seguem abaixo alguns exemplos de fontes para a detecção de riscos:

### Exemplo de fontes para a identificação de riscos

Fonte	Descrição
<b>Trabalhos anteriores</b>	<p>Experiência relevante obtida em trabalhos anteriores e em outros tipos de trabalho executados para a entidade. Isso poderia incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• áreas de preocupação em auditorias anteriores;</li> <li>• deficiências no controle interno;</li> <li>• mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; e</li> <li>• distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente.</li> </ul>
<b>Informações externas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação.</li> <li>• Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco.</li> <li>• 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.</li> </ul>
<b>Discussões da Equipe de Auditoria</b>	<p>Resultados de discussões de equipe sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude.</p>

Fonte: TCU, 2015.

### **3.3. Entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno**

Segundo as normas de regência (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315), o principal propósito da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente (incluindo o controle interno) é o de levantar dados que possam facilitar 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”.

Dessa forma, os elementos da entidade que o auditor deve analisar cuidadosamente são a “Entidade e o seu ambiente” e o “Controle Interno da entidade”, conforme pormenorizado adiante.

#### **3.3.1. Entendimento da entidade e do seu ambiente**

*In casu*, o profissional de auditoria busca criar uma base de dados hábil a desenvolver a percepção sobre os fatores de risco que podem gerar distorção relevante, identificando as principais características das operações, os fatores ambientais e regulatórios com potencial para originar eventos que possam prejudicar o alcance dos objetivos da entidade relacionados ao processo de elaborar demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.

#### **Estrutura de relatório financeiro aplicável**

A Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável (ERFA)

compreende um 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 (Iudícibus et al., 2013).

De acordo com a Lei 4.320/1964, as demonstrações financeiras no setor público brasileiro compreendem o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Outrossim, 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).

### **Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes**

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), 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, *in verbis*:

- 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.

Cabe ressaltar que as transações são atos/fatos hábeis a promover alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais no patrimônio das instituições do setor público, as quais são objeto de registro contábil.

### **Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades.**

Para que haja o efetivo entendimento acerca das entidades que compõem o Poder Público, é de fundamental importância o conhecimento das Leis e regulamentos aplicáveis.

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), “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.

Dessa feita, no decorrer do processo de classificação e análise dos fatores internos e externos que podem repercutir nas operações e nas demonstrações financeiras da entidade, a equipe de auditoria deve identificar e documentar os eventos potenciais, minimizando os riscos.

### **Natureza da entidade e suas estruturas de operação**

Quanto a este tópico, o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU) assim dispõe:

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.

Na obtenção de entendimento sobre partes relacionadas e transações com partes relacionadas (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).

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.

Em apertada síntese, o profissional de auditoria deve compreender a natureza jurídica da entidade, as competências legais, além de outras informações financeiras relevantes, abrangendo a forma 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). Informações adicionais são encontradas na A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A23 e 25.

### **Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação**

O Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas

da União (TCU), na obtenção de entendimento sobre essas políticas e práticas, dispõe que o auditor deve obter entendimento das estimativas contábeis, abrangendo, *ipsis litteris*:

- 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.

Nos termos da normatização aplicável (incluindo A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A 24 a A28), o auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de 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.

### **Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados**

De acordo com o contido na ISSAI 1315, ISA/NBC TA 315, o auditor deve compreender os objetivos definidos pela administração e responsáveis pela governança, de modo a entender melhor os riscos de negócio enfrentados pela entidade. Cabe ressaltar que a compreensão desses riscos maximiza a possibilidade do auditor identificar riscos de distorção relevante. Exemplos de questões 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.

### **Mensuração e revisão do desempenho**

A mensuração e a revisão de desempenho têm como objetivo promover melhorias, principalmente na *performance* dos trabalhos realizados. Destarte, a compreensão das medidas de desempenho permite ao auditor avaliar se as pressões para atingir metas podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante. A partir das ameaças apontadas o auditor, torna-se necessário documentar os riscos associados de modo que posteriormente seja possível avaliar quais deles são relevantes para o propósito da auditoria.

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU:

“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.

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”.

*A posteriori*, a definição acerca de quais fatores de risco são significativos para o trabalho de auditoria deve passar por um processo de análise, discussão e julgamento por parte dos integrantes da equipe de auditoria quanto à natureza e os impactos sobre as demonstrações financeiras.

Convém mencionar que maiores informações quanto a este tópico podem ser encontradas em ISSAI 1315, ISA/NBC TA 315, A36 a A40.

### **3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade**

O processo realizado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização com o fito de enfrentar riscos e fornecer a segurança mínima necessária à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos é denominado **controle interno**.

Entender o controle interno significa mensurar a efetividade das atividades de controle da entidade e deliberar acerca do grau de confiança que nele pode ser depositado a fim de propiciar razoável segurança ao alcance dos objetivos relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.

Desse modo, a avaliação do sistema de controle interno por parte dos auditores deve se basear em alicerce mínimo, conforme o disposto no Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Senão vejamos:

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. Senão vejamos:

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.

Ressalta-se que a ISSAI 1315, ISA/NBC TA 315 (itens 12 a 23) subsidia informações acerca dos elementos do controle interno que o auditor deve ter em mente quando da verificação da eficácia do sistema de controle de determinada entidade, levando-se em consideração, principalmente, os componentes do COSO.

### **Ambiente de controle**

Quanto a este tópico, o auditor deve analisar se a gestão responsável conservou uma conduta ética adequada, bem como se os pontos fortes do ambiente de controle fornecem fundamento apropriado para os demais elementos do controle interno.

### **Processo de avaliação de riscos da entidade**

*In casu*, o auditor deve entender se a entidade possui uma estrutura mínima para identificar riscos relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras, ponderar a relevância dos riscos, apreciar a possibilidade de sua ocorrência e decidir acerca das ações em resposta a esses riscos (vide item A79 da ISA/NBC TA 315).

## **Sistema de informação e comunicação**

O Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU) dispõe que os Sistemas de informação devem conter 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.

Dessarte, no processo de análise e avaliação dos sistemas de informações da entidade é facultado ao auditor a adoção da técnica de mapeamento de processos com o propósito de compreender as etapas de controle adotadas para garantir a confiabilidade dos dados, bem como a realização de indagações aos gestores que instrumentalizaram os sistemas.

### **Atividades de controle relevantes para a auditoria**

Para a efetiva compreensão das atividades de controle, o auditor deve entender e avaliar como a entidade respondeu aos riscos de Tecnologia de Informação (vide itens A88 a A94 da ISA/NBC TA 315 A95 a A97 da ISA/NBC TA 315).

### **Monitoramento de controles**

No que concerne ao monitoramento de controles, o auditor deve proceder a análise das atividades relevantes que a entidade realiza para fins de fiscalização das atividades de controle significativas para a auditoria e como a entidade efetua ações para corrigir as deficiências nos seus controles. Para maiores informações quanto ao tema, vide itens A104 da ISA/NBC TA 315.

### 3.4. Determinação da materialidade

O valor da materialidade para as demonstrações financeiras é determinado ao se estabelecer a estratégia global de uma auditoria, isto é, em seu planejamento como todo.

A materialidade é considerada de fundamental importância em todas as etapas de uma auditoria, ou seja, é utilizada 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.

Com a materialidade objetiva-se coordenar os trabalhos de auditoria com segurança razoável de que as demonstrações financeiras estejam com o mínimo de distorções consideráveis, por motivos de fraude ou erro.

É importante considerar que, se o auditor identificar uma pequena distorção, por exemplo, 5% do resultado, não significa um valor que leve o auditor a considerar que todas as distorções abaixo desse percentual são sempre consideradas como irrelevantes, ou seja, ainda que se identifique uma distorção mínima, não poderá ignorá-la. Devendo controlar as distorções para analisar tanto seu efeito individual como efeito agregado delas.

Neste viés, o auditor não deve considerar apenas a magnitude das distorções não corrigidas, mas também a natureza delas e as reais circunstâncias de sua ocorrência. 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 exigida para que esse item estivesse em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Quanto aos referenciais a serem utilizados, a determinação que servirá para quantificação da materialidade e o seu índice (percentual do referencial) variam de acordo com a situação específica. Dentre os fatores que podem afetar a determinação do referencial, incluem-se os seguintes:

- Elementos das demonstrações financeiras (ativo, passivo, patrimônio, receita, despesa ou resultado);
- Avaliação de desempenho, por exemplo, que é um importante objetivo, normalmente, o lucro, as receitas ou patrimônio líquido são sempre referenciais que atraem a atenção;
- Fatores específicos das entidades, como o setor de atuação ou ambiente econômico em que atua;
- A volatilidade relativa do referencial. Por exemplo, uma entidade que alterna lucros em determinados exercícios e prejuízos em outros não deve ter como referencial o seu resultado. Uma boa medida, pode ser o total de receitas, a margem bruta, o patrimônio líquido ou outro referencial, mas não o seu lucro ou prejuízo.

É importante chegar a uma conclusão sobre as distorções identificadas, o auditor deve manter o controle sobre elas e identificar individualmente cada tipo de distorção pela sua natureza. Que podem ser:

- Factuais, que são aquelas que podem e devem ser ajustas, por exemplo, um erro de cálculo ou imprecisão na coleta ou processamento de informações;
- Decorrentes de julgamentos, isto é, uma estimativa contábil incorreta em função da interpretação errada de fatos, da legislação ou outro tipo de interpretação, ou ainda, quando a forma da prática contábil não é mais adequada nas circunstâncias.
- Projeção de distorções: no que tange sobre amostragem em auditoria, o item A-23 da NBC TA 530, apresenta orientações para os casos em que o auditor concluir que a amostra verificada não forneceu um suporte necessário e razoável para a conclusão sobre a população que foi testada. Nessa conjuntura, o auditor pode solicitar que a administração averigue as distinções identificadas e faça as correções necessárias ou ele deve mudar os métodos e procedimentos de auditoria para melhor alcançar a segurança exigida.

É mister ressaltar que o auditor deve analisar a origem e as razões das distorções identificadas, uma vez que elas podem não ser decorrentes de um fato isolado, podendo afetar a estratégia e o plano de auditoria. Após o acerto efetuado pela administração da entidade, o auditor deve executar procedimentos adicionais para assegurar de que não mais existem distorções.

A materialidade e o risco são inter-relacionados. O risco de auditoria é o perigo de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.

Na visão do autor Claudio Gonçalves Longo (Longo, Claudio Gonçalves. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2015), o risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. Por sua vez, os riscos de distorção relevantes podem ocorrer no nível geral das demonstrações financeiras e no nível de afirmação para classes de transações, saldos e divulgações. O risco no nível geral das demonstrações afeta as demonstrações de forma generalizada, como um todo, e pode afetar potencialmente muitas afirmações.

A determinação da materialidade é um tema da estratégia geral de auditoria, e tem por base o julgamento profissional do auditor. Sua responsabilidade é de 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). Dessa forma, o auditor deve estabelecer a magnitude das distorções que serão consideradas relevantes, obtendo um referencial para determinar da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco; identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; bem como determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

O auditor ao estabelecer a estratégia de auditoria, 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). Deve-se 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.

É necessário identificar os usuários das informações no contexto das demonstrações financeiras auditadas, considerando que eles possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade; que entendem que as demonstrações financeiras são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade; que reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e por último, que tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações financeiras (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

A determinação da materialidade envolve considerar que distorções típicas envolvem:

- erros e fraudes identificados na elaboração das demonstrações financeiras;
- descumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- fraudes perpetradas pelos empregados ou pela administração;
- erros da administração;

- elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas;
- descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas.

Urge esclarecer que as distorções não se restringem apenas a aspectos monetários, 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.

Quanto à materialidade quantitativa, ela 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.

É sempre uma questão de julgamento profissional a avaliação do que é relevante. Assim, divide-se a avaliação de relevância das distorções em dois tipos: Avaliação Relevante por natureza que está relacionado às características peculiares, inclui, por exemplo, qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade ou distorção intencional ou ainda manipulação de resultados ou informações, já a Avaliação

Relevante pelo contexto são relevantes por sua circunstância, mudam a impressão dada aos usuários, onde um pequeno erro pode ter um efeito relevante, por exemplo, classificação incorreta de despesas como receita, de modo que um déficit real é relatado como um excedente nas demonstrações financeiras.

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

### 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>

<p>Materialidade Específica</p>	<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>
<p>Materialidade para execução da auditoria</p>	<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 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. 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.</p> <p>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: TCU, 2015.

Ainda com relação à documentação de auditoria, deve-se incluir os valores e os fatores considerados na determinação da materialidade:

- materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;
- o nível ou níveis de materialidade para classes

específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações;

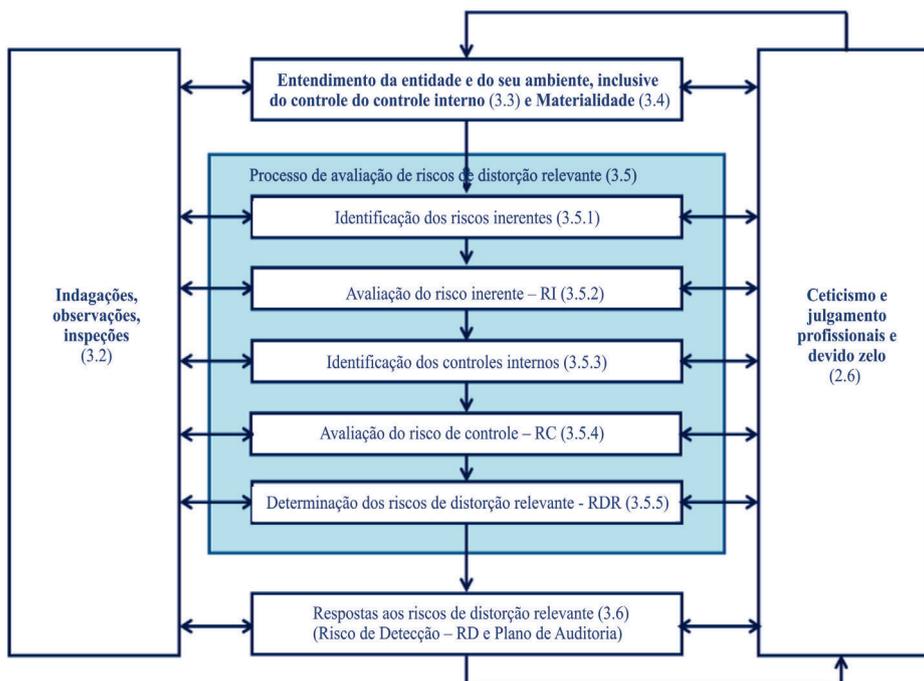
- materialidade para execução da auditoria;
- limite para a acumulação de distorções (valor abaixo do qual as distorções serão consideradas claramente triviais e não serão acumuladas);
- qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria.

### **3.5. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.**

No tocante a distorção relevante, deve o auditor 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.

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, ou seja, sobre os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados em termos de natureza, abordagem de auditoria mais adequada, 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.

## Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria.



Fonte: TCU, 2015.

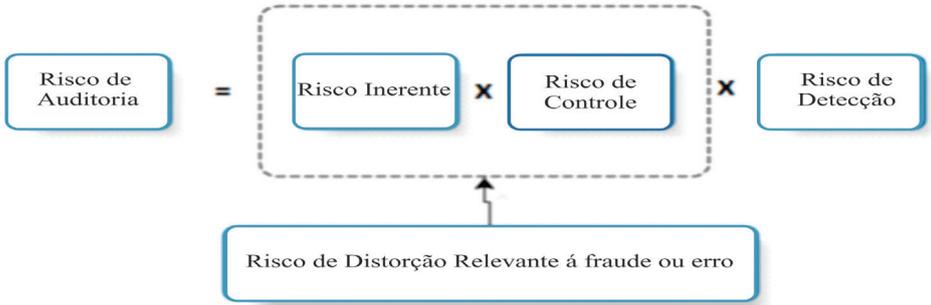
Como ilustrado na Figura acima, processo de gerenciamento do risco de auditoria, evidencia que tomar decisões sobre risco representa uma das principais etapas da realização de uma auditoria. Gerenciar o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam 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.

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).

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 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.

## Esquema do Modelo de Risco de Auditoria



Fonte: TCU, 2015.

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:

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

O **risco de detecção (RD)** é o risco de que está relacionado com a natureza, à época e a extensão dos 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.

**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)** varia de acordo com a atividade da entidade, afirmações e classes de transações, saldos e divulgações,

ou seja, esse risco 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)** depende da eficácia dos controles e implementados pela administração que estão em funcionamento para monitorar os riscos identificados que podem afetar as demonstrações financeiras. É o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

Normalmente o risco de auditoria é um valor fixo, estabelecido conforme o nível de asseguaração pretendido, usualmente 5%, por aceitar-se que 95% de asseguaração é um parâmetro coerente para a segurança que uma auditoria pode oferecer. 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. Isto é, quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o risco de detecção aceitável, e vice-versa.

### **3.5.1. Identificação dos riscos inerentes**

Essas análises normalmente envolvem os riscos combinados (inerentes e controle). Riscos inerentes são eventos intrinsecamente associados a fatores como a natureza das atividades, das operações e das estruturas de gestão de uma organização. Relacionam-se às características típicas de uma entidade, de uma transação, de uma conta contábil ou de

uma afirmação e tão somente existem por causa dos tipos das operações.

Essas particularidades organizacionais podem constituir condições propícias à ocorrência de erros e fraudes, inclusive no que concerne 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. Para identificação e avaliação dos riscos de distorção no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações, o auditor deve seguir os subsequentes passos (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315):

#### **No nível das demonstrações financeiras**

- identificar riscos ao longo do 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;
- 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**

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

magnitude é tal que possa resultar em distorção relevante.

A identificação e avaliação de riscos de distorção são relevantes e visa à determinação de quais são os riscos consideráveis, aqueles que, no julgamento do auditor, requerem atenção especial na auditoria. Em geral, são aqueles riscos classificados como de alto impacto e alta probabilidade. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Vale mencionar que os riscos significativos são aqueles onde existe grande probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de ter um impacto relevante nos objetivos. Tais riscos se correlacionam com Transações não rotineiras e questões de julgamento profissional.

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

Já quanto às questões de julgamento profissional, o risco é de fraude; está relacionado com mudanças significativas recentes, sejam econômicas, contábeis ou de outro tipo e que, portanto, exigem atenção específica; têm complexidade das transações; o risco envolve transações significativas com partes relacionadas, elevado grau de subjetividade na mensuração de estimativas contábeis relacionadas ao risco, especialmente as

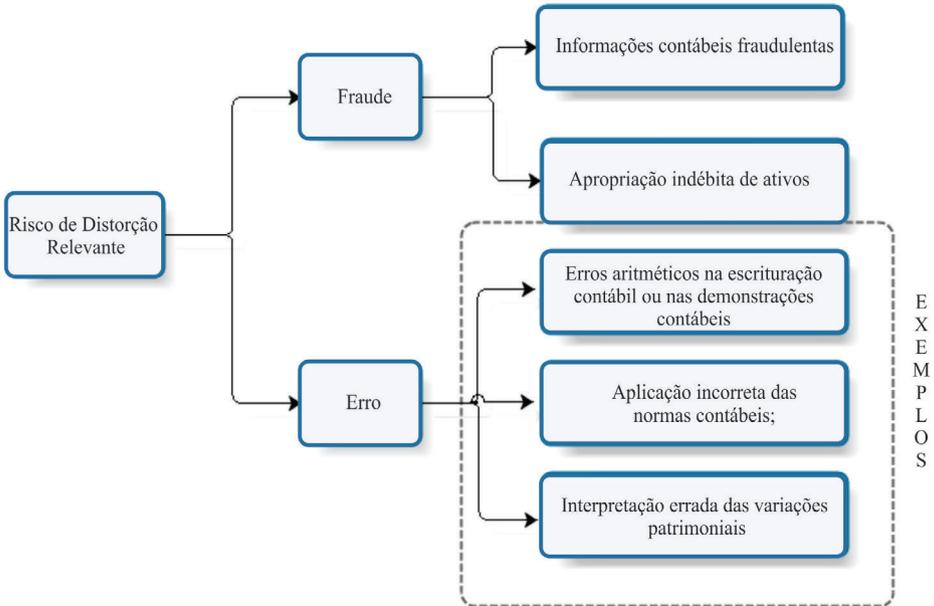
que envolvam uma vasta gama de incerteza; e o risco envolve transações significativas, fora do curso normal dos negócios da entidade.

O Erro relaciona-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações financeiras, que resulta em imprecisões, em geral, erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações financeiras, trata-se na realidade de aplicação incorreta das normas contábeis, interpretação errada das variações patrimoniais, dentre outros.

Já a 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. A fraude envolve ocultação de informações e/ou declaração de afirmações deliberadamente falsas, e é descoberta por meio de observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas pequenas. 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.

O erro e a fraude são as distorções que podem ocorrer nas demonstrações financeiras. Enquanto a fraude é um ato intencional, o erro um ato não intencional. Por conseguinte, 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.

## Características da Fraude e do Erro



Fonte: TCU, 2015.

No que pertine a distorções decorrentes de Fraude, apenas dois tipos interessam ao auditor: informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos. No âmbito da auditoria de demonstrações financeiras, o auditor pode suspeitar ou identificar a ocorrência de fraude, mas não lhe cabe estabelecer juridicamente se realmente a fraude ocorreu.

Há três condições que quando presentes indicam que há Fraude, conforme ilustrado:

- **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).

- Pressão: constantemente fundada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas.
- Oportunidade: tem como característica uma cultura organizacional frágil e pela falta de procedimentos de controle interno, que podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada.

### Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude



Fonte: TCU, 2015.

Ocorre que, muitas vezes informações contábeis fraudulentas envolvem burla de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. As informações contábeis fraudulentas podem decorrer de manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras; mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas e aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos ao reconhecimento, à mensuração,

à classificação, à apresentação ou à divulgação.

No que tange a 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:

- fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais);
- 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);
- 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);
- 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).

A responsabilidade a princípio 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.

### **3.5.2. Avaliação do risco inerente**

Os riscos inerentes devem ser analisados em cada situação específica. Avalia-los significa apreciar a probabilidade e o impacto de cada risco encontrado. Essas duas variáveis combinadas permitem ao auditor determinar se qualquer um dos riscos é, a priori, 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).

Para avaliação do risco inerente 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. Destaca-se assim, os riscos mais significativos de maneira objetiva. Importante destacar que existem softwares que possibilitam a organização, sistematização e a própria avaliação de riscos, bem como a preparação de gráficos e tabelas.

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).

A probabilidade relaciona-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, normalmente utilizam-se escalas baseadas em parâmetros qualitativos (representações não numéricas) ou quantitativos (representações numéricas), conforme exemplo apresentado no Quadro, que proporcionam um modo mais objetivo para estimar as possibilidades de materialização de riscos, supondo que não haja controles internos para mitiga-los. Uma escala de probabilidade naturalmente fica entre 0.0 (nenhuma probabilidade) e 1.0 (certeza).

#### Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos

Probabilidade		Exemplo quantitativo	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: TCU, 2015.

O impacto relaciona-se à avaliação da significância da distorção que pode resultar da ocorrência de um evento, 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.

No que concerne a escala de impacto, para construir podem ser estabelecidos intervalos baseados em valores referenciados no valor da materialidade para a execução de auditoria, como exemplificado por intermédio do quadro a seguir, ou em percentuais sobre o mesmo.

**Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos**

Impacto		Exemplo quantitativo	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: TCU, 2015.

De acordo com o disposto no Manual do Tribunal de Contas da União (TCU), os procedimentos para cálculo de riscos compreendem, *in verbis*:

O cálculo do risco inerente consiste na simples multiplicação dos valores atribuídos às variáveis probabilidades 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.

$$RI = P \times I$$

A partir da combinação de probabilidade e impacto, é possível desenvolver uma matriz gráfica, conforme ilustrado na Figura 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).

### 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	
	<b>PROBABILIDADE</b>					

Fonte: TCU, 2015.

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

A princípio, cumpre destacar que Controles internos são as políticas e os procedimentos definidos pela administração e implementados para responder aos riscos inerentes, incluindo 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. Podem ser abrangentes ou específicos.

Os controles internos instituídos pela administração devem ser identificados pelos auditores, com o objetivo de prevenir, destacar e corrigir em tempo os riscos próprios avaliados como significativos. Após a avaliação identifica-se e obtém entendimento dos controles internos relevantes para esse risco.

Pois bem. Os controles internos podem ser abrangentes ou específicos. Os abrangentes são os de governança corporativa, as atividades de monitoramento exercidas pela administração e auditoria interna. Enquanto os Controles específicos são aqueles do nível das atividades, processos ou transações.

Em uma auditoria 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 relevantes, que são chamados de controles-chave.

Deve-se levar em consideração que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, devendo ser identificado quais são os processos e respectivos controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras em auditoria. A identificação pode ser feita mediante a tabulação de diversas áreas das demonstrações financeiras, como por exemplo, caixa ou equivalente de caixa, imobilizado, despesas com pessoal e os processos que afetam os saldos das contas dessas áreas, como por exemplo: recebimentos, pagamentos, folha de pagamento, inclusive em relação aos controles no nível de

entidade, que abrange a análise de acompanhamento da execução do orçamento. (LONGO, 2011).

Há existência de riscos decorrentes da TI, que podem ter efeito na elaboração de demonstrações e relatórios financeiros da entidade. Como rol exemplificativo a seguir:

- confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisos e/ou incorretos;
- destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações através de acesso não autorizado a dados. Existem grande margem de riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
- 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;
- alterações não autorizadas de dados nos arquivos-mestres;
- alterações não autorizadas de programas e de sistemas;
- falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
- interferência manual inadequada;
- perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Caso não exista um controle-chave, o auditor deve identificar se existem controles compensatórios e avaliar a sua

eficácia. Os Controles compensatórios são aqueles que podem substituir com eficácia quando não existem controle-chave.

#### **3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC)**

É aquele risco de que uma distorção possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação (sendo relevante), individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida em tempo pelo controle interno da própria entidade. Ele é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno pela administração, que trata de riscos que ameaçam o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações financeiras. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Assim sendo, o auditor precisa entender e realizar uma avaliação dos controles internos concebidos e implantados pela administração da entidade, para determinar se os referidos controles, dor forma individual ou conjuntamente, são capazes de ter efetividade para prevenir, ou detectar e corrigir as distorções que podem decorrer dos riscos inerentes avaliados como significativos.

Para que uma auditoria obtenha evidências que suporte a avaliação do risco de controle, o auditor realiza quatro procedimentos, a saber: indagação ao pessoal da entidade; observação da aplicação de controles selecionados; inspeção de documentos/ relatórios e acompanhamento (reexecução ou walkthrough) de transações por meio do sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras.

A lógica implícita 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.

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

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

Opostamente, quando o controle interno é avaliado como forte, ainda assim não se pode atribuir um nível de confiança de 100%, pois, conforme consignado, devido às limitações inerentes aos controles internos, eles não 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.

Supondo que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, 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, ou seja, o risco de controle é de 20%.**

Com base nessa lógica e premissas, o Quadro a seguir, exemplifica uma escala para firmar a avaliação do auditor sobre eficácia do desenho e implementação de controles internos e, assim, com base nessa avaliação, obter o risco de controle.

Na fase de planejamento, a avaliação do risco de controle tem caráter preliminar, que por sua vez, se apoia nos seguintes 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. (TCU, 2015).

### **Exemplo de escala para avaliação do risco de controle**

<b>Avaliação do Controle</b>	<b>Descrição</b>	<b>Risco de Controle (RC)</b>
Inexistente	O controle interno é inexistente, foi mal projetado ou foi mal implementado.	Muito alto 1,0
Fraco	Os controles internos têm abordagens ad hoc, 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: TCU, 2015.

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).

Importante mencionar 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.

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)

Quanto ao tema, o Manual do Tribunal de Contas da União (TCU), assim dispõe, *in verbis*:

*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):*

$$RDR = (RI \times RC)$$

*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.*

*A tabela 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.*

*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.*

### **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	Afirmiação 1	R 1	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51
	Afirmiação 2	R 2	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22
	Afirmiação 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. Fonte: TCU, 2015.

*Os resultados da avaliação do RDR realizada pelo auditor e sua equipe podem 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**

Quanto aos 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.

Para dar cumprimento ao objetivo, os auditores usam várias abordagens, como 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)

No que pertine ao risco de detecção, sua função direta é a verificação da eficácia dos procedimentos de auditoria planejados e de sua aplicação (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). 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.

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:

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

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%. Há que se observar que quanto mais alto o nível de risco de distorção relevante, mais baixo será 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.

**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	Afirmção 1	R 1	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51	RA 0,10
	Afirmção 2	R 2	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22	RM 0,23
	Afirmção 3	R 3	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06	RMB 0,83

**Legenda:** Area = 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. Fonte: TCU, 2015.

No que tange ao nível aceitável de risco de detecção, esse é o risco de auditoria ajustado para o contexto específico de uma dada afirmação, considerando os seus próprios riscos, inerente e de controle, ou seja, o seu risco específico de distorção relevante. O referido cálculo 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 afirmações, conforme demonstrado nos exemplos a seguir (TCU, 2015).

$$NC = 1 - RD$$

**EXEMPLO 1:**

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:

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

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:

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%:

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

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.

### **3.6.2. Plano de Auditoria**

Objetiva-se 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; e NBC TA 330).

O planejamento de respostas apropriadas são a determinação da natureza (o que/como fazer), época (quando fazer) e extensão (quanto fazer) dos procedimentos adicionais de 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.

Após a conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, o plano de auditoria deve ser atualizado para incorporar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, isto é, 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**

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: a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção

relevante; e há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

O auditor pode determinar que:

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

### **3.6.2.2. Procedimentos adicionais de auditoria**

Em sede de auditoria, se deve planejar e executar procedimentos adicionais, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. (ISSAI 1330; ISA 330; e NBC TA 330).

Caso 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).

No que concerne a época dos procedimentos de auditoria se refere ao momento em que eles devem ser executados. O auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período. A auditoria leva em consideração elementos fundamentais, a saber:

- controles internos relevantes em vigor;
- momento em que a informação relevante está disponível;
- natureza do risco;
- horários específicos, onde o risco é maior, por exemplo, picos de atividade, ausência ou mudanças de pessoal-chave, atualizações do sistema, dentre outros.

Por oportuno, é relevante executar procedimentos de auditoria antes do final do período, um vez que favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, como consequência, resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para que se concretize a resolução destes. No entanto, há procedimentos de auditoria, que 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.

Há técnicas de auditoria assistida por computador, que podem permitir um teste mais amplo de transações eletrônicas e arquivos de contas, e que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste. Essas técnicas podem ser utilizadas para selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chaves, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra.

#### **3.6.2.2.1. Testes de controle**

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). Seu objetivo é avaliar se os controles-chave, ou os controles compensatórios relevantes, operaram efetiva e continuamente durante o período em análise, caso o auditor planeje confiar nos controles para reduzir a extensão dos procedimentos substantivos.

O auditor, ao definir a extensão dos testes de controles pode considerar o seguinte:

- frequência de execução do controle pela entidade durante o período;
- período de auditoria em que o auditor precisa confiar no controle;
- relevância e a confiabilidade da evidência de efetividade do controle;

- extensão da evidência de auditoria obtida nos testes de outros controles relacionados com a afirmação;
- nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle;
- 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).

Caso os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante 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.

Quando a efetividade operacional de controles não se confirmar, o programa de auditoria deve prever que auditor deverá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada.

As técnicas geralmente usadas para testar controles-chave são a observação e a indagação, inspeções e recálculo, ou uma combinação delas. O Quadro a seguir, fornece orientações de como testar a efetividade operacional dos controles-chave. (TCE, 2012).

## Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Evidência de auditoria a ser obtida	Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados
<p><u>Qualidade</u> dos controles e da entrada de dados.</p>	<p>Testes de controles de aplicativos 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>
<p><u>Integridade e confiabilidade</u> das transações sobre as quais são esperados controles.</p>	<p>Testes dessas afirmações Identificar controles-chave que asseguram a integridade e confiabilidade das operações e garantir que eles são eficazes por meio de reexecução, se necessário.</p>
<p>Como os controles foram <u>aplicados</u> e sua <u>consistência</u> em momentos relevantes durante o período.</p>	<p>Teste de reexecução de controle (“walkthrough”)            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"> <li>• compreender e documentar o fluxo de transações e as políticas e procedimentos do controle;</li> <li>• confirmar o processo, os dados utilizados para o controle e o período desde quando o controle está operando; e</li> <li>• 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.</li> </ul> <p>Testes de itens individuais</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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.</li> <li>• A amostra pode ser desenhada para testar somente controles (teste de único propósito) ou também para testes substantivos (testes de duplo propósito).</li> </ul>

<u>Correção de erros detectados.</u>	Revisão das ações corretivas e indagação sobre o seu acompanhamento.
<u>Evidenciação e documentação</u> que suportam a aplicação dos controles.	Revisão da evidência dos controles <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evidência de autorização de uma transação selecionada (assinatura do ordenador, do setor de conferência etc.).</li> <li>• Evidência de revisão por outro funcionário (p. ex. correção de cálculos).</li> <li>• Evidência de verificação do cumprimento de regras orçamentárias, de legalidade / regularidade e da documentação.</li> </ul>
<u>Sensibilidade</u> dos controles de gerenciamento e monitoramento.	Testar controles de gerenciamento e monitoramento <ul style="list-style-type: none"> <li>• Certificar-se de que os controles de gerenciamento e monitoramento estão operando regularmente e de forma consistente durante o período em análise.</li> <li>• Verificar se a administração analisou os resultados dos controles e tomou ações corretivas, se for o caso.</li> </ul>

Fonte: TCU, 2015.

### 3.6.2.2.2. Procedimentos substantivos

É o procedimento através do qual, se detecta as distorções relevantes no nível de afirmações. Dentro dos procedimentos substantivos se incluem os procedimentos analíticos substantivos e os testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações). (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Os procedimentos analíticos substantivos são aqueles 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.

Caso o auditor detecte que há um risco de distorção relevante no nível de uma afirmação, 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).

O auditor poderá não confiar nos controles internos, deverá então, verificar a confiabilidade dos dados processados e ajustar a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com essa verificação.

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 Procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhamentos**

São aqueles 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. Entretanto, o risco de formar uma conclusão errônea pode ser maior para os procedimentos analíticos do que para os testes de detalhes (que será tratado a seguir) por causa do uso extensivo de julgamento no primeiro caso. Utiliza-se de várias fontes de informações, sendo investigadas as razões e avaliados os resultados.

Os 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. Tais resultados são utilizados para interpretar as demonstrações financeiras e a escolha de qual técnica usar é uma questão de julgamento profissional do auditor.

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.

Tais procedimentos 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.

Já os 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.

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**

A 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.

Com a amostragem de auditoria, objetiva-se proporcionar uma base razoável para que o auditor faça uma conclusão quanto à população da qual a amostra é selecionada. (ISSAI 1530; ISA 530; e NBC TA 530).

### 3.6.2.3.1. Métodos de seleção de itens para testes de auditoria

A amostragem não é o único método que os auditores utilizam para obter evidências sobre afirmações. O quadro a seguir exemplifica demonstrações financeiras de tipos específicos que podem ser obtidas de acordo com cada tipo de afirmação:

#### Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Afirmação	Enfoques para obtenção de evidência
<b>Existência</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: tomar uma amostra e examinar a evidência subjacente ou enviar pedidos de confirmação.</li> <li>• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.</li> <li>• Análise: revisão de 100% das transações ou de dados em um sistema computadorizado para determinar se a classificação é apropriada.</li> <li>• Software de auditoria: ordenar o arquivo para identificar os itens maiores, os menores, os mais frequentes; também é útil para identificar transações incomuns.</li> <li>• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.</li> </ul>

<b>Integralidade</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: selecionar uma amostra em busca de passivos contabilizados de forma incompleta.</li> <li>• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.</li> <li>• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.</li> </ul>
<b>Direitos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: geralmente em conjunto com testes de existência, mediante o exame de documentos originais.</li> <li>• Procedimentos analíticos: buscar relações incomuns (saldo de caixa superior ou inferior ao esperado ou anomalias semelhantes nos dados básicos).</li> </ul>
<b>Avaliação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: selecionar itens e associá-los a documentos originais (por ex., contratos de compra ou faturas).</li> <li>• 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.</li> <li>• Software de auditoria: totalizar o arquivo e testar cálculos.</li> <li>• Procedimentos analíticos: identificar anomalias nos dados básicos.</li> </ul>
<b>Apresentação e divulgação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: verificar estimativas ou outros itens para determinar se a divulgação é apropriada.</li> <li>• Revisão de 100%, tal como a leitura das notas explicativas de demonstrações financeiras.</li> </ul>

Fonte: TCU, 2015.

Depende da natureza das transações e das afirmações específicas que estão sendo testadas a escolha do método de obtenção. São três os métodos principais de selecionar itens para testes, a saber: seleção de todos os itens (exame de 100%); seleção de itens específicos; e amostragem.

## Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

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

Fonte: TCU, 2015.

A amostragem pode ser estatística (o que pressupõe seleção aleatória e uso da teoria das probabilidades para a avaliação dos resultados) e não estatística. Caso seja utilizada a 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. Já pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).

As duas modalidades de amostragens, quando adequadamente utilizadas, podem fornecer evidência suficiente para as conclusões do auditor. No entanto, somente os resultados de amostras estatísticas podem ser extrapolados para toda a população (TCE, 2012). Os resultados obtidos através de amostragens não estatísticas são válidos apenas para os elementos observados. Tal situação deve ser registrada de forma clara para evitar interpretações enviesadas acerca da população.

Em amostras que sejam inferiores 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. 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.

### **3.6.2.3.2. Amostragem para testes de controles**

O objetivo principal 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.

A amostragem por atributos é 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. É apropriada em situações nas quais a pergunta de auditoria pode ser respondida com um sim ou um não. Essa 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.

#### **3.6.2.3.3. Amostragem para procedimentos substantivos**

Objetiva-se por intermédio da utilização de amostragem para procedimentos substantivos estimar o volume de informação incorreta em uma população subjacente, como os lançamentos de uma conta, ou seja, 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.

Ao utilizar-se da amostragem, há sempre um risco de que a amostra não reflita precisamente a população. Deve-se considerar dois riscos possíveis, a saber: o de concluir que o valor contábil é correto quando, na verdade, é materialmente incorreto (risco de aceitação incorreta); e o de concluir que o valor contábil é materialmente incorreto quando não o é (risco de rejeição incorreta).

Provavelmente o auditor se utilizará de 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. Caso ocorra a aceitação incorreta, o saldo da conta poderá 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.

### **3.7. Documentação da fase de planejamento**

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).

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).

### **3.7.1. Estratégia global de auditoria**

Importante mencionar que a estratégia global de auditoria é uma parte obrigatória da documentação, onde são incluídas as decisões necessárias para o bom desenvolvimento do plano de auditoria.

A estratégia global norteará a equipe no desenvolvimento do plano de auditoria, bem como irá identificar as características do trabalho para definir o seu alcance; definirá os objetivos do relatório do trabalho e a natureza das comunicações requeridas, deverá também considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho; considerará os resultados das atividades preliminares e determinará 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;

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.

### **3.7.2. Plano de auditoria**

O plano de auditoria é uma parte de cunho obrigatório em uma auditoria, e fundamental para:

- assistir a equipe de trabalho na execução da auditoria;
- permitir que a equipe possa ser responsabilizada por seu trabalho;
- 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.

No plano de auditoria deve conter as seguintes descrições:

- a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- a natureza, época e extensão de procedimentos

adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;

- outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. (ISSAI 200).

O plano de auditoria poderá ainda descrever:

- uma revisão do marco legal para a auditoria;
- uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada;
- as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada;
- os objetivos e o alcance da auditoria;
- a abordagem da auditoria;
- as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência;
- os recursos necessários;
- um cronograma para a auditoria;
- 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**

Em sede de auditoria, deve-se documentar os procedimentos de avaliação de riscos executados e todo o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, assim como os riscos identificados e a sua avaliação,

com as seguintes inclusões:

- a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas alcançadas, na definição da estratégia global de auditoria;
- 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;
- os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras; e
- os riscos avaliados como significativos e os controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento.

No tocante ao processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, mencionado no tópico 3.5, deve o auditor incluir na documentação de auditoria:

- os riscos inerentes identificados;
- os controles internos relacionados a cada risco inerente;
- assuntos que dão origem a riscos significativos;
- os possíveis riscos de fraudes identificados;
- procedimentos de avaliação de riscos executados;
- 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;

- 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;
- as discussões entre a equipe encarregada do trabalho, quando o auditor julgar necessário;
- as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento.

Sugere-se elaborar uma Matriz de Avaliação Riscos para apoiar a documentação do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

A matriz de avaliação de riscos é um documento que tem por finalidade organizar e sistematizar o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível de afirmações. 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.

Quanto ao registro de informações, estes devem ser elaborados em formato estruturado com codificação, se for possível.

### **3.8. Auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo**

Os auditores ao examinar as 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 de forma contundente quanto às 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; e NBC TA 600).

Em especial, esta parte do Manual é aplicável às situações em que:

1. a equipe encarregada da auditoria do grupo e a(s) equipe(s) de auditoria de componentes pertençam a diferentes unidades técnicas do TCE/RO, da sede ou de regionais;
2. o auditor ou as equipes de auditoria de componentes pertençam ao sistema de controle interno dos poderes do Estado e Municípios de Rondônia, atuando em apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, nos termos do art. 74, IV, da Constituição Federal;
3. 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;

4. outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes.

### **3.8.1. Introdução e conceitos**

A auditoria poderá ser feita por grupos de contas patrimoniais. No setor público, as demonstrações financeiras auditadas podem se referir a um ministério, secretaria ou outro nível de governo que agrupa entidades estatais sob um comando comum, que 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.

Os componentes são as 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.

Dependendo do nível de evidênciação, 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 (joint ventures) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc.

Dentro do sistema de relatórios financeiros do grupo,

podem existir vários níveis de evidenciação, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente. Os componentes agregados em certo nível podem constituir um componente, como por exemplo, um subgrupo para os fins da auditoria do grupo; não obstante, tal componente também pode ser exigido a elaborar demonstrações financeiras desse subgrupo, que incorporem informações financeiras dos componentes que compõem o subgrupo.

Um componente possui uma administração independente, que é a parte responsável pelas informações financeiras do componente e que se diferencia da administração do grupo, que tem sob sua responsabilidade as demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial do grupo. 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.

Auditor do grupo e auditor de componente - 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**

Quanto às definições, o Manual do Tribunal de Contas da União (TCU), assim dispõe, *in verbis*:

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.

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

Muito embora o auditor do grupo seja ou não o auditor componente, a responsabilidade global pela emissão das opiniões no que tange a demonstrações financeiras que aponta o grupo é do auditor do grupo, não podendo ser compartilhada com o auditor de componente. Dessa forma, o relatório de auditoria no que pertine as demonstrações financeiras do grupo como um todo não pode ser referir ao auditor componente.

No entanto, há situações onde se faz necessário registrar o relatório do auditor de componente, como por exemplo, em seção de relatório que envolve a base para a opinião com ressalva e em outros casos, para explicar e fundamentar a ressalva, ou ainda, quando a referência for requerida por lei ou regulamento. São casos que o auditor deve mencionar que a referência não mitiga sua responsabilidade.

Assim, é exigido que a equipe encarregada do trabalho obtenha entendimento e conhecimento 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.

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

### **3.8.5. Avaliações preliminares**

Existem aspectos que devem ser avaliados preliminarmente nos trabalhos de auditoria sobre demonstrações financeiras de grupo. 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, formando uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. Desse modo, o auditor do grupo terá o dever de:

a) obter ou atualizar o seu entendimento sobre o grupo, seus componentes e o ambiente em que operam;

b) desenvolver uma avaliação preliminar quanto a importância dos componentes;

c) efetivar avaliação do grau de envolvimento que terá no trabalho dos auditores de componentes significativos,

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

Após as avaliações preliminares, tem início a etapa de definição da estratégia global de auditoria do grupo. Para tanto, a equipe deverá aprofundar seu entendimento sobre o grupo e os seus componentes, bem como os ambientes em que operam, sobre os controles abrangentes no nível do grupo, e ainda, como sobre o processo de consolidação.

Pois bem. A equipe encarregada do trabalho deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo para orientar o andamento do plano de auditoria, especificando a materialidade e outros aspectos relevantes para o trabalho. Tanto a estratégia global quanto o plano de auditoria devem ser revisados pelo auditor do grupo.

#### **3.8.6.1. Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes.**

O entendimento a ser firmado pelo grupo, deve ser suficiente para:

a) atestar ou retificar a avaliação preliminar para determinar os componentes significativos;

b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, independente se causada por fraude ou erro. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).

c) oferecer entendimento do processo de consolidação.

### **3.8.6.2. Determinação da materialidade**

Quando o auditor do grupo estabelece a estratégia global de auditoria do grupo, deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo e para cada componente significativo, como a demonstrado a seguir:

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.

Quanto aos níveis de materialidade global e componente, estes são determinados apenas para os componentes cujas informações financeiras serão auditadas ou revisadas pela equipe

encarregada do trabalho do grupo ou pelo auditor de componente, como parte da auditoria do grupo.

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 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.

### **3.8.6.3. Identificação e avaliação de riscos**

Quanto à identificação e avaliação de riscos, o Manual do Tribunal de Contas da União (TCU), assim dispõe:

*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.*

*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).*

*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).*

*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:*

- 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.*

*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.*

*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**

Quanto as respostas aos riscos avaliados, fica a equipe encarregada do trabalho do grupo o dever de 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.

#### **3.8.6.4.1. Determinação do tipo de trabalho a ser executado**

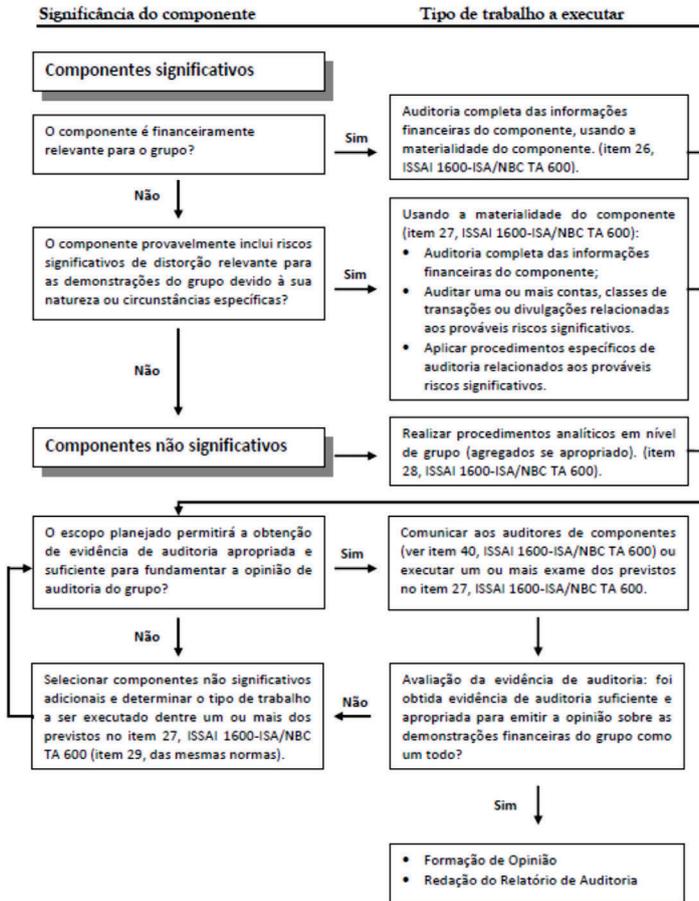
O auditor do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo determinarão o tipo de trabalho a ser executado pela própria equipe ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como, nesse último caso, se haverá envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho que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

O trabalho que deverá ser realizado em cada componente pode assumir uma das seguintes naturezas:

- a) auditoria ou revisão 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.

Na figura 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.

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



Fonte: TCU, 2015.

Mister se faz 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).

É de bom alvitre que a equipe encarregada do trabalho elabore documentação para evidenciar o resultado do processo decisório e embasar os julgamentos realizados.

#### **3.8.6.4.2. Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes**

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar outras formas do seu envolvimento no trabalho realizado pelos auditores de componentes, bem como a natureza, época e extensão desse envolvimento.

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.

#### **3.8.6.5. Processo de consolidação**

Deve-se avaliar se todos os componentes que foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo. 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.

Caso as informações financeiras do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, deverá a referida equipe 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**

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.

#### **3.8.7.1. Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo**

A equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar aos responsáveis pela governança do grupo os seguintes assuntos:

- a) visão geral do tipo de trabalho a ser executado no que

pertine as informações financeiras dos componentes;

b) 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;

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

e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração 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 Tribunal de Contas do Estado de Rondônia para o tratamento e o encaminhamento de fraudes.

### **3.8.7.2. Comunicação com a administração do grupo**

A equipe encarregada do trabalho deverá comunicar à administração do grupo, seguindo as normas processuais do TCE/RO aplicáveis a cada caso, conforme Manual do TCU, *in verbis*:

*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.*

*b) se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento por auditor de componente, 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.*

*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:*

*- deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado;*

- *deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e*

- *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**

O grupo deve comunicar suas exigências ao auditor de componente em tempo, incluindo:

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

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;

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;

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.

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.

### **3.8.8. Documentação**

Deve a equipe de trabalho incluir na documentação de auditoria alguns assuntos, a saber: análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações financeiras deles; natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos e comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

## CAPÍTULO IV

### 4. Padrões de execução: respostas aos riscos avaliados

As atividades da fase de execução de uma auditoria financeira estão apresentadas neste capítulo e consistem na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, com intuito de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

Este capítulo se baseia nas seguintes normas brasileiras e internacionais de auditoria:

- a) ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- b) NBCTA 330 (R1) – Respostas do auditor aos riscos avaliados.
- c) NBC TA 240 (R1) – responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações financeiras.
- d) NBC TA 250 (R1) – Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações financeiras.
- e) NBC TA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria.
- f) NBC TA 500 – Evidência de auditoria.
- g) NBC TA 505 – Confirmações externas.
- h) NBC TA 510 – Trabalhos iniciais – saldos iniciais.

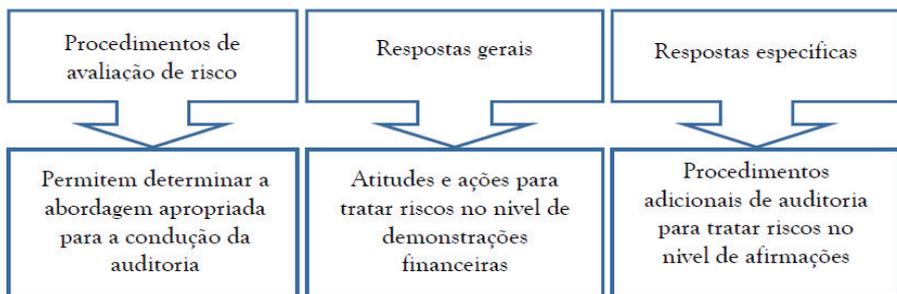
- i) NBC TA 520 – Procedimentos analíticos.
- j) NBC TA 540 – Auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e divulgações relacionadas.
- k) NBC TA 550 – Partes relacionadas.
- l) NBC TA 560 – Eventos subsequentes.
- m) NBC TA 570 – Continuidade operacional.

#### **4.1. Implementação das respostas do auditor aos riscos avaliados**

Na avaliação de riscos os procedimentos são planejados visando 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 planejamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos.

O item 4.1.1 apresenta os riscos avaliados no nível de demonstrações financeiras, esses são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria.

Já para os riscos avaliados no nível de afirmações as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes (IFAC, 2010), conforme abordado no item 4.1.2.



Fonte: TCU, 2015.

#### 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. (NBC TA 330 R1).**

As respostas gerais podem incluir, segundo NBC TA 330 (R1):

- 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 como, por exemplo, executar procedimentos substantivos no final do período ao invés de em data intermediária ou modificar a natureza dos procedimentos de

auditoria para obter evidência de auditoria mais persuasiva.

### Exemplos de respostas gerais

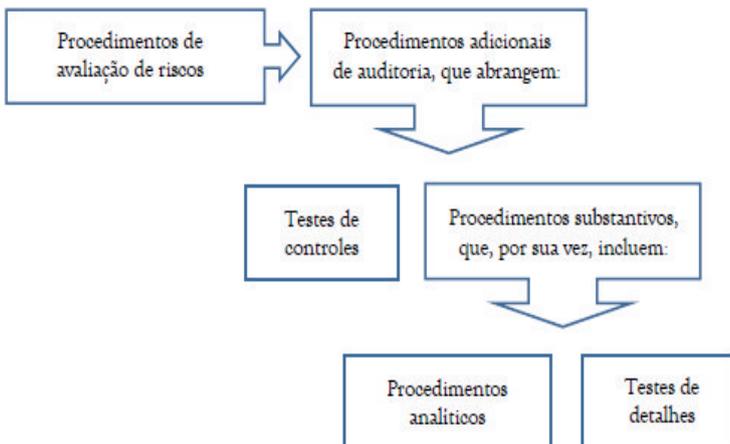
<b>Relacionadas à imprevisibilidade (letra “d” acima):</b>	<b>Relacionadas a alterações na natureza, época ou extensão dos procedimentos (letra “e” acima):</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicação de procedimentos substantivos sobre</li> <li>• saldos contábeis e afirmações não testadas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

Fonte: TCU, 2015.

#### 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. (NBC TA 330 R1).

De acordo com o TCU, 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:



Fonte: TCU, 2015.

## 4.2. Procedimentos adicionais de auditoria

A NBC TA 500 (R1) enfatiza que a maior parte do trabalho do auditor para formar sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a **inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos**, muitas vezes em combinação, além da **indagação**. Embora a indagação possa fornecer importante evidência de auditoria e possa produzir evidência de distorção, a indagação, sozinha, geralmente não fornece evidência de auditoria suficiente da ausência de distorção relevante no nível da afirmação nem da eficácia operacional dos controles.

### Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria

<b>Técnica de auditoria</b>	<b>Procedimento</b>
<b>Inspeção</b>	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.
<b>Observação</b>	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).
<b>Confirmação Externa</b>	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.

<b>Recálculo</b>	Verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizada manual ou eletronicamente.
<b>Reexecução</b>	Execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.
<b>Procedimentos analíticos</b>	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.
<b>Indagação</b>	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: TCU, 2015.

Ao planejar procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados, o auditor deve:

(a) considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações, incluindo:

(I) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transações, saldo de contas ou divulgação relevantes (isto é, o risco inerente); e

(II) se a avaliação de risco leva em consideração os controles relevantes (isto é, o risco de controle), exigindo assim que o auditor obtenha evidência de auditoria para determinar se os controles estão operando eficazmente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); e

(b) obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação de risco do auditor (NBC TA 330 R1).

#### **4.2.1. Testes de controle**

A NBC TA 330 (R1) dispõe que o auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes se:

(a) a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente (ou seja, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou

(b) os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações.

Assim, ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a sua confiança na efetividade do controle. (NBC TA 330 R1).

## Testes de controle e evidência obtida

Testes de controle	O que a evidência obtida representa
<b>Em um determinado momento (data específica)</b>	O auditor apenas obtém evidência de que o controle operou efetivamente naquele determinado momento.
<b>Durante todo o período</b>	O auditor obtém evidência de que o controle operou efetivamente em momentos relevantes.
<b>Durante um período intermediário</b>	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.
<b>Em auditorias anteriores</b>	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.
<b>Em auditorias anteriores – controles sobre riscos significantes</b>	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.
<b>Em auditorias anteriores, se os controles mudaram desde o último teste</b>	A efetividade operacional desses controles deve ser testada na auditoria atual.
<b>Em auditorias anteriores, se os controles não foram alterados desde o último teste</b>	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: TCU, 2015.

## **4.2.2. Procedimentos substantivos**

De acordo com o TCU, 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.

Os procedimentos substantivos consistem em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações. (TCU, 2015).

### **4.2.2.1. Procedimentos analíticos substantivos**

A NBC TA 520 estabelece que ao planejar e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhes, o auditor deve:

a) determinar a adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos para determinadas afirmações, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante e testes de detalhes, se houver, para essas afirmações;

b) avaliar a confiabilidade dos dados em que se baseia a expectativa do auditor em relação a valores registrados ou índices, levando em consideração a fonte, comparabilidade, natureza e relevância das informações disponíveis, e os controles sobre a elaboração dos dados;

c) desenvolver uma expectativa de valores registrados ou índices, e avaliar se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em conjunto

com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes; e

d) determinar o valor de qualquer diferença entre valores registrados e valores esperados que seja aceitável sem exame adicional.

Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo. A aplicação de procedimentos analíticos planejados baseia-se na expectativa de que existem relações entre os dados e que as relações continuam na ausência de condições conhecidas que indiquem o contrário. Entretanto, a adequação de procedimento analítico específico depende da avaliação do auditor sobre o quão efetivo ele é para detectar uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes (NBC TA 520, 2009).

#### **4.2.2.2. Testes de detalhes**

Se o auditor determinar que um risco identificado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que respondem especificamente a esse risco. Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes (NBC TA 330 R1, 2016).

## Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas

Técnica de auditoria	Exemplos de testes
<b>Recálculo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conferência da exatidão de valores de contas e relatórios de orçamentários.</li> <li>• Conferência de valores consolidados e eliminação de transações intergrupo, quando apropriada.</li> <li>• Conferência aritmética de compromissos não contabilizados ou não reconhecidos no balanço.</li> </ul>
<b>Análises (exceto procedimentos analíticos)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análises e conciliações de contas e/ou saldos.</li> <li>• Conciliação das demonstrações financeiras com os registros contábeis subjacentes.</li> <li>• Verificação do correto lançamento na contabilidade de transações selecionadas.</li> <li>• Análise de movimentos significativos em contas individuais.</li> <li>• Exame de registros materiais no livro diário e de outros ajustes feitos enquanto as demonstrações financeiras estavam sendo preparadas.</li> </ul>
<b>Inspeção</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exame de quaisquer alterações das regras de contabilidade.</li> <li>• Confirmação de autorizações, pagamentos e certas rubricas do balanço.</li> <li>• 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.</li> <li>• Exame de relatórios da auditoria interna sobre a confiabilidade das contas.</li> <li>• Análise de relatórios elaborados sobre compromissos não pagos.</li> <li>• Verificação de que o balanço de abertura do ano em curso corresponde ao balanço de encerramento do ano anterior.</li> <li>• Verificação da consistência do balanço e da conta de resultado com o balancete.</li> <li>• 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.</li> <li>• Teste de corte de operações (especialmente encargos incorridos).</li> <li>• Observação física por inspeção, contagem e aplicação de procedimentos relacionados de auditoria para ativos tangíveis como estoques e ativo imobilizado.</li> <li>• 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.</li> </ul>

<b>Indagação e confirmação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagação a funcionários, gerentes e auditores.</li> <li>• Confirmação externa (circularização) de saldos bancários.</li> <li>• Confirmação externa (circularização) de recebíveis.</li> </ul>
--------------------------------	---

Fonte: TCU, 2015.

### 4.2.3. Procedimentos específicos

Esse item aborda sobre alguns procedimentos específicos de auditoria. São eles: Confirmações Externas; Saldos iniciais; Estimativas contábeis; Partes relacionadas; Eventos subsequentes; e Continuidade operacional.

#### 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. (NBC TA 505).**

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 (NBC TA 505, 2009).

De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, 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).

A confirmação externa pode ser do tipo positiva ou negativa, ou uma combinação desses tipos.

### **Tipos de solicitação de confirmação externa**

<b>Confirmação positiva</b>	<b>Confirmação negativa</b>
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: TCU, 2015.

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 (NBC TA 505, 2009).

Recomenda-se a leitura da 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. (NBC TA 510 R1).**

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. (NBC TA 510 R1).

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.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente por meio de:

a) determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos;

b) determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e

c) realização de um ou mais dos seguintes procedimentos:

I. no caso das 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;

II. avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou

III. executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais.

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 (NBC TA 510 R1).

A existência de distorções relevantes nos saldos iniciais pode influenciar a emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras conforme a seguir:

### **Saldos iniciais e opinião do auditor**

<b>Se o auditor</b>	<b>Expressar opinião</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais.</li></ul>	Com ressalva ou abstenção de opinião*

<p>Concluir que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e</li> <li>· o efeito da distorção não está devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado.</li> </ul>	<p>Com ressalva ou adversa</p>
<p>Concluir que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou</li> <li>• uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.</li> </ul>	<p>Com ressalva ou adversa</p>
<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: TCU, 2015.

Recomenda-se a leitura NBC TA 510 (R1) 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. (NBC TA 540 R1).**

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 justo quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. (NBC TA 540 R1).

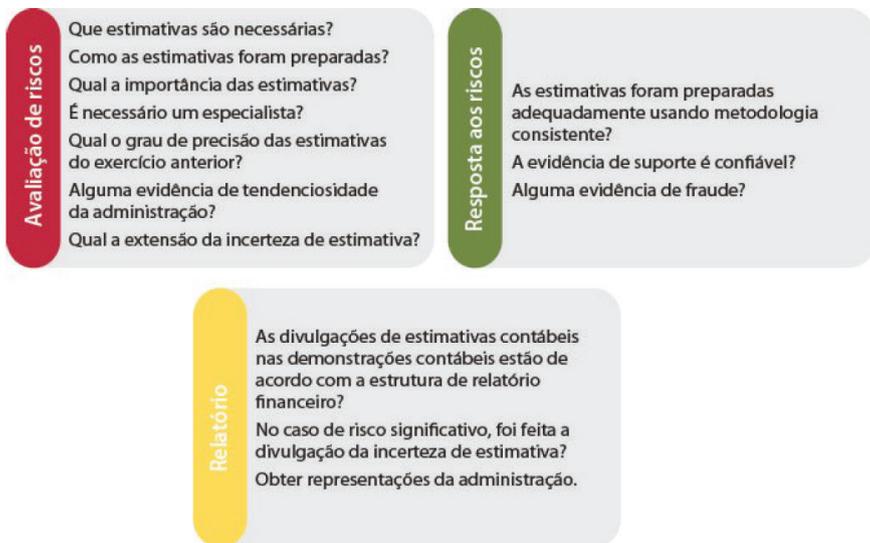
Algumas estimativas contábeis envolvem relativamente pouca incerteza de estimativa e podem gerar riscos mais baixos de distorção relevante, por exemplo:

- a) estimativas contábeis de entidade com atividades de negócios que não são complexas;
- b) estimativas contábeis elaboradas e atualizadas com frequência por estarem relacionadas com transações rotineiras;
- c) estimativas contábeis derivadas de dados prontamente disponíveis, como taxas de juros publicadas ou preços de títulos negociados em bolsa. Esses dados podem ser denominados “dados observáveis” no contexto de estimativa contábil do valor justo;
- d) estimativa contábil do valor justo onde o método de mensuração determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável é simples e facilmente aplicado ao ativo ou passivo que requer mensuração do valor justo;
- e) estimativa contábil do valor justo onde o modelo usado para mensurar a estimativa contábil é bem conhecido ou geralmente

aceito, desde que as premissas ou dados no modelo sejam observáveis.

A Figura a seguir proporciona uma visão geral da auditoria de estimativas contábeis:

### Auditoria de estimativas contábeis



Fonte: TCU, 2016

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. (NBC TA 540 R1, 2016).

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 NBC TA 540 (R1) para uma melhor compreensão dos requisitos descritos nesta seção.

#### **4.2.3.4. Partes relacionadas**

Parte relacionada é a parte que é:

a) uma parte relacionada, como definida na estrutura de relatório financeiro adequada; ou

b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas:

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:

a. controlador comum;

b. proprietários que são parentes próximos; ou

c. administração-chave comum.

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. (NBC TA 550).

De acordo com o IFAC, alguns dos possíveis fatores de risco relacionados com transações com partes relacionadas são apresentados a seguir. (IFAC, 2010):

### Fatores de riscos relacionados com partes relacionadas

<b>Transações extremamente complexas</b>	<b>Partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas.</b>
<b>Relacionamentos e transações não identificados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relacionamentos com partes relacionadas podem ser encobertos, uma vez que oferecem maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração.</li> <li>• 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.</li> <li>• A administração pode não estar ciente da existência de todos os relacionamentos e todas as transações com partes relacionadas.</li> </ul>
<b>Condução fora do curso normal do negócio</b>	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: TCU, 2015.

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. (NBC TA 550, 2009).

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. (NBC TA 550, 2009).

Recomenda-se a leitura da NBC TA 550 para orientações adicionais sobre partes relacionadas.

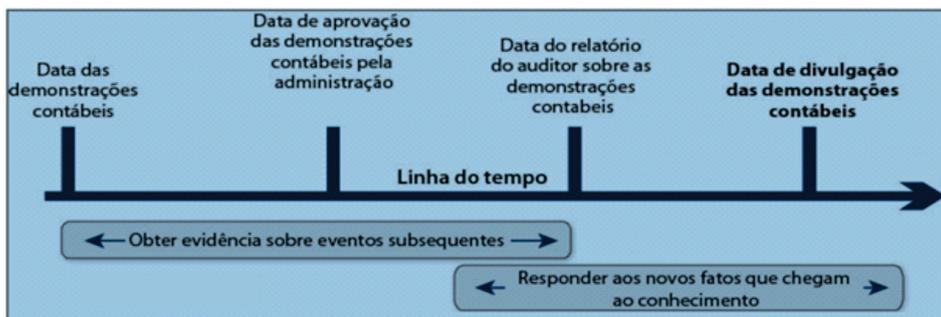
#### **4.2.3.5. Eventos subsequentes**

**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. (NBC TA 560 R1).

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 (NBC TA 560 R1, 2016). Embora ocorram após a data das demonstrações financeiras, outras datas-chave na elaboração, auditoria e emissão dessas demonstrações podem ser vistas na figura a seguir, apresentada pelo TCU com base no IFAC, 2010:

### Datas importantes para eventos subsequentes



Fonte: TCU, 2015.

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. (NBC TA 560).

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

#### **Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor**

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

Fonte: TCU, 2015.

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

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

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.

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.

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 entidade, se houver. (NBC TA 560 R1).

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. NBC TA 560 R1).

**(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 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. (NBC TA 560 R1).

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

A NBC TA 560 (R1) estabelece que após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis. Entretanto, se, após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório do auditor independente, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, o auditor independente deve:

a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança;

b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo;

c) indagar como a administração pretende tratar do assunto nas demonstrações contábeis.

#### **4.2.3.6. Continuidade operacional**

**Os objetivos do auditor são: a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à, e concluir sobre a, adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis; b) concluir, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante em relação a**

**eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; e c) emitir relatório de acordo com a NBC TA 570.**

De acordo com a base contábil de continuidade operacional, as demonstrações contábeis são elaboradas com base no pressuposto de que a entidade está operando e continuará a operar em futuro previsível. As demonstrações contábeis para fins gerais são elaboradas utilizando-se a base contábil de continuidade operacional, a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou interromper as operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista além dessas. As demonstrações contábeis para propósitos especiais podem, ou não, ser elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro para a qual a base contábil de continuidade operacional é relevante (por exemplo, em algumas circunstâncias a base contábil de continuidade operacional não é relevante para algumas demonstrações contábeis elaboradas utilizando bases fiscais). Quando o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, ativos e passivos são registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios (NBC TA 570, 2016).

Dessa forma, as responsabilidades do auditor são as de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à, e concluir sobre a, adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis e concluir, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade. Essas responsabilidades

existem mesmo se a estrutura de relatório financeiro usada na elaboração das demonstrações contábeis não incluir exigência explícita para que a administração faça avaliação específica da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional (NBC TA 570, 2016).

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:

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. (NBC TA 570, 2016).

O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.

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

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

b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias;

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. (NBC TA 570).

O auditor deve avaliar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada com relação à, e concluir sobre a, adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis.

Recomenda-se a leitura NBC TA 570 para orientações adicionais sobre continuidade operacional.

#### **4.2.4. Considerações especiais**

As responsabilidades do auditor na obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada a aspectos considerados especiais nos trabalhos de auditoria financeira estão abordadas neste item, especificamente: a 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:**

- a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;**
- b) obter evidências de auditoria suficientes e**

**apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e**

**c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria. (NBC TA 240 R1).**

Para a NBC TA 240 (R1), Fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal; e Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.

A informação financeira fraudulenta envolve distorções intencionais, inclusive omissões de valor ou divulgações nas demonstrações contábeis para enganar os usuários destas. Ela pode ser causada pelas tentativas da administração de manipular os ganhos de modo a enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções do desempenho e da lucratividade da entidade. Essa manipulação de ganhos pode começar com pequenos atos ou com o ajuste inadequado de premissas e mudanças de julgamento pela administração. Pressões e incentivos podem levar tais atos a crescer a ponto de resultarem em informação financeira fraudulenta. Essa situação pode ocorrer quando, decorrem de pressões para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho, a administração assume posições que fazem

com que as informações contábeis fraudulentas provoquem distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em algumas entidades, a administração pode ser motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para minimizar a tributação ou inflar ganhos para garantir financiamentos bancários.

Recomenda-se a leitura da NBC TA 240 (R1) 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 contábeis;**

**b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis; e**

**c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria. (NBC TA 250).**

As leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis no sentido de que determinam os

valores e as divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade. Outras leis ou regulamentos requerem conformidade pela administração ou estabelecem as disposições sob as quais a entidade tem permissão para conduzir seus negócios, mas não têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis da entidade.

É responsabilidade da administração, sob a supervisão dos responsáveis pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições de leis e regulamentos, inclusive a conformidade com as disposições de leis e regulamentos que determinam os valores e divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade. (NBC TA 250).

O auditor é responsável pela obtenção de segurança razoável de que as demonstrações contábeis, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, o auditor deve levar em conta a estrutura legal e regulamentar aplicável. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria. 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 (NBC TA 250).

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 TCE/RO, deverá observar as políticas e as normas processuais próprias para o tratamento e encaminhamentos de não conformidades.

Recomenda-se a leitura da NBC TA 250 para orientações adicionais sobre considerações de leis e regulamentos.

### **4.3. Avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas**

**Objetivo do auditor é avaliar: a) o efeito de distorções identificadas na auditoria; e b) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis. (NBC TA 450 R1).**

#### **4.3.1. Revisão da materialidade e da avaliação de riscos**

A NBC TA 320, item 12, explica que, com o andamento da auditoria, a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação), é 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. Assim, é provável que qualquer revisão significativa tenha sido feita antes de o auditor avaliar o efeito de distorções não

corrigidas. Entretanto, se a revisão da materialidade pelo auditor, determinada de acordo com a NBC TA 320 gerar um valor (ou valores) inferior, a materialidade para execução de auditoria e a adequação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria são reconsideradas de modo a se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente como base para a opinião de auditoria (NBC TA 450 R1).

Conforme especificado pelo TCU, 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. (TCU, 2015)

### **Questões a considerar na decisão de revisão da avaliação dos riscos de distorções**

Áreas	Questões
<b>Controle Interno</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os resultados da aplicação de testes de controles suportam o nível de redução de risco planejado com base em sua efetividade operacional?</li> <li>• Existe alguma evidência de transgressão de controles internos pela administração? · Alguma possível distorção é resultante de uma deficiência de controle interno que deveria ser imediatamente levada ao conhecimento da administração?</li> </ul>

<p><b>Natureza da Evidência de Auditoria Obtida</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A evidência identifica novos fatores de risco, fatores de risco de fraude ou transgressão da administração?</li> <li>• A evidência obtida contradiz outras fontes de informações disponíveis?</li> <li>• A evidência obtida entra em conflito com o atual entendimento da entidade?</li> <li>• Há evidência de que as políticas contábeis da entidade não são sempre aplicadas de maneira uniforme?</li> <li>• A evidência comprova as relações entre dados financeiros e não financeiros?</li> <li>• 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)?</li> <li>• Há evidência que questione a confiabilidade de representações feitas pela administração ou pelos responsáveis pela governança?</li> </ul>
<p><b>Natureza das Distorções</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As distorções encontradas em estimativas contábeis e mensurações do valor justo indicam um possível padrão de tendenciosidade da administração?</li> <li>• As distorções, individualmente ou combinadas com todas as outras distorções não corrigidas, constituem distorção relevante nas demonstrações financeiras tomadas em conjunto?</li> </ul>

Fonte; TCU, 2015.

Devem ser documentados todos os detalhes das possíveis alterações da materialidade e a avaliação de riscos original. Também, devem ser fornecidos detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. Tais 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**

O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se:

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; ou

b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320. (NBC TA 450 R1)

### **4.3.2. Avaliação do efeito de distorções identificadas**

Para auxiliar o auditor a avaliar o efeito das distorções detectadas durante a auditoria e a comunicar as distorções à administração e aos responsáveis pela governança, pode ser útil distinguir entre distorção factual, distorção de julgamento e distorção projetada.

a) Distorção factual é aquela que não deixa dúvida.

b) Distorções de julgamento são aquelas decorrentes 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.

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. A orientação para a determinação de distorções projetadas e avaliação dos resultados estão apresentadas na NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria. (NBC TA 450 R1)

O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar:

a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência; e

b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

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. (NBC TA 450 R1).

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.

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.

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.

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. Normalmente, o nível apropriado da administração é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as distorções e tomar as medidas necessárias.

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 de demonstrações contábeis futuras em decorrência do efeito cumulativo de distorções não corrigidas não relevantes relativas a períodos anteriores (NBC TA 450 R, 2016).

#### **4.3.2. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas**

Distorções não corrigidas são as distorções que o auditor identificou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve rever a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 R1 para confirmar se ela continua apropriada no contexto do resultado efetivo da entidade.

O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar:

a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência; e

b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. (NBC TA 260, item 7) A comunicação do auditor deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas.

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 contábeis como um todo. (NBC TA 450 R1)

#### **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. (NBC TA 500 R1).

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. (NBC TA 200 R1).

Evidência de auditoria compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e informações obtidas de outras fontes.

O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Assim, 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 razoável de que 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. (NBC TA 500 R1).

#### **4.3.3.1. Evidência apropriada e suficiente**

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.

Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião. (NBC TA 200 R1).

Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, como necessário nas circunstâncias:

a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações; e

b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria. (NBC TA 500 R1).

#### **4.3.3.2. Relevância e confiabilidade das informações utilizadas como evidência**

A qualidade de toda evidência de auditoria é afetada pela relevância e confiabilidade das informações em que ela se baseia.

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

A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração. A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste. Por exemplo, se a finalidade de

um procedimento de auditoria é testar para verificar se há superavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, para testar se há subavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas não seria relevante, mas testar informações como desembolsos subsequentes, faturas não pagas, faturas de fornecedores e exceções apontadas nos relatórios de recebimento de mercadorias podem ser relevantes.

A confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria e, portanto, da própria auditoria, é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e as circunstâncias nas quais são obtidas, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando relevante. Portanto, generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidência de auditoria estão sujeitas a importantes exceções. Mesmo quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria são obtidas de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua confiabilidade. Por exemplo, informações obtidas de fonte externa independente podem não ser confiáveis se a fonte não tiver conhecimento ou se for possível que especialista da administração não tenha objetividade. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:

- a) a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;
- b) a confiabilidade da evidência de auditoria gerada

internamente é maior quando os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos;

c) a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);

d) a evidência de auditoria em forma de documentos, em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, é mais confiável do que a evidência obtida verbalmente (por exemplo, uma ata de reunião elaborada tempestivamente é mais confiável do que uma representação verbal subsequente dos assuntos discutidos);

e) a evidência de auditoria fornecida por documentos originais é mais confiável do que a evidência de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção. (NBC TA 500 R1).

#### **4.3.3.3. Influência dos testes de auditoria na obtenção da evidência**

Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens a serem testados, exige-se que o auditor determine a relevância e confiabilidade das informações

a serem utilizadas como evidência de auditoria; outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens a serem testados. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

- a) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- b) seleção de itens específicos; e
- c) amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios. (NBC TA 500 R1, 2016).

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 (TCU, 2015).

### **Questões a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência**

<b>Materialidade das distorções</b>	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?
-------------------------------------	---

<b>Respostas da administração</b>	Como é a receptividade da administração às constatações de auditoria, e qual a eficácia do controle interno no tratamento dos fatores de risco?
<b>Experiência anterior</b>	Qual foi a experiência anterior com execução de procedimentos semelhantes, e foi identificada alguma distorção?
<b>Resultados de procedimentos de auditoria executados</b>	Os resultados de procedimentos de auditoria executados suportam os objetivos específicos de auditoria e há alguma indicação de fraude ou erro?
<b>Qualidade das informações</b>	A fonte e a confiabilidade das informações disponíveis são apropriadas para suportar as conclusões de auditoria?
<b>Capacidade de persuasão</b>	Quão persuasiva (convicente) é a evidência de auditoria?
<b>Entendimento da entidade</b>	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; TCU, 2015.

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.

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. (NBC TA 330 R1).

#### **4.3.4. Procedimentos analíticos finais**

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. (NBC TA 520).

As conclusões obtidas dos resultados dos procedimentos analíticos definidos e executados próximo do final da auditoria têm a finalidade de corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações contábeis. Isso ajuda o auditor a formar conclusões razoáveis sobre as quais deve basear a sua opinião. (NBC TA 520).

#### **4.4. Documentação da fase de execução**

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”).

O objetivo do auditor é preparar documentação que forneça:

a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e

b) evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. (NBC TA 230 R1, 2016).

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 (TCU, 2015).

O auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;

b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e

c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões.

Recomenda-se a leitura da NBC TA 230 (R1) – DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.

## CAPÍTULO V

### **5. Padrões de relatório: formação de opinião e emissão de relatórios**

A opinião do auditor se materializa através de relatório em que ele comunica por escrito a conclusão da auditoria de demonstrações financeiras. O Auditor forma sua opinião com base em evidências de auditoria obtidas (ISSAI 200, item 143). Evidência de auditoria é a informação utilizada pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria abrange as *informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações* (NCBC TA 500).

As evidências de auditorias podem ser físicas e documentais. Evidências físicas são obtidas pela comprovação da existência, por exemplo, de bens imóveis, veículos e realização de obras públicas. Evidências Documentais consistem, por exemplo, em registros, contratos e relatórios (JUND, 2007).

O capítulo terá com principais bases normativas as seguintes normas brasileiras e internacionais de auditoria:

§ 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**

A formação de opinião é a avaliação dos elementos relevantes e probantes utilizados na análise das demonstrações financeiras para a conclusão do relatório de auditoria (*ISA 700; e NBC TA 700*).

A formação de opinião é a etapa final do processo de auditoria, cuja opinião do auditor é apresentada no relatório de auditoria, podendo ser uma opinião não modificada (conhecida também 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 (ISSAI 200, item 147), enquanto *a opinião modificada compreende a opinião com ressalva, adversa ou a abstenção de opinião*.

### **5.1.1. Formação da opinião de auditoria**

A emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras envolve a obtenção de evidências de auditoria apropriada e suficiente (NBC TA 330), de maneira que, 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 (ISSAI 200, item 146). Essa conclusão deve levar em consideração se:

- 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:

j) quanto a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e

k) 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**

A determinação da forma de opinião dependerá da obtenção ou não de evidências de auditoria ou na limitação no trabalho. 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 (ISSAI 200, item 147 e NTC TA 700).

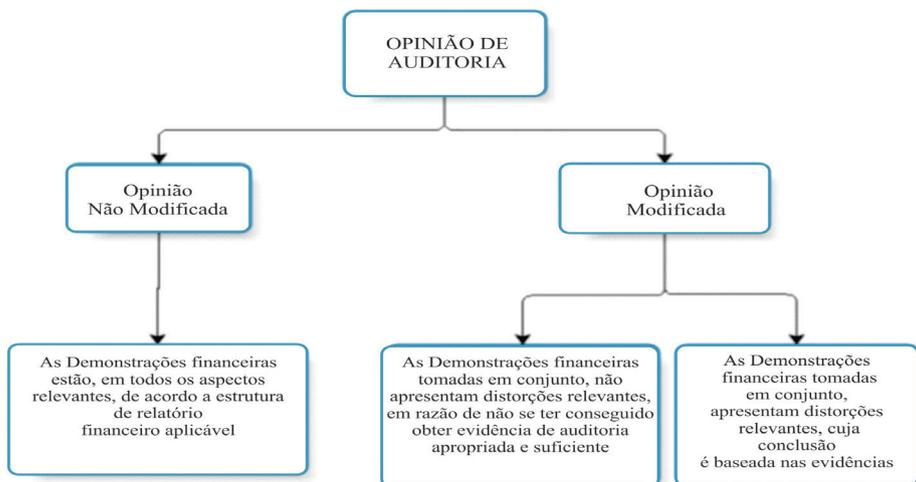
De outro lado, o relatório de auditoria deve conter opinião modificada quando o auditor (ISSAI 100 e NBC TA 705):

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.

O gráfico a seguir apresenta o processo decisório para concluir sobre a forma de opinião de auditoria a ser emitida.

### Formas de opinião de auditoria



Fonte: TCU, 2015.

### 5.1.3. Determinação do tipo de modificação na opinião

Se o auditor concluir que é necessário emitir um relatório diferente do padrão, incluindo modificações, seja por meio de ressalvas ou outras modificações, o relatório de auditoria conterà uma opinião modificada, que pode ser: opinião com ressalva ou qualificada, opinião adversa ou abstenção de opinião (ISSAI 200, item 141).

#### Tipo de opinião modificada



Fonte: TCU, 2015.

O tipo de modificação da opinião a ser aplicado pelo auditor leva em consideração a natureza do assunto e a necessidade de emitir o relatório incluindo modificações que envolvem não conseguir obter evidência ou obter evidência de distorções relevantes, e a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos dos assuntos nas demonstrações financeiras (ISSAI 200, item 152).

#### 5.1.3.1. Não conseguir obter evidência

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 (ISSAI 200, item 155):

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**

Distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação

ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 1450 e NBC TA 450, item 4). Além do mais, para concluir se as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes, o auditor deve levar em consideração a avaliação das distorções não corrigidas, que são as distorções que o auditor detectou durante a auditoria e que não foram corrigidas. 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**

O auditor, para decidir sobre o tipo de modificação a ser aplicado, deve considerar disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos de não conseguir obter evidências e os efeitos das distorções relevantes nas demonstrações financeiras (ISSAI 200, item 152).

Há de se considerar também os efeitos generalizados, disseminados nas 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 (*NBC TA 705, item 5, alínea “a”*). Efeitos generalizados sobre as demonstrações financeiras são aqueles que, no julgamento do auditor:

a) Não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras;

b) Se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações financeiras; ou

c) Em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705).

O quadro traz o resumo do processo de decisão sobre qual tipo de opinião modificada será apropriado:

### **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 <b>não generalizado</b>	Relevante e <b>generalizado</b>
<b>As Demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes</b>	Opinião com Ressalva (Qualificada)	Opinião Adversa
<b>Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente</b>	Opinião com Ressalva (Qualificada)	Abstenção de Opinião

Fonte: TCU, 2015.

A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da (NBC TA 705, item 2):

(a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e

(b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

Assim, para o uso dos três tipos de modificações de opinião está descrito a seguir.

#### **Opinião com ressalva ou qualificada**

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 (ISSAI 200, item 153 e NBC TA 705). Isso se aplica quando:

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

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**

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**

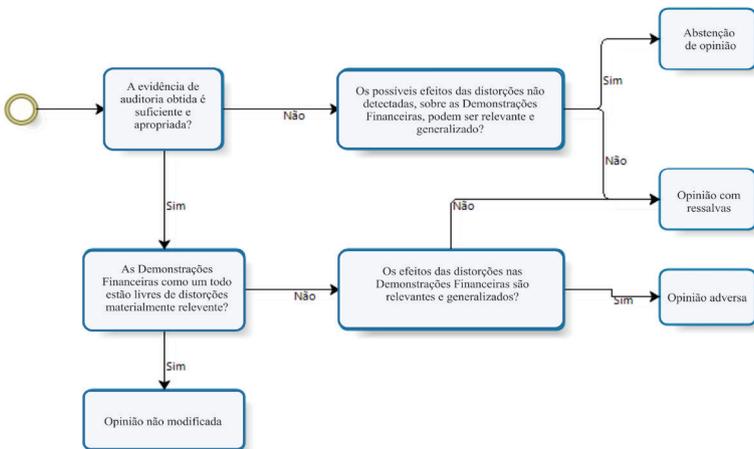
O auditor deve expressar abstenção de opinião quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, poderia ser relevante e generalizado. Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os possíveis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

financeiras poderiam ser relevantes e generalizados (NBC TA 705, itens 9 e 10).

*Deve-se aplica também 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 (NBC TA 705, item 10).

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 (NBC TA 705, item 13, “b”).

### Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria



Fonte: TCU, 2015.

#### 5.1.4. Parágrafos de Ênfase e de Outros assuntos

O objetivo do parágrafo de ênfase é chamar a atenção para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo o entendimento do auditor, é relevante para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

O parágrafo de ênfase só poderá ser incluído no relatório se o auditor tiver obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis. Caso contrário, seria o caso de ressalva, não de ênfase.

Entende-se por Parágrafo de outros assuntos a inserção de um assunto no relatório de auditoria não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras. Contudo, caso o auditor entenda relevante indicar outros assuntos para que os usuários entendam a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria, ele deve fazê-lo, desde que não seja proibido por lei ou por regulamento, daí deve inserir *com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado* (NBC TA 705, itens 5 e 8).

Se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta desse parágrafo (NBC TA 706, item 9).

## Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos



Fonte: TCU, 2015.

### 5.1.4.1. Parágrafo de Ênfase

O objetivo do parágrafo de “Ênfase” é destacar assuntos importantes já divulgados nas demonstrações financeiras que aumentarão o entendimento dos usuários (IFAC, 2010). Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis. (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).

O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais assuntos pelo auditor. Além do mais, inserir no parágrafo de ênfase informação não apresentada ou divulgada 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.*

Exemplos de situações em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase são:

- 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.

A inclusão de parágrafo de ênfase no relatório não afeta a opinião do auditor. Um parágrafo de ênfase não substitui:

a) a expressão pelo auditor de uma opinião com ressalva, adversa, ou abstenção de opinião; ou

b) as divulgações nas demonstrações financeiras exigidas de acordo com a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração. (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).

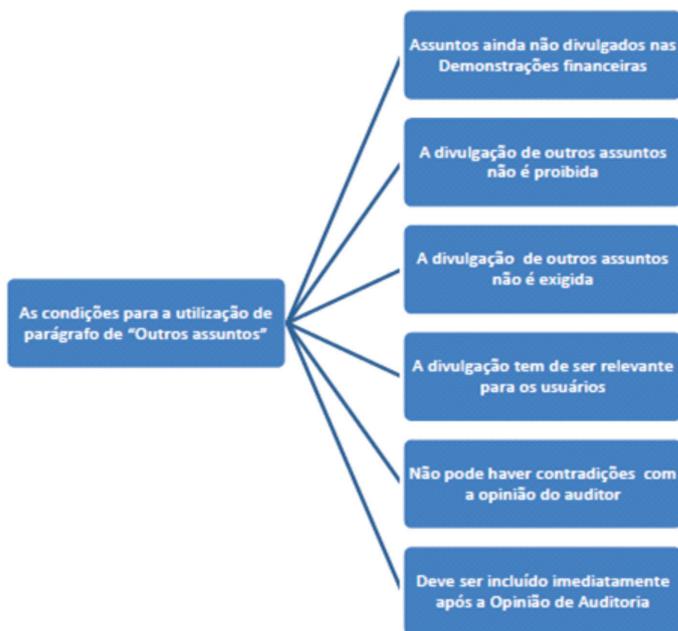
Exemplo de texto da ênfase: *“Chamamos atenção para (citar o assunto) nas demonstrações financeiras, que descreve a incerteza (citar a incerteza) relacionada com o resultado (citar os efeitos). Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto”*.

#### **5.1.4.2. Parágrafos de Outros assuntos**

O objetivo desse tipo de parágrafo é chamar a atenção para assunto ainda não divulgado nas demonstrações financeiras e que seria relevante para que os usuários entendam a auditoria. 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 (NBC TA 705, item 8).

### Condições de Parágrafos de outros assuntos



Fonte: TCU, 2015.

O conteúdo do parágrafo de outros assuntos 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.

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).

*O parágrafo de “Outros assuntos” não deve tratar de circunstâncias em que o auditor tem 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**

Relatório de auditoria é o documento pelo qual o Auditor apresenta o resultado do seu trabalho, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de maneira a expressar, com clareza, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas **pelos usuários previstos**<sup>1</sup>, que podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral (ISSAI 100, item 25).

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.

---

<sup>1</sup> São as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria.

### **5.2.1. Formato do Relatório de Auditoria**

*A forma e o conteúdo de um relatório dependerão da natureza da auditoria, dos usuários previstos, das normas aplicáveis e dos requisitos legais. O mandato da EFS e outras leis ou regulamentos aplicáveis podem especificar o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longa ou forma curta (ISSAI 100, item 51).*

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**

A disposição do conteúdo no relatório de auditoria deve observar as orientações a seguir na composição das seções e/ou dos parágrafos, conforme aplicável (NBC TA 700, itens 20 a 33).

### **5.2.2.1. Título**

Deve indicar claramente a natureza do relatório.

### **5.2.2.2. Destinatário**

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 31 da Constituição Federal/88 e 49 da Constituição do Estado de Rondônia/89, conforme aplicável nas circunstâncias. (NP ISSAI 1700, P11, adaptado).

### **5.2.2.3. Parágrafo introdutório**

O parágrafo introdutório deve:

I) identificar o órgão ou a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas;

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**

A administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis nos termos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Por isso, no 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 (ISSAI 200, item 149).

#### **5.2.2.5. Responsabilidade do auditor**

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.

O texto do parágrafo deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria. 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.

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.

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**

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).

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;

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**

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 (ISSAI 200, item 149):

I) as demonstrações financeiras acima referidas apresentam-se 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:

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

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.

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.

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.

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**

Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve (ISSAI 200, item 158):

- 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**

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).

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 (ISSAI 200, item 157 e 159).

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” (ISSAI 200, item 149).

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**

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, item 144).

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, item 144). 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**

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 (ISSAI 200, item 149).

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.

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.

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**

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.

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 de Contas do Estado de Rondônia.

### **5.3. Outras responsabilidades do auditor relacionadas ao relatório de auditoria**

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**

Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. (ISSAI 200, item 162).

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).

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.

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.

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 auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes (ISSAI, item 169), de forma a responder adequadamente quando outras informações poderiam prejudicar a credibilidade das demonstrações financeiras e do relatório do auditor. (ISSAI 200; ISSAI 1720; ISA 720; e NBC TA 720). 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.*

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.

*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**

*Além de preparar demonstrações financeiras para propósitos gerais, a entidade do setor público pode preparar demonstrações financeiras para outros usuários (tais como órgãos governamentais, o legislativo ou outras partes que exerçam uma função de controle), o que pode exigir demonstrações financeiras adaptadas para atender suas necessidades de informações (ISSAI, item 27).*

O objetivo do auditor, no exame de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, deve tratar as considerações especiais 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; e NBC TA 800, item 5).

*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 (NBC TA 800, item 6).

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.

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.

O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras.

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.

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.

#### **5.4. Documentação da fase de relatório**

De acordo com a NBC TA 230, item 6, *documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”)*. De modo que o auditor deve preparar documentação que forneça registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor. (ISSAI 1230; ISA 230; e 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	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 DEFICIÊN- CIAS	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 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 fizerem 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 significativa.

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.

#### **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.

#### **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 avalia-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 ao final deste apêndice, que ajudam o auditor a determinar o limite superior da taxa potencial de desvio na população.

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 compensatório; ou
- 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).

## **Etapa 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.

## **APÊNDICE III – Amostragem para procedimentos substantivos**

### **3.1 – 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 população**

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

contáveis 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 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.

## **Etapa 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 monetários.

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 amostre 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. 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.

### **3.2 – 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) e a distorção esperada no saldo de conta. O risco de detecção 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 fixo 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 confiança).

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 inferior, conforme ilustrado a seguir.

<b>Extrato</b>	<b>Proporção examinada</b>	<b>Projeção</b>
Superior	100%	Nenhuma projeção, porque a distorção total no extrato superior é conhecida.
Inferior	Todos os itens que foram escolhidos na amostra	Às distorções são projetadas à parte da população apresentada pelo extrato 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 item 3.3 e ordenando-se as porcentagens de distorção da maior para a menor. A maior porcentagem de distorção é multiplicada pelo fator da Tabela item 3.3 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:

	<b>Nenhuma distorção</b>	<b>Distorções</b>
Precisão básica	I x FC	I x FC
(+) Distorção mais provável	0	Calcular
(+) Ajuste incremental por erro de amostragem	0	Calcular
(=) Limite Superior de distorção	(=) Precisão básica	Soma dos componentes acima

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 variáveis, 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.

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).

### 3.3 – Tabelas para amostragem – procedimentos substantivos

#### Fatores a serem considerados em um plano de amostragem por unidades monetárias

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
<b>Ajuste incremental em função de erro de amostragem: Erros de sobreavaliação ordenados*</b>								
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.

Fonte: TCU, 2015.

## Níveis de confiança que podem ser considerados em decorrência da avaliação do risco de distorção relevante

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 evolva a combinação de procedimentos substantivos, tipicamente procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes.

Fonte: TCU, 2015.

## APÊNDICE IV – Estrutura de Controle

### Interno – modelo COSO

Componentes do controle	Princípios e atributos
Ambiente de controle	<ol style="list-style-type: none"><li>1. O órgão de governança e a administração devem demonstrar compromisso com integridade e valores éticos<ol style="list-style-type: none"><li>1.1. Demonstrar valores, filosofia e estilo operacional da organização pelo exemplo da liderança através de suas diretrizes, atitudes e comportamento (tom do topo).</li><li>1.2. Estabelecer padrões de conduta por meio de políticas, princípios operacionais e orientações, como códigos de ética ou de conduta.</li><li>1.3. Avaliar a aderência aos padrões de conduta</li></ol></li><li>2. O órgão de governança deve exercer sua responsabilidade de supervisão<ol style="list-style-type: none"><li>2.1. Estabelecer estrutura de governança</li><li>2.2. Supervisionar o controle interno</li><li>2.3. Criar condições para a correção das deficiências</li></ol></li><li>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"><li>3.1. Estabelecer estrutura organizacional</li><li>3.2. Atribuir responsabilidade e delegar autoridade</li><li>3.3. Documentar o sistema de controle interno</li></ol></li><li>4. A administração deve demonstrar compromisso com a competência ao recrutar, desenvolver e manter pessoas competentes.<ol style="list-style-type: none"><li>4.1. Estabelecer expectativas de competência</li><li>4.2. Atrair, desenvolver e manter profissionais competentes</li><li>4.3. Planejar e preparar sucessão e planos de contingência para papéis chaves</li></ol></li><li>5. A administração deve manter as pessoas responsáveis por suas obrigações para fortalecer a accountability e avaliar seus desempenhos nesse aspecto<ol style="list-style-type: none"><li>5.1. Reforçar e manter a responsabilidade das pessoas</li><li>5.2. Considerar o efeito de pressões excessivas</li></ol></li></ol>

<p>Avaliação de Risco</p>	<p>6. A administração deve definir os objetivos claramente e as tolerâncias a risco para permitir a identificação de riscos</p> <p>6.1. Definir objetivos em termos específicos e mensuráveis</p> <p>6.2. Definir tolerância ao risco para os objetivos definidos</p> <p>7. A administração deve identificar, analisar e responder os riscos relacionados ao alcance dos objetivos definidos</p> <p>7.1. Identificar riscos de origem interna ou externa ao alcance dos objetivos</p> <p>7.2. Analisar riscos em termos de probabilidade e impacto nos objetivos</p> <p>7.3. Responder aos riscos (aceitar, evitar, reduzir ou compartilhar)</p> <p>8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder aos riscos</p> <p>8.1. Considerar os tipos de fraudes que podem ocorrer</p> <p>8.2. Considerar fatores de riscos de fraudes</p> <p>8.3. Responder aos riscos de fraudes</p> <p>9. A administração deve identificar, analisar e responder às mudanças significativas que podem causar impacto no sistema de controle interno</p> <p>9.1. Identificar as mudanças significativas</p> <p>9.2. Analisar e responder a estas mudanças</p>
<p>Atividades de controle</p>	<p>10. A administração deve definir as atividades de controle para alcançar os objetivos e responder aos riscos</p> <p>10.1. Responder aos riscos para o alcance dos objetivos</p> <p>10.2. Definir tipos atividades de controles apropriadas</p> <p>10.3. Definir atividades de controles em vários níveis</p> <p>10.4. Considerar a segregação de funções</p> <p>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</p> <p>11.1. Criar um sistema de informação da entidade</p> <p>11.2. Definir tipos de atividades de controles apropriadas</p> <p>11.3. Definir a infraestrutura de tecnologia da informação</p> <p>11.4. Definir gestão de segurança</p> <p>11.5. Definir gestão de TI (aquisição, desenvolvimento e manutenção)</p> <p>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</p> <p>12.1. Documentar as responsabilidades por meio de políticas e detalhar em procedimentos como elas devem ser cumpridas</p> <p>12.2. Revisar periodicamente as atividades de controle</p>

<p>Informação e comunicação</p>	<p>13. A administração deve utilizar informações de qualidade para alcançar os objetivos</p> <p>13.1. Identificar as necessidades de informação</p> <p>13.2. Obter dados relevantes de fontes fidedignas</p> <p>13.3. Transformar dados em informação de qualidade</p> <p>14. A administração deve comunicar internamente as informações necessárias e de qualidade para alcançar os objetivos</p> <p>14.1. Comunicar com toda a organização em todos os níveis</p> <p>14.2. Estabelecer métodos e canais apropriados de comunicação</p> <p>15. A administração deve comunicar externamente as informações necessárias para alcançar os objetivos</p> <p>15.1. Comunicar com as partes interessadas externas</p> <p>15.2. Estabelecer métodos e canais apropriados de comunicação</p>
<p>Monitoramento das atividades</p>	<p>16. A administração deve estabelecer e realizar atividades de monitoramento para monitorar o sistema de controle interno avaliar os resultados</p> <p>16.1. Estabelecer uma linha de base para monitorar o sistema de controle interno</p> <p>16.2. Monitorar o sistema de controle interno por meio de monitoramento contínuo e avaliações separadas</p> <p>16.3. Avaliar e documentar os resultados do monitoramento</p> <p>17. A administração deve corrigir as deficiências identificadas no controle interno de forma tempestiva</p> <p>17.1. Relatar os problemas encontrados</p> <p>17.2. Avaliar os problemas encontrados</p> <p>17.3. Corrigir as deficiências em bases tempestivas e documentar as ações corretivas</p>

Fonte: TCU, 2015.

## APÊNDICE V – Exemplos de fatores de risco externos e internos

<b>EXTERNOS</b>	<b>Fatores de risco</b>
Econômicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oscilações de juros e câmbio</li> <li>- Austeridade fiscal</li> <li>- Contingenciamento</li> <li>- Queda na arrecadação</li> <li>- Variação cambial</li> <li>- Envelhecimento populacional</li> <li>- Crise de credibilidade (p.ex.: rating soberano, índice de confiança social, etc.)</li> </ul>
Meio ambiente	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilidade de incêndios</li> <li>- Possibilidade de inundações</li> <li>- Exigências ambientais</li> </ul>
Políticos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Novas leis e regulamentos</li> <li>- Eleições</li> <li>- Novas Mudanças nas agendas políticas</li> <li>- Restrições ao acesso a mercados estrangeiros</li> <li>- Elevação ou redução na carga tributária</li> </ul>
Sociais	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Alterações nas condições sócio demográficas e costumes sociais</li> <li>- Alterações nas estruturas das famílias</li> <li>- Alterações nas demandas sociais</li> </ul>
Tecnológicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Novas formas de comércio eletrônico</li> <li>- Reduções de custos de infraestrutura</li> <li>- Aumento da demanda de serviços com base em tecnologia</li> </ul>
<b>INTERNOS</b>	<b>Fatores de risco</b>
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetivos e estratégias inadequadas, não realistas ou agressivas</li> <li>- Grandes mudanças, tais como reorganização da estrutura ou eventos incomuns</li> <li>- Alterações de leis e regulamentos</li> </ul>

Transações	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transações significativas com partes relacionadas</li> <li>- Quantidade significativa de transações não rotineiras ou não sistemáticas</li> <li>- Transações realizadas próximas ao encerramento do exercício</li> <li>- Transações internas entre unidades do mesmo grupo consolidador</li> <li>- Transações de estorno ou corretivas.</li> </ul>
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aplicação das novas regras de contabilidade</li> <li>- Mensurações contábeis que envolvem cálculos e processos complexos</li> <li>- Eventos ou transações que envolvem incerteza no cálculo, incluindo estimativas contábeis.</li> </ul>
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de pessoal suficientemente capacitado em contabilidade e gestão financeira</li> <li>- Novos funcionários</li> <li>- Rotatividade de pessoal</li> </ul>
Tecnologia da Informação (TI)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mudanças no ambiente de TI</li> <li>- Mudanças rápidas e significativas nos sistemas de informação podem mudar o risco relacionado ao controle interno</li> <li>- Instalações de novos sistemas de TI para a elaboração dos relatórios financeiros</li> <li>- Controles insuficientes sobre a transferência de dados entre os sistemas de TI</li> </ul>
Sistema de Controle interno	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Supervisão inadequada pela administração das operações diárias.</li> <li>- Inadequações na segregação de funções</li> <li>- Controles fracos ou inexistentes sobre as atividades no nível de entidade, tais como os relacionados ao ambiente de controle.</li> <li>- Controles fracos ou inexistentes no nível das transações, tais como receitas, aquisições, despesas e folha de pagamento.</li> <li>- Salvaguarda de ativos insatisfatória.</li> </ul>
Problemas passados e atuais	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Histórico de distorções e irregularidade identificadas</li> <li>- Deficiências nos controles internos, especialmente aqueles não abordados pela gestão.</li> <li>- Litígios pendentes e passivos contingentes.</li> </ul>

Fonte: TCU, 2015.

## 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).

**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).

**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. 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 (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).

**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).

**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).

**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**

**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).

**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).

**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**

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

**Incerteza significativa** - 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).

**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 Complementar nº 154/96, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente.

## 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. 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 (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 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).

**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.

## V

**Valor justo** - 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 (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540). 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).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICPA (2007), **AICPA Audit Guide: Analytical Procedures, prepared by Analytical Procedures Audit Guide Revision Task Force, 2007a.**

ATTIE, Wiliam. **Auditoria: conceitos e aplicações.** São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 1988.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Glossário de Termos** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** 5ª ed. Brasília, 2012.

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 TA 200 R1: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 230 R1: Documentação de Auditoria**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 240 R1: Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 250: Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 260 R2: Comunicação com os Responsáveis pela Governança**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 315 R1: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 320 R1: Materialidade no Planejamento e na Execução de Auditoria.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 330 R1: Resposta do auditor aos Riscos Avaliados.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 450 R1: Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 500 R1: Evidência de Auditoria.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 505: Confirmações Externas.** Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 510 R1: Trabalhos iniciais – Saldos iniciais.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 520: Procedimentos analíticos.** Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 530: Amostragem em Auditoria.** Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 540 R1: Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 550: Partes Relacionadas.** Resolução. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 560 R1: Eventos Subsequentes.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 570: Continuidade Operacional.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 600 R1: Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 700: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 705: Modificações na Opinião do Auditor Independente.** Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 706: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.** Brasília, 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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.

JUND, Sérgio. **Auditoria. Conceitos, Normas, Técnicas e**

**Procedimentos.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Robson Gonçalves. **Fundamentos de auditoria governamental e empresarial.** São Paulo: Atlas, 2003.

LONGO, Claudio Gonçalves. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras.** 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

PORTER, B.; SIMON, J.; HATHERLY, D. **Principles of External Auditing.** England: Wiley, 2011.

RONDONIA. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Porto Velho, 1989.

STUART, Iris C. **Serviços de auditoria e asseguração na prática.** Porto Alegre: AMGH, 2014.

SÁ, Antônio Lopes. **Curso de auditoria.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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.



# Ouvidoria

## FALE CONOSCO

SITE: [www.tce.ro.gov.br](http://www.tce.ro.gov.br)  
Endereço para correspondência:  
Av. Presidente Dutra, nº 4.229,  
bairro Olaria - Porto Velho - RO  
CEP: 76.801-326

Telefones para contato:  
0800 645 8750  
(69) 3211-9058