

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 315 (REVISTA)
IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO
MATERIAL ATRAVÉS DO CONHECIMENTO DA ENTIDADE
E DO SEU AMBIENTE

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após
15 de Dezembro de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA.....	1
Data de Entrada em Vigor.....	2
Objectivo.....	3
Definições.....	4
Requisitos	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas.....	5–10
Conhecimento Exigido da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno.....	11–24
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	25–31
Documentação.....	32
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas.....	A1–A23
Conhecimento Exigido da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno.....	A24–A117
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	A118–A143
Documentação.....	A144–A147
Apêndice 1: Componentes do Controlo Interno	
Apêndice 2: Condições e Acontecimentos que Podem Indiciar Riscos de Distorção Material	

IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL
ATRAVÉS DO CONHECIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to identify and assess the risks of material misstatement in the financial statements, through understanding the entity and its environment, including the entity's internal control.

Data de Entrada em Vigor

2. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após 15 de Dezembro de 2013.

Objectivo

3. O objectivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando assim uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados.

Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Asserções – Declarações prestadas da gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer.
 - (b) Controlo interno – Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a qualquer aspecto de um ou mais dos componentes do controlo interno.
 - (c) Procedimentos de avaliação do risco – Procedimentos de auditoria executados para compreender a entidade e o seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e para identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, quer a nível das demonstrações financeiras quer a nível de asserção.
 - (d) Risco de negócio – Risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, acções ou inacções significativas que possam afectar adversamente a capacidade de uma entidade para atingir os seus objectivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objectivos e estratégias não apropriados.

- (e) Risco significativo – Um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas

5. O auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção. Porém, os procedimentos de avaliação do risco não proporcionam, por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a opinião de auditoria. (Ref: Parágrafos A1-A5)
6. Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir:
 - (a) Indagações à gerência, a indivíduos apropriados da auditoria interna (se esta função existir), e a outras pessoas da entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informação que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro. (Ref: Parágrafos A6-A13)
 - (b) Procedimentos analíticos; e (Ref: Parágrafos A14-A17)
 - (c) Observação e inspecção. (Ref: Parágrafo A18)
7. O auditor deve considerar se a informação obtida no processo de aceitação ou de continuação do relacionamento com o cliente é relevante para identificar os riscos de distorção material.
8. Se o sócio responsável pelo trabalho tiver executado outros trabalhos para a entidade, deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar riscos de distorção material.
9. Quando o auditor pretender usar informação obtida da sua experiência anterior com a entidade e dos procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores, deve determinar se ocorreram alterações desde a auditoria anterior que possam afectar a sua relevância para a auditoria corrente. (Ref: Parágrafos A19–A20)
10. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho devem discutir a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material e a aplicação do referencial de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. O sócio responsável pelo trabalho deve determinar quais as matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos na discussão. (Ref: Parágrafos A21–A23)

Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno

A Entidade e o Seu Ambiente

11. O auditor deve inteirar-se dos seguintes elementos:
- (a) Factores sectoriais, de regulação e outros factores externos relevantes, incluindo o referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A24–A29)
 - (b) Natureza da entidade, incluindo:
 - (i) operações;
 - (ii) propriedade e estruturas de governação;
 - (iii) tipos de investimentos que a entidade tem efectuado e planeia efectuar, incluindo investimentos em entidades com finalidade especial; e
 - (iv) modo como a entidade está estruturada e é financiada, de modo a perceber que classes de transacções, saldos de contas e divulgações irão em princípio constar nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A30–A34)
 - (c) Selecção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para alterações às mesmas. O auditor deve avaliar se as políticas contabilísticas da entidade são apropriadas para o seu negócio e consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as políticas contabilísticas usadas no sector relevante. (Ref: Parágrafo A35)
 - (d) Objectivos e estratégias da entidade e os respectivos riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção material. (Ref: Parágrafos A36–A42)
 - (e) Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade. (Ref: Parágrafos A43–A48)

O Controlo Interno da Entidade

12. O auditor deve inteirar-se do controlo interno relevante para a auditoria. Se bem que a maior parte dos controlos relevantes para a auditoria se relacionem provavelmente com o relato financeiro, nem todos os controlos que se relacionam com o relato financeiro são relevantes para a auditoria. Se um controlo é ou não relevante para a auditoria, individualmente ou em combinação com outros, é uma matéria de julgamento profissional do auditor. (Ref: Parágrafos A49–A72)

Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes

13. No processo de compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve apreciar a concepção desses controlos e

determinar se foram ou não implementados, executando procedimentos para além de indagações ao pessoal da entidade. (Ref: Parágrafos A73–A75)

Componentes do Controlo Interno

Ambiente de Controlo

14. O auditor deve inteirar-se do ambiente de controlo. Como parte desse processo, deve avaliar se:
 - (a) A gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, criou e mantém uma cultura de honestidade e de comportamento ético; e
 - (b) Os pontos fortes nos elementos do ambiente de controlo proporcionam colectivamente alicerces apropriados para os outros componentes do controlo interno e se esses outros componentes não são negativamente afectados por deficiências no ambiente de controlo. (Ref: Parágrafos A76–A86)

O processo da entidade para avaliação do risco

15. O auditor deve inteirar-se se a entidade dispõe ou não de um processo para:
 - (a) Identificar os riscos de negócio relevantes para os objectivos de relato financeiro;
 - (b) Estimar a importância dos riscos;
 - (c) Avaliar a probabilidade da sua ocorrência; e
 - (d) Decidir quanto a medidas para o tratamento desses riscos. (Ref: Parágrafo A87)
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (referido daqui em diante como o “processo da entidade para avaliação do risco”), o auditor deve inteirar-se do mesmo e dos respectivos resultados. Se identificar riscos de distorção material que a gerência não identificou, o auditor deve avaliar se existia um risco subjacente de natureza tal que seria de esperar que fosse identificado pelo processo da entidade para avaliação do risco. Se existir tal risco, o auditor deve identificar o motivo pelo qual o processo não o identificou e avaliar se o processo é ou não apropriado às suas circunstâncias ou determinar se existe uma deficiência significativa no controlo interno relativamente ao processo da entidade para avaliação do risco.
17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou aplica um processo *ad hoc*, o auditor deve discutir com a gerência se foram identificados riscos relevantes para os objectivos de relato financeiro e a forma como foram tratados. O auditor deve avaliar se a ausência de um processo para avaliação do risco documentado é apropriada nas circunstâncias ou representa uma deficiência significativa no controlo interno da entidade. (Ref: Parágrafo A88)

Sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respectivos processos de negócio, e comunicação

18. O auditor deve inteirar-se do sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respectivos processos de negócio, nomeadamente quanto às seguintes áreas:
 - (a) Classes de transacções nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
 - (b) Procedimentos, tanto nos sistemas de tecnologias de informação (TI) como manuais, através dos quais essas transacções são iniciadas, registadas, processadas, corrigidas conforme necessário, transferidas para o razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras;
 - (c) Registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas das demonstrações financeiras que são usados para iniciar, registar, processar e relatar transacções; inclui a correcção de informação incorrecta e a forma como a informação é transferida para o razão geral. Os registos podem ser manuais ou electrónicos;
 - (d) Forma como o sistema de informação capta acontecimentos e condições, para além das transacções, importantes para as demonstrações financeiras;
 - (e) Processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas contabilísticas e divulgações significativas; e
 - (f) Controlos em torno dos lançamentos de diário, incluindo lançamentos de diário não normalizados usados para registar ajustamentos ou transacções não usuais. (Ref: Parágrafos A89-A93)
19. O auditor deve tomar conhecimento da forma como a entidade comunica as funções, responsabilidades e matérias relevantes relacionados com o relato financeiro, incluindo: (Ref: Parágrafo A94–A95)
 - (a) Comunicações entre a gerência e os encarregados da governação; e
 - (b) Comunicações externas, nomeadamente com as autoridades reguladoras.

Actividades de controlo relevantes para a auditoria

20. O auditor deve inteirar-se das actividades de controlo relevantes para a auditoria, ou seja, das actividades de controlo que o auditor julga necessário conhecer para avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não exige a compreensão de todas as actividades de controlo significativas relacionadas com cada classe de transacções,

saldos de contas e divulgações das demonstrações financeiras ou com cada asserção relevante. (Ref: Parágrafos A96–A102)

21. Para a compreensão das actividades de controlo, o auditor deve inteirar-se da forma como a entidade deu resposta aos riscos associados às tecnologias da informação (TI). (Ref: Parágrafos A103–A105)

Monitorização de controlos

22. O auditor deve inteirar-se das principais actividades que a entidade desenvolve para monitorizar o controlo interno do relato financeiro, incluindo as relacionadas com as actividades de controlo relevantes para a auditoria, e de como a entidade empreende a aplicação de medidas correctivas das deficiências nos seus controlos. (Ref: Parágrafos A106–A108)
23. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna,¹ o auditor deve inteirar-se da natureza das responsabilidades da função de auditoria interna, da sua estrutura organizacional e das actividades realizadas ou a realizar por ela. (Ref: Parágrafos A109–A116)
24. O auditor deve inteirar-se das fontes de informação usadas nas actividades de monitorização da entidade e das razões com base nas quais a gerência considera que a informação é suficientemente fiável para o efeito. (Ref: Parágrafo A117)

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

25. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material:
 - (a) ao nível das demonstrações financeiras; e (Ref: Parágrafos A118–A121)
 - (b) ao nível de asserção para as classes de transacções, saldos de contas e divulgações. (Ref: Parágrafos A122–A126)de modo a obter uma base para a concepção e execução de procedimentos de auditoria adicionais.
26. Para este efeito, o auditor deve:
 - (a) Identificar riscos em todo o processo de compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo os controlos internos relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de transacções, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A127–A128)

¹ Para efeitos das ISA, o termo “função de auditoria interna” está definido no parágrafo 14 da ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*.

- (b) Avaliar os riscos identificados e verificar se se relacionam de forma mais profunda com as demonstrações financeiras como um todo, afectando potencialmente muitas asserções;
- (c) Relacionar os riscos identificados com o que possa estar errado ao nível de cada asserção, tomando em consideração os controlos relevantes que o auditor pretende testar; e (Ref: Parágrafos A129-A131)
- (d) Considerar a probabilidade de distorção, incluindo a possibilidade de distorções múltiplas, e se a potencial distorção assume uma dimensão que possa resultar numa distorção material.

Riscos Que Exigem Consideração Especial de Auditoria

- 27. Como parte da avaliação do risco descrita no parágrafo 25, o auditor deve determinar se algum dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer este julgamento, o auditor deve excluir os efeitos de controlos identificados relacionados com o risco.
- 28. Ao exercer o julgamento de quais os riscos que são significativos, o auditor deve considerar pelo menos os seguintes elementos:
 - (a) Se o risco é um risco de fraude;
 - (b) Se o risco está relacionado com desenvolvimentos económicos, contabilísticos ou outros recentes e significativos e, por isso, exige atenção especial;
 - (c) A complexidade das transacções;
 - (d) Se o risco envolve transacções significativas com partes relacionadas;
 - (e) O grau de subjectividade na mensuração da informação financeira relacionada com o risco, especialmente quanto às mensurações com um amplo intervalo de incerteza; e
 - (f) Se o risco envolve transacções significativas fora do âmbito normal de actividade da entidade ou que de outra forma aparentam não ser usuais. (Ref: Parágrafos A132-A136)
- 29. Se o auditor determinou que existe um risco significativo, deve inteirar-se dos controlos da entidade, incluindo as actividades de controlo, relevantes para esse risco. (Ref: Parágrafos A137-A139)

Riscos Relativamente aos quais os Procedimentos Substantivos por si só Não Proporcionam Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

- 30. No que respeita a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível nem praticável obter prova de auditoria suficiente e apropriada apenas a partir de procedimentos substantivos. Tais riscos podem relacionar-se com o

registro não rigoroso ou incompleto de classes de transações ou saldos de contas rotineiros e significativos, cujas características muitas vezes permitem um processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção manual. Nestes casos, os controles da entidade sobre tais riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve inteirar-se desses controles. (Ref: Parágrafos A140–A142)

Revisão da Avaliação do Risco

31. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode mudar no decurso da auditoria, à medida que é obtida prova de auditoria adicional. Nas circunstâncias em que o auditor obtenha prova de auditoria a partir da execução de procedimentos de auditoria adicionais, ou em que é obtida nova informação, e qualquer delas é inconsistente com a prova de auditoria em que baseou originalmente a sua avaliação, deve rever essa avaliação e modificar os procedimentos adicionais de auditoria planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A143)

Documentação

32. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:²
- (a) A discussão entre a equipa de trabalho, sempre que exigido pelo parágrafo 10, e as decisões relevantes tomadas;
 - (b) Os principais elementos do conhecimento obtido com respeito a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no parágrafo 11 e a cada um dos componentes do controlo interno especificados nos parágrafos 14-24, as fontes de informação a partir das quais foi obtido esse conhecimento e os procedimentos de avaliação do risco executados;
 - (c) Os riscos identificados e avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, como exigido pelo parágrafo 25; e
 - (d) Os riscos identificados e os respectivos controlos de que o auditor se inteirou, em consequência dos requisitos dos parágrafos 27-30. (Ref: Parágrafo A144–A147)

² ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8–11, e A6

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas (Ref: Parágrafo 5)

- A1. Inteirar-se da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade (processo referido daqui em diante como o “conhecimento da entidade”), é um processo contínuo e dinâmico de recolha, actualização e análise de informação durante toda a auditoria. O conhecimento obtido estabelece um quadro de referência no qual o auditor planeia a auditoria e exerce julgamento profissional no seu decurso quando, por exemplo:
- Avalia os riscos de distorção material das demonstrações financeiras;
 - Determina a materialidade de acordo com a ISA 320;³
 - Considera a apropriação da selecção e aplicação de políticas contabilísticas e a adequação das divulgações das demonstrações financeiras;
 - Identifica áreas em que pode ser necessária consideração especial de auditoria, como por exemplo transacções com partes relacionadas, a adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade ou o racional de negócio das transacções;
 - Desenvolve expectativas para usar no âmbito da execução de procedimentos analíticos;
 - Responde aos riscos avaliados de distorção material, nomeadamente concebendo e executando procedimentos de auditoria adicionais com vista à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada; e
 - Avalia a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida, tal como a apropriação dos pressupostos e das declarações verbais e escritas da gerência.
- A2. A informação obtida através da execução de procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas pode ser usada pelo auditor como prova de auditoria para suportar as avaliações dos riscos de distorção material. Além disso, o auditor pode obter prova de auditoria acerca de classes de transacções, de saldos de contas ou de divulgações e respectivas asserções e acerca da eficácia operacional dos controlos, ainda que tais procedimentos não tivessem sido especificamente planeados como procedimentos substantivos ou como testes aos controlos. O auditor pode também escolher executar procedimentos substantivos ou testes aos controlos simultaneamente com os procedimentos de avaliação do risco, por razões de eficiência.

³ ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

- A3. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a extensão do conhecimento exigido. A primeira coisa a considerar pelo auditor é se o conhecimento que foi obtido é suficiente para cumprir o objectivo expresso nesta ISA. O conhecimento global que é exigido do auditor é menor do que o conhecimento de que dispõe a gerência para gerir a entidade.
- A4. Os riscos a avaliar incluem os riscos devidos a erro e a fraude, ambos cobertos por esta ISA. Porém, a importância da questão da fraude é tal que a ISA 240 inclui requisitos e orientações adicionais relativos a procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas para obter informação que é usada para identificar os riscos de distorção material devido a fraude.⁴
- A5. Embora se exija ao auditor que execute todos os procedimentos de avaliação do risco descritos no parágrafo 6 no decurso da obtenção do conhecimento exigido da entidade (ver os parágrafos 11-24), não se exige que o auditor execute todos esses procedimentos relativamente a cada aspecto desse conhecimento. Podem ser executados outros procedimentos quando a informação resultante dos mesmos puder ser útil na identificação de riscos de distorção material. Exemplos de tais procedimentos incluem:
- Rever a informação obtida de fontes externas, tais como jornais especializados, relatórios de analistas, de bancos ou de agências de notação, ou publicações financeiras ou de reguladores.
 - Fazer indagações junto do consultor jurídico externo da entidade ou de peritos avaliadores que a entidade tenha usado.

Indagações à Gerência, à Função de Auditoria Interna e a Outras Pessoas da Entidade (Ref: Parágrafo 6(a))

- A6. Muita da informação obtida pelas indagações do auditor é obtida junto da gerência e dos responsáveis pelo relato financeiro. O auditor pode também obter informação através de indagações à auditoria interna, se a entidade tiver essa função, e a outras pessoas da entidade.
- A7. O auditor pode também obter informação, ou uma diferente perspectiva na identificação dos riscos de distorção material, por meio de indagações a outras pessoas da entidade e a empregados com diferentes níveis hierárquicos. Por exemplo:
- Indagações dirigidas aos encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender o ambiente em que são preparadas as demonstrações financeiras. A ISA 260⁵ identifica a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos para auxiliar auditor a obter informação dos encarregados da governação a este respeito.

⁴ ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 12-24

⁵ ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 4(b)

- Indagações a empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transacções complexas ou não usuais podem ajudar o auditor a avaliar a apropriação da selecção e aplicação de determinadas políticas contabilísticas.
 - Indagações dirigidas ao departamento jurídico interno podem proporcionar informação acerca de matérias como litígios, cumprimento de leis e regulamentos, conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade, garantias, obrigações pós-venda, acordos com parceiros de negócios (tais como empreendimentos conjuntos) e o significado de termos contratuais.
 - Indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou de vendas podem proporcionar informação acerca de alterações nas estratégias de marketing da entidade, evolução das vendas ou acordos contratuais com os seus clientes.
 - Indagações dirigidas à função de gestão de risco (ou aos que executam tal papel) pode proporcionar informação sobre os riscos operacionais e regulamentares que podem afectar o relato financeiro.
 - Indagações dirigidas ao pessoal dos sistemas de informação pode proporcionar informação sobre alterações no sistema, falhas no sistema ou nos controlos ou sobre outros riscos associados ao sistema de informação.
- A8. Dado que a compreensão da entidade e do seu ambiente é um processo contínuo e dinâmico, as indagações do auditor podem ocorrer ao longo do trabalho de auditoria.

Indagações à Função de Auditoria Interna

- A9. Se uma entidade tiver uma função de auditoria interna, as indagações aos indivíduos apropriados dentro dessa função podem proporcionar informação que seja relevante para o auditor obter a compreensão da entidade e do seu ambiente e identificar e avaliar riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção. Ao executar o seu trabalho, é provável que a auditoria interna tenha obtido conhecimento sobre as operações e riscos de negócio da entidade, e podem ter obtido resultados baseados nesse trabalho, tais como riscos ou deficiências de controlo identificados, que podem proporcionar informação valiosa ao auditor para a compreensão da entidade, para a avaliação do risco ou para outros aspectos da auditoria. As indagações do auditor são, por isso, feitas quer o auditor espere ou não usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar.⁶ Indagações de particular relevância podem ser sobre matérias que

⁶ Os requisitos relevantes estão contidos na ISA 610 (Revista).

a auditoria interna tenha levantado com os encarregados da governação e os resultados do próprio processo de avaliação de risco.

- A10. Se, com base nas respostas às indagações do auditor, existirem resultados que podem ser relevantes para o relato financeiro da entidade e para a auditoria, o auditor pode considerar apropriado ler os respetivos relatórios. Exemplos de relatórios da auditoria interna que podem ser relevantes incluem os documentos de estratégia e planeamento da função e relatórios preparados para a gerência ou os encarregados da governação descrevendo os resultados dos exames efectuados pela auditoria interna.
- A11. Além disso, de acordo com a ISA 240,⁷ se a auditoria interna proporcionar ao auditor informação relacionada com uma alegada fraude, uma fraude real ou uma fraude sob suspeita, ele deve tomar isso em conta na sua identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.
- A12. Os indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna a quem são feitas as indagações são os que, no julgamento do auditor, têm o conhecimento, experiência e autoridade adequados, tal como o director executivo de auditoria interna ou, dependendo das circunstâncias, outras pessoas dentro da função. O auditor pode também considerar apropriado realizar reuniões periódicas com estes indivíduos.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público (Ref: Para 6(a))

- A13. Os auditores de entidades do sector público têm, muitas vezes, responsabilidades adicionais relativamente ao controlo interno e ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. As indagações aos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna podem auxiliar os auditores a identificar o risco material de incumprimento de leis e regulamentos aplicáveis e o risco de existirem deficiências no controlo interno sobre o relato financeiro.

Procedimentos Analíticos (Ref: Parágrafo 6(b))

- A14. Os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco podem identificar aspectos da entidade de que o auditor não tomou conhecimento e podem ajudar a avaliar os riscos de distorção material, de modo a proporcionar uma base para a concepção e implementação de respostas aos riscos avaliados. Os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco podem incluir informação financeira e não financeira, como por exemplo a relação entre as vendas e a superfície do espaço de venda ou o volume de bens vendidos.
- A15. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de transacções ou acontecimentos não usuais e de quantias, rácios e tendências

⁷ ISA 240, parágrafo 19

que podem indicar matérias com implicações na auditoria. Relacionamentos não usuais ou inesperados que sejam identificados podem ajudar o auditor na identificação de riscos de distorção material, especialmente riscos de distorção material devido a fraude.

- A16. Porém, quando esses procedimentos analíticos usarem dados com um elevado nível de agregação (o que poderá acontecer com os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco), os resultados desses procedimentos analíticos apenas proporcionam uma indicação inicial genérica sobre a eventual existência de uma distorção material. Consequentemente, em tais casos, a consideração de outra informação que tenha sido recolhida na altura da identificação de riscos de distorção material, juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos, pode ajudar o auditor a compreender e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A17. Algumas pequenas entidades podem não dispor de informação intercalar ou mensal que possa ser usada para efeitos de procedimentos analíticos. Nestas circunstâncias, embora o auditor possa ser capaz de executar procedimentos analíticos limitados para efeitos de planeamento da auditoria ou para obter alguma informação através de indagações, poderá ter de planear a execução de procedimentos analíticos para identificar e avaliar os riscos de distorção material quando estiver disponível uma versão preliminar das demonstrações financeiras da entidade.

Observação e Inspecção (Ref: Parágrafo 6(c))

- A18. A observação e a inspecção podem suportar indagações à gerência e a outros e podem também proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem a observação e inspecção dos seguintes elementos:

- Operações da entidade.
- Documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registos e manuais de controlo interno.
- Relatórios preparados pela gerência (tais como relatórios trimestrais da gerência e demonstrações financeiras intercalares) e pelos encarregados da governação (tais como actas das reuniões do conselho de administração).
- Locais e instalações fabris da entidade.

Informação Obtida em Períodos Anteriores (Ref: Parágrafo 9)

- A19. A experiência anterior do auditor com a entidade e os procedimentos de

auditoria executados em auditorias anteriores podem proporcionar ao auditor informação acerca de matérias como:

- Distorções anteriores e se foram corrigidas em tempo oportuno.
- Natureza, ambiente e controlo interno da entidade (incluindo deficiências no controlo interno).
- Alterações significativas que a entidade e as suas operações possam ter sofrido desde o último período financeiro e que possam ajudar o auditor a obter um conhecimento suficiente da entidade para identificar e avaliar os riscos de distorção material.

A20. Se o auditor pretender usar informação obtida em períodos anteriores na auditoria corrente, exige-se que determine se essa informação permanece relevante. Com efeito, alterações no ambiente de controlo, por exemplo, podem afectar a relevância da informação obtida no ano anterior. Para determinar se ocorreram alterações que possam afectar a relevância de tal informação, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como análises do funcionamento (*walk-throughs*) de sistemas relevantes.

Discussão entre a Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 10)

A21. A discussão entre a equipa de trabalho acerca da susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais:

- Proporciona uma oportunidade para os membros mais experientes da equipa de trabalho, incluindo o sócio responsável pelo trabalho, partilharem os seus pontos de vista baseados no seu conhecimento da entidade.
- Permite que os membros da equipa de trabalho troquem informações acerca dos riscos de negócio a que entidade está sujeita e acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser susceptíveis de distorções materiais devido a fraude ou a erro.
- Ajuda os membros da equipa de trabalho a obterem uma melhor compreensão do potencial para distorções materiais das demonstrações financeiras nas áreas específicas que lhes foram atribuídas e a compreender de que forma os resultados dos procedimentos de auditoria que executam podem afectar outros aspectos da auditoria, nomeadamente as decisões acerca da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.
- Proporciona uma base para os membros da equipa de trabalho comunicarem e partilharem nova informação obtida no decurso da auditoria que possa afectar a avaliação dos riscos de distorção material ou os procedimentos de auditoria executados para o

tratamento desses riscos.

A ISA 240 prevê requisitos e orientação adicionais relativamente à discussão entre os membros da equipa de trabalho sobre os riscos de fraude.⁸

- A22. Nem sempre é necessário ou prático que todos os membros participem numa determinada discussão (como acontecerá, por exemplo, numa auditoria com localizações múltiplas), nem é necessário que todos os membros da equipa de trabalho sejam informados sobre todas as decisões alcançadas na discussão. O sócio responsável pelo trabalho pode debater matérias com os principais membros da equipa de trabalho, incluindo, se considerado apropriado, especialistas e responsáveis pela auditoria de componentes, delegando a discussão com outros membros tendo em conta a extensão de comunicação considerada necessária com toda a equipa de trabalho. Poderá ser útil estabelecer um plano de comunicações aceite pelo sócio responsável pelo trabalho.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A23. Muitas pequenas auditorias são efectuadas na sua totalidade pelo sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional individual). Nestas situações, o sócio responsável pelo trabalho, tendo conduzido pessoalmente o planeamento da auditoria, é responsável por avaliar a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais devido a fraude ou a erro.

Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno

A Entidade e o Seu Ambiente

Factores Sectoriais, de Regulação e Outros Factores Externos (Ref: Parágrafo 11(a))

Factores Sectoriais

- A24. Os factores sectoriais relevantes incluem condições como o ambiente competitivo, os relacionamentos entre fornecedores e clientes e os desenvolvimentos tecnológicos no sector em causa. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem:
- Mercado e concorrência, incluindo procura, capacidade e concorrência de preços.
 - Actividade cíclica ou sazonal.
 - Tecnologia de produto relacionada com os produtos da entidade.
 - Fornecimento e custo da energia.

⁸ ISA 240, parágrafo 15

A25. O sector de actividade em que a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção material provenientes da natureza do negócio ou do grau de regulação. Por exemplo, os contratos a longo prazo podem envolver estimativas significativas de réditos e de gastos que dão origem a riscos de distorção material. Nestes casos, é importante que a equipa de trabalho inclua membros com suficientes conhecimentos e experiência relevantes.⁹

Factores de Regulação

A26. Os factores de regulação relevantes incluem o ambiente regulador. O ambiente regulador abrange, entre outras matérias, o referencial de relato financeiro aplicável e o ambiente legal e político. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem:

- Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector de actividade.
- Quadro regulador, para os sectores regulados.
- Legislação e regulamentação que afectem significativamente as operações da entidade, incluindo actividades directas de supervisão.
- Impostos (sobre o rendimento das sociedades e outros).
- Políticas do governo que afectem actualmente a condução do negócio da entidade, tais como políticas monetárias, incluindo controlos de câmbios, políticas fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, programas de ajudas governamentais) e políticas tarifárias ou de restrição de comércio.
- Requisitos ambientais que afectem o sector de actividade e o negócio da entidade.

A27. A ISA 250 inclui alguns requisitos específicos relativos ao quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e à indústria ou sector de actividade no qual a mesma opera.¹⁰

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

A28. Em auditorias de entidades do sector público, a lei, os regulamentos ou outra autoridade podem afectar as operações dessas entidades. A consideração destes elementos é essencial para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente.

⁹ ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14

¹⁰ ISA 250, *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 12

Outros Factores Externos

- A29. Exemplos de outros factores externos que afectam a entidade e que o auditor pode considerar incluem as condições económicas gerais, as taxas de juro e disponibilidade de crédito e a inflação ou revalorização da moeda.

Natureza da Entidade (Ref: Parágrafo 11(b))

- A30. O conhecimento da natureza da entidade habilita o auditor a entender matérias tais como:

- Se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localizações. Por vezes, as estruturas complexas introduzem aspectos que podem dar origem a riscos de distorção material. Tais aspectos podem incluir a contabilização apropriada do goodwill, dos empreendimentos conjuntos, dos investimentos ou das entidades com finalidade especial.
- Propriedade e relações entre os proprietários e outras pessoas ou entidades. O conhecimento deste elemento ajuda a determinar se as transacções com partes relacionadas foram bem identificadas e apropriadamente contabilizadas. A ISA 550¹¹ estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as considerações do auditor relevantes para partes relacionadas.

- A31. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando se inteira da natureza da entidade incluem:

- Operações do negócio, como:
 - Natureza das fontes de rédito, produtos ou serviços e dos mercados, incluindo o envolvimento em comércio electrónico, como actividades de marketing e vendas pela Internet.
 - Condução de operações (por exemplo, fases e métodos de produção ou actividades expostas a riscos ambientais).
 - Alianças, empreendimentos conjuntos e utilização de serviços externos (outsourcing).
 - Dispersão geográfica e segmentação por sector de actividade.
 - Localização das instalações de produção, armazéns e escritórios e localização e volume dos inventários.
 - Principais clientes e fornecedores importantes de bens e serviços, acordos de trabalho (incluindo a existência de acordos com sindicatos, planos de pensões e outros benefícios

¹¹ ISA 550, *Partes Relacionadas*

pós emprego, incentivos através de opção sobre acções ou outros incentivos financeiros e regulamentação governamental em matéria de emprego).

- Actividades e dispêndios de investigação e desenvolvimento.
- Transacções com partes relacionadas.
- Investimentos e actividades de investimento, tais como:
 - Aquisições ou alienações planeadas ou recentemente executadas.
 - Investimentos e liquidações de títulos e empréstimos.
 - Actividades de investimento de capital.
 - Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidades com finalidade especial.
- Financiamento e actividades de financiamento, tais como:
 - Principais subsidiárias e entidades associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas.
 - Estrutura da dívida e respectivos termos, incluindo acordos de financiamento e acordos de locação que não figuram no balanço.
 - Investidores beneficiários (nacionais, estrangeiros, reputação profissional e experiência) e partes relacionadas.
 - Uso de instrumentos financeiros derivados.
- Relato financeiro, tais como:
 - Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector de actividade, incluindo categorias significativas específicas do sector (por exemplo, empréstimos e investimentos para os bancos, ou investigação e desenvolvimento para a indústria farmacêutica).
 - Práticas de reconhecimento do rédito.
 - Contabilização pelo justo valor.
 - Activos, passivos e transacções em moeda estrangeira.
 - Contabilização de transacções não usuais ou complexas, incluindo as relativas a áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de remunerações pagas com base em acções).

- A32. Alterações significativas na entidade relativamente a períodos anteriores podem dar origem a riscos de distorção material ou podem alterar esses riscos.

Natureza de Entidades com Finalidade Especial

- A33. Uma entidade com finalidade especial (muitas vezes referida como um veículo com finalidade especial) é uma entidade que é geralmente estabelecida com um propósito específico e bem definido, tal como efectuar uma locação ou uma titularização de activos financeiros ou realizar actividades de investigação e desenvolvimento. Pode assumir a forma de sociedade, *trust*, parceria ou outra. A entidade em nome da qual foi criada a entidade com finalidade especial pode muitas vezes transferir activos para esta última (por exemplo, como parte de uma transacção de desreconhecimento que envolva activos financeiros), obter o direito de usar os seus activos ou prestar-lhe serviços, embora a entidade com finalidade especial possa ser financiada por outros. Conforme indica a ISA 550, em algumas circunstâncias uma entidade com finalidade especial pode ser uma parte relacionada da entidade.¹²
- A34. Os referenciais de relato financeiro especificam muitas vezes condições detalhadas que são consideradas indicativas de controlo ou circunstâncias nas quais a entidade com finalidade especial deve ser considerada para consolidação. A interpretação dos requisitos daqueles referenciais requer muitas vezes um conhecimento pormenorizado dos acordos relevantes que envolvem a entidade com finalidade especial.

Escolha e Aplicação de Políticas Contabilísticas pela Entidade (Ref: Parágrafo 11(c))

- A35. O conhecimento da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade pode abranger matérias como:
- Os métodos que a entidade usa para contabilizar transacções significativas e não usuais.
 - O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes relativamente às quais há falta de orientação de autoridade indiscutível ou que seja consensual.
 - Alterações nas políticas contabilísticas da entidade.
 - Normas de relato financeiro, leis e regulamentos que são novos para a entidade, e quando e de que forma a entidade adoptará tais requisitos.

¹² ISA 550, parágrafo A7

Objectivos, Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados (Ref: Parágrafo 11(d))

- A36. A entidade conduz o seu negócio no contexto de factores sectoriais, regulamentares e outros factores internos e externos. Para responder a estes factores, a gerência ou os encarregados da governação da entidade definem objectivos, que são os planos globais para a entidade. As estratégias são as abordagens através das quais a gerência pretende atingir esses objectivos. Os objectivos e estratégias da entidade podem variar ao longo do tempo.
- A37. O risco de negócio é mais abrangente do que o risco de distorção material das demonstrações financeiras, mas inclui este último. O risco de negócio pode resultar de mudança ou de complexidade. O não reconhecimento da necessidade de mudança pode também dar origem a risco de negócio. O risco de negócio pode surgir, por exemplo:
- Do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que podem fracassar;
 - De um mercado que, mesmo que desenvolvido com sucesso, não é adequado para suportar um produto ou serviço; ou
 - De defeitos num produto ou num serviço que podem resultar em responsabilidades e riscos em termos de reputação.
- A38. O conhecimento dos riscos de negócio com que a entidade se depara aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção material, uma vez que a maior parte dos riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito sobre as demonstrações financeiras. Porém, o auditor não tem a responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio, porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorção material.
- A39. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando se inteira dos objectivos, estratégias e riscos de negócio da entidade que possam resultar num risco de distorção material das demonstrações financeiras incluem:
- Desenvolvimentos sectoriais (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a entidade não ter o pessoal ou as competências necessários para enfrentar a evolução no sector).
 - Novos produtos e serviços (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, o aumento das responsabilidades relacionadas com o produto).
 - Expansão do negócio (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a procura não ter sido rigorosamente estimada).
 - Novos requisitos contabilísticos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, uma implementação incompleta ou indevida ou custos acrescidos).

- Requisitos da regulação (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, o aumento da exposição legal).
 - Requisitos de financiamento correntes e prospectivos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a perda de financiamento devido à incapacidade da entidade cumprir os requisitos).
 - Uso de tecnologias de informação (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, os sistemas e os processos serem incompatíveis).
 - Efeitos da implementação de uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contabilísticos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, uma implementação incompleta ou indevida).
- A40. Um risco de negócio pode ter uma consequência imediata para o risco de distorção material de classes de transacções, saldos de contas e divulgações, quer ao nível de asserção quer ao nível das demonstrações financeiras. Por exemplo, o risco de negócio proveniente da contracção da base de clientes pode aumentar o risco de distorção material associado à valorização das contas a receber. Porém, o mesmo risco, em particular quando combinado com uma economia em contracção, pode também ter uma consequência a longo prazo, que o auditor deverá considerar ao avaliar a adequação do pressuposto da continuidade. A questão de um risco de negócio poder ou não resultar num risco de distorção material deve, portanto, ser considerada à luz das circunstâncias da entidade. No Apêndice 2 são apresentados exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar riscos de distorção material.
- A41. Geralmente, a gerência identifica os riscos de negócio e desenvolve abordagens para o seu tratamento. Este processo de avaliação dos riscos faz parte do controlo interno, sendo abordado no parágrafo 15 e nos parágrafos A87–A88.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

- A42. Em auditorias de entidades do sector público, os “objectivos da gerência” podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública pela prestação de contas e podem incluir objectivos que têm a sua fonte na lei, regulamentos ou noutra autoridade.

Mensuração e Revisão do Desempenho Financeiro da Entidade (Ref: Parágrafo 11(e))

- A43. A gerência e outros mensuram e revêem aquilo que consideram importante. As mensurações de desempenho, sejam externas ou internas, criam pressões na entidade. Estas pressões, por sua vez, podem motivar a gerência a tomar medidas para melhorar o desempenho do negócio ou para

distorcer as demonstrações financeiras. Consequentemente, o conhecimento das mensurações de desempenho da entidade ajuda o auditor a determinar se as pressões para atingir objectivos de desempenho podem resultar em acções da gerência que aumentem os riscos de distorção material, incluindo os riscos de distorção material devido a fraude. No que respeita a requisitos e orientação em relação aos riscos de fraude, ver a ISA 240.

A44. A mensuração e revisão do desempenho financeiro não são o mesmo que a monitorização de controlos (descrita como um componente do controlo interno nos parágrafos A106-A117), embora os seus objectivos possam sobrepor-se:

- A mensuração e revisão do desempenho estão direccionadas para confirmar se o desempenho do negócio está a atingir os objectivos fixados pela gerência (ou por terceiros).
- A monitorização de controlos tem especificamente em vista o funcionamento eficaz do controlo interno.

Em certos casos, porém, os indicadores do desempenho podem também proporcionar informação que habilite a gerência a identificar deficiências no controlo interno.

A45. Exemplos de informação gerada internamente que é utilizada pela gerência para medir e rever o desempenho financeiro e que o auditor pode considerar incluem:

- Principais indicadores de desempenho (financeiros e não financeiros) e principais rácios, tendências e estatísticas operacionais.
- Análises comparativas do desempenho financeiro entre períodos.
- Orçamentos, previsões, análises de variância, informação por segmentos e relatórios de desempenho por divisão, departamento ou outro nível.
- Medição do desempenho dos empregados e políticas de remuneração com incentivos.
- Comparações do desempenho de uma entidade com o desempenho de concorrentes.

A46. O desempenho financeiro da entidade pode também ser medido e revisto por entidades externas. Alguma informação externa, como por exemplo relatórios de analistas e relatórios de agências de notação de crédito, poderá ser útil para o auditor. Tais relatórios podem muitas vezes ser obtidos da própria entidade que está a ser auditada.

A47. Medidas internas podem pôr em evidência resultados ou tendências inesperados que exijam que a gerência determine a sua causa e tome medidas correctivas (incluindo, em alguns casos, a detecção e correcção

de distorções em tempo oportuno). As medidas de desempenho podem também indicar ao auditor que existem riscos de distorção material da informação relacionada constante das demonstrações financeiras. Por exemplo, as medidas de desempenho podem indicar que a entidade apresenta um crescimento ou uma rentabilidade anormalmente rápidos quando comparados com os de outras entidades no mesmo sector de actividade. Tal informação, particularmente se combinada com outros factores como gratificações baseadas no desempenho ou remunerações com incentivos, pode indiciar o risco potencial de falta de isenção da gerência na preparação das demonstrações financeiras.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A48. As pequenas entidades não dispõem muitas vezes de processos para medir e rever o desempenho financeiro. A indagação à gerência pode revelar que esta confia num dado número de indicadores relevantes para avaliar o desempenho financeiro e tomar medidas apropriadas. Se tal indagação indicar uma ausência de medição ou revisão do desempenho, pode existir um risco acrescido de que eventuais distorções não sejam detectadas nem corrigidas.

O Controlo Interno da Entidade (Ref: Parágrafo 12)

A49. O conhecimento do controlo interno ajuda o auditor na identificação dos tipos de potenciais distorções e factores que podem afectar os riscos de distorção material e na concepção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.

A50. O seguinte material de aplicação sobre o controlo interno é apresentado em quatro secções, a saber:

- Natureza e Características Gerais do Controlo Interno.
- Controlos Relevantes para a Auditoria.
- Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes.
- Componentes do Controlo Interno.

Natureza e Características Gerais do Controlo Interno

Finalidade do Controlo Interno

A51. O controlo interno é concebido, implementado e mantido para fazer face aos riscos de negócio identificados que ameacem a consecução de qualquer dos objectivos da entidade que respeitem:

- À fiabilidade do relato financeiro da entidade;
- À eficácia e eficiência das suas operações; e

- Ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

A maneira como o controlo interno é concebido, implementado e mantido varia com a dimensão e complexidade de uma entidade.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A52. As pequenas entidades podem usar meios menos estruturados e processos e procedimentos mais simples para atingir os seus objectivos.

Limitações do Controlo Interno

- A53. O controlo interno, por mais eficaz que seja, apenas pode proporcionar a uma entidade uma segurança razoável sobre a consecução dos seus objectivos de relato financeiro. A probabilidade da consecução dos objectivos é afectada pelas limitações inerentes ao controlo interno, que incluem o facto de o julgamento humano que leva a que sejam tomadas determinadas decisões poder ser deficiente e o facto de poderem ocorrer falhas no controlo interno devido a erro humano. Por exemplo, pode ocorrer um erro na concepção ou na alteração de um controlo. Da mesma forma, o funcionamento de um controlo pode não ser eficaz, como acontece quando a informação produzida para efeitos de controlo interno (por exemplo, um relatório de excepções) não for usada eficazmente, porque o indivíduo responsável por rever a informação não compreende a sua finalidade ou não toma medidas apropriadas.
- A54. Adicionalmente, os controlos podem ser contornados através de conluio entre duas ou mais pessoas ou devido a uma derrogação inapropriada dos controlos pela gerência. Por exemplo, a gerência pode celebrar acordos laterais com clientes que alterem os termos e condições dos seus contratos de venda padrão, o que pode resultar no indevido reconhecimento de réditos. Igualmente, podem ser derrogadas ou desactivadas as verificações previstas num software para identificar e comunicar as transacções que excedam determinados limites de crédito.
- A55. Além disso, ao conceber e implementar controlos, a gerência poderá escolher a natureza e extensão dos controlos que implementa e a natureza e a extensão dos riscos que decide assumir.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A56. As pequenas entidades têm frequentemente menos empregados, o que pode limitar a extensão possível da segregação de funções. Porém, numa pequena entidade gerida pelo sócio, o sócio-gerente pode ser capaz de exercer uma supervisão mais eficaz do que no caso de uma grande entidade. Esta supervisão pode compensar as oportunidades geralmente mais limitadas de segregação de funções.
- A57. Por outro lado, o sócio-gerente pode estar em melhores condições de

derrogar os controlos, uma vez que o sistema de controlo interno é menos estruturado. Esse elemento deve ser tido em conta pelo auditor na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Divisão do Controlo Interno em Componentes

A58. A divisão do controlo interno nos cinco componentes seguintes, para efeitos das ISA, proporciona um enquadramento útil para os auditores considerarem a forma como diferentes aspectos do controlo interno de uma entidade podem afectar a auditoria:

- (a) O ambiente de controlo;
- (b) O processo da entidade para avaliação do risco;
- (c) O sistema de informação, incluindo os respectivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro, e a comunicação;
- (d) As actividades de controlo; e
- (e) A monitorização dos controlos.

A divisão não reflecte necessariamente a forma como uma entidade concebe, implementa e mantém o controlo interno, ou como pode classificar um qualquer componente específico. Os auditores podem usar terminologias ou estruturas diferentes das usadas nesta ISA para descrever os diversos aspectos do controlo interno e o seu efeito na auditoria, desde que sejam abordados todos os componentes aqui descritos.

A59. O material de aplicação relativo aos cinco componentes do controlo interno na medida em que se relacionam com uma auditoria de demonstrações financeiras é apresentado nos parágrafos A76-A117 infra. O Apêndice 1 dá explicações adicionais sobre estes componentes do controlo interno.

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

A60. Um sistema de controlo interno de uma entidade contém elementos manuais e, frequentemente, elementos automáticos. As características dos elementos manuais ou automáticos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor e para os procedimentos de auditoria adicionais a executar com base nessa avaliação.

A61. O uso de elementos manuais ou automáticos no controlo interno também afecta a forma como as transacções são iniciadas, registadas, processadas e relatadas:

- Os controlos num sistema manual podem incluir procedimentos como aprovações e revisões de transacções, reconciliações e acompanhamento dos itens de reconciliação. Alternativamente, uma entidade pode usar procedimentos automáticos para iniciar,

registar, processar e relatar transacções, situação em que os registos em formato electrónico substituem os documentos em papel.

- Os controlos nos sistemas de tecnologias de informação consistem de uma combinação de controlos automáticos (por exemplo, controlos integrados em programas informáticos) e controlos manuais. Para além disso, os controlos manuais podem ser independentes das TI, podem usar informação produzida pelas TI ou podem limitar-se à monitorização do funcionamento eficaz das TI e dos controlos automáticos e ao tratamento de excepções. Quando se usam tecnologias de informação para iniciar, registar, processar ou relatar transacções ou outra informação financeira para inclusão nas demonstrações financeiras, os sistemas e os programas podem incluir controlos relacionados com as correspondentes asserções para contas significativas ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controlos manuais que dependem das TI.

A combinação de elementos manuais e automáticos no controlo interno de uma entidade varia com a natureza e complexidade do uso que esta faz das TI.

A62. De uma forma geral, as TI beneficiam o controlo interno de uma entidade ao habilitá-la a:

- Aplicar de forma consistente regras de negócio pré definidas e executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transacções ou de dados;
- Aumentar a oportunidade, disponibilidade e rigor da informação;
- Facilitar a análise adicional da informação;
- Aumentar a capacidade de monitorizar o desempenho das actividades da entidade e as suas políticas e procedimentos;
- Reduzir o risco de que os controlos sejam contornados; e
- Aumentar a capacidade de atingir a segregação eficaz de funções, através da implementação de controlos de segurança nas aplicações, bases de dados e sistemas operativos.

A63. As TI colocam também riscos específicos para o controlo interno de uma entidade, incluindo, por exemplo:

- Dependência de sistemas ou programas que estejam a processar incorrectamente os dados, a processar dados incorrectos, ou ambos.
- Acesso não autorizado a dados que pode resultar na destruição ou na alteração indevida de dados, incluindo o registo de transacções não autorizadas ou não existentes ou o registo incorrecto de transacções. Quando múltiplos utilizadores acedem a uma base de dados

comum, podem existir riscos específicos.

- A possibilidade de o pessoal de TI ter privilégios de acesso para além dos necessários para executar as suas funções, em violação da segregação de funções.
 - Alterações não autorizadas a dados em ficheiros de base.
 - Alterações não autorizadas a sistemas e programas.
 - Não introdução de alterações necessárias em sistemas ou programas.
 - Intervenção manual inapropriada.
 - Perda potencial de dados ou incapacidade de aceder a dados quando necessário.
- A64. Os elementos manuais no controlo interno podem ser mais adequados quando é necessário julgamento e discrição, como por exemplo nas seguintes circunstâncias:
- Transacções de grande dimensão, não usuais ou não recorrentes.
 - Circunstâncias em que os erros são difíceis de definir, antecipar ou prever.
 - Em circunstâncias de mudança que exijam uma resposta ao nível dos controlos fora do âmbito de um controlo automático existente.
 - Na monitorização da eficácia de controlos automáticos.
- A65. Os elementos manuais no controlo interno podem ser menos fiáveis do que os elementos automáticos, uma vez que podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou derrogados e são também mais propícios a simples erros e enganar. Por isso, não se pode assumir a consistência na aplicação de um elemento manual de controlo. Os elementos manuais de controlo podem ser menos apropriados nas seguintes situações:
- Volume elevado de transacções ou transacções recorrentes, ou situações em que os erros que podem ser antecipados ou previstos podem ser evitados, ou detectados e corrigidos, através de controlos automáticos.
 - Actividades de controlo em que as formas específicas de executar o controlo podem ser adequadamente concebidas e automatizadas.
- A66. A extensão e natureza dos riscos para o controlo interno variam em função da natureza e características do sistema de informação da entidade. A entidade responde aos riscos provenientes do uso de TI ou do uso de elementos manuais no controlo interno estabelecendo controlos eficazes à luz das características do seu sistema de informação.

Controlos Relevantes para a Auditoria

- A67. Existe uma relação directa entre os objectivos de uma entidade e os controlos que implementa para proporcionar segurança razoável acerca da sua consecução. Os objectivos da entidade e, portanto, os controlos, estão relacionados com o relato financeiro, as operações e o cumprimento. Porém, nem todos estes objectivos e controlos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor.
- A68. Os factores relevantes para o julgamento do auditor sobre se um controlo, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria podem incluir matérias como:
- A materialidade.
 - A importância do risco associado.
 - A dimensão da entidade.
 - A natureza do negócio da entidade, incluindo as suas características de organização e propriedade.
 - A diversidade e complexidade das operações da entidade.
 - Requisitos legais e regulamentares aplicáveis.
 - As circunstâncias e o componente aplicável do controlo interno.
 - A natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controlo interno da entidade, incluindo o uso de organizações de serviços.
 - Se e de que forma um controlo específico, individualmente ou em combinação com outros, evita, ou detecta e corrige, distorções materiais.
- A69. Os controlos sobre a plenitude e rigor da informação produzida pela entidade podem ser relevantes para a auditoria se o auditor pretender fazer uso da informação para conceber e executar procedimentos adicionais. Os controlos relativos a operações e objectivos de cumprimento podem também ser relevantes para uma auditoria se se relacionarem com informação que o auditor avalia ou usa na aplicação de procedimentos de auditoria.
- A70. O controlo interno sobre a salvaguarda de activos contra a aquisição, uso ou alienação não autorizados pode incluir controlos relativos a objectivos de relato financeiro e a objectivos operacionais. A consideração pelo auditor de tais controlos é geralmente limitada àqueles que são relevantes para a fiabilidade do relato financeiro.
- A71. Uma entidade tem geralmente controlos relativos a objectivos que não são relevantes para uma auditoria e, por isso, não precisam ser considerados. Por exemplo, uma entidade pode confiar num sistema sofisticado de controlos automáticos para proporcionar operações eficientes e eficazes (como

um sistema de controlos automáticos de uma transportadora aérea para programar os seus voos), mas estes controlos não serão geralmente relevantes para a auditoria. Além disso, embora o controlo interno se aplique a toda a entidade ou a qualquer das suas unidades operacionais ou processos de negócio, a compreensão do controlo interno relativo a cada uma das unidades operacionais ou a cada um dos processos de negócio pode não ser relevante para a auditoria.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

A72. Os auditores do sector público têm muitas vezes responsabilidades adicionais com respeito ao controlo interno como, por exemplo, relatar sobre o cumprimento face a um código de práticas estabelecido. Os auditores do sector público podem também ter responsabilidades no sentido de relatar sobre o cumprimento da lei, regulamentos ou outra autoridade. Consequentemente, a sua revisão do controlo interno pode ter um âmbito mais vasto e ser mais pormenorizada.

Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes (Ref: Parágrafo 13)

A73. Apreciação da concepção de um controlo envolve verificar se o controlo, individualmente ou em combinação com outros controlos, consegue de forma eficaz evitar, ou detectar e corrigir, distorções materiais. A implementação de um controlo significa que o controlo existe e que está a ser utilizado pela entidade. Pouco interessa avaliar a implementação de um controlo que não seja eficaz, pelo que a concepção de um controlo é avaliada em primeiro lugar. Um controlo indevidamente concebido pode representar uma deficiência significativa no controlo interno.

A74. Os procedimentos de avaliação do risco com vista à obtenção de prova de auditoria acerca da concepção e implementação dos controlos relevantes podem incluir:

- Indagações ao pessoal da entidade.
- Observar a aplicação de controlos específicos.
- Inspeccionar documentos e relatórios.
- Rastrear transacções através do sistema de informação relevante para o relato financeiro.

As indagações não são por si só suficientes para estas finalidades.

A75. A compreensão dos controlos de uma entidade não é suficiente para testar a sua eficácia operacional, salvo se existir algum automatismo que proporcione o funcionamento consistente dos controlos. Por exemplo, obter prova de auditoria acerca da implementação de um controlo manual num dado momento não proporciona prova de auditoria acerca da eficácia operacional desse controlo noutros momentos durante o período

abrangido pela auditoria. Contudo, devido à consistência inerente ao processamento por tecnologias de informação (ver o parágrafo A62), executar procedimentos de auditoria para determinar se um controlo automático foi implementado pode servir como teste à eficácia operacional desse controlo, dependendo da avaliação do auditor e dos testes aos controlos, nomeadamente aos que incidem sobre alterações aos programas. Na ISA 330 são descritos mais detalhadamente testes à eficácia operacional dos controlos.¹³

Componentes do Controlo Interno – Ambiente de Controlo (Ref: Parágrafo 14)

- A76. O ambiente de controlo inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, sensibilização e acções dos encarregados da governação e da gerência no que respeita ao controlo interno da entidade e à sua importância. O ambiente de controlo estabelece o clima de uma organização, influenciando a sensibilização das pessoas que nela trabalham para o controlo.
- A77. Entre os elementos do ambiente de controlo que podem ser relevantes no conhecimento do ambiente de controlo incluem-se os seguintes:
- (a) *Comunicação e imposição de integridade e valores éticos* – Estes são elementos essenciais que influenciam a eficácia da concepção, administração e monitorização dos controlos.
 - (b) *Compromisso com a competência* – Matérias como a consideração pela gerência dos níveis de competência para determinados trabalhos e a forma como esses níveis se traduzem em capacidades e conhecimentos essenciais.
 - (c) *Participação dos encarregados da governação* – Atributos dos encarregados da governação, como:
 - A sua independência da gerência.
 - A sua experiência e reputação.
 - A extensão do seu envolvimento e da informação que recebem, e o escrutínio das actividades.
 - A adequação das suas acções, incluindo o rigor com que as questões difíceis são levantadas e acompanhadas com a gerência e a sua interacção com auditores internos e externos.
 - (d) *Filosofia e estilo de actuação da gerência* – Características da gerência, como:
 - Abordagem na aceitação e gestão dos riscos de negócio.

¹³ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

- Atitudes e acções em relação ao relato financeiro.
 - Atitudes em relação às funções e ao pessoal de processamento de informação e de contabilidade.
- (e) *Estrutura organizacional* – O quadro no qual são planeadas, executadas, controladas e revistas as actividades de uma entidade para atingir os seus objectivos.
- (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade* – Matérias como a forma como são atribuídas a autoridade e a responsabilidade pelas actividades operacionais e como são estabelecidas as hierarquias de relacionamento e de autorização.
- (g) *Políticas e práticas de recursos humanos* – Políticas e práticas que se relacionam, por exemplo, com recrutamento, orientação, formação, avaliação, aconselhamento, promoção, retribuição e acções correctivas.

Prova de Auditoria para Elementos do Ambiente de Controlo

- A78. A prova relevante de auditoria pode ser obtida através de uma combinação de indagações e de outros procedimentos de avaliação do risco, tais como a corroboração de indagações através da observação ou inspecção de documentos. Por exemplo, através de indagações à gerência e aos empregados, o auditor pode inteirar-se da forma como a gerência comunica aos empregados os seus pontos de vista sobre práticas do negócio e comportamento ético. O auditor pode então determinar se foram implementados controlos relevantes considerando, por exemplo, se a gerência tem um código de conduta escrito e se age de uma forma condizente com o código.
- A79. O auditor pode também considerar a forma como a gerência respondeu aos resultados e recomendações da função de auditoria interna relacionados com deficiências identificadas no controlo interno relevantes para a auditoria, incluindo se e como tais respostas foram implementadas e se elas foram posteriormente avaliadas pela função de auditoria interna.

Efeito do Ambiente de Controlo na Avaliação dos Riscos de Distorção Material

- A80. Alguns elementos do ambiente de controlo da entidade têm um efeito profundo na avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, a sensibilização de uma entidade para o controlo é significativamente influenciada pelos encarregados da governação, uma vez que uma das suas funções é a de contrabalançar as pressões sobre a gerência em relação ao relato financeiro que possam resultar de exigências do mercado ou de esquemas de remuneração. A eficácia da concepção do ambiente de controlo em relação à participação dos encarregados da governação é, por isso, influenciada por matérias como:

IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL
ATRAVÉS DO CONHECIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

- A sua independência da gerência e a sua capacidade para avaliar as acções da gerência.
 - A sua compreensão das transacções do negócio da entidade.
 - Até que ponto avaliam se as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- A81. Um conselho de administração activo e independente pode influenciar a filosofia e o estilo de actuação dos gestores de topo. Porém, outros elementos podem ter um efeito mais limitado. Por exemplo, ainda que as políticas e práticas de recursos humanos dirigidas para a contratação de pessoal competente para as áreas financeira, de contabilidade e de tecnologias de informação possam reduzir o risco de erros no processamento da informação financeira, poderão não contrariar uma forte falta de isenção da gerência de topo no sentido de sobreavaliar os lucros.
- A82. A existência de um ambiente de controlo satisfatório pode ser um factor positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção material. Porém, ainda que possa ajudar a reduzir o risco de fraude, um ambiente de controlo satisfatório não é um dissuasor absoluto em relação à fraude. Inversamente, as deficiências no ambiente de controlo podem subverter a eficácia dos controlos, em particular em relação à fraude. Por exemplo, o facto de a gerência não afectar recursos suficientes ao tratamento dos riscos de segurança ao nível das tecnologias de informação pode afectar de forma adversa o controlo interno, permitindo alterações indevidas aos programas informáticos ou aos dados ou o processamento de transacções não autorizadas. Como explicado na ISA 330, o ambiente de controlo também influencia a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais a executar pelo auditor.¹⁴
- A83. O ambiente de controlo por si só não evita, ou detecta e corrige, uma distorção material. Pode, contudo, influenciar a avaliação do auditor sobre a eficácia de outros controlos (por exemplo, a monitorização de controlos e o funcionamento de actividades de controlo específicas) e, por isso, a sua avaliação dos riscos de distorção material.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A84. O ambiente de controlo nas pequenas entidades será provavelmente diferente do das grandes entidades. Por exemplo, os encarregados da governação nas pequenas entidades podem não incluir um membro independente ou externo e o papel da governação pode ser levado a cabo directamente pelo sócio-gerente quando não há outros proprietários. A natureza do ambiente de controlo pode também influenciar a importância de outros controlos ou a ausência de controlos. Por exemplo, o envolvimento

¹⁴ ISA 330, parágrafos A2–A3

activo do sócio-gerente pode mitigar determinados riscos provenientes da falta de segregação de funções num pequeno negócio. Pode, contudo, aumentar outros riscos, como por exemplo o risco de que os controlos sejam ultrapassados.

- A85. Além disso, a prova de auditoria relativa a elementos de controlo nas pequenas entidades pode não estar disponível em forma documental, especialmente quando a comunicação entre a gerência e outro pessoal é informal, embora eficaz. Por exemplo, as pequenas entidades podem não ter um código de conduta escrito, mas, em vez disso, podem desenvolver uma cultura que enfatize a importância da integridade e do comportamento ético, através da comunicação oral e pelo exemplo dado pela gerência.
- A86. Consequentemente, as atitudes, a sensibilidade e as acções da gerência ou do sócio-gerente são de particular importância para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo de uma pequena entidade.

Componentes do Controlo Interno – O Processo da entidade para avaliação do risco
(Ref: Parágrafo 15)

- A87. O processo da entidade para avaliação do risco constitui a base a partir da qual a gerência determina os riscos a gerir. Se esse processo é apropriado às circunstâncias, incluindo a natureza, dimensão e complexidade da entidade, ajuda o auditor a identificar os riscos de distorção material. A determinação sobre se o processo da entidade para avaliação do risco é apropriado às circunstâncias constitui uma matéria de julgamento.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 17)

- A88. É improvável que exista um processo estabelecido de avaliação do risco numa pequena entidade. Nestes casos, é provável que a gerência identifique os riscos através do seu envolvimento directo no negócio. Contudo, independentemente das circunstâncias, continua a ser necessário indagar acerca dos riscos identificados e de como são abordados pela gerência.

Componentes do Controlo Interno – Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respectivos Processos de Negócio, e Comunicação

Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respectivos Processos de Negócio (Ref: Parágrafo 18)

- A89. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, consiste em procedimentos e registos concebidos e estabelecidos para:
- Iniciar, registar, processar e relatar transacções (bem como acontecimentos e condições) da entidade e manter a responsabilização pelos activos, passivos e capital próprio relacionados;

IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL
ATRAVÉS DO CONHECIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

- Resolver o processamento incorrecto de transacções como, por exemplo, ficheiros automáticos em suspenso seguidos de procedimentos para limpar itens em suspenso em tempo oportuno;
- Processar e registar os casos em que o sistema é derogado ou os controlos são contornados;
- Transferir informação dos sistemas de processamento de transacções para o razão geral;
- Recolher informação relevante para o relato financeiro relativamente a acontecimentos e condições que não sejam transacções, tais como a depreciação e amortização de activos e as alterações na possibilidade de recuperação de contas a receber; e
- Assegurar que a informação cuja divulgação é requerida pelo referencial de relato financeiro aplicável seja acumulada, registada, processada, resumida e apropriadamente relatada nas demonstrações financeiras.

Lançamentos de diário

A90. O sistema de informação de uma entidade inclui geralmente lançamentos de diário padronizados que são necessários numa base recorrente para registar as transacções. Podem ser disso exemplos lançamentos de diário para registar vendas, compras e desembolsos de caixa no razão geral ou para registar estimativas contabilísticas que são periodicamente efectuadas pela gerência, como alterações na estimativa de contas a receber incobráveis.

A91. O processo de relato financeiro de uma entidade inclui também o uso de lançamentos de diário não padronizados para registar transacções não recorrentes, não usuais ou ajustamentos. Exemplos de tais lançamentos incluem os ajustamentos de consolidação e os lançamentos relativos a uma concentração de actividades empresariais ou alienação ou estimativas não recorrentes como a imparidade de um activo. Nos sistemas manuais de razão geral, os lançamentos de diário não padronizados podem ser identificados através da inspecção de razões, diários e da documentação de suporte. Quando são usados procedimentos automáticos para manter o razão geral e preparar as demonstrações financeiras, tais lançamentos podem existir apenas em formato electrónico e podem, por isso, ser mais facilmente identificados através do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

Processos de negócio relacionados

A92. Os processos de negócio de uma entidade são as actividades concebidas para:

- Desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os seus produtos

e serviços;

- Assegurar o cumprimento de leis e regulamentos; e
- Registrar informação, incluindo informação contabilística e de relato financeiro.

Os processos de negócio resultam nas transacções que são registadas, processadas e relatadas pelo sistema de informação. O conhecimento dos processos de negócio da entidade, que incluem a forma como as transacções são originadas, ajuda o auditor a inteirar-se do sistema de informação da entidade relevante para o relato financeiro de uma maneira apropriada às circunstâncias da entidade.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A93. Os sistemas de informação e respectivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro em pequenas entidades são, certamente, menos sofisticados do que nas grandes entidades, mas o seu papel é igualmente importante. As pequenas entidades com envolvimento activo da gerência podem não necessitar de descrições extensas de procedimentos contabilísticos, de registos contabilísticos sofisticados ou de políticas escritas. O conhecimento dos sistemas e processos da entidade pode, por isso, ser mais fácil numa auditoria de pequenas entidades e pode estar mais dependente das indagações do que da revisão de documentação. A necessidade de obter esse conhecimento permanece, contudo, importante.

Comunicação (Ref: Parágrafo 19)

A94. A comunicação pela entidade das funções e responsabilidades do relato financeiro e das matérias significativas relacionadas envolve dar conhecimento das funções e responsabilidades individuais relativas ao controlo interno do relato financeiro. Inclui matérias como até que ponto o pessoal entende como as suas actividades no sistema de informação do relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de comunicar excepções a um nível hierárquico apropriado mais elevado no interior da entidade. A comunicação pode ser feita, por exemplo, na forma de manuais de políticas e manuais de relato financeiro. Os canais de comunicação aberta ajudam a assegurar que as excepções são relatadas e tratadas.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A95. A comunicação pode ser menos estruturada e mais fácil de concretizar numa pequena entidade do que numa grande entidade, devido à existência de menos níveis de responsabilidade e à maior visibilidade e disponibilidade da gerência.

Componentes do Controlo Interno – Actividades de Controlo Relevantes para a Auditoria (Ref: Parágrafo 20)

- A96. As actividades de controlo são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gerência são levadas a efeito. As actividades de controlo, quer no âmbito de sistemas de tecnologias de informação, quer de sistemas manuais, têm vários objectivos e são aplicadas em variados níveis organizacionais e funcionais. Exemplos de actividades de controlo específicas incluem as relativas aos seguintes elementos:
- Autorização.
 - Revisões de desempenho.
 - Processamento de informação.
 - Controlos físicos.
 - Segregação de funções.
- A97. As actividades de controlo relevantes para a auditoria são:
- As que são necessariamente tratadas como tal, ou seja, as actividades de controlo que se relacionam com riscos significativos e as que se relacionam com riscos relativamente aos quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada, conforme exigido pelos parágrafos 29 e 30, respectivamente; ou
 - As que são consideradas relevantes no julgamento do auditor.
- A98. O julgamento do auditor sobre se uma actividade de controlo é relevante para a auditoria é influenciado pelo risco que o auditor tenha identificado como podendo dar origem a uma distorção material e pela sua apreciação quanto à eventual necessidade de testar a eficácia operacional do controlo na determinação da extensão dos testes substantivos.
- A99. O auditor pode concentrar-se na identificação e obtenção de conhecimento das actividades de controlo que abordam as áreas onde o auditor considera serem maiores os riscos de distorção material. Quando múltiplas actividades de controlo garantem o mesmo objectivo, não é necessário tomar conhecimento de cada uma das actividades de controlo relacionadas com esse objectivo.
- A100. O conhecimento do auditor sobre a presença ou ausência de actividades de controlo obtido a partir da compreensão dos outros componentes do controlo interno ajuda o auditor a determinar se é necessário dedicar atenção adicional à compreensão das actividades de controlo.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A101. Os conceitos subjacentes às actividades de controlo nas pequenas entidades são, certamente, similares aos das grandes entidades, mas o formalismo com que operam pode variar. Além disso, as pequenas entidades podem considerar que alguns tipos de actividades de controlo não são relevantes devido a controlos aplicados pela gerência. Por exemplo, a autoridade exclusiva da gerência para a concessão de crédito a clientes e para a aprovação de compras significativas pode proporcionar um forte controlo sobre saldos de contas e transacções importantes, reduzindo ou eliminando a necessidade de actividades de controlo mais detalhadas.
- A102. As actividades de controlo relevantes para a auditoria de uma pequena entidade estarão certamente relacionadas com os principais ciclos de transacções, nomeadamente em termos de réditos, compras e gastos de pessoal.

Riscos Decorrentes das Tecnologias de Informação (Ref: Parágrafo 21)

- A103. O uso de tecnologias de informação afecta o modo como são implementadas as actividades de controlo. Na perspectiva do auditor, os controlos sobre os sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados que tais sistemas processam e incluem controlos informáticos gerais e controlos aplicativos.
- A104. Os controlos informáticos gerais são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz dos controlos aplicativos. Aplicam-se a ambientes de grande porte, pequeno porte e de utilizador final. Os controlos informáticos gerais que mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados incluem muitas vezes controlos de:
- Operações de centros de dados e de rede.
 - Aquisição, alteração e manutenção de sistemas operativos.
 - Alteração de programas.
 - Segurança de acesso.
 - Aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicação.

Estes controlos são geralmente implementados para lidar com os riscos referidos no parágrafo A63 supra.

- A105. Os controlos aplicativos são procedimentos manuais ou automáticos que operam tipicamente ao nível de um processo de negócio e se aplicam ao processamento de transacções por aplicações individuais. Os controlos aplicativos podem ser de natureza preventiva ou de detecção e são

concebidos para assegurar a integridade dos registos contabilísticos. Consequentemente, relacionam-se com procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transacções ou outra informação financeira. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções ocorreram, estão autorizadas e são completa e correctamente registadas e processadas. São disso exemplos as verificações de listas de dados introduzidos e as verificações de sequências numéricas com seguimento manual através de relatórios de excepção ou de correcção no ponto de introdução de dados.

Componentes do Controlo Interno – Monitorização de controlos (Ref: Parágrafo 22)

A106. A monitorização de controlos é um processo que se destina a avaliar a eficácia do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da eficácia dos controlos em tempo oportuno e a tomada das necessárias medidas correctivas. A gerência monitoriza os controlos através de actividades correntes, de avaliações separadas ou de uma combinação das duas. As actividades de monitorização correntes são muitas vezes inseridas nas actividades recorrentes normais de uma entidade e incluem actividades regulares de gestão e de supervisão.

A107. As actividades de monitorização da gerência podem incluir a utilização de informação proveniente de comunicações de partes externas, como reclamações de clientes e comentários de reguladores, as quais podem indiciar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A108. A monitorização dos controlos pela gerência é muitas vezes concretizada através de um estreito envolvimento da gerência ou do sócio-gerente nas operações. Este envolvimento identificará frequentemente variações significativas face às expectativas e incorrecções na informação financeira, conduzindo a medidas de correcção dos controlos.

A Função de Auditoria Interna da Entidade (Ref: Parágrafo 23)

A109. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna, obter conhecimento dessa função contribui para o conhecimento pelo auditor da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, em particular o papel que essa função tem na monitorização por parte da entidade do controlo interno sobre o relato financeiro. Este conhecimento, em conjunto com a informação obtida pelas indagações do auditor referidas no parágrafo 6(a) desta ISA, podem também proporcionar ao auditor informação directa relevante para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

A110. Os objectivos e âmbito de uma função de auditoria interna, a natureza das suas responsabilidades e o seu estatuto dentro da organização, incluindo a autoridade e responsabilidade da função, variam grandemente e dependem da dimensão e estrutura da entidade e dos requisitos da gerência e, quando

aplicável, dos encarregados da governação. Estas matérias podem ser estabelecidas nos estatutos ou termos de referência da auditoria interna.

- A111. As responsabilidades de uma função de auditoria interna podem incluir a realização de procedimentos e avaliação de resultados para proporcionar garantia à gerência e aos encarregados da governação relativamente ao modelo e eficácia da gestão de risco, controlo interno e processos de governação. Se assim for, a função de auditoria interna pode ter um papel importante na monitorização pela entidade do controlo interno sobre o relato financeiro. Contudo, as responsabilidades da função de auditoria interna podem estar focadas na avaliação da economia, eficiência e eficácia das operações e, se assim for, o trabalho da auditoria interna pode não se relacionar directamente com o relato financeiro da entidade.
- A112. As indagações do auditor a indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna de acordo com o parágrafo 6(a) desta ISA ajudam o auditor a obter um conhecimento da natureza das responsabilidades dessa função. Se o auditor determinar que as responsabilidades da função de auditoria interna estão relacionadas com o relato financeiro da entidade, pode obter conhecimento adicional das actividades executadas, ou a executar, por ela revendo o respectivo plano de auditoria para o período, se existir, e debater esse plano com os indivíduos apropriados dentro da função.
- A113. Se a natureza das responsabilidades e actividades da função de auditoria interna se relacionarem com o relato financeiro da entidade, o auditor pode também usar o trabalho da função de auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar directamente na obtenção de prova de auditoria. Pode ser mais provável que os auditores sejam capazes de usar o trabalho da função de auditoria interna da entidade quando esta tiver recursos adequados e apropriados relativamente à dimensão da entidade e à natureza das suas operações e tiver um relacionamento directo de relato com os encarregados da governação
- A114. Se, com base no conhecimento preliminar da função de auditoria interna, o auditor esperar usar o trabalho da função de auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar, deve aplicar a ISA 610 (Revista).
- A115. Como descrito adicionalmente na ISA 610 (Revista), as actividades de uma função de auditoria interna são distintas de outros controlos de monitorização que podem ser relevantes para o relato financeiro, tais como revisões da informação da contabilidade de gestão que são elaborados para contribuir para a forma como a entidade previne e detecta distorções.
- A116. Estabelecer comunicação com os indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna numa fase preliminar da auditoria, e manter tal comunicação no seu decurso, pode facilitar uma partilha de

informações eficaz. Cria um ambiente no qual o auditor pode ser informado sobre matérias significativas que chegam à atenção da auditoria interna quando tais matérias podem afectar o trabalho do auditor. A ISA 200 aborda a importância do planeamento e execução de uma auditoria com cepticismo profissional do auditor, incluindo estar alerta para informação que coloque em dúvida a fiabilidade dos documentos e respostas a indagações a usar como prova de auditoria. Deste modo, a comunicação com a função de auditoria interna no decurso da auditoria pode proporcionar oportunidades para os auditores internos trazerem informação à atenção do auditor. O auditor é então capaz de ter tal informação em conta na sua identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

Sources of Information (Ref: Parágrafo 24)

A117. Muita da informação usada na monitorização pode ser produzida pelo sistema de informação da entidade. Se a gerência presumir que os dados usados para a monitorização são rigorosos sem ter base para tal, os erros que possam existir na informação poderão conduzir a conclusões incorrectas em resultado das suas actividades de monitorização. Consequentemente, a compreensão:

- das fontes da informação relacionada com as actividades de monitorização da entidade, e
- da base que leva a gerência a considerar a informação suficientemente fiável para o efeito,

é necessária como parte da compreensão pelo auditor das actividades de monitorização da entidade como um componente do controlo interno.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 25(a))

A118. Os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras referem-se a riscos que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afectar muitas asserções. Os riscos desta natureza não são necessariamente riscos identificáveis com asserções específicas ao nível da classe de transacções, dos saldos de contas ou da divulgação. Em vez disso, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção material ao nível de asserção, por exemplo por via da derrogação do controlo interno pela gerência. Os riscos ao nível das demonstrações financeiras podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material decorrentes de fraude.

A119. Os riscos ao nível das demonstrações financeiras podem, em particular, ter origem num deficiente ambiente de controlo (se bem que possam também

relacionar-se com outros factores, tais como a deterioração das condições económicas). Por exemplo, deficiências como a falta de competência da gerência podem ter um efeito mais profundo nas demonstrações financeiras e podem exigir uma resposta global do auditor.

A120. O conhecimento pelo auditor do controlo interno pode levantar questões sobre se será possível auditar as demonstrações financeiras de uma entidade. Por exemplo:

- As dúvidas acerca da integridade da gerência da entidade podem ser tão sérias que levem o auditor a concluir que o risco de distorções nas demonstrações financeiras por parte da gerência é tal que não pode ser conduzida uma auditoria.
- As dúvidas acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade podem levar o auditor a concluir que é improvável que esteja disponível prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras.

A121. A ISA 705¹⁵ estabelece requisitos e proporciona orientação para determinar se há necessidade de o auditor expressar uma opinião com reservas ou uma excusa de opinião ou, como poderá ser exigido em alguns casos, renunciar ao trabalho, sempre que tal renúncia seja possível segundo a lei ou regulamento aplicável.

Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível de Asserção (Ref: Parágrafo 25(b))

A122. Os riscos de distorção material ao nível de asserção em classes de transacções, saldos de contas e divulgações devem ser considerados, uma vez que tal consideração ajuda directamente a determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria ao nível de asserção necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção, o auditor pode concluir que os riscos identificados se relacionam de forma mais profunda com as demonstrações financeiras como um todo e afectam potencialmente muitas asserções.

Uso de Asserções

A123. Ao declarar que as demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, a gerência faz, implícita ou explicitamente, asserções respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos diferentes elementos das demonstrações financeiras e das respectivas divulgações.

¹⁵ ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

A124. As asserções usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de potenciais distorções materiais que podem ocorrer dividem-se pelas três áreas a seguir apresentadas, podendo assumir as seguintes formas:

- (a) Asserções sobre classes de transacções e acontecimentos relativos ao período abrangido pela auditoria:
 - (i) Ocorrência – as transacções e acontecimentos registados ocorreram e dizem respeito à entidade.
 - (ii) Plenitude – todas as transacções e acontecimentos que deveriam ser registados foram registados.
 - (iii) Rigor – as quantias e outra informação relativa a transacções e acontecimentos registados foram registadas apropriadamente.
 - (iv) Corte – as transacções e acontecimentos foram registados no período contabilístico correcto.
 - (v) Classificação – as transacções e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
- (b) Asserções sobre saldos de contas no final do período:
 - (i) Existência – os activos, passivos e interesses de capital próprio existem.
 - (ii) Direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos aos activos e os passivos são as obrigações da entidade.
 - (iii) Plenitude – todos os activos, passivos e interesses de capital próprio que deveriam ter sido registados foram registados.
 - (iv) Valorização e imputação – os activos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos de valorização ou imputação estão apropriadamente registados.
- (c) Asserções sobre apresentação e divulgação:
 - (i) Ocorrência e direitos e obrigações – os acontecimentos, transacções e outras matérias divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
 - (ii) Plenitude – todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas.
 - (iii) Classificação e compreensibilidade – a informação financeira está apresentada e descrita de forma apropriada e as divulgações estão claramente expressas.
 - (iv) Rigor e valorização – a informação financeira e

outra informação estão adequadamente divulgados e por quantias apropriadas.

- A125. O auditor pode usar as asserções conforme descrito acima ou expressá-las de forma diferente, desde que todos os aspectos atrás descritos sejam cobertos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as asserções sobre transacções e acontecimentos com as asserções sobre saldos de contas.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

- A126. Quando se fazem asserções sobre as demonstrações financeiras de entidades do sector público, além das asserções apresentadas no parágrafo A124, a gerência pode muitas vezes declarar que as transacções e acontecimentos foram levados a efeito de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade. Tais asserções podem cair no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.

Processo de Identificação dos Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 26(a))

- A127. A informação recolhida através da execução de procedimentos de avaliação do risco, incluindo a prova de auditoria obtida na avaliação da concepção dos controlos e na determinação da sua implementação, é usada como prova de auditoria para suportar a avaliação do risco. A avaliação do risco determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a executar.
- A128. O Apêndice 2 dá exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material.

Relacionar Controlos com Asserções (Ref: Parágrafo 26(c))

- A129. Ao fazer avaliações do risco, o auditor pode identificar os controlos que estão em condições de evitar, ou detectar e corrigir, distorções materiais em asserções específicas. Geralmente, é útil inteirar-se dos controlos e relacioná-los com asserções no contexto dos processos e sistemas em que existem, porque as actividades de controlo individuais muitas vezes não abordam elas próprias um risco. Muitas vezes, apenas múltiplas actividades de controlo, juntamente com outros componentes do controlo interno, serão suficientes para abordar um risco.
- A130. Inversamente, algumas actividades de controlo podem ter um efeito específico numa asserção individual incorporada numa dada classe de transacções ou num dado saldo de conta. Por exemplo, as actividades de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal está a contar e a registar de forma devida o inventário físico anual relaciona-se directamente com as asserções de existência e plenitude relativas ao saldo de conta de inventários.
- A131. Os controlos podem estar directa ou indirectamente relacionados com uma

asserção. Quanto mais indirecto é o relacionamento, menos eficaz poderá ser esse controlo na prevenção, ou detecção e correcção, de distorções nessa asserção. Por exemplo, a revisão pelo responsável de vendas de um resumo das vendas de lojas específicas por região só está indirectamente relacionada com a asserção de plenitude quanto ao rédito de vendas. Consequentemente, poderá ser menos eficaz na redução do risco para essa asserção do que controlos mais directamente relacionados, como a conferência dos documentos de expedição com os documentos de facturação.

Riscos Significativos

Identificação de Riscos Significativos (Ref: Parágrafo 28)

A132. Os riscos significativos relacionam-se muitas vezes com transacções significativas não rotineiras ou com matérias de julgamento. As transacções não rotineiras são transacções que não são usuais, quer devido à sua dimensão, quer à sua natureza, e que não são por isso frequentes. As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas contabilísticas relativamente às quais haja incerteza significativa de mensuração. É menos provável que as transacções de rotina e não complexas, sujeitas a processamento sistemático, originem riscos significativos.

A133. Os riscos de distorção material podem ser maiores para transacções significativas não rotineiras devido a questões como:

- Maior intervenção da gerência na especificação de tratamentos contabilísticos.
- Maior intervenção manual na recolha e processamento dos dados.
- Cálculos ou princípios contabilísticos complexos.
- Natureza das transacções não rotineiras, que pode dificultar a implementação pela entidade de controlos eficazes sobre os riscos.

A134. Os riscos de distorção material podem ser maiores para matérias de julgamento significativas que exijam o desenvolvimento de estimativas contabilísticas, devido a questões como:

- Os princípios contabilísticos das estimativas contabilísticas ou do reconhecimento do rédito podem estar sujeitos a interpretações diferentes.
- O julgamento exigido, por exemplo o julgamento sobre o justo valor, pode ser subjectivo ou complexo ou exigir pressupostos quanto aos efeitos de acontecimentos futuros.

A135. A ISA 330 descreve as consequências nos procedimentos adicionais de auditoria decorrentes da identificação de um risco significativo.¹⁶

Riscos significativos relativos aos riscos de distorção material devido a fraude

A136. A ISA 240 proporciona requisitos e orientações adicionais relativamente à identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude.¹⁷

Conhecimento dos Controlos Relacionados com Riscos Significativos (Ref: Parágrafo 29)

A137. Embora normalmente seja menos provável que os riscos relacionados com matérias significativas não rotineiras ou com matérias de julgamento estejam sujeitos a controlos de rotina, a gerência pode ter outras respostas para abordar tais riscos. Consequentemente, a compreensão pelo auditor sobre se a entidade concebeu e implementou controlos para abordar os riscos significativos resultantes de matérias não rotineiras ou de julgamento passa por verificar se e de que forma a gerência abordou os riscos. Essa abordagem pode incluir:

- Actividades de controlo, como uma revisão de pressupostos pela gerência de topo ou por peritos.
- Processos documentados para as estimações.
- Aprovação pelos encarregados da governação.

A138. Por exemplo, quando há acontecimentos extraordinários, como a notificação de um processo judicial significativo, a consideração da resposta da entidade pode incluir matérias como se o processo foi remetido para peritos apropriados (como advogados internos ou externos), se foi efectuada uma avaliação do efeito potencial e de que forma é proposto que as circunstâncias sejam divulgadas nas demonstrações financeiras.

A139. Em alguns casos, a gerência pode não ter dado uma resposta apropriada aos riscos significativos de distorção material implementando controlos sobre esses riscos. A não implementação de tais controlos pela gerência indicia uma deficiência significativa no controlo interno.¹⁸

Riscos Relativamente aos Quais os Procedimentos Substantivos por si só não Proporcionam Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 30)

A140. Os riscos de distorção material podem relacionar-se directamente com o registo rotineiro de classes de transacções ou de saldos de contas e com a

¹⁶ ISA 330, parágrafos 15 e 21

¹⁷ ISA 240, parágrafos 25–27

¹⁸ ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência*, parágrafo A7

preparação de demonstrações financeiras fiáveis. Estes riscos podem incluir o risco de processamento incorrecto ou incompleto de classes de transacções significativas e rotineiras como o rédito, as compras e os recebimentos ou pagamentos de uma entidade.

A141. Quando tais transacções rotineiras estiverem sujeitas a processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual, poderá não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação ao risco. Por exemplo, o auditor pode considerar que é esse o caso nas circunstâncias em que uma quantidade significativa da informação de uma entidade é iniciada, registada, processada ou relatada apenas em formato electrónico, como acontece num sistema integrado. Nestes casos:

- A prova de auditoria pode estar disponível apenas em formato electrónico e a sua suficiência e adequação dependem geralmente da eficácia dos controlos sobre o seu rigor e plenitude.
- A possibilidade de que ocorram e não sejam detectados casos de iniciação ou de alteração indevidas da informação pode ser maior se os controlos apropriados não estiverem a funcionar eficazmente.

A142. As consequências nos procedimentos adicionais de auditoria decorrentes da identificação de tais riscos estão descritas na ISA 330.¹⁹

Revisão da Avaliação do Risco (Ref: Parágrafo 31)

A143. Durante a auditoria, pode chegar ao conhecimento do auditor informação que difira significativamente da informação em que foi baseada a avaliação do risco. Por exemplo, a avaliação do risco pode ser baseada na expectativa de que alguns controlos estejam a operar de forma eficaz. Ao efectuar testes a esses controlos, o auditor pode obter prova de auditoria de que os mesmos não funcionaram de forma eficaz em momentos relevantes do período abrangido pela auditoria. De forma análoga, ao executar procedimentos substantivos, o auditor pode detectar distorções em quantias ou com uma frequência superiores ao que seria consistente com a sua avaliação do risco. Em tais circunstâncias, a avaliação do risco pode não reflectir apropriadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos adicionais de auditoria podem não ser eficazes na detecção de distorções materiais. Ver a ISA 330 para mais orientação.

Documentação (Ref: Parágrafo 32)

A144. O auditor deve usar o seu julgamento profissional para determinar a forma como os requisitos do parágrafo 32 são documentados. Por exemplo, em auditorias de pequenas entidades a documentação pode ser incorporada nos

¹⁹ ISA 330, parágrafo 8

documentos relativos à estratégia global e ao plano de auditoria.²⁰ De forma análoga, por exemplo, os resultados da avaliação do risco podem ser documentados separadamente, ou podem ser documentados como parte da documentação de procedimentos adicionais.²¹ A forma e extensão da documentação são influenciadas pela natureza, dimensão e complexidade da entidade e do seu controlo interno, pela disponibilidade da informação proveniente da entidade e pela metodologia de auditoria e a tecnologia usadas no decurso da auditoria.

- A145. Para as entidades que tenham negócios e processos relevantes para o relato financeiro não complicados, a documentação pode ser simples na forma e relativamente curta. Não é necessário que o auditor documente todo o seu conhecimento da entidade e as matérias com ela relacionadas. Os principais elementos desse conhecimento documentados pelo auditor incluem aqueles em que baseou a avaliação dos riscos de distorção material.
- A146. A extensão da documentação pode também reflectir a experiência e capacidades dos membros da equipa de trabalho da auditoria. Desde que os requisitos da ISA 230 sejam sempre satisfeitos, uma auditoria realizada por uma equipa de trabalho que integre membros menos experientes pode exigir documentação mais detalhada, para os ajudar a obter um conhecimento apropriado da entidade, do que uma auditoria realizada por uma equipa que incluía membros experientes.
- A147. Relativamente a auditorias recorrentes, determinada documentação pode ser utilizada de uns anos para outros, sendo actualizada conforme necessário para reflectir as alterações nos negócios ou processos da entidade.

²⁰ ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 7 e 9

²¹ ISA 330, parágrafo 28

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo 4(c), 14–24, A76–A117)

Componentes do Controle Interno

1. Este apêndice explica mais detalhadamente os componentes do controle interno, conforme apresentados nos parágrafos 4(c), 14 a 24 e A76 a A117, no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras.

Ambiente de Controle

2. O ambiente de controle compreende os seguintes elementos:
 - (a) *Comunicação e imposição de integridade e de valores éticos.* A eficácia dos controles não se pode sobrepor à integridade e valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam. A integridade e o comportamento ético são produto dos padrões éticos e de comportamento da entidade, da forma como são comunicados e de como se lhes dá força na prática. A imposição de integridade e valores éticos inclui, por exemplo, as ações da gerência para eliminar ou atenuar os incentivos ou tentações que possam levar o pessoal a empreender ações desonestas, ilegais ou que não sejam éticas. A comunicação das políticas da entidade relativas à integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de comportamento ao pessoal através de políticas e códigos de conduta e através do exemplo.
 - (b) *Compromisso com a competência.* A competência compreende o conhecimento e as qualidades necessárias para dar cumprimento às tarefas que definem o trabalho do indivíduo.
 - (c) *Participação dos encarregados da governação.* A sensibilização de uma entidade para o controle é influenciada significativamente pelos encarregados da governação. A importância das responsabilidades dos encarregados da governação é reconhecida em códigos de práticas e outras leis e regulamentos ou orientações produzidos para o benefício dos próprios encarregados da governação. Outras responsabilidades dos encarregados da governação incluem a supervisão da concepção e do funcionamento eficaz de procedimentos de denúncia e o processo de revisão da eficácia do controle interno da entidade.
 - (d) *Filosofia e estilo de actuação da gerência.* A filosofia e o estilo de actuação da gerência compreendem uma grande variedade de características. Por exemplo, as atitudes e ações da gerência em relação ao relato financeiro podem manifestar-se através de uma

selecção conservadora ou agressiva de princípios contabilísticos alternativos existentes ou através da consciência e conservadorismo com que são desenvolvidas as estimativas contabilísticas.

- (e) *Estrutura organizacional.* Estabelecer uma estrutura organizacional relevante implica considerar as principais áreas de autoridade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza das suas actividades.
- (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade.* A atribuição de autoridade e de responsabilidade pode incluir políticas relativas a práticas de negócio apropriadas, aos conhecimentos e experiência do pessoal chave e aos recursos proporcionados para o cumprimento das diferentes funções. Além disso, pode incluir políticas e comunicações com vista a assegurar que todo o pessoal entende os objectivos da entidade, sabe como as suas acções individuais se inter-relacionam e contribuem para esses objectivos e reconhece como e por quê serão responsabilizados.
- (g) *Políticas e práticas de recursos humanos.* As políticas e práticas de recursos humanos são muitas vezes reveladoras de matérias importantes relacionadas com a sensibilização de uma entidade para o controlo. Por exemplo, os padrões de recrutamento do pessoal mais qualificado – com ênfase nas habilitações académicas, experiência profissional anterior, referências passadas e evidência de integridade e comportamento ético – demonstram o empenho de uma entidade em pessoas competentes e dignas de confiança. As políticas de formação que comunicam papéis e responsabilidades futuras e incluem práticas como seminários e escolas de formação ilustram níveis esperados de desempenho e de comportamento. As promoções baseadas em avaliações periódicas do desempenho demonstram o compromisso da entidade na passagem do pessoal qualificado para níveis mais elevados de responsabilidade.

Processo da Entidade para Avaliação do Risco

3. Para efeitos de relato financeiro, o processo da entidade para avaliação do risco inclui a forma como a gerência identifica os riscos de negócio relevantes para a preparação de demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, estima a sua importância, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide sobre as medidas de resposta e gestão desses riscos, bem como os respectivos resultados. Por exemplo, o processo da entidade para avaliação do risco pode abordar a forma como esta prevê a possibilidade de existirem transacções não registadas ou identifica e analisa estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras.

4. Os riscos relevantes para um relato financeiro fiável incluem acontecimentos externos e internos, transacções ou circunstâncias que possam ocorrer e que afectem adversamente a capacidade da entidade para iniciar, registar, processar e relatar informação financeira consistente com as asserções da gerência nas demonstrações financeiras. A gerência pode lançar planos, programas ou medidas para abordar riscos específicos, ou pode decidir aceitar um determinado risco por razões de custo ou outras considerações. Os riscos podem surgir ou alterar-se devido a circunstâncias como:

- *Alterações no ambiente operacional.* Alterações no ambiente regulador ou operacional podem resultar em alterações das pressões competitivas e em riscos significativamente diferentes.
- *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter uma visão ou um entendimento diferentes do controlo interno.
- *Sistemas de informação novos ou reformulados.* Alterações significativas e rápidas dos sistemas de informação podem alterar o risco relativo ao controlo interno.
- *Crescimento rápido.* A expansão significativa e rápida das operações pode afectar os controlos e aumentar o risco de falhas nos controlos.
- *Nova tecnologia.* A incorporação de novas tecnologias nos processos de produção ou nos sistemas de informação pode alterar o risco associado ao controlo interno.
- *Novos modelos de negócio, produtos ou actividades.* A entrada da entidade em novas áreas de negócio ou transacções relativamente às quais a entidade tem pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controlo interno.
- *Reestruturações empresariais.* As reestruturações podem ser acompanhadas por reduções de pessoal e alterações na supervisão e segregação de funções, que podem alterar o risco associado ao controlo interno.
- *Expansão de operações no estrangeiro.* A expansão ou aquisição de unidades operacionais no estrangeiro traz consigo novos riscos e, muitas vezes, riscos específicos que podem afectar o controlo interno, como por exemplo riscos adicionais ou alterados decorrentes das transacções em moeda estrangeira.
- *Novas directrizes contabilísticas.* A adopção de novos princípios contabilísticos ou a alteração de princípios contabilísticos existentes pode afectar os riscos na preparação de demonstrações financeiras.

Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respectivos Processos de Negócio, e Comunicação

5. Um sistema de informação é composto pela infra-estrutura (componentes físico e de hardware) e software e por pessoas, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extensivo de tecnologias de informação (TI).
6. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema de relato financeiro, abrange métodos e registos que:
 - Identificam e registam todas as transacções válidas.
 - Descrevem em tempo oportuno as transacções com suficiente detalhe para permitir uma classificação apropriada das transacções para efeitos do relato financeiro.
 - Mensuram o valor das transacções de uma forma que permite registar o seu valor monetário apropriado nas demonstrações financeiras.
 - Determinam o período em que ocorreram as transacções, a fim de permitir o seu registo no período contabilístico apropriado.
 - Apresentam apropriadamente as transacções e as respectivas divulgações nas demonstrações financeiras.
7. A qualidade da informação gerada pelo sistema afecta a capacidade da gerência para tomar decisões apropriadas na gestão e controlo das actividades da entidade e para preparar relatórios financeiros fiáveis.
8. A comunicação, que inclui proporcionar um conhecimento das funções e responsabilidades individuais respeitantes ao controlo interno do relato financeiro, pode assumir a forma de manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato financeiro e memorandos. A comunicação pode ainda ser feita electronicamente, verbalmente ou através de acções da gerência.

Actividades de Controlo

9. Em geral, as actividades de controlo que podem ser relevantes para uma auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que respeitam a:
 - *Revisões de desempenho.* Estas actividades de controlo incluem: revisões e análises do desempenho real face a orçamentos, previsões e ao desempenho do período anterior; a conjugação de diferentes conjuntos de informação – operacional ou financeira – juntamente com análises das relações existentes e com medidas de investigação e de correcção; a comparação da informação interna com fontes externas; e a revisão do desempenho da função ou actividade.

- *Processamento da informação.* Os dois grandes grupos de actividades de controlo dos sistemas de informação são os controlos aplicacionais, que se aplicam ao processamento de aplicações informáticas individuais, e os controlos informáticos gerais, que são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e apoiam o funcionamento eficaz dos controlos aplicacionais, contribuindo para assegurar o funcionamento apropriado e contínuo dos sistemas de informação. Exemplos de controlos aplicacionais incluem a verificação da correcção aritmética dos registos, a manutenção e revisão de contas e balancetes, os controlos automáticos, como verificações de dados introduzidos e verificações de sequências numéricas, e o acompanhamento manual de relatórios de excepção. Exemplos de controlos informáticos gerais incluem os controlos sobre a alteração de programas, os controlos que restringem o acesso a programas e dados, os controlos sobre a implementação de novas versões de pacotes de aplicações de software e os controlos sobre os programas do sistema que restringem o acesso ou monitorizam o uso das funcionalidades do sistema que possam alterar dados ou registos financeiros sem deixar pista para auditoria.
- *Controlos físicos.* Controlos que abrangem:
 - A segurança física dos activos, incluindo salvaguardas adequadas como instalações protegidas para o acesso a activos e registos.
 - A autorização para acesso a programas de computador e a ficheiros de dados.
 - A contagem periódica e a comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, de títulos e de inventários com os registos contabilísticos).

A extensão até à qual os controlos físicos destinados a evitar o roubo de activos são relevantes para a fiabilidade da preparação das demonstrações financeiras e, portanto, para a auditoria, depende de circunstâncias como o grau de susceptibilidade dos activos a apropriação indevida.

- *Segregação de funções.* Atribuir a pessoas diferentes a responsabilidade pela autorização de transacções, pelo registo de transacções e pela custódia dos activos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades de que qualquer pessoa esteja em posição de perpetrar e ocultar erros ou fraude no decurso normal das suas funções.

10. Algumas actividades de controlo podem depender da existência de políticas apropriadas a um nível mais elevado estabelecidas pela gerência ou pelos

encarregados da governação. Por exemplo, os controlos de autorização podem ser delegados segundo orientações estabelecidas, como critérios de investimento fixados pelos encarregados da governação. Alternativamente, transacções não rotineiras, tais como aquisições ou desinvestimentos significativos, podem exigir uma aprovação específica a alto nível, incluindo, em alguns casos, a aprovação dos accionistas.

Monitorização de Controlos

11. Uma responsabilidade importante da gerência é a de estabelecer e manter o controlo interno numa base permanente. A monitorização dos controlos pela gerência inclui considerar se estes estão a operar como pretendido e se são modificados de forma apropriada quando as condições se alteram. A monitorização de controlos pode incluir actividades como a verificação pela gerência de que as reconciliações bancárias estão a ser preparadas em tempo oportuno, a avaliação pelos auditores internos do cumprimento pelo pessoal de vendas das políticas da entidade relativas aos termos dos contratos de vendas e a supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas da entidade em termos de ética e de práticas de negócio. A monitorização é também efectuada para assegurar que os controlos continuem a operar de forma eficaz ao longo do tempo. Por exemplo, se a frequência e o rigor das reconciliações bancárias não forem monitorizados, é provável que o pessoal deixe de as preparar.
12. Os auditores internos ou o pessoal que executa funções semelhantes podem contribuir para a monitorização dos controlos de uma entidade por meio de avaliações separadas. Geralmente, proporcionam com regularidade informação sobre o funcionamento do controlo interno, dando considerável atenção à avaliação da sua eficácia e comunicando informação sobre os pontos fortes e as deficiências no controlo interno e recomendações para a sua melhoria.
13. As actividades de monitorização podem incluir o uso de informação proveniente de comunicações de entidades externas que possa indicar problemas ou evidenciar áreas que necessitam de melhoria. Os clientes corroboram de forma implícita a facturação ao procederem ao pagamento das facturas ou ao reclamar quanto aos débitos que lhes foram efectuados. Adicionalmente, os reguladores podem comunicar com a entidade em relação a matérias que afectam o funcionamento do controlo interno, como por exemplo comunicações respeitantes a inspecções efectuadas por agências reguladoras do sector bancário. Igualmente, ao executar actividades de monitorização, a gerência pode considerar as comunicações dos auditores externos relativas ao controlo interno.

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A40, A128)

Condições e Acontecimentos que Podem Indiciar Riscos de Distorção Material

Apresentam-se a seguir exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material. Os exemplos proporcionados cobrem um vasto leque de condições e acontecimentos. Porém, nem todas as condições e acontecimentos são relevantes para cada trabalho de auditoria, e a lista dos exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões economicamente instáveis, como por exemplo países com desvalorização monetária significativa ou economias com altas taxas de inflação.
- Operações expostas a mercados voláteis, como por exemplo negociação de futuros.
- Operações sujeitas a um elevado grau de regulação complexa.
- Aspectos relacionados com a continuidade e liquidez, incluindo a perda de clientes significativos.
- Limitações na disponibilidade de capital e crédito.
- Alterações no sector de actividade em que a entidade opera.
- Alterações na cadeia de fornecimento.
- Desenvolvimento ou oferta de novos produtos ou serviços ou orientação para novas linhas de negócio.
- Expansão para novas localizações.
- Alterações na entidade, tais como grandes aquisições ou reorganizações, ou outros acontecimentos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio que irão provavelmente ser vendidos.
- Existência de alianças e empreendimentos conjuntos complexos.
- Uso de financiamento fora do balanço, de entidades com finalidade especial e de outros mecanismos complexos de financiamento.
- Transacções significativas com partes relacionadas.
- Falta de pessoal com habilitações apropriadas ao nível da contabilidade e do relato financeiro.
- Alterações no pessoal chave, incluindo a saída de executivos chave.

IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT
THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT

- Deficiências no controlo interno, especialmente as não abordadas pela gerência.
- Inconsistências entre a estratégia de tecnologias de informação da entidade e as suas estratégias de negócio.
- Alterações no ambiente informático.
- Instalação de novos sistemas significativos de tecnologias de informação relacionados com o relato financeiro.
- Verificação das operações ou dos resultados financeiros da entidade por organismos reguladores ou governamentais.
- Distorções anteriores, historial de erros ou um volume significativo de ajustamentos no final do período.
- Volume significativo de transacções não rotineiras ou não sistemáticas, incluindo transacções com sociedades relacionadas e grandes transacções geradoras de rédito no final do período.
- Transacções registadas com base nas intenções da gerência, por exemplo em relação ao refinanciamento da dívida, a activos para venda e à classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas directrizes contabilísticas.
- Mensurações contabilísticas que envolvam processos complexos.
- Acontecimentos ou transacções que envolvam incerteza significativa de mensuração, incluindo estimativas contabilísticas.
- Litígios em curso e passivos contingentes, por exemplo concessão garantias em vendas, garantias financeiras e recuperação ambiental.