

NBC TA 315 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.212, de 03.12.2009

Aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 315 – “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 315.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 931

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TA 315 – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE
DISTORÇÃO RELEVANTE POR MEIO DO ENTENDIMENTO DA ENTIDADE
E DO SEU AMBIENTE

ÍNDICE	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Data de vigência	2
OBJETIVO	3
DEFINIÇÕES	4
REQUISITOS	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	5 – 10
Entendimento necessário da entidade e de seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade	11 – 24
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	25 – 31
Documentação	32
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A1 – A16
Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade	A17 – A104
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	A105 – A130
Documentação	A131 – A134
Apêndice 1: Componentes do controle interno	
Apêndice 2: Condições e eventos que podem indicar risco de distorção relevante	

Esta Norma deve ser lida em conjunto com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.

Data de vigência

2. Esta Norma aplica-se a auditoria de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Objetivo

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

Definições

4. Para fins das normas de auditoria, os termos têm os seguintes significados:

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

Risco de negócio é o risco que resulta de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas.

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo "controles" refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.

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

Risco significativo é o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria.

Requisitos

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

5. O auditor deve aplicar procedimentos de avaliação de riscos para fornecer uma base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis e nas afirmações. Os procedimentos de avaliação de riscos por si só, porém, não fornecem evidências de auditoria apropriada e suficiente para suportar a opinião da auditoria (ver itens A1 a A5).
6. Os procedimentos de avaliação de riscos incluem o seguinte:
 - (a) indagações à administração e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com probabilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro (ver item A6);
 - (b) procedimentos analíticos (ver itens A7 a A10);
 - (c) observação e inspeção (ver item A11).
7. O auditor deve considerar se as informações obtidas no processo de aceitação ou continuação do cliente são relevantes para a identificação de riscos de distorção relevante.
8. Se o sócio do trabalho executou outros trabalhos para a entidade, o sócio do trabalho deve considerar se a informação obtida é relevante para a identificação de riscos de erro relevante.
9. Quando o auditor pretende usar as informações obtidas em sua experiência prévia junto à entidade e em procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores, o auditor deve determinar se as mudanças que ocorreram desde a auditoria anterior podem afetar a sua relevância para a auditoria corrente (ver itens A12 e A13).
10. O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe encarregada do trabalho discutirão a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante e a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e circunstâncias da entidade. O sócio do trabalho deve determinar quais assuntos devem ser comunicados aos membros da equipe encarregada do trabalho não envolvidos na discussão (ver itens A14 a A16).

Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade

Entidade e o seu ambiente

11. O auditor deve obter entendimento do seguinte:

- (a) fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A17 a A22);
- (b) a natureza da entidade, incluindo:
 - (i) suas operações;
 - (ii) suas estruturas societária e de governança;
 - (iii) os tipos de investimentos que a entidade está fazendo e planeja fazer, incluindo investimentos em entidades de propósito específico; e
 - (iv) a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada, para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27);
- (c) a seleção e aplicação pela entidade de políticas contábeis, inclusive as razões para mudanças nessas políticas. O auditor deve avaliar se as políticas contábeis da entidade são apropriadas para o negócio e compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável e políticas contábeis usadas no setor de atividade pertinente (ver item A28);
- (d) os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em risco de distorção relevante (ver itens A29 a A35);
- (e) a mensuração e revisão do desempenho das operações da entidade (ver itens A36 a A41).

Controle interno da entidade

12. O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor, determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria (ver itens A42 a A65).

Natureza e extensão do entendimento dos controles relevantes

13. Na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações junto aos funcionários da entidade (ver itens A66 a A68).

Componentes do controle interno

Ambiente de controle

14. O auditor deve obter entendimento do ambiente de controle. Como parte da obtenção deste entendimento, o auditor deve avaliar se:
 - (a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis da governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
 - (b) os pontos fortes no ambiente de controle fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle (ver itens A69 a A78).

Processo de avaliação de risco da entidade

15. O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para:
 - (a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;
 - (b) estimar a significância dos riscos;
 - (c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
 - (d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79).
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (daqui em diante, "processo de avaliação de risco da entidade"), o auditor deve obter entendimento desse processo e de seus resultados. Se o auditor identificar riscos de erro relevante que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar se havia risco subjacente, do tipo que o auditor esperava que fosse identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Se houver tal risco, o auditor deve obter entendimento do por que o processo deixou de identificá-lo e deve avaliar se o processo é apropriado a suas circunstâncias ou deve determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade.
17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou se possui processo informal, o auditor deve discutir com a administração se os riscos de negócio relevantes para os objetivos de demonstrações contábeis foram identificados e como foram tratados. O auditor deve avaliar se a ausência de um processo de avaliação de risco documentado é apropriada nas circunstâncias ou determinar se representa uma deficiência significativa no controle interno (ver item A80).

Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis e sua comunicação.

18. O auditor deve obter entendimento do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:
 - (a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações contábeis;
 - (b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI) quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis;
 - (c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações contábeis utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica;
 - (d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações;
 - (e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e
 - (f) controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos de diário não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85).

19. O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre demonstrações contábeis e assuntos significativos relacionados com esses relatórios, incluindo:
 - (a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e
 - (b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores (ver itens A86 e A87).

Atividades de controle relevantes para a auditoria

20. O auditor deve obter entendimento das atividades de controle relevantes para a auditoria, que são aquelas que o auditor julga necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não requer entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações contábeis ou a toda afirmação relevante nessas demonstrações (ver itens A88 a A94).

21. No entendimento das atividades de controle da entidade, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos decorrentes de TI (ver itens A95 a A97).

Monitoramento dos controles

22. O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar o controle interno sobre as demonstrações contábeis, inclusive as relacionadas com as atividades de controle relevantes para a auditoria, e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles (ver itens A98 a A100).
23. Se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria:
 - (a) a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e
 - (b) as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna (ver itens A101 a A103).

O termo "Função ou Departamento de auditoria interna" é definido no item 7(a) da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, da seguinte forma: "Uma atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, entre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno".

24. O auditor deve obter entendimento das fontes das informações usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver item A104).

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante

25. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante:
 - (a) no nível das demonstrações contábeis (ver itens A105 a A108); e
 - (b) no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações (ver itens A109 a A113), para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.
26. Para este propósito, o auditor deve:
 - (a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive controles relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de

transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações contábeis (ver itens A114 e A115);

- (b) avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações;
- (c) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar (ver itens A116 a A118); e
- (d) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

Risco que exige consideração especial da auditoria

27. Como parte da avaliação de riscos descrita no item 25, o auditor deve determinar se qualquer um dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco.

28. Ao exercer o julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar pelo menos o seguinte:

- (a) se o risco é um risco de fraude;
- (b) se o risco está relacionado com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica;
- (c) a complexidade das transações;
- (d) se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- (e) o grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam uma vasta gama de incerteza de mensuração; e
- (f) se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que de outra forma pareçam não usual (ver itens A119 a A123).

29. Se o auditor determinou que existe risco significativo, o auditor deve obter entendimento dos controles da entidade, inclusive das atividades de controle, relevantes para esse risco (ver itens A124 a A126).

Risco para o qual procedimentos substantivos sozinhos não fornecem evidências de auditoria suficientes e apropriadas

30. No que diz respeito a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível ou praticável obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas apenas a partir de procedimentos substantivos. Tais riscos podem relacionar-se com registro impreciso ou incompleto de classes de transações rotineiras e significativas ou saldos de contas, cujas características frequentemente permitem processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual. Em tais

casos, os controles da entidade sobre esses riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve obter entendimento deles (ver itens A127 a A129).

Revisão da avaliação de risco

31. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante no nível da afirmação pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais de auditoria são obtidas. Nas circunstâncias em que o auditor obtém evidências de auditoria executando procedimentos adicionais, ou se são obtidas novas informações, incompatíveis com as evidências de auditoria em que o auditor originalmente baseou a avaliação, o auditor deve revisar a avaliação e, portanto, modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados (ver item A130).

Documentação

32. O auditor deve incluir na documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):
 - (a) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho quando requerido pelo item 10, e as decisões significativas alcançadas;
 - (b) elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no item 11 e de cada um dos componentes do controle interno especificados nos itens 14 a 24; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e procedimentos de avaliação de riscos executados;
 - (c) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis como exigido pelo item 25; e
 - (d) os riscos identificados e controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento, como resultado dos requerimentos dos itens 27 a 30 (ver itens A131 a A134).

Aplicação e outros materiais explicativos

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas (ver item 5)

- A1. Obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade (daqui em diante, "entendimento da entidade"), é um processo contínuo e dinâmico de obtenção, atualização e análise de informações ao longo da auditoria. O entendimento estabelece uma estrutura de referência dentro da qual o auditor planeja a auditoria e exerce o julgamento profissional ao longo de toda a auditoria. Por exemplo, ao:
 - avaliar riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis;
 - determinar a materialidade de acordo com a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria;
 - considerar a adequação da seleção e aplicação das políticas contábeis e a adequação das divulgações de demonstrações contábeis;

- identificar áreas em que possa ser necessária a consideração especial da auditoria, por exemplo, transações com partes relacionadas, a adequação do uso pela administração da premissa de continuidade do negócio, ou considerar o propósito de negócio das transações;
 - desenvolver expectativas para utilização na execução de procedimentos analíticos;
 - responder aos riscos avaliados de distorção relevante, inclusive planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria para obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes; e
 - avaliar a suficiência e propriedade das evidências de auditoria obtidas, tais como a adequação das premissas e das representações orais e escritas da administração.
- A2. Informações obtidas por meio da execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas podem ser usadas pelo auditor como evidência de auditoria para sustentar avaliações dos riscos de distorção relevante. Além disso, o auditor pode obter evidências de auditoria a respeito de classes de transações, saldos de contas ou divulgações e afirmações relacionadas, e sobre a efetividade operacional dos controles, embora tais procedimentos não fossem planejados como procedimentos substantivos ou como testes de controles. O auditor também pode escolher executar procedimentos substantivos ou testes de controles concomitantemente aos procedimentos de avaliação de riscos porque é eficiente fazê-lo.
- A3. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento exigido. A consideração primordial do auditor é se o entendimento que foi obtido é suficiente para satisfazer o objetivo formulado nesta Norma. A profundidade do entendimento geral exigido pelo auditor é menor do que o requerido da administração da entidade.
- A4. Os riscos a serem avaliados incluem tanto os causados por erro como os causados por fraude e ambos são abrangidos por esta Norma. Contudo, a importância de uma fraude é tal que exigências e orientações adicionais estão incluídas na NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 12 a 24, em relação a procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas para obter informações que são utilizadas na identificação dos riscos de distorção relevante causada por fraude.
- A5. Embora se exija que o auditor execute todos os procedimentos de avaliação de riscos descritos no item 6 no decorrer da obtenção do necessário entendimento da entidade (ver itens 11 a 24), não se exige que o auditor execute todos eles para cada aspecto do entendimento. Outros procedimentos podem ser executados quando a informação a ser obtida puder ser útil na identificação de riscos de distorção relevante. Exemplos de tais procedimentos incluem:

- revisão de informações obtidas de fontes externas como periódicos comerciais e econômicos, relatórios de analistas, bancos ou agências de classificação e publicações regulatórias ou financeiras;
- indagações junto ao consultor legal externo da entidade ou de especialistas de avaliação que a entidade tenha utilizado.

Indagações junto à administração e outros dentro da entidade (ver item 6(a))

A6. Muitas das informações obtidas pelas indagações do auditor são obtidas junto à administração e aos responsáveis pelas demonstrações contábeis. Contudo, o auditor também pode obter informações, ou uma perspectiva diferente na identificação de riscos de distorção relevante, por meio de indagações junto a outros dentro da entidade e a outros funcionários com graus diferentes de autoridade. Por exemplo:

- indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente em que as demonstrações contábeis são elaboradas;
- investigações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano relativos à concepção e a efetividade do controle interno da entidade e sobre se a administração reagiu satisfatoriamente às constatações advindas desses procedimentos;
- indagações junto a funcionários envolvidos ao iniciar, processar ou registrar transações complexas ou não usuais podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- investigações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude que afete a entidade, garantias, obrigações pós-venda, acordos (tais como empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*)) com parceiros de negócio e o significado de termos contratuais;
- indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou vendas podem fornecer informações sobre mudanças nas estratégias de marketing, tendências de vendas ou acordos contratuais com seus clientes.

Procedimentos analíticos (ver item 6(b))

A7. Procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento e pode auxiliar na avaliação de risco de erros relevantes para fornecer uma base para planejar e implementar respostas para esses riscos. Procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de riscos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, por exemplo, a relação entre vendas e área total do espaço de vendas ou volume dos produtos vendidos.

A8. Procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar

assuntos com implicação para a auditoria. Relações não usuais ou inesperadas que sejam identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude.

- A9. Contudo, quando tais procedimentos analíticos usam dados agregados em nível alto (que pode ser o caso quando procedimentos analíticos são executados como procedimentos de avaliação de riscos), os resultados desses procedimentos analíticos somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre se uma distorção relevante pode existir. Portanto, em tais casos, a consideração de outras informações que tenham sido obtidas durante a identificação dos riscos de distorção relevante, juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos, pode auxiliar o auditor no entendimento e avaliação dos resultados dos procedimentos analíticos.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A10. Algumas entidades de pequeno porte não possuem informações contábeis intermediárias ou mensais que possam ser utilizadas na realização de procedimentos analíticos. Nessas circunstâncias, apesar do auditor ser capaz de realizar procedimentos analíticos limitados para fins do planejamento de auditoria ou obter algumas informações por meio de indagação, o auditor pode necessitar planejar ou realizar procedimentos analíticos para identificar e avaliar o risco de erros relevantes quando uma minuta das demonstrações contábeis da entidade estiver disponível.

Observação e inspeção (ver item 6(c))

- A11. A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, e podem também fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem a observação e inspeção do seguinte:

- operações da entidade;
- documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;
- relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações contábeis intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração);
- dependências e instalações industriais da entidade.

Informação obtida em períodos anteriores (ver item 9)

- A12. A experiência prévia do auditor junto à entidade e procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores podem fornecer ao auditor informações sobre assuntos como:
- distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente;

- natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos);
- mudanças significativas que a entidade ou suas operações possam ter sofrido desde o período financeiro anterior, que possam auxiliar o auditor na obtenção de entendimento suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção relevante.

A13. Exige-se que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes, caso o auditor pretenda usar essas informações para os fins da auditoria corrente. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no ano anterior. Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância de tais informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como reexecução (*walk-through*) em sistemas relevantes.

Discussão entre a equipe encarregada do trabalho (ver item 10)

A14. A discussão entre a equipe encarregada do trabalho a respeito da suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante:

- fornece uma oportunidade para que membros mais experientes da equipe encarregada do trabalho, inclusive o sócio do trabalho, compartilhem seus pontos de vista baseados no seu conhecimento da entidade;
- permite à equipe encarregada do trabalho que troquem informações sobre os riscos de negócio aos quais a entidade está sujeita e de que maneira e em que lugar as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis a distorção relevante por fraude ou erro;
- auxilia a equipe encarregada do trabalho na obtenção de melhor entendimento do potencial para distorção relevante das demonstrações contábeis nas áreas específicas a eles confiadas e a entender como os resultados dos procedimentos de auditoria que eles executam podem afetar outros aspectos da auditoria, inclusive as decisões a respeito da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria;
- fornece uma base sobre a qual os membros da equipe encarregada do trabalho comunicam e compartilham novas informações obtidas ao longo da auditoria e que possam afetar a avaliação de riscos de distorção relevante ou os procedimentos de auditoria executados para enfrentar tais riscos.

A NBC TA 240, item 15, fornece requisitos adicionais e orientação no que se refere à discussão da equipe encarregada do trabalho a respeito dos riscos de fraude.

A15. Nem sempre é necessário ou prático incluir todos os membros em discussão específica (como, por exemplo, no caso de uma auditoria em locais múltiplos), nem é necessário que todos os membros da equipe encarregada do trabalho sejam informados de todas as decisões alcançadas na discussão. O sócio do

trabalho pode discutir os assuntos com membros-chave da equipe encarregada do trabalho, inclusive, se for considerado apropriado, especialistas e os responsáveis pela auditoria de componentes, ao mesmo tempo em que delega a discussão com outros, levando em conta a extensão da comunicação considerada necessária para a equipe encarregada do trabalho. Um plano de comunicação, aprovado pelo sócio do trabalho, pode ser útil.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A16. Muitas auditorias de entidade de pequeno porte são conduzidas inteiramente pelo sócio do trabalho (que pode ser um auditor pessoa física). Em tais situações, o sócio do trabalho, depois de ter conduzido pessoalmente o planejamento da auditoria, seria responsável por considerar a suscetibilidade das demonstrações contábeis a distorção relevante por fraude ou erro.

Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade

Entidade e o seu ambiente

Fatores do setor de atividade, regulatórios e outros externos (ver item 11(a))

Fatores do setor de atividade

A17. Os fatores relevantes do setor de atividade incluem condições próprias da indústria como o ambiente competitivo, relações entre fornecedor e cliente, e desenvolvimentos tecnológicos. Exemplos de assuntos que os auditores podem considerar incluem:

- o mercado e a concorrência, incluindo a demanda, capacidade e concorrência de preços;
- atividade cíclica ou sazonal;
- tecnologia de produtos relacionada com os produtos da entidade;
- fornecimento e custo de energia.

A18. O setor de atividade no qual a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção relevante com origem na natureza do negócio ou no grau de regulamentação. Por exemplo, contratos de longo prazo podem envolver estimativas significativas de receitas e despesas que dão origem a riscos de distorção relevante. Em tais casos, é importante que a equipe encarregada do trabalho inclua membros com conhecimento e experiência relevante suficientes, como exigido pela NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 14.

Fatores regulatórios

A19. Os fatores regulatórios relevantes incluem o ambiente regulatório. O ambiente regulatório abrange, entre outros assuntos, a estrutura de relatório financeiro

aplicável e o ambiente político e jurídico. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar incluem:

- princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade;
- estrutura regulatória para uma indústria ou setor de atividade regulamentados;
- legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade, inclusive atividades de supervisão direta;
- tributação (corporativa e outras);
- políticas governamentais que afetem no presente a condução do negócio da entidade, como políticas monetárias, inclusive controles de câmbio, fiscais, de incentivos financeiros (por exemplo, programas de subvenções governamentais) e políticas de tarifas ou de restrições comerciais;
- exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade.

A20. A NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 12, inclui alguns requisitos específicos relacionados com a estrutura jurídica e regulamentar aplicável à entidade ou ao setor de atividade.

Considerações específicas para entidades do setor público

A21. Para a auditoria de entidade do setor público, leis, regulamentos e outras autoridades podem afetar as operações da entidade. Tais elementos são de consideração essencial na obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente.

Outros fatores externos

A22. Exemplos de outros fatores externos que afetam a entidade e que o auditor pode considerar incluem as condições econômicas gerais, taxas de juros e disponibilidade de financiamento, inflação ou flutuações da moeda.

Natureza da entidade (ver item 11(b))

A23. Entendimento da natureza da entidade permite ao auditor entender assuntos como:

- se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo, com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localidades. Estruturas complexas muitas vezes introduzem assuntos que podem dar origem a riscos de distorções relevantes. Tais assuntos podem incluir se o ágio, os empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*), investimentos ou entidades com fins específicos são contabilizados adequadamente;
- a estrutura societária e as relações entre os acionistas/quotistas e outras pessoas ou entidades. Este entendimento ajuda a determinar se as

transações com partes relacionadas foram identificadas e contabilizadas adequadamente. A NBC TA 550 – Partes Relacionadas estabelece requisitos e fornece orientação sobre considerações relevantes pelo auditor sobre partes relacionadas.

A24. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento da natureza da entidade incluem:

- operações do negócio – tais como:
 - natureza das fontes de receita, produtos ou serviços e mercados, inclusive envolvimento em comércio eletrônico, como vendas pela internet, e atividades de marketing;
 - condução das operações (por exemplo, etapas e métodos de produção ou atividades expostas a riscos ambientais);
 - alianças, empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*) e atividades de terceirização;
 - dispersão geográfica e segmentação do setor de atividade;
 - local de instalações de produção, armazéns e escritórios, e local e quantidades dos estoques;
 - clientes-chave e fornecedores importantes de bens e serviços, acordos trabalhistas (inclusive a existência de acordos sindicais, de pensão e outros benefícios pós-emprego, tais como pagamentos baseados em ações ou bônus, e regulamentação governamental relacionada com aspectos trabalhistas);
 - atividades e gastos de pesquisa e desenvolvimento;
 - transações com partes relacionadas;

- investimentos e atividades de investimento – tais como:
 - aquisições ou desinvestimentos planejados ou executados recentemente;
 - investimentos e vendas de títulos mobiliários e empréstimos;
 - atividades de investimento de capital;
 - investimentos em entidades não consolidadas, inclusive sociedades, empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*) e entidades para fins específicos;

- financiamento e atividades de financiamento – tais como:
 - principais subsidiárias e entidades associadas, inclusive estruturas consolidadas e não consolidadas;
 - estrutura de dívidas e acordos relacionados, inclusive contratos de financiamento e contratos de arrendamento não registrados no balanço;
 - usufrutuários (domiciliados no país ou no exterior, sua reputação de negócios e experiência) e partes relacionadas;
 - uso de instrumentos financeiros derivativos;

- informações financeiras – tais como:

- princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade, inclusive suas características específicas e significativas (por exemplo, no caso de bancos, empréstimos e investimentos, e, no caso da indústria farmacêutica, pesquisa e desenvolvimento);
- práticas de reconhecimento de receita;
- contabilização a valor justo;
- ativos, passivos e transações em moeda estrangeira;
- contabilização para transações não usuais ou complexas, inclusive aquelas em áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de pagamentos baseados em ações).

A25. Mudanças significativas de períodos anteriores na entidade podem originar ou modificar os riscos de distorção relevante.

Natureza de entidade de propósito específico (EPE)

A26. Entidade de propósito específico (EPE ou entidade veículo de propósito específico) é uma entidade que é geralmente estabelecida para um propósito restrito e bem definido, tais como para efetuar um arrendamento ou securitização de ativos financeiros, ou para conduzir atividades de pesquisa e desenvolvimento. Pode ter a forma de corporação, agente fiduciário, sociedade ou outros tipos de entidades. A entidade que criou a EPE pode transferir ativos para esta última (por exemplo, como parte de transações de transferência de ativos financeiros), pode obter direito de uso sobre seus ativos ou pode prestar serviços a ela, enquanto outras partes podem fornecer recursos à entidade de propósito específico. A NBC TA 550, item A7, indica que, em algumas circunstâncias, a EPE pode ser considerada uma parte relacionada da entidade.

A27. Estruturas de relatórios financeiros normalmente especificam condições detalhadas que são consideradas para acumular controle ou circunstâncias que requerem que a entidade de propósito específico seja consolidada. A interpretação dos requerimentos de tais estruturas normalmente requer conhecimento detalhado dos acordos relevantes envolvendo tais entidades.

Seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade (ver item 11(c))

A28. Entendimento da seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade pode abranger assuntos como:

- os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais;
- as políticas contábeis significativas em áreas controversas ou emergentes para as quais não há orientação ou consenso;
- mudanças nas políticas contábeis da entidade;
- normas contábeis, leis e regulamentos que sejam novos para a entidade, quando e como a entidade adotará tais requisitos.

Objetivos e estratégias e riscos de negócio relacionados (ver item 11(d))

- A29. A entidade conduz o seu negócio no contexto de fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores internos e externos. Para responder a tais fatores, a administração da entidade ou os responsáveis pela governança definem objetivos, que são os planos gerais para a entidade. As estratégias são as abordagens pelas quais a administração pretende alcançar seus objetivos. Os objetivos e estratégias podem mudar ao longo do tempo.
- A30. O risco de negócio é mais amplo do que o risco de distorção relevante das demonstrações contábeis, embora inclua este último. O risco de negócio pode se originar de mudança ou de complexidade. Deixar de reconhecer a necessidade de mudança também pode dar origem a risco de negócio. O risco de negócio pode surgir, por exemplo:
- do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que possam fracassar;
 - de um mercado que, mesmo se desenvolvido com sucesso, é inadequado para sustentar um produto ou serviço; ou
 - de falhas em produto ou serviço que possam resultar em dívidas e risco reputacional.
- A31. O entendimento dos riscos de negócio enfrentados pela entidade aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras e, portanto, efeito nas demonstrações contábeis. Contudo, o auditor não tem responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorções relevantes.
- A32. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados da entidade que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis incluem:
- desenvolvimento no setor de atividade (um risco de negócio potencial pode ser, por exemplo, a entidade não possuir o pessoal ou o conhecimento especializado para lidar com as mudanças no setor de atividade);
 - novos produtos e serviços (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, aumento de passivos relacionados aos produtos);
 - expansão do negócio (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a demanda não ter sido estimada com exatidão);
 - novos requisitos contábeis (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a implementação incompleta ou inadequada de norma ou custos maiores);
 - requisitos regulamentares (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, maior exposição de natureza legal);
 - necessidade corrente e em perspectiva de financiamento (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a perda de financiamento por incapacidade de atender os pré-requisitos);

- uso de TI (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a incompatibilidade de sistemas e processos);
- os efeitos de implementar uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contábeis (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a implementação incompleta ou inadequada de uma norma).

A33. Um risco de negócio pode ter uma consequência imediata para o risco de distorção relevante para classes de transação, saldos de conta e divulgações no nível de afirmação ou no nível de demonstrações contábeis. Por exemplo, o risco de negócio decorrente de uma base de clientes em retração pode aumentar o risco de distorção relevante associado à avaliação de contas a receber. Contudo, o mesmo risco, particularmente em combinação com uma economia em retração, também pode ter uma consequência de longo prazo, que o auditor considera ao avaliar a adequação da premissa de continuidade dos negócios. Se um risco de negócio pode ou não resultar em risco de distorção relevante, portanto, é considerado à luz das circunstâncias da entidade. Exemplos de condições e eventos que podem indicar riscos de distorção relevante são indicados no Apêndice 2.

A34. Geralmente, a administração identifica riscos de negócio e desenvolve abordagens para enfrentá-los. Tal processo de avaliação de riscos é parte do controle interno, discutido nos itens 15, A79 e A80.

Considerações específicas para entidade do setor público

A35. Para a auditoria de entidade do setor público, os “objetivos da administração” podem ser influenciados por preocupações referentes à responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei, regulamento, ou outra autoridade.

Medição e revisão do desempenho das operações da entidade (ver item 11(e))

A36. A administração e outros medirão e revisarão os assuntos que considerem importantes. Mensurações de desempenho, externas ou internas, criam pressões sobre a entidade. Essas pressões, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações contábeis. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor quando ele considera se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude – ver a NBC TA 240 para requisitos e orientação em relação a riscos de fraude.

A37. A medição e a revisão do desempenho das operações não são a mesma coisa que o monitoramento dos controles (discutido como componente do controle interno nos itens A98 a A104), embora seus propósitos possam sobrepor-se:

- a medição e a revisão do desempenho destinam-se a determinar se o desempenho do negócio está cumprindo os objetivos estabelecidos pela administração (ou por terceiros);
- o monitoramento dos controles preocupa-se especificamente com a operação eficaz do controle interno.

Em alguns casos, porém, os indicadores de desempenho também fornecem informações que capacitam a administração a identificar deficiências no controle interno.

A38. Exemplos de informações geradas internamente pela administração para medir e revisar o desempenho das operações e que o auditor pode considerar incluem:

- indicadores-chave de desempenho (financeiros e não financeiros) e indicadores financeiros chave, tendências-chave e estatísticas operacionais;
- análises de desempenho das operações período a período;
- orçamentos, previsões, análises de variações, informações de segmento e relatórios de desempenho divisionais, departamentais ou de outros níveis;
- medidas de desempenho de empregados e políticas de remuneração;
- comparações do desempenho da entidade com o da concorrência.

A39. Partes externas também podem medir e revisar o desempenho da entidade. Por exemplo, informações externas como relatórios de analistas e de agências de classificação podem apresentar informações úteis para o auditor. Tais relatórios muitas vezes podem ser obtidos junto à entidade que está sendo auditada.

A40. Medidas internas podem realçar resultados ou tendências inesperadas que exigem a determinação de sua causa e ação corretiva por parte da administração (inclusive, em alguns casos, a detecção e correção de distorções tempestivamente). Medidas de desempenho também podem indicar ao auditor que realmente existem riscos de distorção nas informações contidas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, medidas de desempenho podem indicar que a entidade tem crescimento ou lucratividade extraordinariamente rápida em comparação com outras entidades no mesmo setor de atividade. Tais informações, particularmente se combinadas com outros fatores como bônus baseado em desempenho ou remuneração de incentivo, podem indicar o risco potencial de influência da administração na elaboração das demonstrações contábeis.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A41. Entidades de pequeno porte muitas vezes não têm processos para medir e revisar o desempenho das operações. Indagações junto à administração podem revelar que ela confia em certos indicadores-chave para avaliar o desempenho das operações e realizar a ação apropriada. Se tal indagação indicar uma ausência de medição ou revisão do desempenho, pode haver um elevado risco de distorções não serem detectadas e corrigidas.

Controle interno da entidade

A42. O entendimento do controle interno auxilia o auditor na identificação de tipos de distorções potenciais e fatores que afetem os riscos de distorção relevante, e no planejamento da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

A43. O material de aplicação sobre o controle interno é apresentado em quatro seções, como a seguir:

- natureza e características gerais do controle interno;
- controles relevantes para a auditoria;
- natureza e extensão do entendimento dos controles relevantes;
- componentes do controle interno.

Natureza e características gerais do controle interno (ver item 12)

Propósito do controle interno

A44. O controle interno é planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade com relação a:

- a confiabilidade das informações e demonstrações contábeis da entidade;
- a efetividade e eficiência de suas operações; e
- sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A maneira como o controle interno é planejado, implementado e mantido varia com o tamanho e a complexidade da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A45. Entidades de pequeno porte podem usar meios menos estruturados e processos e procedimentos mais simples para alcançar seus objetivos.

Limitações do controle interno

A46. O controle interno, não importa o quão efetivo, pode fornecer à entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis da entidade. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do controle interno. Estas incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e de que rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano. Por exemplo, pode haver um erro na concepção ou na modificação de um controle. Igualmente, a operação de um controle pode não ser efetiva, por exemplo, quando as informações apresentadas para os fins do controle interno (por exemplo, um relatório de exceção) não são usadas

efetivamente porque o indivíduo responsável pela revisão das informações não compreende o seu propósito ou deixa de tomar a ação apropriada.

- A47. Adicionalmente, os controles podem ser burlados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou podem ser indevidamente burlados pela administração. Por exemplo, a administração pode firmar com os clientes contratos paralelos que alterem os termos e condições dos contratos de venda que são padrão da entidade, o que pode resultar no reconhecimento inadequado de receita. Também podem ser anulados ou desativados os testes de verificação destinados a identificar e relatar transações que excedam limites de créditos especificados.
- A48. Além disso, ao planejar e implementar controles, a administração pode fazer julgamentos sobre a natureza e a extensão dos controles selecionados para serem implementados, e a natureza e a extensão dos riscos que ela decide assumir.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A49. Entidades de pequeno porte normalmente possuem menos empregados, o que pode limitar a extensão praticável da segregação de funções. Contudo, em uma entidade administrada pelo proprietário, o proprietário-gerente pode ser capaz de exercer supervisão mais eficaz do que em entidade maior. Esta supervisão pode compensar as oportunidades geralmente mais limitadas de segregação de funções.
- A50. Por outro lado, o proprietário-gerente pode ser mais capaz de burlar os controles porque o sistema de controle interno é menos estruturado. Isto é levado em consideração pelo auditor na identificação dos riscos de distorção relevante por fraude.

Divisão do controle interno em componentes

- A51. A divisão do controle interno nos cinco componentes a seguir, para fins das normas de auditoria, fornece uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria:
- (a) o ambiente de controle;
 - (b) o processo de avaliação de risco da entidade;
 - (c) o sistema de informação, inclusive os processos relacionados de negócio relevantes para os relatórios financeiros e a comunicação;
 - (d) atividades de controle; e
 - (e) monitoramento de controles.

A divisão não reflete necessariamente como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. Os auditores podem usar terminologia ou estruturas para descrever

os vários aspectos do controle interno diferentes das usadas nesta Norma, contanto que todos os componentes descritos nesta Norma sejam considerados.

A52. O material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações contábeis está descrito nos itens A69 a A104. O apêndice 1 fornece explicação adicional destes componentes do controle interno.

Características dos elementos manuais e automatizados do controle interno, relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor

A53. O sistema de controle interno da entidade contém elementos manuais e muitas vezes contém elementos automatizados. As características dos elementos manuais ou automatizados são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor e procedimentos adicionais de auditoria nela baseados.

A54. O uso de elementos manuais ou automatizados no controle interno também afeta a forma como as transações são iniciadas, registradas, processadas e reportadas:

- Os controles em sistema manual podem incluir procedimentos como aprovação e revisão de transações, e conciliações e acompanhamento dos itens de conciliação. Alternativamente, a entidade pode usar procedimentos automatizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações, caso em que registros em formato eletrônico substituem documentos em papel.
- Os controles nos sistemas de TI são compostos de uma combinação de controles automatizados (por exemplo, controles inseridos em programas de computador) e controles manuais. Além disso, controles manuais podem ser independentes de TI, podem usar informações produzidas por TI, ou podem limitar-se a monitorar o funcionamento eficaz de TI e controles automatizados, e a lidar com exceções. Quando a TI é usada para iniciar, registrar, processar ou reportar transações ou outros dados financeiros para inclusão nas demonstrações contábeis, os sistemas e programas podem incluir controles relacionados às afirmações correspondentes para contas relevantes ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controles manuais que dependem de TI.

A mistura de elementos manuais e automatizados no controle interno da entidade varia conforme a natureza e a complexidade no uso de TI pela entidade.

A55. De modo geral, a TI beneficia o controle interno da entidade ao permitir à entidade a:

- aplicar consistentemente regras de negócio pré-definidas e executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transações ou dados;
- aprimorar a tempestividade, disponibilidade e exatidão das informações;

- facilitar a análise adicional das informações;
- aprimorar a capacidade de monitorar o desempenho das atividades da entidade e suas políticas e procedimentos;
- reduzir o risco de que os controles sejam transgredidos; e
- aprimorar a capacidade de conseguir segregação eficaz de funções por meio da implementação de controles de segurança em aplicativos, bases de dados e sistemas operacionais.

A56. A TI também coloca riscos para o controle interno da entidade, por exemplo:

- confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
- acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
- a possibilidade de que os funcionários de TI consigam acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo assim a segregação de funções;
- modificações não autorizadas de dados nos arquivos-mestres;
- modificações não autorizadas de sistemas ou programas;
- falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
- intervenção manual inadequada;
- perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido.

A57. Elementos manuais no controle interno podem ser mais adequados nos casos em que se exige julgamento e arbítrio, como nas seguintes circunstâncias:

- transações grandes, não usuais ou não recorrentes;
- circunstâncias em que seja difícil definir, antecipar ou prever erros;
- em circunstâncias de mudança que exijam uma resposta de controle fora do alcance do controle automatizado existente;
- no monitoramento da efetividade de controles automatizados.

A58. Os elementos manuais no controle interno podem ser menos confiáveis do que os elementos automatizados porque podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou transgredidos e também mais propensos a erros e enganos simples. Não se pode pressupor, portanto, consistência na aplicação de controles manuais. Os elementos de controle manuais podem ser menos adequados nas seguintes circunstâncias:

- transações de grande volume ou recorrentes, ou em situações em que erros que possam ser previstos ou prognosticados possam ser evitados, ou detectados e corrigidos, por parâmetros de controle automatizados;
- atividades de controle em que maneiras específicas de executar o controle possam ser projetadas e automatizadas.

A59. A extensão e natureza dos riscos do controle interno variam dependendo da natureza e das características do sistema de informação da entidade. A entidade responde aos riscos decorrentes do uso da TI ou do uso de elementos manuais no controle interno por meio do estabelecimento de controles efetivos à luz das características do sistema de informação da entidade.

Controles relevantes para a auditoria

A60. Há uma relação direta entre os objetivos da entidade e os controles que ela implementa para fornecer segurança razoável a respeito do seu cumprimento. Os objetivos e, portanto, os controles da entidade, relacionam-se com demonstrações contábeis, operações e conformidade; contudo, nem todos esses objetivos e controles são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor.

A61. Fatores relevantes para o julgamento do auditor ao determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria podem incluir assuntos como os seguintes:

- materialidade;
- importância do risco relacionado;
- tamanho da entidade;
- natureza do negócio da entidade, inclusive suas características de organização e propriedade;
- diversidade e complexidade das operações da entidade;
- exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- circunstâncias e o componente aplicável do controle interno;
- natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controle interno da entidade, inclusive o uso de organizações de serviços;
- se, e como, um controle específico, individualmente ou em combinação com outros, impede ou detecta e corrige distorção relevante.

A62. Controles sobre a integridade e exatidão das informações produzidas pela entidade podem ser relevantes para a auditoria se o auditor pretende fazer uso das informações ao planejar e executar procedimentos adicionais. Os controles relacionados aos objetivos das operações e de conformidade também podem ser relevantes para a auditoria se eles se relacionarem com dados que o auditor avalia ou usa ao aplicar os procedimentos de auditoria.

A63. O controle interno para salvaguarda de ativos contra aquisição, uso e alienação não autorizados pode incluir controles relacionados aos objetivos das demonstrações contábeis e de operações. A consideração de tais controles pelo auditor geralmente se limita aos que são relevantes para a confiabilidade dos relatórios contábeis.

A64. A entidade geralmente tem controles relacionados a objetivos que não são relevantes para a auditoria e, portanto, não precisam ser considerados. Por exemplo, a entidade pode utilizar um sistema sofisticado de controles

automatizados para fornecer operações eficientes e efetivas (tais como o sistema de controles automatizado de linha aérea para manter horários de vôos), mas esses controles geralmente não seriam relevantes para a auditoria. Além disso, embora o controle interno se aplique à entidade como um todo ou a qualquer uma de suas unidades operacionais ou processos de negócios, o entendimento do controle interno relativo a cada uma das unidades operacionais e processos de negócios da entidade pode não ser relevante para a auditoria.

Considerações específicas para entidade do setor público

A65. Auditores do setor público muitas vezes têm responsabilidades adicionais no que se refere ao controle interno, por exemplo, emitir um relatório sobre o cumprimento de um código de prática estabelecido. Auditores do setor público também podem ter responsabilidade de emitir relatório sobre conformidade com leis, regulamentos ou outras autoridades. Como resultado, sua revisão do controle interno pode ser mais ampla e detalhada.

Natureza e extensão do entendimento de controles relevantes (ver item 13)

A66. Avaliar o desenho de um controle envolve considerar se o controle, individualmente ou em combinação com outros controles, é capaz de impedir, ou de detectar e corrigir efetivamente, distorções relevantes. A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade o está usando. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo e, portanto, a concepção do controle é o primeiro a ser considerado. Um controle inadequadamente planejado pode representar uma deficiência significativa no controle interno.

A67. Procedimentos de avaliação de risco para obter evidência de auditoria a respeito do desenho e implementação dos controles relevantes podem incluir:

- indagações junto ao pessoal da entidade;
- observação da aplicação de controles específicos;
- inspeção de documentos e relatórios;
- acompanhamento das transações por meio de sistema de informação relevante para as demonstrações contábeis.

A indagação isolada, porém, não é suficiente para tais propósitos.

A68. Obter entendimento dos controles da entidade não é suficiente para testar a sua efetividade operacional, a menos que haja alguma automatização que proporcione o funcionamento consistente dos controles. Por exemplo, obter evidências de auditoria a respeito da implementação de um controle manual em um ponto no tempo não fornece evidências de auditoria a respeito da eficácia operacional do controle em outras ocasiões durante o período sob auditoria. Contudo, devido à consistência inerente do processamento de TI (ver item A55), executar procedimentos de auditoria para determinar se um controle automatizado foi ou não implementado pode servir como teste da efetividade

operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor e de testes de controles como os de modificações de programa. Testes de efetividade operacional dos controles são descritos adicionalmente na NBC TA 330.

Componentes do controle interno – ambiente de controle (ver item 14)

A69. O ambiente de controle inclui as funções de governança e administração e as atitudes, consciência e ações dos responsáveis pela governança e administração no que se refere ao controle interno da entidade e sua importância na entidade. O ambiente de controle estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de suas pessoas.

A70. Os elementos do ambiente de controle que podem ser relevantes na obtenção de entendimento do ambiente de controle incluem os seguintes:

- (a) Comunicação e aplicação de valores de integridade e ética – Estes são elementos essenciais que influenciam a efetividade do desenho, administração e monitoramento dos controles.
- (b) Compromisso com a competência – Assuntos como a consideração por parte da administração dos níveis de competência para trabalhos específicos e como esses níveis se traduzem nas habilidades e conhecimento necessários.
- (c) Participação dos responsáveis pela governança – Atributos dos responsáveis pela governança, como:
 - sua independência em relação à administração;
 - sua experiência e reputação;
 - a extensão de seu envolvimento e as informações que recebem, e o exame das atividades;
 - a adequação de suas ações, inclusive o grau em que assuntos complexos são levantados e tratados junto à administração, e sua interação com os auditores internos e externos.
- (d) Filosofia e estilo operacional da administração – Características da administração como:
 - abordagem na aceitação e administração dos riscos de negócio;
 - atitudes e ações para com as informações e demonstrações contábeis;
 - atitudes para com as funções e pessoal do processamento e contabilização de informações.
- (e) Estrutura organizacional – A estrutura em que as atividades da entidade são planejadas, executadas, controladas e revisadas para alcançar seus objetivos.

- (f) Atribuição de autoridade e responsabilidade – Assuntos relativos à maneira como a autoridade e a responsabilidade por atividades operacionais são atribuídas e como as relações de reporte e hierarquias de autorização são estabelecidas.
- (g) Políticas e práticas de recursos humanos – Políticas e práticas que se relacionam, por exemplo, com recrutamento, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, remuneração e ações corretivas.

Evidência de auditoria para elementos do ambiente de controle

A71. Evidências de auditoria relevantes podem ser obtidas por meio de uma combinação de indagações e outros processos de avaliação de risco, como corroborar indagações por meio de observação ou inspeção de documentos. Por exemplo, por meio de indagação junto à administração e funcionários, o auditor pode obter entendimento de como a administração comunica aos funcionários sua visão sobre práticas de negócio e conduta ética. O auditor pode então determinar se controles relevantes foram implementados ao considerar, por exemplo, se a administração tem código de conduta escrito e se ela atua de maneira a dar sustentação ao código.

Efeito do ambiente de controle na avaliação de risco de distorção relevante.

A72. Alguns elementos do ambiente de controle da entidade têm efeito generalizado na avaliação dos riscos de distorção relevante. Por exemplo, a consciência de controle da entidade é influenciada significativamente pelos responsáveis pela governança, porque uma de suas funções é contrabalançar pressões sobre a administração referentes a demonstrações contábeis que possam surgir de demandas do mercado ou esquemas de remuneração. A eficácia do desenho do ambiente de controle em relação à participação dos responsáveis pela governança, portanto, é influenciada por assuntos como:

- sua independência em relação à administração e sua capacidade de avaliar as ações da administração;
- se eles entendem as transações de negócios da entidade;
- a extensão em que avaliam se as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A73. Um conselho de administração ativo e independente pode influenciar a filosofia e estilo operacional da alta administração. Contudo, outros elementos podem ser mais limitados no seu efeito.

Por exemplo, embora as práticas e políticas de recursos humanos voltadas para a contratação de pessoal competente nas áreas financeira, contábil e de TI possam reduzir o risco de erros no processamento das informações contábeis, elas podem não mitigar uma forte influência da alta administração de informar resultados superestimados.

A74. A existência de um ambiente de controle satisfatório pode ser um fator positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção relevante. Contudo, embora ele possa ajudar a reduzir o risco de fraude, um ambiente de controle satisfatório não é um impedimento absoluto para a fraude. Inversamente, deficiências no ambiente de controle podem prejudicar a eficácia dos controles, especialmente no que se refere à fraude. Por exemplo, a falha da administração em comprometer recursos suficientes para enfrentar riscos de segurança de TI pode afetar adversamente o controle interno ao permitir que modificações inadequadas sejam feitas nos programas de computadores ou nos dados, ou que transações não autorizadas sejam processadas. Como explicado na NBC TA 330, itens A2 e A3, o ambiente de controle também influencia a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais do auditor.

A75. O ambiente de controle em si não impede, nem detecta e nem corrige uma distorção relevante. Ele pode, porém, influenciar a avaliação do auditor da efetividade de outros controles (por exemplo, o monitoramento dos controles e a operação de atividades de controle específicas) e, com isso, a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A76. É provável que o ambiente de controle em entidades de pequeno porte seja diferente do encontrado em entidades maiores. Por exemplo, os responsáveis pela governança em entidades de pequeno porte podem não incluir um membro independente ou externo, e a função de governança pode ser desempenhada diretamente pelo proprietário/administrador quando não há outros proprietários. A natureza do ambiente de controle também pode influenciar a importância de outros controles, ou a sua ausência. Por exemplo, o envolvimento ativo de um proprietário-administrador pode mitigar alguns dos riscos decorrentes da ausência de segregação de funções em um negócio de pequeno porte; pode, porém, aumentar outros riscos, por exemplo, o risco dos controles serem burlados.

A77. Além disso, as evidências de auditoria para elementos do ambiente de controle em entidade de pequeno porte podem não estar disponíveis em forma documental, em particular quando a comunicação entre a administração e outros funcionários pode ser informal, mas efetiva. Por exemplo, entidades de pequeno porte podem não ter um código de conduta escrito, mas, ao invés disso, desenvolvem uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio de comunicação verbal e do exemplo da administração.

A78. Conseqüentemente, as atitudes, consciência e ações da administração ou do proprietário-gerente são de particular importância para o entendimento pelo auditor do ambiente de controle de entidade de pequeno porte.

Componentes do controle interno - processo de avaliação de risco da entidade (ver item 15)

A79. O processo de avaliação de riscos da entidade forma a base de como a administração determina os riscos a serem gerenciados. Se esse processo é apropriado às circunstâncias, incluindo a natureza, tamanho e complexidade da entidade, ele auxilia o auditor na identificação de riscos de distorção relevante. Determinar se o processo de avaliação de riscos da entidade é apropriado às circunstâncias é uma questão de julgamento.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte (ver item 17)

A80. Em uma entidade de pequeno porte, é improvável que haja um processo de avaliação de riscos estabelecido. Em tais casos, é provável que a administração identifique riscos por meio de envolvimento pessoal no negócio. Independentemente das circunstâncias, porém, ainda é necessário indagar a respeito de riscos identificados e como eles são considerados pela administração.

Componentes do controle interno - sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevante para as demonstrações contábeis e a comunicação

O sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevante para as demonstrações contábeis (ver item 18)

A81. O sistema de informação relevante para objetivos de demonstrações contábeis, que inclui o sistema contábil, é composto de procedimentos e registros planejados e estabelecidos para:

- iniciar, registrar, processar e reportar transações da entidade (assim como eventos e condições) e manter responsabilidade pelos ativos, passivos e patrimônio líquido;
- solucionar o processamento incorreto de transações, por exemplo, captura automática de arquivos inconsistentes e procedimentos seguidos para esclarecer tempestivamente itens inconsistentes;
- identificar e registrar os casos em que os sistemas ou controles são burlados;
- transferir informações de sistemas de processamento de transações para o razão geral;
- capturar informações relevantes para as demonstrações contábeis e outros eventos e condições além das transações, tais como depreciação e amortização de ativos e modificações na recuperação de contas a receber; e
- assegurar que as informações que exigem divulgação pela estrutura de relatório financeiro aplicável sejam acumuladas, registradas, processadas, resumidas e adequadamente reportadas nas demonstrações contábeis.

Lançamentos contábeis

A82. O sistema de informação da entidade geralmente inclui o uso de lançamentos-padrão em diários, requeridos periodicamente para o registro de transações.

Exemplos podem ser lançamentos de diário para registrar vendas, aquisições e desembolsos de caixa no razão geral, ou registro contábil de estimativas feitas periodicamente pela administração, como mudanças na estimativa de contas a receber incobráveis.

- A83. O processo de elaboração de demonstrações contábeis da entidade também inclui o uso de lançamentos de diário fora do padrão para registrar transações ou ajustes não recorrentes e não usuais. Exemplos de tais lançamentos incluem ajustes e lançamentos de consolidação para uma combinação ou alienação de negócios ou estimativas não recorrentes como provisão para valor recuperável de ativos. Em sistemas de razão geral manual, lançamentos de diário fora do padrão podem ser identificados por meio da inspeção do razão, diários e documentos comprobatórios. Quando se usam procedimentos automatizados para manter o razão geral e elaborar demonstrações contábeis, tais lançamentos podem existir apenas em forma eletrônica e, portanto, podem ser identificados mais facilmente por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

Processos de negócio relacionados

- A84. Os processos de negócio da entidade são as atividades destinadas a:
- desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os produtos e serviços da entidade;
 - assegurar a conformidade com leis e regulamentos; e
 - registrar informações, inclusive informações contábeis e financeiras.

Os processos de negócio resultam em transações que são registradas, processadas e reportadas pelo sistema de informação. Obter entendimento dos processos de negócios da entidade, que incluem a maneira como são originadas as transações, auxiliam o auditor na obtenção de entendimento do sistema de informação da entidade relevante para as demonstrações contábeis de forma que seja apropriada às circunstâncias da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A85. É provável que os sistemas de informação e processos de negócio relevantes para as demonstrações contábeis em entidades de pequeno porte sejam menos sofisticados do que em entidades maiores, mas o seu papel é igualmente significativo. Entidades de pequeno porte com envolvimento ativo da administração podem não precisar de descrições extensas de procedimentos contábeis, registros contábeis sofisticados ou políticas escritas. Compreender os sistemas e processos da entidade, portanto, pode ser mais fácil na auditoria de entidade de pequeno porte e pode depender mais de indagações do que da revisão da documentação. A necessidade de obter entendimento, porém, continua importante.

Comunicação (ver item 19)

A86. A comunicação pela entidade das funções e responsabilidades sobre as demonstrações contábeis e de assuntos significativos relacionados às informações contábeis envolve fornecer entendimento das funções e responsabilidades individuais próprias do controle interno sobre o processo de elaboração de demonstrações contábeis. Ele inclui assuntos, como por exemplo, a extensão em que as pessoas entendem como as atividades no sistema de informação financeira se relacionam com o trabalho de outros e os meios de reportar exceções a um nível superior apropriado dentro da entidade. A comunicação pode assumir formas como as de manuais de política e de relatório financeiro. Canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que exceções sejam reportadas e tratadas.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A87. A comunicação pode ser menos estruturada e mais fácil de ser obtida em entidade de pequeno porte do que em uma entidade maior devido aos graus menores de responsabilidade e da maior visibilidade e disponibilidade da administração.

Componentes do controle interno - atividades de controle (ver item 20)

A88. Atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as orientações da administração sejam executadas. As atividades de controle, sejam em sistemas de TI, sejam manuais, têm vários objetivos e são aplicadas em vários níveis organizacionais e funcionais. Exemplos de atividades de controle específicas incluem as relacionadas a seguir:

- autorização;
- revisões de desempenho;
- processamento de informações;
- controles físicos;
- segregação de funções.

A89. Atividades de controle que são relevantes para a auditoria são:

- as que requerem ser tratadas como tais, sendo atividades de controle que se relacionam com riscos significativos e para os quais apenas procedimentos substantivos não fornecem evidências de auditoria apropriadas e suficientes, como exigido pelos itens 29 e 30, respectivamente; ou
- as que são consideradas relevantes no julgamento do auditor.

A90. O julgamento do auditor quanto a ser ou não relevante uma atividade de controle é influenciado pelo risco que o auditor identificou, que pode dar origem a uma distorção relevante, e se o auditor pensa que é provável ser apropriado testar a efetividade operacional do controle na determinação da extensão de testes substantivos.

- A91. A ênfase do auditor pode estar na identificação e obtenção de entendimento das atividades de controle que tratam das áreas em que o auditor considera serem mais prováveis os riscos de distorção relevante. Quando múltiplas atividades de controle cumprem o mesmo objetivo, é desnecessário obter entendimento de cada uma das atividades de controle relacionadas a tal objetivo.
- A92. O conhecimento do auditor a respeito da presença ou ausência de atividades de controle obtido a partir dos outros componentes do controle interno auxilia o auditor a determinar se é necessário dedicar atenção adicional à obtenção de entendimento das atividades de controle.

Considerações específicas de entidade de pequeno porte

- A93. É provável que os conceitos subjacentes às atividades de controle em entidades de pequeno porte sejam similares aos de entidades maiores, mas a formalidade com a qual operam pode variar. Além disso, entidades de pequeno porte podem julgar que certos tipos de atividades de controle não são relevantes devido aos controles aplicados pela administração. Por exemplo, a autoridade exclusiva da administração para conceder crédito aos clientes e aprovar aquisições significativas pode fornecer forte controle de importantes saldos de contas e transações, diminuindo ou removendo a necessidade de atividades de controle mais detalhadas.
- A94. É provável que as atividades de controle relevantes para a auditoria da entidade de pequeno porte se relacionem aos ciclos principais de transação, como receitas, compras e despesas com empregados.

Riscos decorrentes de TI (ver item 21)

- A95. O uso de TI afeta a maneira como as atividades de controle são implementadas. Da perspectiva do auditor, os controles dos sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade das informações e a segurança dos dados que tais sistemas processam, e incluem controles gerais de TI e controles de aplicativos efetivos.
- A96. Controles gerais de TI são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e sustentam o funcionamento efetivo dos controles de aplicativos. Eles se aplicam a ambientes de *mainframe*, miniframe e usuário final. Controles gerais de TI que mantêm a integridade das informações e a segurança dos dados geralmente incluem controles sobre o seguinte:
- centros de dados (*data center*) e operações de rede;
 - aquisição, modificação e manutenção de *software* de sistemas;
 - modificação de programas;
 - segurança de acesso;
 - aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicativos.

Eles são geralmente implementados para lidar com os riscos mencionados no item A56.

A97. Controles de aplicativos são procedimentos manuais ou automatizados que geralmente operam em nível de processo de negócio e são utilizados no processamento de transações por aplicativos individuais. Os controles de aplicativos podem ter a natureza de prevenção ou detecção e destinam-se a assegurar a integridade dos registros contábeis. Portanto, os controles de aplicativos relacionam-se aos procedimentos usados para iniciar, registrar, processar e reportar transações ou outros dados financeiros. Esses controles ajudam a assegurar que as transações ocorreram, são autorizadas e estão completa e precisamente registradas e processadas. Exemplos incluem testes de verificação de dados de entrada e verificações de sequências numéricas com acompanhamento manual de relatórios de exceção ou correção no momento do lançamento de dados.

Componentes do controle interno - monitoramento de controles (ver item 22)

A98. O monitoramento de controles é um processo para avaliar a efetividade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliar a efetividade dos controles tempestivamente e tomar as necessárias ações corretivas. A administração consegue o monitoramento de controles por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou a combinação de ambos. As atividades de monitoramento contínuo muitas vezes estão embutidas nas atividades recorrentes normais da entidade e incluem atividades de administração e supervisão regulares.

A99. As atividades de monitoramento da administração podem incluir o uso de informação de comunicações de partes externas, como reclamações de clientes e comentários de reguladores, que podem indicar problemas ou ressaltar áreas com necessidade de aprimoramento.

Considerações específicas de entidade de pequeno porte

A100. O monitoramento do controle pela administração muitas vezes é realizado por meio do envolvimento próximo da administração ou do proprietário-administrador nas operações. Este envolvimento muitas vezes identifica variações significativas nas expectativas e imprecisões de dados financeiros, levando a ação corretiva no controle.

Função de auditoria interna (ver item 23)

A101. É provável que a função de auditoria interna seja relevante para o auditor independente se a natureza das responsabilidades e atividades da função de auditoria interna estiver relacionada com as demonstrações contábeis da entidade e o auditor independente espera utilizar o trabalho dos auditores internos para modificar a natureza, época ou reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Se o auditor determinar que a

função de auditoria interna é provavelmente relevante para a auditoria, aplica-se a NBC TA 610.

A102. Os objetivos da função de auditoria interna e, portanto, a natureza das suas responsabilidades e sua posição na organização variam amplamente e dependem do tamanho e da estrutura da entidade e das exigências da administração e, quando aplicável, das pessoas responsáveis pela governança. As responsabilidades da função de auditoria interna podem incluir, por exemplo, o monitoramento do controle interno, a administração de risco e a revisão da conformidade com leis e regulamentos. Por outro lado, por exemplo, as responsabilidades da função de auditoria interna podem estar limitadas à revisão da economia, eficiência e efetividade das operações e, conseqüentemente, podem não estar relacionadas com informações contábeis ou financeiras da entidade.

A103. Se a natureza das responsabilidades da função de auditoria interna estiver relacionada com as demonstrações contábeis da entidade, a consideração do auditor independente sobre as atividades executadas ou a serem executadas pela auditoria interna, pode incluir uma revisão do plano de auditoria da função de auditoria interna para o período, se houver, e a discussão desse plano com os auditores internos.

Fonte de informação (ver item 24)

A104. Muitas das informações utilizadas no monitoramento podem ser apresentadas pelo sistema de informações da entidade. Se a administração pressupõe que os dados utilizados para o monitoramento são precisos sem ter uma base para essa premissa, erros que possam existir nas informações têm potencial para conduzir a administração a conclusões incorretas a partir de suas atividades de monitoramento. Portanto, é requerido do auditor que, como parte do seu entendimento das atividades de monitoramento da entidade como componente do controle interno, entenda:

- as fontes de informações relacionadas com as atividades de monitoramento da entidade; e
- a base sobre a qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para o propósito.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante

Avaliação de riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis (ver item 25(a))

A105. Os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis referem-se a riscos que se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações. Riscos dessa natureza não são necessariamente riscos que possam ser

atribuídos a afirmações específicas na classe de transações, saldo de contas ou nível de divulgação. Ao contrário, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação, por exemplo, em decorrência dos controles serem burlados pela administração. Os riscos no nível das demonstrações contábeis podem ser especialmente relevantes para as considerações do auditor sobre os riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A106. Riscos no nível das demonstrações contábeis podem derivar especificamente de um ambiente de controle deficiente (embora esses riscos também possam relacionar-se a outros fatores, como condições econômicas em deterioração). Por exemplo, deficiências como a falta de competência da administração podem ter efeito mais disseminado sobre as demonstrações contábeis e podem exigir uma resposta mais abrangente do auditor.

A107. O entendimento do controle interno pelo auditor pode suscitar dúvidas sobre se as demonstrações contábeis da entidade são auditáveis. Por exemplo:

- a preocupação a respeito da integridade da administração da entidade pode ser tão séria a ponto de fazer o auditor concluir que o risco de representações incorretas pela administração em relação às demonstrações contábeis é tal, que uma auditoria não pode ser conduzida;
- as preocupações a respeito da condição e da confiabilidade dos registros da entidade podem levar o auditor a concluir que é improvável que evidências de auditoria apropriadas e suficientes serão disponibilizadas para corroborar uma opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis.

A108. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente estabelece requisitos e fornece orientação para determinar se é necessário ou não ao auditor considerar emitir uma opinião com ressalva ou abstenção de opinião ou, como pode ser exigido em alguns casos, renunciar ao trabalho quando isto é possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis.

Avaliação de riscos de distorção relevante no nível da afirmação (ver item 25(b))

A109. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação para classes de transações, saldos de contas e divulgações precisam ser considerados porque tal consideração auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, necessários para a obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes. Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível da afirmação, o auditor pode concluir que os riscos identificados relacionam-se de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações.

Utilização das afirmações

A110. Ao declarar que as demonstrações contábeis estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, a administração faz afirmações implícitas ou explicitamente no que se refere ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações contábeis e divulgações relacionadas.

A111. As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

(a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:

- (i) ocorrência – transações e eventos que foram registrados ocorreram e são da entidade.
- (ii) integridade – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
- (iii) exatidão – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
- (iv) corte – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
- (v) classificação – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;

(b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:

- (i) existência – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
- (ii) direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
- (iii) integridade – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
- (iv) valorização e alocação – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;

(c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:

- (i) ocorrência e direitos e obrigações – eventos divulgados, transações e outros assuntos ocorreram e são da entidade;
- (ii) integridade – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
- (iii) classificação e compreensibilidade – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
- (iv) exatidão e valorização – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores apropriados.

A112. O auditor pode usar as afirmações como descrito acima ou pode expressá-las diferentemente, contanto que todos os aspectos descritos acima sejam abrangidos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as afirmações a respeito de transações e eventos com as afirmações a respeito de saldos de contas.

Considerações específicas para entidade do setor público

A113. Ao fazer afirmações sobre as demonstrações contábeis de entidades do setor público, além das afirmações expostas no item A111, a administração muitas vezes pode afirmar que as transações e eventos foram executados em conformidade com lei, regulamento ou outra autoridade. Tais afirmações podem estar dentro do alcance da auditoria de demonstrações contábeis.

Processo de identificação de risco de distorção relevante (ver item 26(a))

A114. Informações obtidas na execução de procedimentos de avaliação de riscos, inclusive as evidências de auditoria obtidas ao avaliar o desenho dos controles e ao determinar se eles foram implementados, são utilizadas como evidência de auditoria para apoiar a avaliação de riscos. A avaliação de riscos determina a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados.

A115. O apêndice 2 fornece exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante.

Relacionando os controles às afirmações (ver item 26(c))

A116. Ao fazer avaliações de riscos, o auditor pode identificar os controles com probabilidade de impedir, ou detectar e corrigir, a distorção relevante em afirmações específicas. Geralmente é útil obter entendimento dos controles e relacioná-los às afirmações no contexto dos processos e sistemas em que estão inseridos porque as atividades de controle individuais em si muitas vezes não estão direcionadas a um risco. Muitas vezes, apenas múltiplas atividades de controle, junto com outros componentes do controle interno, serão suficientes para enfocar um risco.

A117. Inversamente, algumas atividades de controle podem ter um efeito específico sobre uma afirmação individual incorporada em uma classe específica de transações ou saldo de conta. Por exemplo, as atividades de controle que a entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal esteja contando e registrando o inventário físico anual relaciona-se diretamente com a existência e integridade das afirmações para o saldo da conta de estoque.

A118. Os controles podem estar direta ou indiretamente relacionados com uma afirmação. Quanto mais indireta a relação, menos efetivo pode ser esse controle para impedir, ou detectar e corrigir, distorções nessa afirmação. Por exemplo, a

revisão de um resumo das atividades de vendas para lojas específicas por região feita pelo administrador de vendas está apenas indiretamente relacionada à afirmação de integridade para receita de vendas. Portanto, ela pode ser menos eficaz na redução do risco para essa afirmação do que controles mais diretamente relacionados com essa afirmação, tais como o confronto dos documentos de remessa com os documentos de faturamento.

Riscos significativos

Identificação de riscos significativos (ver item 28)

A119. Os riscos significativos muitas vezes relacionam-se com transações não rotineiras ou questões de julgamento. Transações não rotineiras são transações não usuais, devido ao tamanho ou à natureza, e que, portanto, não ocorrem frequentemente. As questões de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas contábeis para as quais há incerteza de mensuração significativa. Transações rotineiras, não complexas, sujeitam-se a processamento sistemático e têm menos probabilidade de dar origem a riscos significativos.

A120. Os riscos de distorção relevante podem ser maiores para transações não rotineiras significativas decorrentes de assuntos como os seguintes:

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

A121. Os riscos de distorção relevante podem ser maiores para questões significativas de julgamento que exijam a elaboração de estimativas contábeis, decorrentes de assuntos como os seguintes:

- os princípios para as estimativas contábeis ou reconhecimento de receita podem estar sujeitos a interpretação divergente;
- o julgamento exigido pode ser subjetivo ou complexo, ou exigir premissas a respeito dos efeitos de eventos futuros, por exemplo, o julgamento sobre valor justo.

A122. A NBC TA 330, itens 15 e 21, descreve as consequências para procedimentos adicionais de auditoria na identificação de risco considerado como significativo.

Risco significativo em relação ao risco de distorção relevante por fraude.

A123. A NBC TA 240, itens 25 a 27, fornece requisitos adicionais e orientação em relação à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por fraude.

Entendimento de controles relacionados a riscos significativos (ver item 29)

A124. Embora os riscos relacionados a questões significativas não rotineiras ou de julgamento muitas vezes tenham menos probabilidade de estar sujeitos a controles rotineiros, a administração pode ter outras respostas para tratar tais riscos. Portanto, o entendimento do auditor em determinar se a entidade planejou e implementou controles para riscos significativos decorrentes de questões não rotineiras ou de julgamento inclui determinar se e como a administração responde aos riscos. Tais riscos incluem:

- atividades de controle, como a revisão de premissas pela alta administração ou especialistas;
- processos documentados para as estimativas;
- aprovação pelos responsáveis pela governança.

A125. Por exemplo, quando há eventos únicos, tal como uma notificação judicial, a consideração da resposta da entidade pode incluir assuntos como determinar se a notificação foi submetida a especialistas apropriados (tais como advogados internos ou externos), se foi feita uma avaliação do efeito potencial e como se propõe que as circunstâncias sejam divulgadas nas demonstrações contábeis.

A126. Em alguns casos, a administração pode não ter respondido adequadamente aos riscos significativos de distorção relevante ao implementar controles para esses riscos significativos. Falha por parte da administração em implementar tais controles é um indicador de deficiência significativa no controle interno (NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno, item A7).

Riscos para os quais procedimentos substantivos não fornecem evidências de auditoria suficientes e apropriadas (ver item 30)

A127. Os riscos de distorção relevante podem relacionar-se diretamente com o registro de classes rotineiras de transações ou saldos de contas, e a elaboração de demonstrações contábeis confiáveis. Tais riscos podem incluir riscos de processamento impreciso ou incompleto e classes significativas de transações como receita, compras e recebimentos ou pagamentos em caixa.

A128. Quando tais transações rotineiras de negócios estão sujeitas a processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual, pode não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação ao risco. Por exemplo, o auditor pode considerar que seja esse o caso nas circunstâncias em que um montante significativo das informações da entidade é iniciado, registrado, processado ou reportado apenas em forma eletrônica, como em um sistema integrado. Em tais casos:

- as evidências de auditoria podem estar disponíveis apenas em forma eletrônica, e sua suficiência e adequação geralmente dependem da eficácia dos controles, de sua exatidão e integridade;

- o potencial para que o início ou alteração inadequada de informações possa ocorrer e não ser detectada pode ser maior se os controles apropriados não estiverem operando efetivamente.

A129. As consequências para procedimentos adicionais de auditoria para identificar tais riscos são descritas na NBC TA 330, item 8.

Revisão da avaliação de riscos (ver item 31)

A130. Durante a auditoria, informações podem ser obtidas pelo auditor que difiram significativamente das informações em que a avaliação de risco se baseou. Por exemplo, a avaliação de risco pode se basear na expectativa de que certos controles estão operando efetivamente. Ao testar esses controles, o auditor pode obter evidências de que eles não estavam operando efetivamente em ocasiões relevantes durante a auditoria. Similarmente, ao executar procedimentos substantivos, o auditor pode detectar distorções em valores ou frequência maiores que as compatíveis com a avaliação de riscos do auditor. Em tais circunstâncias, a avaliação de riscos pode não refletir adequadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos adicionais de auditoria planejados podem não ser efetivos na detecção de distorções relevantes. Ver NBC TA 330 para orientação adicional.

Documentação (ver item 33)

A131. A forma pela qual os requisitos do item 32 são documentados deve ser determinada pelo auditor usando julgamento profissional. Por exemplo, em auditoria de entidade de pequeno porte, a documentação pode ser incorporada à documentação da estratégia geral e plano de auditoria do auditor, exigidos pela NBC TA 300. Similarmente, por exemplo, os resultados da avaliação de risco podem ser documentados separadamente ou podem ser documentados como parte da documentação dos procedimentos adicionais do auditor (ver NBC TA 330). A forma e a extensão da documentação são influenciadas pela natureza, tamanho e complexidade da entidade e do seu controle interno, pela disponibilidade das informações da entidade e pela metodologia de auditoria e tecnologia usadas no decorrer da auditoria.

A132. Para entidades que têm negócios e processos menos complexos, relevantes para as demonstrações contábeis, a documentação pode ser simples na forma e relativamente breve. Não é necessário documentar todo o entendimento do auditor sobre a entidade e assuntos relacionados a ela. Elementos-chave do entendimento documentados pelo auditor incluem aqueles em que o auditor baseou a avaliação dos riscos de distorção relevante.

A133. A abrangência da documentação também pode refletir a experiência e capacidades dos membros da equipe de trabalho da auditoria. Contudo que os requisitos da NBC TA 230 sejam sempre cumpridos, uma auditoria executada por uma equipe de trabalho com indivíduos menos experientes pode exigir

documentação mais detalhada para auxiliá-los na obtenção de entendimento adequado da entidade do que uma que inclua indivíduos experientes.

A134. Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada, atualizada para refletir mudanças no negócio ou processos da entidade.

Apêndice 1

(ver itens 4(c), 14 a 24 e A69 a A104)

Componentes do controle interno

1. Este apêndice explica em mais detalhes os componentes do controle interno, como expostos nos itens 4(c), 14 a 24 e A69 a A104, na medida em que se relacionam com a auditoria de demonstrações contábeis.

Ambiente de controle

2. O ambiente de controle abrange os seguintes elementos:

Comunicação e aplicação de integridade e valores éticos. A efetividade dos controles não pode estar acima da integridade e dos valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitoram. A integridade e a conduta ética são produtos dos padrões éticos e conduta da entidade, a maneira como são comunicados e reforçados na prática. A aplicação da integridade e dos valores éticos inclui, por exemplo, ações da administração para eliminar ou mitigar oportunidades ou tentações que possam levar os funcionários a se envolverem em atos desonestos, ilegais ou não éticos. A comunicação de políticas da entidade sobre integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de conduta para os funcionários por meio de declarações de política e códigos de conduta, por exemplo.

Compromisso com a competência. Competência é o conhecimento e as habilidades necessárias para a realização de tarefas que definem o trabalho de um indivíduo.

Participação dos responsáveis pela governança. A consciência de controle da entidade é influenciada significativamente pelos responsáveis pela governança. A importância da responsabilidade dos responsáveis pela governança é reconhecida em códigos de prática e outras leis e regulamentos ou orientação produzida em benefício dos responsáveis pela governança. Outras responsabilidades dos responsáveis pela governança incluem a supervisão do projeto e operação efetiva de canais de comunicação de denúncia e do processo para revisão da efetividade do controle interno da entidade.

Filosofia e estilo operacional da administração. A filosofia e o estilo operacional da administração abrangem uma ampla série de características. Por exemplo, as posturas e ações da administração para com as demonstrações contábeis podem manifestar-se por meio da seleção conservadora ou agressiva de princípios

contábeis alternativos, ou consciência e conservadorismo com os quais são elaboradas as estimativas contábeis.

Estrutura organizacional. Estabelecer uma estrutura organizacional relevante inclui a consideração de áreas-chave de autoridade e responsabilidade e linhas de reporte apropriadas. A adequação da estrutura organizacional da entidade depende, em parte, do seu tamanho e da natureza de suas atividades.

Atribuição de autoridade e responsabilidade. A atribuição de autoridade e responsabilidade pode incluir políticas relacionadas com práticas de negócio apropriadas, conhecimento e experiência de funcionários-chave, e recursos fornecidos para a execução das funções. Além disso, pode incluir políticas e comunicações voltadas para assegurar que todos os funcionários compreendam os objetivos da entidade, saibam como as suas ações individuais se inter-relacionam e contribuem para esses objetivos e reconheçam como e pelo que serão considerados responsáveis.

Políticas e práticas de recursos humanos. As políticas e práticas de recursos humanos muitas vezes demonstram assuntos importantes em relação à consciência de controle da entidade. Por exemplo, os padrões para recrutar os indivíduos mais qualificados – com ênfase no histórico educacional, experiência de trabalho anterior, realizações passadas e evidências de integridade e conduta ética – demonstram o compromisso da entidade com pessoas competentes e dignas de confiança. Políticas de treinamento que comuniquem perspectivas de funções e responsabilidades e incluam práticas como escolas de treinamento e seminários ilustram os níveis de desempenho e conduta esperados. Promoções suportadas por avaliações periódicas de desempenho demonstram o compromisso da entidade com a promoção do pessoal qualificado a níveis mais elevados de responsabilidade.

Processo de avaliação de risco da entidade

3. Para fins de demonstrações contábeis, o processo de avaliação de riscos da entidade inclui a maneira como a administração identifica riscos de negócio relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade, estima a sua significância, avalia a probabilidade de sua ocorrência e decide por ações para responder, e administrar tais riscos e os resultados dessas ações. Por exemplo, o processo de avaliação de riscos da entidade pode tratar de como a entidade considera a possibilidade de transações não registradas ou identifica e analisa estimativas significativas registradas nas demonstrações contábeis.
4. Os riscos relevantes para demonstrações contábeis confiáveis incluem eventos externos e internos, transações ou circunstâncias que possam ocorrer e afetar adversamente a capacidade da entidade de iniciar, registrar, processar e reportar dados financeiros compatíveis com as afirmações da administração nas demonstrações contábeis. A administração pode iniciar planos, programas ou ações para enfrentar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco por

causa do custo ou de outras considerações. Os riscos podem surgir ou se modificar por causa de circunstâncias tais como as seguintes:

- *Mudanças no ambiente operacional.* Mudanças no ambiente regulatório ou operacional podem resultar em mudanças nas pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.
- *Novos funcionários.* Novos funcionários podem ter um foco ou entendimento diferente do controle interno.
- *Sistemas de informação novos ou remodelados.* Mudanças rápidas e significativas nos sistemas de informação podem mudar o risco relacionado ao controle interno.
- *Crescimento rápido.* A expansão rápida e significativa das operações pode prejudicar os controles e aumentar o risco de falhas nos controles.
- *Nova tecnologia.* Incorporar novas tecnologias aos processos de produção ou sistemas de informação pode mudar o risco associado ao controle interno.
- *Novos modelos de negócio, produtos ou atividades.* Entrar em áreas de negócio ou transações com as quais a entidade tem pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controle interno.
- *Reestruturações corporativas.* Reestruturações podem ser acompanhadas por redução de pessoal e mudança na supervisão e segregação de funções que podem mudar o risco associado ao controle interno.
- *Expansão de operações internacionais.* A expansão ou aquisição de operações internacionais traz riscos novos e muitas vezes únicos que podem afetar o controle interno, por exemplo, riscos adicionais ou modificados nas transações em moeda estrangeira.
- *Novas normas contábeis.* A adoção de novos princípios contábeis ou modificação de princípios contábeis pode afetar riscos na elaboração de demonstrações contábeis.

Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados relevantes para as demonstrações contábeis e comunicação

5. Um sistema de informação é composto de infra-estrutura (componentes físicos e de hardware), software, pessoas, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extenso de tecnologia da informação (TI).
6. O sistema de informação relevante para objetivos de demonstrações contábeis, que inclui o sistema de relatórios financeiros, abrange os métodos e registros que:
 - identificam e registram todas as transações válidas;
 - descrevem tempestivamente as transações com detalhamento suficiente para permitir a classificação apropriada de transações para as demonstrações contábeis;
 - mensuram o valor das transações de forma que permitam registrar o seu apropriado valor monetário nas demonstrações contábeis;

- determinam o período de tempo em que as transações ocorreram para permitir o registro das transações no período contábil correto;
 - apresentam adequadamente as transações e divulgações relacionadas nas demonstrações contábeis.
7. A qualidade das informações geradas por sistemas afeta a capacidade da administração de tomar decisões apropriadas na gestão e controle das atividades da entidade e no preparo de relatórios financeiros confiáveis.
8. A comunicação, que envolve fornecer entendimento de funções e responsabilidades individuais próprias do controle interno sobre as demonstrações contábeis, pode assumir as formas de manuais de políticas, manuais de relatórios contábeis e financeiros e memorandos. A comunicação também pode ser feita eletronicamente, verbalmente e por meio de ações da administração.

Atividade de controle

9. Geralmente, as atividades de controle que podem ser relevantes para a auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que pertencem ao seguinte:
- *Revisões de desempenho.* Essas atividades de controle incluem revisões e análises de desempenho real versus orçamentos, previsões e desempenho de períodos anteriores; relacionar diferentes conjuntos de dados – operacionais ou contábeis/financeiros – entre si, juntamente com análises das relações e ações investigativas e corretivas; comparar dados internos com fontes externas de informação; e revisão de desempenho funcional ou atividades.
 - *Processamento de informações.* Os dois grandes agrupamentos de atividades de controle dos sistemas de informação são os controles de aplicativos, que estão relacionados ao processamento de aplicativos individuais, e os controles gerais de TI, que são políticas e procedimentos que se relacionam com muitos aplicativos e sustentam o funcionamento efetivo dos controles de aplicativos ao ajudar a assegurar a operação adequada contínua dos sistemas de informação. Exemplos de controles de aplicativos incluem checar a exatidão aritmética dos registros, manter e revisar contas e balancetes, controles automatizados como teste de verificação de dados de entrada e checagens de sequência numérica, e acompanhamento manual de relatórios de exceções. Exemplos de controles gerais de TI são controles de mudança de programas, controles da implementação de novos lançamentos de pacotes de aplicativos e controles sobre os aplicativos que restringem o acesso ou monitoram o uso de utilidades de sistema que possam modificar dados ou registros financeiros sem deixar uma trilha de auditoria.
 - *Controle físico.* Controles que abrangem:

- o a segurança física dos ativos, incluindo salvaguardas adequadas como instalações seguras para acesso a ativos e registros;
 - o a autorização de acesso a programas de computador e arquivos de dados;
 - o a contagem e comparação periódicas com valores apresentados nos registros de controle (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, títulos e estoques com registros contábeis). A extensão em que os controles físicos destinados a impedir roubo de ativos são relevantes para a confiabilidade da elaboração de demonstrações contábeis e, portanto, da auditoria, depende de circunstâncias como quando os ativos são altamente suscetíveis a apropriação indevida.
- *Segregação de funções.* Atribuir a pessoas diferentes as responsabilidades de autorizar e registrar transações e manter a custódia dos ativos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades que permitam a qualquer pessoa estar em posição de perpetrar e de ocultar erros ou fraudes no curso normal das suas funções.
10. Certas atividades de controle podem depender da existência de políticas estabelecidas pela alta administração ou pelos responsáveis pela governança. Por exemplo, os controles de autorização podem ser delegados sob diretrizes estabelecidas, tais como critérios de investimento estabelecidos pelos responsáveis pela governança; ou aquisições ou alienações importantes podem requerer aprovação de alto escalão, inclusive, em alguns casos, a dos acionistas/quotistas.

Monitoramento de controles

11. Uma importante responsabilidade da administração é estabelecer e manter o controle interno continuamente. O monitoramento dos controles inclui considerar se eles estão operando conforme o pretendido e que sejam adequadamente modificados para atender as mudanças de condições. O monitoramento de controles pode incluir atividades como revisão pela administração para determinar se as conciliações bancárias estão sendo elaboradas tempestivamente, avaliação pelos auditores internos do cumprimento, pelo pessoal de vendas, das políticas da entidade em termos de contratos de venda, e a supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas de ética ou prática de negócios da entidade. O monitoramento também é feito para assegurar que os controles continuem a operar efetivamente ao longo do tempo. Por exemplo, se a tempestividade e exatidão das conciliações bancárias não forem monitoradas, é provável que os funcionários parem de elaborá-las.
12. Auditores internos ou funcionários que executem funções similares podem contribuir para o monitoramento dos controles da entidade por meio de avaliações separadas. Normalmente, ela fornece informações com regularidade a respeito do funcionamento do controle interno, concentrando atenção

considerável na avaliação da efetividade desses controles e comunicam informações sobre as forças e deficiências deles e apresentam recomendações para aprimorá-los.

13. As atividades de monitoramento podem incluir o uso de informações de partes externas que possam indicar problemas ou ressaltar áreas com necessidade de aprimoramento. Os clientes confirmam implicitamente dados de faturamento ao pagarem suas faturas ou reclamarem de seus valores ou encargos. Além disso, os reguladores podem comunicar-se com a entidade a respeito de assuntos que afetem o funcionamento do controle interno, por exemplo, comunicações a respeito de exames por agências reguladoras bancárias. A administração também pode considerar comunicações referentes ao controle interno vindas de auditores externos ao executar atividades de monitoramento.

Apêndice 2 (ver itens A29 e A108)

Condições e eventos que podem indicar risco de distorção relevante

Os seguintes são exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante. Os exemplos oferecidos abrangem um amplo leque de condições e eventos; contudo, nem todas as condições e eventos são relevantes para todo trabalho de auditoria e a lista de exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões economicamente instáveis, por exemplo, países com desvalorização significativa de moeda ou economias altamente inflacionárias.
- Operações expostas a mercados voláteis, por exemplo, mercado de futuros.
- Operações sujeitas a um alto grau de regulamentação complexa.
- Assuntos de continuidade dos negócios e liquidez, incluindo perda de clientes significativos.
- Limitações na disponibilidade de capital e crédito.
- Mudanças no setor de atividade em que a entidade opera.
- Mudanças na cadeia de suprimentos.
- Desenvolvimento ou oferta de novos produtos ou serviços, ou mudança para novas linhas de negócio.
- Expansão para novos locais.
- Mudanças na entidade, como grandes aquisições ou reorganizações ou outros eventos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio com probabilidade de serem vendidos.
- A existência de alianças e empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*) complexos.
- Uso de instrumentos financeiros não registrados no balanço, entidades com propósito específico e outros acordos de financiamento complexos.
- Transações significativas com partes relacionadas.
- Falta de pessoal com habilidade adequada em contabilidade e em demonstrações contábeis.
- Mudanças de funcionários-chave, incluindo saída de executivos-chave.
- Deficiências no controle interno, especialmente as não contempladas pela administração.

- Incompatibilidade entre a estratégia de TI da entidade e suas estratégias de negócio.
- Mudanças no ambiente de TI.
- Instalação de novos sistemas importantes de TI relacionados com demonstrações contábeis.
- Investigações das operações ou resultados financeiros da entidade por órgãos reguladores ou governamentais.
- Distorções no passado, histórico de erros ou quantidade significativa de ajustes no final do período.
- Quantidade significativa de transações não rotineiras ou não sistemáticas, inclusive transações entre companhias e grandes transações no final do período.
- Transações que são registradas com base na intenção da administração, por exemplo, refinanciamento de dívidas, ativos a serem vendidos e classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas normas contábeis.
- Mensurações contábeis que envolvam processos complexos.
- Eventos ou transações que envolvam incerteza significativa de mensuração, inclusive de estimativas contábeis.
- Litígio pendente e obrigações contingentes, por exemplo, garantias de vendas, garantias financeiras e reparação ambiental.