

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 610 (REVISTA)

USAR O TRABALHO DE AUDITORES INTERNOS

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–4
Relacionamento entre a ISA 315 (Revista) e a ISA 610 (Revista)	5–8
A Responsabilidade do Auditor Externo pela Auditoria	9
Data de Entrada em Vigor	10
Objectivos	11
Definições	12
Requisitos	
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna	13–18
Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna	19–23
Documentação	24
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Definição de Função de Auditoria Interna	A1–A4
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna	A5–A23
Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna	A24–A30

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, 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. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades do auditor externo se for utilizado o trabalho da função de auditoria interna para obter prova de auditoria.
2. Esta ISA não se aplica se a entidade não tiver uma função de auditoria interna. (Ref: Parágrafo A2)
3. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna, os requisitos desta ISA não se aplicam se:
 - (a) As responsabilidades e actividades da função não forem relevantes para a auditoria; ou
 - (b) Com base na compreensão preliminar da função obtida em resultado dos procedimentos executados de acordo com a ISA 315 (Revista)¹, o auditor não espera utilizar o trabalho dessa função para obter prova de auditoria.

Nada nesta ISA exige que o auditor externo use o trabalho da função de auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar directamente por ele, mantendo-se dele a decisão de estabelecer a estratégia global de auditoria.

4. Em algumas jurisdições, pode haver proibições ou restrições, por lei ou regulamento, do auditor externo usar o trabalho da função de auditoria interna. As ISA não se sobrepõem às leis e regulamentos que regulam uma auditoria de demonstrações financeiras.² Tais proibições ou restrições não deverão, por isso, impedir o auditor externo de cumprir as ISA.

Relacionamento entre a ISA 315 (Revista) e a ISA 610 (Revista)

5. Muitas entidades estabelecem funções de auditoria interna como parte do seu controlo interno e estrutura de governação. Os objectivos e âmbito de uma função de auditoria interna, a natureza das suas responsabilidades e a sua estrutura organizacional, incluindo a sua autoridade e necessidade de prestação de contas, variam largamente e dependem da dimensão e estrutura da entidade e dos requisitos da gestão e, quando aplicável, dos encarregados da governação.
6. A ISA 315 (Revista) aborda a forma como o conhecimento e a experiência da função de auditoria interna podem dar informação ao auditor externo para

1 ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material, através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

2 ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

o conhecimento da entidade e do seu ambiente e para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material. A ISA 315 (Revista)³ também explica como uma comunicação eficaz entre os auditores internos e externos cria um ambiente no qual o auditor externo pode ser informado de matérias significativas que podem afectar o seu trabalho

7. Dependendo de a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportarem ou não adequadamente a objectividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e de a função aplicar uma abordagem sistemática e disciplinada, o auditor externo pode também ser capaz de usar o trabalho da função de auditoria interna de uma forma construtiva e complementar. Esta ISA aborda as responsabilidades do auditor externo quando, com base na compreensão preliminar da função de auditoria interna por si obtida em resultado dos procedimentos executados segundo a ISA 315 (Revista), ele espera usar o trabalho da função de auditoria interna como parte da prova de auditoria obtida.⁴ A utilização desse trabalho modifica a natureza ou oportunidade, ou reduz a extensão, dos procedimentos de auditoria a serem directamente executados pelo auditor externo.
8. Podem existir numa entidade indivíduos que executem procedimentos similares aos executados por uma função de auditoria interna. Contudo, se não forem executados por uma função objectiva e competente que aplique uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade, tais procedimentos seriam considerados controlos internos e obter prova relacionada com a eficácia dos controlos internos seria parte das respostas do auditor a riscos avaliados de acordo com a ISA 330.⁵

A Responsabilidade do Auditor Externo pela Auditoria

9. O auditor externo tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressada, e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho da função de auditoria interna no trabalho. Embora a auditoria interna possa executar procedimentos de auditoria similares aos executados pelo auditor externo, nem a função de auditoria interna nem os auditores internos são independentes da entidade como exigido ao auditor externo numa auditoria de demonstrações financeiras de acordo com a ISA 200.⁶ Por isso, esta ISA define as condições que são necessárias para o auditor externo ser capaz de usar o trabalho dos auditores internos. Também define o esforço de trabalho necessário para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que o trabalho da função de auditoria interna é adequado para as

³ ISA 315 (Revista), parágrafo A116

⁴ Ver parágrafos 13-23.

⁵ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

⁶ ISA 200, parágrafo 14

finalidades da auditoria. Os requisitos são estabelecidos para promover uma estrutura para os julgamentos do auditor externo relacionada com o uso do trabalho da função de auditoria interna para impedir um uso excessivo ou indevido de tal trabalho.

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivos

11. Os objectivos do auditor externo, quando a entidade tem uma função de auditoria interna e o auditor externo espera usar o trabalho dessa função para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a serem executados directamente pelo auditor externo, são:
 - (a) Determinar em que circunstâncias, em que áreas e até que ponto pode usar o trabalho da função de auditoria interna, e
 - (b) Se usar o trabalho da função de auditoria interna, determinar se esse trabalho é adequado para as finalidades da auditoria.

Definição

12. Para efeito das ISA, é aplicável a definição seguinte:

Função de auditoria interna – Uma função de uma entidade que executa actividades de garantia de fiabilidade e consultoria estabelecidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governação, gestão do risco e controlo internos da entidade. (Ref: parágrafos A1-A4)

Requisitos

Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna

Avaliar a Função de Auditoria Interna

13. O auditor externo deve determinar se o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria avaliando o seguinte:
 - (a) A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objectividade dos auditores internos; (Ref: Parágrafos A5–A9)
 - (b) O nível de competência da função de auditoria interna; e (Ref: Parágrafos A5–A9)
 - (c) Se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos

A10–A11)

14. O auditor externo não deve usar o trabalho da função de auditoria interna se determinar que:
- (a) A estrutura organizacional da função e as políticas e procedimentos relevantes não suportam adequadamente a objectividade dos auditores internos;
 - (b) A função não tem competência suficiente; ou
 - (c) A função não aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos A12–A14)

Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado

15. Como base para determinar as áreas e a extensão até à qual o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado, o auditor externo deve considerar a natureza e âmbito do trabalho que foi executado, ou planeado ser executado, pela função de auditoria interna e a sua relevância para a estratégia global de auditoria e plano de auditoria do auditor externo. (Ref: Parágrafos A15–A17)
16. O auditor externo deve fazer todos os julgamentos significativos do trabalho de auditoria e, para prevenir a utilização indevida do trabalho da função de auditoria interna, deve planear usar menos o trabalho da função de auditoria interna e executar mais o trabalho directamente quando: (Ref: Parágrafos A15-A17)
- (a) Existe maior julgamento envolvido:
 - (i) No planeamento e execução de procedimentos de auditoria relevantes; e
 - (ii) Na avaliação da prova de auditoria recolhida; (Ref: Parágrafos A18–A19)
 - (b) Maior forem os riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção, com consideração especial dada aos riscos identificados como significativos; (Ref: Parágrafos A20–A22)
 - (c) Menor for a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes que suportam a objectividade dos auditores internos; e
 - (d) Menor for o nível de competência da função de auditoria interna.
17. O auditor externo deve também avaliar se, no geral, o uso do trabalho da função de auditoria interna até à extensão planeada continuará a resultar em suficientemente envolvimento do auditor externo na auditoria, dada ser sua a

responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressa. (Ref: Parágrafos A15–A22)

18. Ao comunicar com os encarregados da governação a visão global do âmbito planeado e oportunidade da auditoria de acordo com a ISA 260,⁷ o auditor externo deve comunicar-lhes a forma como planeou a utilização do trabalho da função de auditoria interna. (Ref: Parágrafo A23)

Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna

19. Se o auditor externo planear usar o trabalho da função de auditoria interna, deve discutir o uso planeado do seu trabalho com a função como uma base para se coordenarem as respectivas actividades. (Ref: Parágrafos A24–A26)
20. O auditor externo deve ler os relatórios da função de auditoria interna relacionados com o trabalho da função que o auditor externo planeia usar para obter uma compreensão da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que desenvolveu e os resultados relacionados.
21. O auditor externo deve executar procedimentos de auditoria suficientes sobre o trabalho desenvolvido pela função de auditoria interna como um todo e que planeia usar para determinar a sua adequação para as finalidades da auditoria, incluindo avaliar se:
 - (a) O trabalho da função foi planeado, executado, supervisionado, revisto e documentado apropriadamente;
 - (b) Foi obtida prova suficiente e apropriada para possibilitar que a função tire conclusões razoáveis; e
 - (c) As conclusões atingidas foram apropriadas nas circunstâncias e os relatórios preparados pela função são consistentes com os resultados do trabalho desenvolvido. (Ref: Parágrafos A27–A30)
22. A natureza e extensão dos procedimentos do auditor externo devem dar-lhe resposta à avaliação sobre:
 - (a) O nível de julgamento envolvido;
 - (b) O risco avaliado de distorção material;
 - (c) A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objectividade dos auditores internos; e
 - (d) O nível de competência da função;⁸ (Ref: Parágrafos A27–A29) e devem incluir a reexecução de parte do trabalho. (Ref: Parágrafo A30)

⁷ ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 15

⁸ Ver parágrafo 16.

23. O auditor externo deve também avaliar se as suas conclusões relacionadas com a função de auditoria interna referidas no parágrafo 13 desta ISA e a determinação da natureza e extensão do uso do trabalho da função para as finalidades da auditoria referida nos parágrafos 16-17 desta ISA se mantêm apropriados.

Documentação

24. Se o auditor externo usar o trabalho da função de auditoria interna, deve incluir na documentação de auditoria:
- (a) A avaliação sobre:
 - (i) Se a estrutura organizacional da função e as políticas e procedimentos relevantes suportam adequadamente a objectividade dos auditores internos;
 - (ii) O nível de competência da função; e
 - (iii) Se a função aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade;
 - (b) A natureza e extensão do trabalho usado e a base para essa decisão; e
 - (c) Os procedimentos de auditoria executados pelo auditor externo para avaliar a adequação do trabalho usado.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Definição de Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafos 2 e 12)

- A1. Os objectivos e âmbito das funções de auditoria interna incluem tipicamente actividades de garantia de fiabilidade e consultoria estabelecidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governação, a gestão de risco e o controlo interno da entidade tais como os seguintes:

Actividades Relacionadas com a Governação

- A função de auditoria interna pode avaliar o processo de governação quanto ao cumprimento de objectivos sobre ética e valores, gestão de desempenho e responsabilidade pela prestação e contas, comunicação de informação sobre riscos e controlos às áreas apropriadas da organização, e eficácia de comunicação com os encarregados da governação, auditores externos e internos, e gerência

Actividades Relacionadas com a Gestão de Risco

- A função de auditoria interna pode auxiliar a entidade ao identificar e avaliar exposições significativas ao risco e contribuir para a melhoria da gestão de risco e do controlo interno (incluindo a eficácia do processo de relato financeiro).
- A função de auditoria interna pode executar procedimentos para auxiliar a entidade na detecção de fraude.

Actividades Relacionadas com o Controlo Interno

- Avaliação do controlo interno. À função de auditoria interna pode ser atribuída responsabilidade específica de rever controlos, avaliar a sua operacionalidade e recomendar melhorias. Ao fazê-lo, a função de auditoria interna proporciona garantia de fiabilidade sobre o controlo. Por exemplo, a função de auditoria interna pode planear e executar testes ou outros procedimentos para proporcionar garantia de fiabilidade à gerência e aos encarregados da governação relacionados com a concepção, implementação e eficácia operacional do controlo interno, incluindo os controlos que são relevantes para a auditoria
 - Análise de informação financeira e operacional. A função de auditoria interna pode rever os meios usados para identificar, reconhecer, mensurar, classificar e relatar informação financeira e operacional, e para fazer indagações específicas em itens individuais, incluindo testes detalhados a transacções, saldos e procedimentos.
 - Revisão de actividades operacionais. A função de auditoria interna pode rever a economia, eficiência e eficácia das actividades operacionais, incluindo as actividades não financeiras de uma entidade.
 - Revisão de cumprimento de leis e regulamentos. A função de auditoria interna pode rever o cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e de políticas e orientações da gerência e outros requisitos internos
- A2. Podem ser realizadas actividades similares às de uma função de auditoria interna por outras funções com diferentes títulos dentro de uma entidade. Parte ou todas as actividades de uma função de auditoria interna podem também ser contratados a uma outra entidade prestadora de serviços. Nem o título da função, nem se esta é executada pela própria entidade ou por uma terceira entidade prestadora de serviços, são determinantes exclusivas sobre se o auditor externo deve, ou não, usar o trabalho de tal função. O que é relevante, em vez disso, são a natureza das suas actividades, a extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e políticas e procedimentos relevantes suportam a objectividade dos auditores internos, a competência e a abordagem sistemática e disciplinada. Referências nesta ISA ao trabalho da função de auditoria interna incluem as actividades

relevantes de outras funções ou de uma terceira entidade prestadora de serviços que tenham estas características

- A3. Além disso, os indivíduos que na entidade têm funções operacionais e de gestão e responsabilidades fora da função de auditoria interna geralmente enfrentam ameaças à sua objectividade que os impossibilitam de serem tratados como parte de uma função de auditoria interna para as finalidades desta ISA, embora possam executar actividades de controlo que podem testar de acordo com a ISA 330.⁹ Por esta razão, a monitorização de controlos executado por um sócio-gerente não será considerado equivalente a uma função de auditoria interna.
- A4. Embora os objectivos de uma função de auditoria interna de uma entidade e do auditor externo sejam diferentes, a auditoria interna pode executar procedimentos de auditoria similares aos executados pelo auditor externo numa auditoria de demonstrações financeiras. Se for esse o caso, o auditor externo pode fazer uso da função de auditoria interna numa das maneiras formas:
- obter informação que seja relevante para a avaliação dos riscos de distorção material devido a erro ou fraude. A este respeito, a ISA 315 (Revista)¹⁰ exige que o auditor externo obtenha uma compreensão da natureza das responsabilidades da função de auditoria interna, da sua estrutura dentro da organização, e das actividades executadas, ou a executar, e faça indagações aos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna (se a entidade tiver tal função); ou
 - menos que proibido, ou em alguma extensão restringido, por lei ou regulamento, o auditor externo, após avaliação apropriada, pode decidir usar o trabalho que foi executado pela função de auditoria interna durante o período em substituição parcial da prova de auditoria a ser obtida por si directamente.¹¹

Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna

Avaliar a Função de Auditoria Interna

Objectividade e Competência (Ref: Parágrafo 13(a)–(b))

- A5. O auditor externo exerce o julgamento profissional para determinar se o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria, e a natureza e extensão até à qual esse trabalho pode ser usado nas circunstâncias

⁹ Ver parágrafo 8.

¹⁰ ISA 315 (Revista), parágrafo 6(a)

¹¹ Ver parágrafos 13–23.

- A6. A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportam a objectividade dos auditores internos e o nível de competência da função são particularmente importantes para determinar se a vai usar ou não, e, se sim, qual a natureza e extensão do uso do trabalho da função que é apropriado nas circunstâncias.
- A7. A objectividade refere-se à capacidade de executar aquelas tarefas não permitiindo faltas de isenção, conflitos de interesses ou influência indevida de outros para ultrapassar julgamentos profissionais. Os factores que podem afectar a avaliação do auditor externo incluem os seguintes:
- Se a estrutura organizacional da função de auditoria interna, incluindo a sua autoridade e responsabilidade, suporta a capacidade de estar isenta de pré juízos, conflitos de interesses ou influência indevida de outros para ultrapassar julgamentos profissionais. Por exemplo, se a função de auditoria interna reporta aos encarregados da governação ou a um director com autoridade apropriada, ou se a função reporta à gerência quando esta tem acesso directo aos encarregados da governação.
 - Se a função de auditoria interna está isenta de quaisquer responsabilidades conflitantes, por exemplo, ter funções de gestão ou operacionais, ou responsabilidades externas às da função de auditoria interna.
 - Se os encarregados da governação supervisionam decisões de contratação de pessoal para a função de auditoria interna, por exemplo, para determinar políticas apropriadas de remuneração
 - Se existem quaisquer constrangimentos ou restrições colocados na função de auditoria interna pela gerência ou pelos encarregados da governação, por exemplo, na comunicação dos seus resultados ao auditor externo
 - Se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes e a sua qualidade de associado obrigam ao cumprimento de normas profissionais relevantes relacionadas com a sua objectividade, ou se as suas políticas internas atingem os mesmos objetivos.
- A8. A competência da função de auditoria interna refere-se à obtenção e manutenção de conhecimento e competências da função como um todo ao nível exigido para possibilitar que as tarefas atribuídas sejam desempenhadas de forma diligente e de acordo com as normas profissionais aplicáveis. Os factores que podem afectar a determinação do auditor externo incluem os seguintes:
- Se a função de auditoria interna tem recursos adequados e apropriados relativamente à dimensão da entidade e à

natureza das suas operações.

- Se estão estabelecidas políticas para recrutamento, formação e designação dos auditores internos aos trabalhos de auditoria interna.
- Se os auditores internos têm formação técnica e competência adequadas em auditoria. Os critérios relevantes que podem ser considerados pelo auditor externo ao fazer a avaliação podem incluir, por exemplo, a posse pelos auditores internos de título e experiência profissional relevante.
- Se os auditores internos possuem o conhecimento exigido relacionado com o relato financeiro da entidade e com a estrutura de relato financeiro aplicável e as competências necessárias (por exemplo, conhecimento específico da indústria) para desempenhar o trabalho relacionado com as demonstrações financeiras da entidade.
- Se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes que os obriguem a cumprir normas profissionais relevantes incluindo requisitos de formação profissional contínua.

- A9. A objectividade e a competência podem ser vistas em contínuo. Quanto mais a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportam adequadamente a objectividade dos auditores internos e quanto maior o nível de competência da função, mais provável é que o auditor externo possa fazer uso do trabalho da função de auditoria interna e em mais áreas. Contudo, uma estrutura organizacional e as políticas e procedimentos que proporcionem um suporte forte para a objectividade dos auditores internos não podem compensar a falta de competência suficiente da função de auditoria interna. De igual modo, um alto nível de competência da função de auditoria interna não pode compensar uma estrutura organizacional e políticas e procedimentos que não suportem adequadamente a objectividade dos auditores internos.

Aplicação de uma Abordagem Sistemática e Disciplinada (Ref: Parágrafo 13(c))

- A10. A aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para planear, executar, supervisionar, rever e documentar as suas actividades, distingue as actividades de uma função de auditoria interna das de outras actividades de monitorização de controlos que podem ser executadas dentro da entidade.
- A11. Os factores que podem afectar a determinação pelo auditor externo sobre se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada incluem os seguintes:
- A existência, adequação e uso de procedimentos ou orientações de auditoria interna documentados cobrindo áreas tais como avaliações de risco, programas de trabalho, documentação e relato, sendo a sua natureza e extensão consoante a dimensão e circunstâncias de uma

entidade.

- Se a função de auditoria interna tem políticas e procedimentos apropriados de controlo de qualidade, por exemplo, as políticas e procedimentos previstos na ISQC 1¹² que seriam aplicáveis a uma função de auditoria interna (tais como as relacionadas com a liderança, recursos humanos e execução do trabalho) ou requisitos de controlo de qualidade em normas estabelecidas por organismos profissionais relevantes para auditores internos. Tais organismos podem também estabelecer requisitos apropriados tais como a condução de controlos de qualidade externos.

Circunstâncias Em Que o Trabalho da Função de Auditoria Interna Não Pode Ser Usado (Ref: Parágrafo 14)

- A12. A avaliação pelo auditor externo sobre se a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam adequadamente a objectividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e se ela aplica uma abordagem sistemática e disciplinada pode indicar que os riscos para a qualidade do trabalho da função são demasiado significativos e, por isso, pode não ser apropriado usar qualquer trabalho da função como prova de auditoria.
- A13. A consideração dos factores indicados nos parágrafos A7, A8 e A11 desta ISA é importante, tanto individual como agregadamente porque um factor individual não é muitas vezes suficiente para concluir que o trabalho da função de auditoria interna não pode ser usado para as finalidades de uma auditoria. Por exemplo, a estrutura organizacional da função de auditoria interna é particularmente importante na avaliação de ameaças à objectividade dos auditores internos. Se a função de auditoria interna reportar à gerência, isto será considerado uma ameaça significativa à objectividade da função a menos que outros factores tais como os descritos no parágrafo A7 desta ISA proporcionem colectivamente salvaguardas suficientes para reduzir a ameaça a um nível aceitável.
- A14. Além disso, o Código do IESBA¹³ refere que é criada uma ameaça de auto-revisão quando o auditor externo aceita um trabalho para prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria e os resultados desses serviços irão ser usados no decurso da auditoria. Isto devido à possibilidade da equipa de trabalho poder usar os resultados do serviço de auditoria interna sem avaliar apropriadamente esses resultados ou sem exercer o mesmo nível

¹² Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

¹³ Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standard Board for Accountants (IESBA), Secção 290.199

de cepticismo profissional que seria exercido quando o trabalho de auditoria interna é executado por indivíduos que não são membros da firma. O Código do IESBA¹⁴ aborda as proibições que se aplicam em determinadas circunstâncias e as ameaças e salvaguardas que podem ser aplicadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável em outras circunstâncias.

Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado

Factores que Afectam a Determinação da Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado (Ref: Parágrafos 15-17)

- A15. Logo que o auditor externo tenha determinado que o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria, uma primeira consideração a fazer é sobre se a natureza e âmbito planeados do trabalho da função de auditoria interna que foi executado, ou foi planeado executar, é relevante para a estratégia global de auditoria e plano de auditoria que o auditor estabeleceu de acordo com a ISA 300.¹⁵
- A16. Exemplos de trabalho da função de auditoria interna que podem ser usados pelo auditor externo incluem os seguintes:
- Testes à eficácia operacional dos controlos.
 - Procedimentos substantivos que envolvem julgamento limitado.
 - Observações à contagem de inventários.
 - Acompanhamento de transacções através do sistema de informação relevante para o relato financeiro.
 - Testes de cumprimento de requisitos regulamentares.
 - Em algumas circunstâncias, auditorias e revisões de informação financeira de subsidiárias que não sejam componentes significativos para o grupo (quando isto não conflitar com os requisitos da ISA 600).¹⁶
- A17. A determinação pelo auditor externo da natureza e extensão planeada do trabalho da função de auditoria interna irá ser influenciada pela avaliação que faz da extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportam adequadamente a objectividade dos auditores internos e o nível de competência da função de auditoria interna referidas no parágrafo 16 desta ISA. Além disso, o montante de julgamento necessário em planear, executar e avaliar tal

¹⁴ Código do IESBA, Secção 290.195-290.200

¹⁵ ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

¹⁶ ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

trabalho e o risco de distorção material ao nível da asserção são inputs para a determinação do auditor externo. Mais ainda, existem circunstâncias nas quais o auditor externo não pode usar o trabalho da função de auditoria interna para as finalidades da auditoria como descrito no parágrafo 14 desta ISA.

Julgamentos para Planear e Executar Procedimentos de Auditoria e Avaliar Resultados (Ref: Parágrafo 16(a))

- A18. Quanto mais necessário é exercer julgamento para planear e executar os procedimentos de auditoria e avaliar a prova de auditoria, mais procedimentos terão de ser executados directamente pelo auditor externo de acordo com o parágrafo 16 desta ISA, porque o uso do trabalho da função de auditoria interna por si só não irá proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao auditor externo.
- A19. Uma vez que o auditor externo tem responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressa, necessita de fazer julgamentos significativos no trabalho de auditoria de acordo com o parágrafo 16. Os julgamentos significativos incluem os seguintes:
- Avaliar os riscos de distorção material;
 - Avaliar a suficiência dos testes executados;
 - Avaliar a apropriação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade;
 - Avaliar as estimativas contabilísticas significativas; e
 - Avaliar a adequação das divulgações nas demonstrações financeiras e outras matérias que afectam o relatório do auditor.

Risco Avaliado de Distorção Material (Ref: Parágrafo 16(b))

- A20. Para um saldo de conta, classe de transacção ou divulgação particular, quanto maior o risco avaliado de distorção material ao nível da asserção, mais julgamento é muitas vezes envolvido no planeamento e execução dos procedimentos de auditoria e avaliação dos respectivos resultados. Em tais circunstâncias, o auditor externo irá necessitar de executar mais procedimentos directamente de acordo com o parágrafo 16 desta ISA, e desta forma, fazer menos uso do trabalho da função de auditoria interna na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada. Para além disso, como explicado na ISA 200,¹⁷ quanto maior os riscos avaliados de distorção material, mais persuasiva terá de ser a prova de auditoria exigida ao auditor externo e, por isso, o auditor externo terá de executar mais trabalho directamente.

¹⁷ ISA 200, parágrafo A29

- A21. Como explicado na ISA 315 (Revista),¹⁸ riscos significativos exigem uma consideração especial de auditoria e por isso a capacidade do auditor externo de usar o trabalho da função de auditoria interna relativamente a riscos significativos será restringida a procedimentos que envolvem julgamento limitado. Além disso, quando o risco de distorção material for outro que não baixo, é improvável que o uso do trabalho da função de auditoria interna por si só reduza o risco a um nível aceitavelmente baixo e elimine a necessidade do auditor externo executar alguns testes directamente.
- A22. Executar procedimentos de acordo com esta ISA pode causar que o auditor externo reavalie a sua avaliação dos riscos de distorção material. Consequentemente, isto pode afectar a determinação pelo auditor externo sobre se deve usar o trabalho da função de auditoria interna e sobre se é necessária mais aplicação desta ISA.

Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 18)

- A23. De acordo com a ISA 260,¹⁹ é exigido que o auditor externo comunique aos encarregados da governação uma visão global do âmbito e oportunidade planeados da auditoria. O uso planeado do trabalho da função de auditoria interna é uma parte integral da estratégia global de auditoria do auditor externo e é por isso relevante para os encarregados da governação para a sua compreensão da abordagem proposta de auditoria.

Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna

Discussão e Coordenação com a Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 19)

- A24. Ao discutir o uso planeado do trabalho com a função de auditoria interna como uma base para coordenar as respectivas actividades, pode ser útil abordar o seguinte
- A oportunidade de tal trabalho.
 - A natureza do trabalho executado.
 - A extensão de auditoria coberta.
 - A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes de transacções, saldos de contas ou divulgações particulares), e a materialidade de execução.
 - Métodos propostos de selecção de itens e dimensões de amostras.
 - Documentação do trabalho executado.

¹⁸ ISA 315 (Revista), parágrafo 4(e)

¹⁹ ISA 260, parágrafo 15

- Procedimentos de revisão e relato.
- A25. A coordenação entre o auditor externo e a função de auditoria interna é eficaz quando, por exemplo:
- As discussões realizam-se em intervalos apropriados durante o período.
 - O auditor externo informa a função de auditoria interna sobre matérias significativas que podem afectar a função.
 - O auditor externo tem conhecimento de, e acesso a, relatórios relevantes da função de auditoria interna e é informado sobre quaisquer matérias significativas que cheguem à atenção da função quando tais matérias podem afectar o seu trabalho no sentido de ser capaz de considerar as implicações de tais matérias no trabalho de auditoria.
- A26. A ISA 200²⁰ aborda a importância do auditor planear e executar a auditoria com ceticismo profissional, incluindo estar alerta para informação que ponha em causa a fiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria. Deste modo, a comunicação com a função de auditoria interna durante o trabalho pode proporcionar oportunidades para os auditores internos levantarem matérias que podem chamar a atenção do auditor externo para o seu trabalho.²¹ O auditor externo é então capaz de tomar tal informação em conta na sua identificação e avaliação de riscos de distorção material. Além disso, se tal informação for indicativa de um risco mais elevado de distorção material nas demonstrações financeiras ou se se relacionar com uma fraude real ou alegada ou suspeita de fraude, o auditor externo pode tomar isso em conta na sua identificação de risco de distorção material devido a fraude de acordo com a ISA 240.²²

Procedimentos para Determinar a Adequação do Trabalho da Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafos 21–22)

- A27. Os procedimentos de auditoria do auditor externo sobre o trabalho da função de auditoria interna como um todo que ele planeia usar proporcionam uma base para avaliar a qualidade global do trabalho da função e a objectividade com que este foi executado.
- A28. Os procedimentos que o auditor externo pode executar para avaliar a qualidade o trabalho executado e as conclusões atingidas pela função de

²⁰ ISA 200, parágrafos 15 e A18

²¹ ISA 315 (Revista), parágrafo A116

²² ISA 315 (Revista), parágrafo A11 em relação à ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

auditoria interna, além da reexecução de acordo com o parágrafo 22, incluem os seguintes:

- Fazer indagações a indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna.
 - Observar procedimentos executados pela função de auditoria interna.
 - Rever os programas de trabalho e os papéis de trabalho da função de auditoria interna.
- A29. Quanto mais julgamento envolvido, maior o risco avaliado de distorção material, e menos a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objectividade dos auditores internos, ou quanto menor o nível de competência da função de auditoria interna, mais procedimentos de auditoria são necessários serem executados pelo auditor externo sobre o trabalho global da função para suportar a decisão sobre o uso do trabalho da função na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada na qual é baseada a opinião de auditoria.

Reexecução (Ref: Parágrafo 22)

- A30. Para as finalidades desta ISA, a reexecução envolve a execução independente pelo auditor externo de procedimentos para validar as conclusões atingidas pela função de auditoria interna. Este objectivo pode ser atingido examinando itens já examinados pela função de auditoria interna, ou quando não for possível fazê-lo, o mesmo objectivo pode também ser atingido examinando outros itens similares que não foram examinados pela função de auditoria interna. A reexecução proporciona melhor prova persuasiva relativamente à adequação do trabalho da função de auditoria interna comparada com outros procedimentos que o auditor externo pode executar referidos no parágrafo A28. Embora não seja necessário que o auditor externo faça uma reexecução em cada área que esteja a ser usada do trabalho da função de auditoria interna, alguma reexecução é exigida sobre o trabalho da função de auditoria interna como um todo que o auditor externo planeia usar de acordo com o parágrafo 22. É mais provável que o auditor externo foque a reexecução nas áreas onde mais julgamento foi exercido pela função de auditoria interna no planeamento, execução e avaliação dos resultados dos procedimentos de auditoria e em áreas de maior risco de distorção material