

## **NBC TA 330 - APROVAÇÃO**

### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.214, de 03.12.2009**

*Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.*

**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 330 – “Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 330.

**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 330 – RESPOSTA DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS**

| <b>Índice</b>   | <b>Item</b> |
|---|-------------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>   |             |
| Alcance   | 1           |
| Data de vigência  | 2           |
| <b>OBJETIVO</b>   | 3           |
| <b>DEFINIÇÕES</b>   | 4           |
| <b>REQUISITOS</b>   |             |
| Respostas gerais  | 5           |
| Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações | 6 – 23      |
| Adequação da apresentação e divulgação  | 24          |
| Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria  | 25 –        |
| 27  |             |
| Documentação  | 28 – 30     |
| <b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>  |             |
| Respostas gerais  | A1 – A3     |
| Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações | A4 – A58    |
| Adequação da apresentação e divulgação  | A59         |
| Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria  | A60 – A62   |
| Documentação  | A63         |

Esta Norma deve ser lida juntamente 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 ao planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 na auditoria de demonstrações contábeis.

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

### **Definições**

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

*Procedimento substantivo* é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- (a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- (b) procedimentos analíticos substantivos.

*Teste de controle* é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

### **Requisitos**

#### **Respostas gerais**

5. O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis (ver itens A1 a A3).

#### **Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações**

6. O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações (ver itens A4 a A8).
7. Ao planejar procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados, o auditor deve:
  - (a) considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações, incluindo:
    - (i) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transações, saldo de contas ou divulgação relevantes (isto é, o risco inerente); e
    - (ii) se a avaliação de risco leva em consideração os controles relevantes (isto é, o risco de controle), exigindo assim que o auditor obtenha evidência de auditoria para determinar se os controles estão operando eficazmente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos) (ver itens A9 a A18); e
  - (b) obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação de risco do auditor (ver item A19).

#### Testes de controle

8. O auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes se:
  - (a) a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou
  - (b) os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações (ver itens A20 a A24).
9. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a sua confiança na efetividade do controle (ver item A25).

#### Natureza e extensão dos testes de controle

10. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve:

- (a) executar outros procedimentos de auditoria juntamente com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:
  - (i) o modo como os controles foram aplicados ao longo do período.
  - (ii) a consistência como eles foram aplicados;
  - (iii) por quem ou por quais meios eles foram aplicados (ver itens A26 a 29);
- (b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos (ver itens A30 e 31).

#### Época dos testes de controle

11. O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles, de acordo com os itens 12 e 15, para fornecer base apropriada para a confiança pretendida pelo auditor (ver item A32).

#### Uso da evidência de auditoria obtida durante um período intermediário

12. Se o auditor obtém evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles durante período intermediário, o auditor deve:
  - (a) obter evidência de auditoria das alterações significativas nesses controles após o período intermediário; e
  - (b) determinar a evidência de auditoria adicional a ser obtida para o período remanescente (ver itens A33 e A34).

#### Uso da evidência de auditoria obtida em auditoria anterior

13. Para determinar se é apropriado usar evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores e, caso afirmativo, a duração do período de tempo que pode decorrer antes de testar novamente o controle, o auditor deve considerar o seguinte:
  - (a) a efetividade dos outros elementos de controle interno, incluindo o ambiente de controle, os controles de monitoramento da entidade e o seu processo de avaliação de risco;
  - (b) os riscos decorrentes das características do controle, incluindo se ele é manual ou automatizado;
  - (c) a efetividade dos controles gerais de Tecnologia da Informação (TI);
  - (d) a efetividade do controle e sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controle observados nas auditorias anteriores e se houve mudanças de pessoal que afetaram de forma significativa a aplicação do controle;

- (e) se a falta de alteração em um controle em particular oferece risco devido às mudanças de circunstâncias; e
  - (f) os riscos de distorção relevante e a extensão da confiança no controle (ver item A35).
14. Se o auditor planeja usar a evidência de auditoria da auditoria anterior a respeito da efetividade operacional de controles específicos, o auditor deve estabelecer se essa evidência continua relevante mediante a obtenção de evidência de auditoria quanto a ocorrência ou não de alterações significativas nesses controles após a auditoria anterior. O auditor deve obter essa evidência mediante indagação, juntamente com observação ou inspeção, para confirmar o entendimento desses controles específicos, e:
- (a) se houve alterações (nos controles) que afetam a continuidade da relevância da evidência de auditoria de um trabalho anterior, o auditor deve testar os controles na auditoria corrente (ver item A36);
  - (b) se não houve essas alterações, o auditor deve testar os controles pelo menos uma vez a cada três auditorias e deve testar alguns desses controles em todas as auditorias a fim de evitar a possibilidade de testar todos os controles nos quais o auditor pretende confiar em um único período de auditoria e não testar os controles nos dois períodos de auditoria subsequentes (ver itens A37 a 39).

#### Controle sobre risco significativo

15. Se o auditor planeja confiar em controles sobre um risco determinado como significativo, o auditor deve testar esses controles no período corrente.

#### Avaliação da efetividade operacional dos controles

16. Ao avaliar a efetividade operacional dos controles relevantes, o auditor deve avaliar se as distorções que foram detectadas pelos procedimentos substantivos indicam que os controles não estão operando efetivamente. A ausência de detecção de distorções por procedimentos substantivos, entretanto, não fornece evidência de auditoria de que os controles relacionados com a afirmação que está sendo testada são efetivos (ver item A40).
17. Quando são detectados desvios de controles nos quais o auditor pretende confiar, o auditor deve fazer indagações específicas para entender esses assuntos e suas potenciais consequências e deve determinar se:
- (a) os testes de controle executados fornecem uma base apropriada para se confiar nos controles;
  - (b) são necessários testes adicionais de controle; ou
  - (c) os riscos potenciais de distorção precisam ser tratados usando procedimentos substantivos (ver item A41).

#### Procedimento substantivo

18. Independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas (ver itens A42 a A47).
19. O auditor deve considerar se procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos (ver itens A48 a A51).

Procedimento substantivo relacionado com o processo de encerramento das demonstrações contábeis

20. Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os seguintes procedimentos de auditoria relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis:
  - (a) confrontar ou conciliar as demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam; e
  - (b) examinar lançamentos relevantes de diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis (ver item A52).

Procedimento substantivo em resposta aos riscos significativos

21. Se o auditor determinar que um risco identificado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que respondem especificamente a esse risco. Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes (ver item A53).

Época dos procedimentos substantivos

22. Se os procedimentos substantivos forem executados em data intermediária, o auditor deve cobrir o período remanescente mediante a execução de:
  - (a) procedimentos substantivos, combinados com testes de controle para o período desde a data intermediária até o encerramento; ou
  - (b) se o auditor determinar que é suficiente, apenas procedimentos substantivos adicionais, que forneçam base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período (ver itens A55 a A57).
23. Se forem detectadas distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente precisam ser modificadas (ver item A58).

### **Adequação da apresentação e divulgação**

24. O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, está de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável (ver item A59).

### **Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria**

25. Com base nos procedimentos de auditoria executados e na evidência de auditoria obtida, o auditor deve avaliar, antes da conclusão da auditoria, se as avaliações de riscos de distorção relevante no nível de afirmações continuam apropriadas (ver itens A60 e 61).
26. O auditor deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. Para formar uma opinião, o auditor deve considerar todas as evidências de auditoria relevantes, independentemente do fato dela parecer corroborar ou contradizer as afirmações nas demonstrações contábeis (ver item A62).
27. Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, o auditor deve expressar opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações contábeis.

### **Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:
- (a) as respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados;
  - (b) o relacionamento desses procedimentos com os riscos avaliados no nível de afirmações; e
  - (c) os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões nos casos em que eles não estiverem de outra forma claros (ver item A63).
29. Se o auditor planeja usar evidência de auditoria a respeito da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as conclusões alcançadas sobre a confiança naqueles controles testados na auditoria anterior.
30. A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam.

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

**Respostas gerais** (ver item 5)

A1. As respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis podem incluir:

- enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional;
- designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas;
- fornecer mais supervisão;
- incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados;
- efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria como, por exemplo, executar procedimentos substantivos no final do período ao invés de em data intermediária ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais persuasiva.

A2. A avaliação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, as respostas gerais do auditor, são afetadas pelo entendimento do auditor do ambiente de controle. Um ambiente de controle eficaz pode permitir que o auditor tenha mais confiança no controle interno e a confiabilidade da evidência de auditoria gerada internamente na entidade pode, portanto, permitir que o auditor execute alguns procedimentos de auditoria em data intermediária ao invés de no final do período, por exemplo. Deficiências no ambiente de controle, entretanto, têm o efeito oposto, por exemplo, o auditor pode responder a um ambiente de controle ineficaz mediante:

- execução de mais procedimentos de auditoria no final do período ao invés de em data intermediária;
- obtenção de evidência de auditoria mais extensiva dos procedimentos substantivos;
- aumento do número de locais a serem incluídos no alcance da auditoria.

A3. Essas considerações têm, portanto, influência na abordagem geral do auditor, como por exemplo, uma ênfase nos procedimentos substantivos (abordagem substantiva) ou uma abordagem que utiliza testes de controle, assim como procedimentos substantivos (abordagem combinada).

### **Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações**

Natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ver item 6)

A4. A avaliação do auditor dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o auditor pode determinar que:

- (a) somente mediante a execução de testes de controle é que o auditor pode obter resposta eficaz ao risco avaliado de distorção relevante em uma afirmação em particular;
- (b) somente a execução de procedimentos substantivos é apropriada para afirmações em particular e, portanto, o auditor exclui o efeito dos controles da avaliação de risco relevante. Isso pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram nenhum controle eficaz relevante para a afirmação ou porque o teste dos controles seria ineficaz e, portanto, o auditor não pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos; ou
- (c) uma abordagem combinada, que usa tanto testes de controle como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

Entretanto, conforme requerido pelo item 18, independentemente da abordagem selecionada, o auditor planeja e executa os procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações relevantes.

- A5. A natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade (isto é, teste de controle ou procedimento substantivo) e ao seu tipo (isto é, inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico). A natureza dos procedimentos de auditoria é de suma importância na resposta aos riscos avaliados.
- A6. A época do procedimento de auditoria se refere ao momento em que ele é executado ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria se aplica.
- A7. A extensão do procedimento de auditoria se refere à quantidade a ser executada, por exemplo, o tamanho da amostra ou a quantidade de observações de uma atividade de controle.
- A8. O planejamento e a execução de procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam nos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações e que respondem a eles, fornecem um claro relacionamento entre os procedimentos adicionais de auditoria e a avaliação de risco.

Resposta aos riscos avaliados no nível de afirmações (ver item 7(a))

Natureza

- A9. Os riscos avaliados pelo auditor podem afetar tanto os tipos de procedimentos de auditoria a serem executados como sua combinação. Por exemplo, quando um risco avaliado é alto, o auditor pode confirmar a integridade dos termos de um contrato com a contraparte, além de inspecionar o documento. Além disso, certos procedimentos de auditoria podem ser mais apropriados para algumas afirmações do que para outras. Por exemplo, com relação à receita, os testes de

controle podem fornecer mais respostas ao risco avaliado de distorção da afirmação integridade, enquanto que os procedimentos substantivos podem fornecer mais resposta ao risco avaliado de distorção da afirmação ocorrência.

A10. As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se o risco avaliado for menor devido às características particulares de uma classe de transações sem considerar os respectivos controles, o auditor pode determinar que somente os procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente. Por outro lado, se o risco avaliado for menor devido aos controles internos e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor executa testes desses controles, conforme exigido no item 8(a). Esse pode ser o caso, por exemplo, para uma classe de transações de características razoavelmente uniformes e não complexas que são processadas e controladas de forma rotineira pelo sistema de informações da entidade.

#### Época

A11. O auditor pode executar testes de controles ou procedimentos substantivos em data intermediária ou no final do período. Quanto maior for o risco de distorção relevante, maior é a probabilidade de que o auditor decida que é mais eficaz executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, ao invés de em uma data intermediária ou aplicar os procedimentos de auditoria em épocas não anunciadas ou imprevistas (por exemplo, realizar os procedimentos de auditoria em locais selecionados não anunciados). Isso é particularmente relevante quando se considera a resposta aos riscos de fraude. Por exemplo, o auditor pode concluir que, quando os riscos de distorção intencional ou manipulação tiverem sido identificados, os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período não seriam eficazes.

A12. Por outro lado, a execução dos procedimentos de auditoria antes do final do período pode auxiliar o auditor a identificar assuntos significativos na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para tratar desses assuntos.

A13. Além disso, certos procedimentos de auditoria somente podem ser realizados no final do período ou após ele, por exemplo:

- confrontar as demonstrações contábeis com os registros contábeis;
- examinar ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis; e
- procedimentos para responder ao risco de que, no final do período, a entidade pode ter celebrado contratos de venda indevidos ou transações podem não ter sido finalizadas.

A14. Fatores relevantes adicionais, que influenciam a consideração do auditor sobre quando aplicar procedimentos de auditoria incluem os seguintes:

- ambiente de controle;
- quando as informações relevantes estão disponíveis (por exemplo, arquivos eletrônicos podem ser subsequentemente sobrescritos ou procedimentos a serem observados podem ocorrer somente em determinados períodos);
- natureza do risco (por exemplo, se há risco de superavaliação de receitas para atender às expectativas de resultados mediante a criação subsequente de contratos fictícios de vendas, o auditor pode desejar examinar contratos disponíveis na data do final do período);
- período ou data a qual a evidência de auditoria se refere.

#### Extensão

A15. A extensão de procedimento de auditoria considerado necessário é determinada após a consideração da materialidade, do risco avaliado e do grau de segurança que o auditor planeja obter. Quando um único propósito é alcançado por uma combinação de procedimentos, a extensão de cada procedimento é considerada separadamente. Em geral, a extensão dos procedimentos de auditoria aumenta à medida que o risco de distorção relevante aumenta. Por exemplo, em resposta ao risco identificado de distorção relevante devido a fraude, o aumento dos tamanhos de amostra ou a execução de procedimentos analíticos substantivos em nível mais detalhado pode ser apropriado. Entretanto, o aumento da extensão de procedimento de auditoria é eficaz somente se o procedimento de auditoria em si é relevante para o risco específico.

A16. O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo das transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste, por exemplo, na resposta aos riscos de distorção relevante devido a fraude. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar transações de amostra de arquivos eletrônicos-chave, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A17. Para auditorias de entidade do setor público, o mandato do auditor e quaisquer outras exigências especiais de auditoria podem afetar a consideração do auditor da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A18. No caso de entidade de pequeno porte, pode não haver muitas atividades de controle que poderiam ser identificadas pelo auditor ou a extensão na qual sua existência ou operação foi documentada pela entidade pode ser limitada. Nesses casos, a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria que são, principalmente, procedimentos substantivos pode ser mais eficaz. Em alguns casos raros, entretanto, a ausência de atividade de controle ou de outros

componentes de controle pode impossibilitar a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Avaliação de risco alto (ver item 7(b))

A19. Ao obter evidência de auditoria mais persuasiva devido a uma avaliação de risco alto, o auditor pode aumentar a quantidade de evidências, ou obter evidência mais relevante ou confiável como, por exemplo, maior ênfase na obtenção de evidências de terceiros ou mediante a obtenção de evidências de suporte de várias fontes independentes.

Testes de controle

Planejamento e realização de testes de controle (ver item 8)

A20. Os testes de controles são executados somente para aqueles controles que o auditor determinou serem devidamente planejados para evitar, detectar e corrigir uma distorção relevante em uma afirmação. Se controles substancialmente diferentes foram usados em épocas diferentes durante o período de auditoria, cada um é considerado separadamente.

A21. Testar a efetividade operacional dos controles é diferente de obter entendimento e avaliação do planejamento de controles. Entretanto, são utilizados os mesmos tipos de procedimentos de auditoria. O auditor pode, portanto, decidir que é eficiente testar a efetividade operacional dos controles e, ao mesmo tempo, avaliar seu planejamento e determinar que eles foram implementados.

A22. Além disso, embora alguns procedimentos de avaliação de risco possam não ser especificamente planejados como testes de controle, eles podem, não obstante, fornecer evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles e, conseqüentemente, servir como testes de controle. Por exemplo, os procedimentos de avaliação de risco pelo auditor podem incluir:

- indagação sobre o uso do orçamento pela administração;
- observação da comparação feita pela administração entre as despesas mensais orçadas e as despesas reais;
- inspeção de relatórios relacionados com a investigação de variações entre os valores orçados e reais.

Esses procedimentos de auditoria proporcionam conhecimento sobre o planejamento das políticas orçamentárias da entidade e se elas foram implementadas, mas também fornecem evidência de auditoria sobre a efetividade da operação das políticas orçamentárias na prevenção ou detecção de distorções relevantes na classificação das despesas.

A23. Além disso, o auditor pode planejar um teste de controle a ser executado simultaneamente com um teste de detalhes da mesma transação. Embora a finalidade de um teste de controle seja diferente da finalidade de um teste de detalhes, ambas podem ser alcançadas simultaneamente mediante a execução

de teste de controle e de detalhes da mesma transação, também conhecido como teste de duplo-propósito. Por exemplo, o auditor pode planejar e avaliar os resultados de um teste para examinar uma nota fiscal para determinar se ela foi aprovada e fornecer uma evidência de auditoria substantiva da transação. Um teste de duplo-propósito é planejado e avaliado mediante a consideração de cada finalidade do teste separadamente.

- A24. Em alguns casos, conforme discutido na NBC TA 315, o auditor pode achar impossível planejar procedimentos substantivos efetivos que, por si só, forneçam evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações. Isso pode ocorrer quando a entidade conduz seus negócios usando tecnologia da informação (TI) e nenhuma documentação das transações é produzida ou mantida que não aquelas do sistema de tecnologia de informação (TI). Nesses casos, o item 8(b) exige que o auditor realize testes dos controles relevantes.

Evidência de auditoria e confiabilidade pretendida (ver item 9)

- A25. Um nível mais alto de segurança pode ser obtido sobre a efetividade operacional dos controles quando a abordagem adotada consiste principalmente em testes de controle, em particular quando não é possível nem praticável obter evidência de auditoria apropriada e suficiente somente de procedimentos substantivos.

Natureza e extensão dos testes de controle

Outros procedimentos de auditoria em conjunto com indagação (ver item 10(a))

- A26. A indagação somente não é suficiente para testar a efetividade operacional dos controles. Assim sendo, outros procedimentos de auditoria são executados em conjunto com a indagação. Nesse aspecto, a indagação combinada com a inspeção ou reexecução pode proporcionar mais segurança do que a indagação e a observação, uma vez que a observação é pertinente somente no momento em que ela é realizada.

- A27. A natureza do controle em particular influencia o tipo de procedimento necessário para obter evidência de auditoria da efetividade operacional do controle. Por exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria da efetividade operacional. Para outros controles, entretanto, a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante. Por exemplo, a documentação da operação pode não existir para alguns fatores do ambiente de controle, como delegação de autoridade e responsabilidade, ou para alguns tipos de atividades de controle, como as atividades de controle realizadas por computador. Nessas circunstâncias, a evidência de auditoria da efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos de auditoria, como observação ou o uso de TAAC.

Extensão dos testes de controle

A28. Quando evidência de auditoria mais persuasiva é necessária com relação à efetividade de um controle, pode ser mais apropriado aumentar a extensão do teste do controle. Assim como o grau de confiança nos controles, os assuntos que o auditor pode considerar para determinar a extensão dos testes de controles incluem o que segue:

- frequência da realização do controle pela entidade durante o período;
- período durante o qual o auditor confia na efetividade operacional do controle;
- taxa de desvio esperada do controle;
- relevância e a confiabilidade da evidência de auditoria a ser obtida com relação à efetividade operacional do controle no nível de afirmação;
- extensão na qual a evidência de auditoria é obtida de testes de outros controles relacionados com a afirmação.

A NBC TA 530 contém orientação adicional sobre a extensão dos testes.

A29. Devido à consistência inerente do processamento da tecnologia da informação (TI), pode não ser necessário aumentar a extensão do teste de um controle automatizado. Pode-se esperar que o controle automatizado funcione de forma consistente a menos que o programa (incluindo tabelas, arquivos e outros dados permanentes usados pelo programa) seja alterado. Uma vez que o auditor determina que o controle automatizado está funcionando conforme pretendido (o que pode ser feito no momento em que o controle é inicialmente implementado ou em alguma outra data), o auditor pode considerar a execução de testes para determinar que esse controle continua funcionando efetivamente. Esses testes podem incluir a determinação de que:

- não são feitas alterações no programa sem que estejam sujeitas aos controles apropriados de alterações no programa;
- a versão autorizada do programa é utilizada no processamento das transações; e
- outros controles gerais relevantes são efetivos.

Esses testes também podem incluir a determinação de que não foram efetuadas alterações nos programas, o que pode ocorrer quando a entidade usa pacotes de aplicativos de softwares sem modificá-los ou mantê-los. Por exemplo, o auditor pode inspecionar o registro da administração de segurança da tecnologia da informação (TI) para obter evidência de auditoria de que não ocorreu acesso não autorizado durante o período.

Teste de controle indireto (ver item 10(b))

A30. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva dos controles indiretos. Por exemplo, quando o auditor decide testar a efetividade da revisão feita por um usuário dos relatórios de exceção que detalham as vendas que excedem os limites de crédito autorizados, a revisão feita pelo usuário e o respectivo acompanhamento são os

controles diretamente relevantes para o auditor. Os controles da exatidão das informações nos relatórios (por exemplo, os controles gerais de tecnologia da informação (TI)) são descritos como controles "indiretos".

A31. Em decorrência da consistência inerente do processamento da tecnologia da informação (TI), a evidência de auditoria da implementação de um controle aplicativo automatizado, quando considerada em conjunto com a evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles gerais da entidade (em particular, os controles de alterações), pode também fornecer evidência substancial de auditoria da sua efetividade operacional.

Época dos testes de controle

Período pretendido de confiança (ver item 11)

A32. Evidência de auditoria relativa a um determinado momento pode ser suficiente para o propósito do auditor, por exemplo, quando estiver testando os controles sobre contagem física dos estoques no final do período. Se, por outro lado, o auditor pretende confiar em um controle durante um período, são apropriados os testes que fornecem evidência de auditoria, de que o controle operou efetivamente ao longo desse período. Esses testes podem incluir testes do monitoramento de controle da entidade.

Uso da evidência de auditoria obtida durante período intermediário (ver item 12)

A33. Fatores relevantes na determinação das evidências adicionais de auditoria que devem ser obtidas sobre os controles em operação durante o período remanescente, incluem:

- importância dos riscos identificados de distorção relevante no nível de afirmações;
- controles específicos que foram testados durante o período intermediário e alterações significativas nesses controles desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informações, nos processos e no pessoal;
- o grau em que a evidência de auditoria da efetividade operacional desses controles foi obtida;
- duração do período remanescente;
- extensão na qual o auditor pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança nos controles;
- ambiente de controle.

A34. A evidência adicional de auditoria pode ser obtida, por exemplo, mediante a extensão dos testes de controle durante o período remanescente ou o teste do monitoramento dos controles da entidade.

Uso de evidência de auditoria obtida em auditoria anterior (ver item 13)

A35. Em algumas circunstâncias, a evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores pode fornecer evidência de auditoria quando o auditor executa os procedimentos de auditoria para estabelecer que os controles continuam relevantes. Por exemplo, na realização da auditoria anterior, o auditor pode ter determinado que um controle automatizado estava funcionando conforme pretendido. O auditor pode obter evidência de auditoria para determinar se foram efetuadas alterações no controle automatizado que afetam seu funcionamento efetivo e contínuo por meio, por exemplo, de indagações à administração e a inspeção de registros para indicar quais controles foram alterados. A consideração da evidência de auditoria dessas alterações pode corroborar o aumento ou a redução da evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles que se espera obter no período corrente.

Controles que mudaram em relação a auditorias anteriores (ver item 14(a))

A36. As alterações podem afetar a relevância da evidência de auditoria obtida em trabalhos anteriores de forma que não haja mais base para continuar a confiar. Por exemplo, alterações em um sistema que permitem a emissão de um novo relatório provavelmente não afetam a relevância da evidência de auditoria obtida na auditoria anterior. Entretanto, uma alteração que faz com que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente afeta a relevância da evidência de auditoria.

Controles que não mudaram em relação a auditorias anteriores (ver item 14(b))

A37. A decisão do auditor de confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores é uma questão de julgamento profissional para controles que:

- (a) não mudaram desde a última vez em que foram testados; e
- (b) não são controles que mitigam risco significativo.

Além disso, o lapso de tempo entre os testes desses controles também é uma questão de julgamento profissional, mas o item 14(b) exige que eles sejam realizados pelo menos uma vez a cada três anos.

A38. Em geral, quanto maior for o risco de distorção relevante ou quanto mais alta for a confiança nos controles, menor deve ser o lapso de tempo transcorrido, se houver. Os fatores que podem reduzir o período para a execução de um novo teste de controle ou resultar na falta absoluta de confiança na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores incluem o seguinte:

- ambiente de controle deficiente;
- monitoramento deficiente de controle;
- elemento manual significativo para controles relevantes;
- alterações no pessoal que afetam a aplicação do controle de forma significativa;

- circunstâncias variáveis que indicam a necessidade de alterações no controle;
- controles gerais deficientes de tecnologia da informação (TI).

A39. Quando há uma série de controles para os quais o auditor pretende confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores, o teste de alguns desses controles em cada auditoria fornece informações de suporte sobre a contínua efetividade do ambiente de controle. Isso contribui para a decisão do auditor se é apropriado confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores.

Avaliação da efetividade operacional dos controles (ver itens 16 e 17)

A40. Uma distorção relevante detectada pelos procedimentos de auditoria é um forte indicador da existência de deficiência significativa no controle interno.

A41. O conceito da efetividade da operação dos controles pressupõe que podem ocorrer alguns desvios no modo como os controles são aplicados pela entidade. Os desvios dos controles esperados podem ser causados por fatores como alterações no pessoal-chave, flutuações sazonais significativas no volume de transações e erro humano. A taxa de desvio detectada, em comparação com a taxa esperada, pode indicar que não se pode confiar no controle para reduzir o risco no nível de afirmações para aquele avaliado pelo auditor.

Procedimentos substantivos (ver item 18)

A42. O item 18 requer que o auditor planeje e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações relevantes, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante. Essa exigência reflete os fatos de que: (i) a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e (ii) há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração.

Natureza e extensão dos procedimentos substantivos

A43. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles;
- somente os testes de detalhes são apropriados;
- combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados.

A44. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. A NBC TA 520 estabelece exigências e fornece orientação para a aplicação de procedimentos analíticos durante a auditoria.

A45. A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção a partir de itens incluídos em um saldo da demonstração contábil e a obtenção da evidência relevante de auditoria.

Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção a partir de itens que devem ser incluídos no valor relevante da demonstração contábil e a investigação quanto a sua inclusão.

A46. Como a avaliação de risco de distorção relevante leva em consideração o controle interno, a extensão dos procedimentos substantivos pode precisar ser aumentada quando os resultados dos testes de controle são insatisfatórios. Entretanto, o aumento da extensão de um procedimento de auditoria é apropriado somente se o procedimento de auditoria em si é relevante para o risco específico.

A47. Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. Ver NBC TA 500.

Considerar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados (ver item 19)

A48. Procedimentos de confirmação externa são frequentemente relevantes quando cobrem as afirmações relacionadas com os saldos das contas e seus elementos, mas não podem ser restritos a estes itens. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmação externa de condições de acordos, contratos ou de transações entre a entidade e outras partes. Procedimentos de confirmação externa também podem ser executados para obter evidência sobre a ausência de certas condições. Por exemplo, uma solicitação pode especificamente procurar confirmação de que um acordo paralelo (*side agreement*) existe e pode ser relevante para a afirmação de corte de receita da entidade. Outras situações em que os procedimentos de confirmação externa podem fornecer evidência de auditoria relevante em resposta aos riscos identificados de distorção relevante, incluem:

- saldos bancários e outras informações relevantes sobre relacionamentos bancários;
- saldos e prazos de contas a receber;
- estoques mantidos por terceiros em armazéns alfandegários para processamento ou em consignação;

- títulos de propriedade mantidos por advogados ou financiadores para custódia ou garantia;
- investimentos mantidos em poder de terceiros ou adquiridos de corretores de bolsa, mas não entregues na data do balanço;
- valores devidos a credores, incluindo condições relevantes de liquidação e cláusulas restritivas;
- saldos e prazos de contas a pagar.

A49. Embora as confirmações externas possam fornecer evidência de auditoria relevante sobre certas afirmações, existem algumas afirmações para as quais as confirmações externas fornecem evidência de auditoria menos relevante. Por exemplo, confirmações externas fornecem evidência menos relevante de auditoria sobre a realização do saldo de contas a receber do que sobre a sua existência.

A50. O auditor pode determinar que os procedimentos de confirmação externa para um propósito fornecem oportunidade para obter evidência de auditoria sobre outros assuntos. Por exemplo, pedidos de confirmação de saldos bancários geralmente incluem solicitação de informações relevantes para outras afirmações das demonstrações contábeis. Essas considerações podem influenciar a decisão do auditor sobre a execução dos procedimentos de confirmação externa.

A51. Fatores que podem auxiliar o auditor a determinar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos de auditoria, incluem:

- O conhecimento do assunto pela parte para a qual foi solicitada a confirmação – as respostas podem ser mais confiáveis se fornecidas por pessoa dessa parte que tenha conhecimento adequado sobre a informação que está sendo confirmada.
- A habilidade e disposição da parte para a qual foi solicitada a confirmação – por exemplo, essa parte:
  - pode não aceitar responsabilidade em responder a solicitação de confirmação;
  - pode considerar que responder é muito oneroso ou toma muito tempo;
  - pode ter preocupação sobre potenciais obrigações legais como resultado da resposta;
  - pode contabilizar as transações em diferentes moedas;
  - pode operar em um ambiente onde responder à solicitação de confirmações não é um aspecto significativo das operações diárias.

Nessas situações, as partes para as quais foram solicitadas a confirmação podem não responder, podem responder de maneira informal ou tentar restringir a confiança depositada na resposta.

- A objetividade da parte para a qual foi solicitada a confirmação – se essa parte é uma parte relacionada da entidade, as respostas para as solicitações de confirmação podem ser menos confiáveis.

Procedimentos substantivos relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis (ver item 20(b))

A52. A natureza e a extensão do exame do auditor dos lançamentos no diário e outros ajustes dependem da natureza e da complexidade do processo de elaboração das demonstrações contábeis e dos respectivos riscos de distorção relevante.

Procedimentos substantivos em resposta aos riscos significativos (ver item 21)

A53. O item 21 desta Norma requer que o auditor execute procedimentos substantivos que respondem especificamente aos riscos que o auditor definiu serem significativos. Evidência de auditoria na forma de confirmações externas recebidas diretamente pelo auditor das partes apropriadas para as quais foram solicitadas as confirmações podem auxiliá-lo a obter evidência de auditoria com alto grau de confiabilidade que o auditor requer para responder aos riscos significativos de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Por exemplo, se o auditor identifica que a administração está sob pressão para atender às expectativas de lucros, pode haver o risco de que a administração esteja superavaliando as vendas mediante o reconhecimento indevido da receita relativa aos contratos de venda com termos que impedem o reconhecimento de receita ou emissão de notas fiscais antes do despacho das mercadorias. Nessas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, planejar procedimentos de confirmação externa não só para confirmar os valores em aberto, como também para confirmar os detalhes dos contratos de venda, incluindo a data, quaisquer direitos de devolução e os termos de entrega. Além disso, o auditor pode determinar como eficaz a complementação desses procedimentos de confirmação externa com indagações de pessoal não financeiro da entidade com relação a quaisquer alterações nos contratos de venda e termos de entrega.

Época dos procedimentos substantivos (ver itens 22 e 23)

A54. Na maioria dos casos, a evidência de auditoria de procedimentos substantivos da auditoria anterior fornece pouca ou nenhuma evidência de auditoria para o período corrente. Há, entretanto, exceções como, por exemplo, uma opinião legal obtida na auditoria anterior relacionada com a estrutura de securitização que não sofreu alteração pode ser relevante no período corrente. Nesses casos, pode ser apropriado usar a evidência de auditoria dos procedimentos substantivos da auditoria anterior se essa evidência e o respectivo objeto não mudaram fundamentalmente e se os procedimentos de auditoria foram executados durante o período corrente para estabelecer que continuam a ser relevantes.

Uso de evidência de auditoria obtida durante período intermediário (ver item 22)

A55. Em algumas circunstâncias, o auditor pode determinar que a execução de procedimentos substantivos em data intermediária e a comparação, assim como a conciliação das informações referentes ao saldo no final do período com as informações comparáveis na data intermediária é eficaz para:

- (a) identificar valores que parecem não usuais;
- (b) investigar esses valores; e
- (c) executar procedimentos analíticos substantivos ou testes de detalhes para testar o período desde a data intermediária.

A56. A execução de procedimentos substantivos em data intermediária sem a realização de procedimentos adicionais em data posterior aumenta o risco de que o auditor não detecte distorção que possa existir no final do período. Esse risco aumenta à medida que o período remanescente é maior.

Fatores como os que são apresentados a seguir podem influenciar a decisão de executar procedimentos substantivos em data intermediária:

- o ambiente de controle e outros controles relevantes;
- a disponibilidade, em data posterior, das informações necessárias para os procedimentos do auditor;
- a finalidade de procedimento substantivo;
- o risco avaliado de distorção relevante;
- a natureza da classe de transações ou do saldo de contas e as respectivas afirmações;
- a habilidade do auditor de executar procedimentos substantivos apropriados ou procedimentos substantivos combinados com testes de controle para cobrir o período remanescente para reduzir o risco de que possíveis distorções existentes no final do período não sejam detectadas.

A57. Fatores como os que são apresentados a seguir podem influenciar a decisão de executar procedimentos analíticos substantivos com relação ao período entre a data intermediária e o final do período:

- se os saldos do final do período de uma classe específica de transações ou de contas são razoavelmente previsíveis com relação ao valor, significância relativa e composição; □
- se os procedimentos da entidade para analisar e ajustar essas classes de transações ou saldos de contas em datas intermediárias e para estabelecer que cortes contábeis são apropriados;
- se o sistema de informações relevante para o relatório contábil fornecerá informações referentes aos saldos no final do período e às transações do período remanescente são suficientes para permitir a investigação de:
  - transações ou lançamentos não usuais significativos (incluindo aqueles próximos ao final ou no final do período);
  - outras causas de flutuações significativas ou flutuações esperadas que não ocorreram; e

- alterações na composição das classes de transações ou dos saldos de contas.

Distorção detectada em data intermediária (ver item 23)

A58. Quando o auditor conclui que a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente precisam ser modificadas como resultado de distorções inesperadas detectadas em data intermediária, essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período.

**Adequação da apresentação e divulgação** (ver item 24)

A59. A avaliação da apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, refere-se ao fato das demonstrações contábeis individuais estarem apresentadas de modo a refletir a classificação e descrição apropriada das informações financeiras e à forma, à organização e ao conteúdo das demonstrações contábeis e notas explicativas. Isso inclui, por exemplo, a terminologia utilizada, a quantidade de detalhes fornecidos, a classificação dos itens nas demonstrações e as bases dos valores estabelecidos.

**Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria** (ver itens 25 a 27)

A60. A auditoria das demonstrações contábeis é um processo acumulativo e contínuo. À medida que o auditor executa procedimentos planejados de auditoria, a evidência de auditoria obtida pode fazer com que o auditor modifique a natureza, época ou extensão de outros procedimentos planejados de auditoria. Informações que diferem significativamente das informações nas quais a avaliação de risco se baseou podem chamar a atenção do auditor. Por exemplo:

- a extensão de distorções que o auditor detecta mediante a execução de procedimentos substantivos pode alterar a opinião do auditor acerca da avaliação de risco e pode indicar deficiência significativa no controle interno;
- o auditor pode tomar conhecimento de discrepâncias nos registros contábeis ou de evidências ausentes ou conflitantes;
- os procedimentos analíticos aplicados na etapa de revisão global da auditoria podem indicar um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante.

Nessas circunstâncias, o auditor poderia ter que reavaliar os procedimentos planejados de auditoria com base na consideração revisada dos riscos avaliados para todas ou algumas classes de transações, saldos de contas ou divulgações e respectivas afirmações. A NBC TA 315 contém orientação adicional para a revisão da avaliação de risco do auditor.

A61. O auditor não pode assumir que um caso de fraude ou erro é uma ocorrência isolada. Portanto, a consideração do modo como a detecção de distorção afeta os riscos avaliados de distorção relevante é importante para determinar se a avaliação continua apropriada.

A62. A opinião do auditor quanto ao que constitui evidência de auditoria apropriada e suficiente é influenciada por fatores como os que seguem:

- importância da distorção potencial na afirmação e a probabilidade de que ela tenha efeito relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções em potencial, nas demonstrações contábeis;
- efetividade das respostas e controles da administração para enfrentar os riscos;
- experiência adquirida durante auditorias anteriores com relação a potenciais distorções semelhantes;
- resultados dos procedimentos de auditoria executados, incluindo se esses procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou erro;
- fonte e confiabilidade das informações disponíveis;
- persuasividade da evidência de auditoria;
- entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o seu controle interno.

**Documentação** (ver item 28)

A63. A forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade e metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.