I'm not robot
reCAPTCHA
Continue

Livro de auditoria financeira - teoria e pratica pdf gratis word para word

(c) Fatos que chegarem ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras: Decidir se comunica o assunto às partes interessadas 541. Os riscos de distorção relevante identificados e avaliados no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos e as respostas consistem em planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria (testes de controles, procedimentos analíticos e testes de detalhes) [IFAC, 2010] e uma abordagem de auditoria apropriada para aplicá-los Esses riscos são avaliados para que o auditor determine a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria, de modo a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que possibilite ao auditor expressar uma opinião com um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Confirmação negativa Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor somente se discorda das informações fornecidas na solicitação. A época dos testes refere-se tanto ao período auditado quanto ao momento em que o auditor irá realizar o teste Para riscos significativos, o auditor deve testar os controles no período corrente. 132139 Quadro 18: Tipos de solicitação de confirmação externa Confirmação positiva Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda das informações na solicitação, ou forneça as informações solicitadas. O Manual visa à simplificação da aplicação dos padrões por meio de orientações teóricas e práticas. (NP ISSAI 1600) A avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, realizada pela equipe encarregada do trabalho do grupo, baseia-se em informações, como as seguintes: 112119 Bases para identificação de riscos Requisitos mínimos da avaliação de riscos Envolvimento da equipe do grupo na avaliação de riscos Resposta aos riscos avaliados a) informações obtidas a partir do entendimento do grupo, seus componentes e do processo de consolidação, incluindo evidência de auditoria obtida ao avaliar o desenho e a implementação de controles abrangentes no nível do grupo e controles que são relevantes para a consolidação; b) informações obtidas dos auditores de componentes No nível de componentes significativos, a norma ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 estabelece os seguintes requisitos mínimos para avaliação de riscos com vistas a determinar a natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes: a) discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo; b) discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro; e c) rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo. Evidência de verificação do cumprimento de regras orçamentárias, de legalidade / regularidade e da documentação. 5 Ver a propósito a Tabela 12, Apêndice III Amostragem para procedimentos substantivos. Aqui também se faz necessário reduzir o risco de asseguração a um nível que seja aceitável, de modo a obter um nível significativo de segurança para expressar uma conclusão. 39. Qualquer que seja a causa, o auditor deve reconsiderar e reavaliar o risco de distorção relevante, todavia, os procedimentos de auditoria e a extensão em que serão aplicados variarão de acordo com a natureza da falha. Neste Manual, a expressão auditoria financeira é utilizada como sinônimo de auditoria contábil ou de auditoria de demonstrações financeiras ou contábeis. As ISA foram traduzidas para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estão publicados sob a designação Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TA), emitidas pelo CFC. O auditor deve documentar os procedimentos de avaliação de riscos executados e todo o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, bem como todos os riscos identificados e a sua avaliação, incluindo: i) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas alcançadas, na definição da estratégia global de auditoria; ii) os elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no tópico e cada um dos componentes do controle interno especificados no tópico 3.3.2; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e os procedimentos de avaliação de riscos executados; iii) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras; e iv) os riscos avaliados como significativos e os controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento Quanto ao processo de identificação e avaliação dos riscos de Elementos do processo de distorção relevante, desenvolvido no tópico 3.5, o auditor avaliação de riscos que deve incluir na documentação de auditoria: devem ser documentados i) os riscos inerentes identificados; ii) os controles internos relacionados a cada risco inerente; iii) assuntos que dão origem a riscos significativos; iv) os possíveis riscos de fraudes identificados; v) procedimentos de avaliação de riscos executados; vi) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante tanto nível de demonstrações financeiras como no nível de afirmações, a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento; vii) os resultados de procedimentos de auditoria que indiquem (i) que as demonstrações financeiras podem conter distorção relevante, ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante feita pelo auditor e as respostas do auditor aos riscos avaliados; viii) as discussões entre a equipe encarregada do trabalho, quando o auditor julgar necessário; ix) as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento. 76. Quão persuasiva (convincente) é a evidência de auditoria? Por outro lado quanto maior for esse percentual, maior será a distorção tolerável e menor será o volume de testes. Isso envolve a realização dos procedimentos a seguir, com vistas à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis: d) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações; e) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras; f) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo: vii) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil; 138145 Respostas aos riscos identificados em estimativas contábeis viii) os controles relevantes; ix) se a administração usou especialista; x) as premissas subjacentes às estimativas contábeis; xi) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e xii) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. Denominam-se controles-chave aqueles controles que são relevantes para a auditoria. Nesse sentido, são dois os tipos de distorções intencionais relevantes para o auditor: informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos Assim, apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de erros e fraudes é dos responsáveis pela governança e da administração da entidade. Em auditoria financeira, refere-se à relevância das distorções que podem estar presentes na apresentação, na divulgação ou nas afirmações que constam das demonstrações financeiras Uma distorção consiste na diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que seria requerido para que esse item estivesse em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Sistema de informação e comunicação d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79 da ISA/NBC TA 315) Sistemas de informação envolvem software, infraestrutura (componentes físicos e hardware), pessoal, procedimentos e dados que identificam, capturam, processam e distribuem informações que dão suporte a concretização dos objetivos de apresentação de relatórios financeiros e de controles internos. Para essa finalidade: i) se o auditor usa premissas ou métodos diferentes da administração, o auditor deve obter o entendimento suficiente das premissas ou métodos da administração para estabelecer que a estimativa pontual ou o intervalo por ele utilizado leva em consideração variáveis relevantes para avaliar quaisquer diferenças significativas com a estimativa pontual da administração; ii) se o auditor conclui que é apropriado usar um intervalo, o auditor deve reduzi-lo, com base em evidências de auditoria disponíveis, até que todos os desfechos 18 dentro do intervalo sejam considerados razoáveis. Auditor de grupo e 403. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas. 225); b) o parecer prévio será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal. 2734 Tabela 1: Exemplos de índice para documentação de auditoria Código Por Etapa Código Por área das demonstrações Planejamento Documentos gerais Avaliação de riscos Caixa Avaliação de controles internos Créditos e receitas Testes Imobilizado e depreciações Evidências Restos a pagar e despesas Outros documentos de suporte Dívida, juros e amortizações Fonte: IFAC (2010). Processo de avaliação de risco da entidade a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e b) os pontos fortes do 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 O auditor deve entender se a entidade tem processo para: a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras; b) estimar a significância dos riscos; c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e (b3). 6370 3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria. ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 Planejamento da auditoria de demonstrações financeiras. Documentação da materialidade 238. 7885 Limitações inerentes ao controle interno Cálculo do risco de controle (RC) 290. (TCE, 2012). Em tais circunstâncias, a representação fornecida pelo responsável financeiro talvez não seja garantia suficiente sobre o futuro da entidade, devido ao fato de que a entidade pode desconhecer as intenções desse órgão Além dos procedimentos de auditoria estabelecidos anteriormente, auditores do setor público podem se valer de registros oficiais para obter informações sobre mudanças na política e decisões do Legislativo e indagar sobre questões objeto das decisões quando não se tem registros disponíveis. Se forem descobertas transações significativas fora do curso normal dos negócios, o auditor deve obter uma compreensão sobre se elas envolvem partes relacionadas, além de obter evidências de que tais transações foram aprovadas. (NP ISSAI 1600) Para avaliar o risco de distorção relevante nas operações de todo o grupo, o auditor de grupo pode categorizar componentes de acordo com a natureza de suas operações, e realizar a avaliação de riscos separadamente para cada categoria. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540) Auditores do setor público devem considerar a necessidade de utilizar especialistas com habilidades especializadas, que podem ser particularmente importantes na avaliação de estimativas como as relativas a programas de seguridade social, planos de previdência para servidores públicos ou programas de compensação para militares. Embora ocorram após a data das demonstrações financeiras, outras datas-chave na elaboração, auditoria e emissão dessas demonstrações podem ser vistas na Figura 15, a seguir (IFAC, 2010): Figura 15: Datas importantes para eventos subsequentes Fonte: IFAC (2010). Entretanto, 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 Os auditores devem documentar a execução do trabalho em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a evidenciação da execução dos procedimentos de auditoria planejados ou de procedimentos alternativos adotados, com a devida justificativa, de modo tal que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações financeiras estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam. O entendimento a ser obido do grupo, de seus componentes e ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, deve ser suficiente para: a) confirmar ou rever avaliação preliminar para determinar os componentes significativos; b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro. PADRÕES DE EXECUÇÃO: RESPOSTAS AOS RISCOS AVALIADOS IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO V. A Figura 14, a seguir proporciona uma visão geral da auditoria de estimativas contábeis: Fonte: IFAC (2010). 147154 Continuidade operacional Os objetivos do auditor são: a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações financeiras; b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e c) determinar as implicações para o relatório do auditor. O auditor obtém evidência de que o controle operou efetivamente em momentos relevantes. Estes padrões totalizam mais de 500 requisitos que devem ser cumpridos por auditores de demonstrações financeiras, caso queiram ou necessitem fazer referência às ISA em seus relatórios. Existe alguma evidência de transgressão de controles internos pela administração? Isso é feito por meio de: a) determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos; b) determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e c) realização de um ou mais dos seguintes procedimentos: i. Todos os ativos, os passivos e o patrimônio líquido que deveriam ter sido registrados foram registrados. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) Procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. 60. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200) O risco inerente e o risco de controle que compõem o risco de distorção relevante são riscos da entidade auditada, relacionados ao seu ambiente e controle interno e existem independentemente da auditoria. Informações sobre o setor e a situação da economia, obtidas por meio de pesquisa pela Internet, jornais, revistas e publicações oficiais, tais como Diários Oficiais, boletins da dívida, da previdência e de outros assuntos. ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 Responsabilidades do auditor em relação à fraude, no contexto da Auditoria de demonstrações financeiras. O Manual contempla de modo significativo os requisitos previstos nos padrões de auditoria financeira da INTOSAI. (IFAC, 2010). Testes de controle, realizados como procedimentos adicionais de auditoria, são os procedimentos de auditoria planejados para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) O objetivo dos testes de controle é avaliar se os controleschave, ou os controles compensatórios 7 relevantes, operaram efetiva e continuamente durante o período em análise, caso o auditor planeje confiar nos controles para reduzir a extensão dos procedimentos substantivos. Assim, compete ao Tribunal não só verificar a confiabilidade das informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais ou operacionais, mas também a conformidade com leis e regulamentos ou o desempenho operacional na gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial ou operacional. A avaliação de riscos deve ser revisada quando necessário 304. Finalmente, para decidir sobre o tipo de modificação a ser aplicado, o auditor deve considerar disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos dos assuntos abordados nos dois tópicos anteriores nas demonstrações financeiras Entende-se por efeitos generalizados os efeitos disseminados das distorções sobre as demonstrações financeiras ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações financeiras que não são detectados, se houver, devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. (LONGO, 2011). 123130 4.1. IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS Responder aos riscos significativos Respostas gerais Respostas específicas 455. 23. As Normas de Auditoria do TCU (NAT) preveem a sua aplicação em conjunto com outras normas profissionais, incluindo as ISSAI e NBC TA (ou ISA). Essa comunicação, nas auditorias realizadas pelo TCU, deverá observar as políticas e as normas processuais próprias para o tratamento e encaminhamentos de não conformidades Recomenda-se a leitura da ISA/NBC TA 250 e da NP ISSAI 1250 para orientações adicionais sobre considerações de leis e regulamentos. Cálculo: As normas de auditoria não fornecem orientações específicas. PADRÕES DE PLANEJAMENTO: AVALIAÇÃO DE RISCOS Panorama do capítulo Normas de auditoria relacionadas 111. Se o auditor determinou que um risco inerente é significativo, ele deve identificar e obter entendimento dos controles internos relevantes para esse risco Controles internos são as políticas e os procedimentos definidos pela administração e implementados para responder aos riscos inerentes, o que inclui o sistema de informação da entidade e o processamento de informações, 7582 bem como atividades de controle manuais como autorizações, revisões de desempenho, segregações de funções e controles físicos, dentre outras Controles internos podem ser abrangentes ou específicos, como ilustra a Figura 12. 3138 Identificar os recursos necessários para o trabalho Alterações na estratégia global Documentação da da estratégia global de global auditoria Plano de auditoria Procedimentos de auditoria Documentação do plano de auditoria 121. 82. Ele é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno pela administração, para tratar riscos que ameacem o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações financeiras. Procedimentos analíticos têm ampla aplicação no processo de auditoria, tanto como procedimentos de avaliação de riscos, na fase de planejamento, como procedimentos substantivos, na fase de execução. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la. As distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais devem ser acumuladas, podendo ser classificadas como a seguir: a) distorção factual é aquela que não deixa dúvida. Análise de movimentos significativos em contas individuais. Ao avaliar os resultados de confirmações externas individuais, o auditor pode classificar esses resultados como: a) respostas apropriadas da parte que confirma, indicando concordância com as informações fornecidas na solicitação de confirmação ou fornecendo as informações solicitadas sem exceção; b) respostas consideradas como não confiável; c) resposta não recebida; ou d) resposta indicando exceção Normalmente se espera que a resposta a uma solicitação de confirmação externa positiva forneça evidência de auditoria confiável. Em algumas situações, o auditor pode querer chamar a atenção dos usuários do relatório para certos assuntos que são fundamentais para que eles entendam as demonstrações financeiras, ou a própria auditoria e as responsabilidades do auditor. (item 28, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600). Isso se aplica quando: a) foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que existem distorções, individualmente ou em conjunto, relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas mesmo assim conclui que os possíveis efeitos das distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras podem ser relevantes, mas não generalizados O auditor deve expressar opinião adversa quando os efeitos das distorções são relevantes e generalizados. A estratégia global e o plano de auditoria devem ser revisados pelo auditor do grupo, sendo essa uma parte importante do 108115 Adotar perspectiva do grupo, não da entidade de comando Passos a seguir na definição da estratégia e do plano de auditoria cumprimento da sua responsabilidade pela direção e supervisão do trabalho de auditoria do grupo Para estabelecer a estratégia global e o plano de auditoria, a equipe encarregada do trabalho do grupo, de forma similar ao que foi abordado anteriormente para a auditoria de uma entidade individual, tendo agora uma perspectiva do grupo como um todo, não da entidade de comando ou do órgão supervisor ou vinculante individualmente, deve: a) aprofundar entendimento do grupo, seus componentes e de seus ambientes de operação, incluindo os controles abrangentes no nível do grupo; b) determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para as informações financeiras dos componentes, estabelecendo o referencial para avaliação da relevância financeira individual dos componentes e dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, em função de riscos em um componente significativo, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas; c) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível do grupo, que os componentes identificados como significativos possam apresentar para as demonstrações financeiras do grupo; e d) responder aos riscos avaliados determinando o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes, pela própria equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho dos auditores de componentes Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes Objetivo é aprofundar o entendimento do grupo e dos componentes 414. ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230 Documentação de Auditoria. Exame de relatórios da auditoria interna sobre a confiabilidade das contas. A evidência de auditoria é persuasiva e de natureza cumulativa e primariamente é obtida a partir da execução dos procedimentos de auditoria durante o curso da auditoria O objetivo geral do auditor é obter evidência apropriada e suficiente para reduzir os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras a um nível aceitavelmente baixo. Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano. Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). Quando tais entidades são abolidas ou fundidas com outras, seus ativos e passivos são normalmente assumidos por outras entidades. Portanto, caso se constate quaisquer circunstâncias dessa natureza, o auditor deve comunicar formalmente ao titular da unidade técnica competente, que avaliará a oportunidade e conveniência de propor nova ação de controle. Qual foi a experiência anterior com execução de procedimentos semelhantes, e foi identificada alguma distorção? Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno. Tais condições, descritas a seguir, formam o que é conhecido como triângulo da fraude, ilustrado na figura 10: i) Pressão: frequentemente gerada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas. Portanto, os únicos riscos que o auditor controla em uma auditoria são o risco de auditoria e o risco de detecção O risco de auditoria normalmente é um valor fixo, estabelecido conforme o nível de asseguração 3 pretendido, usualmente 5%, por aceitar-se que 95% de asseguração é um parâmetro razoável para a segurança que uma auditoria pode oferecer 4. Para demonstrar estas relações, devem ser utilizadas referências cruzadas entre os papéis de trabalho que compõem o plano, especialmente entre áreas definidas na estratégia, riscos identificados e respostas do auditor a esses riscos. Isso pode tomar um pouco mais de tempo para preparação no início, mas será muito mais fácil de atualizar no futuro. Esta seção trata, em conformidade com as normas ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os requisitos que devem ser observados na auditoria de demonstrações financeiras de grupos de órgãos e entidades ou de órgão/entidade formados por diferentes componentes, incluindo as demonstrações consolidadas de governo em diversos níveis Esta parte do Manual é aplicável às situações em que: a) a equipe encarregada da auditoria do grupo e a(s) equipe(s) de auditoria de componentes pertençam a diferentes unidades técnicas do TCU, da sede ou de regionais; b) o auditor ou as equipes de auditoria de componentes pertençam ao sistema de controle interno dos poderes da União, atuando em apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, nos termos do art. 9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 6 7 LISTA DE SIGLAS CFC Conselho Federal de Contabilidade COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission DFs Demonstrações Financeiras ERFA Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável GAO United States Government Accountability Office IFAC International Federation of Accountants INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions ISA International Standards on Auditing ISSAI International Standards of Supreme Audit Institutions MCASP Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público MAR Matriz de Avaliação de Riscos MRA Modelo de Risco de Auditoria MUS Monetary Unit Sampling (Amostragem por Unidade Monetária) NAT Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União NBC TA Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria NBC TR Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão NP ISSAI Nota Prática da ISSAI RA Risco de Auditoria RC Risco de Controle RD Risco de Detecção RDR Risco de Distorção Relevante RI Risco Inerente TAAC Técnicas de Auditoria Assistida por Computador TCE Tribunal de Contas Europeu TI Tecnologia da Informação 8 LISTA DE FIGURAS Figura 1: Trabalhos de Certificação x Trabalhos de Relatório Direto Figura 2: Diferença entre julgamento profissional e julgamento institucional Figura 3: Modelo de Risco de Auditoria Figura 4: Destinatários das comunicações Figura 5: Níveis do Risco de Distorção Relevante Figura 6: Diferença entre Inspeção como técnica/procedimento de auditoria e Inspeção como instrumento de fiscalização Figura 7: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria Figura 8: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria Figura 9: Características da Fraude e do Erro Figura 10: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude Figura 11: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação de níveis de riscos Figura 12: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade Figura 13: Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado Figura 14: Auditoria de estimativas contábeis Figura 15: Datas importantes para eventos subsequentes Figura 16: Formas de opinião de auditoria Figura 17: Tipos de opinião modificada Figura 18: Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria Figura 19: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos Figura 20: Condições para Parágrafos de Outros Assuntos 9 LISTA DE QUADROS Quadro 1: Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria Quadro 2: Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período Quadro 3: Afirmações sobre apresentação e divulgação Quadro 4: Síntese de como utilizar os procedimentos analíticos preliminares Quadro 5: Exemplos de Inspeção e Observação Quadro 6: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos Quadro 7: Referenciais de Materialidade Quadro 8: Exemplo de escalas para avaliação da probabilidade de eventos Quadro 9: Exemplo de escalas para avaliação do impacto de eventos Quadro 10: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle Quadro 11: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle Quadro 12: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações Quadro 13: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização Quadro 14: Exemplos de respostas gerais Quadro 15: Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria Quadro 16: Testes de controle e evidência obtida Quadro 17: Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas Quadro 18: Tipos de solicitação de confirmação externa Quadro 19: Saldos iniciais e opinião do auditor Quadro 20: Fatores de riscos relacionados com partes relacionadas Quadro 21: Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor Quadro 22: Questões a considerar na decisão de revisão da avaliação do risco de distorção Quadro 23: Questões a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência Quadro 24: Decisão sobre o tipo de opinião modificada a adotar 10 LISTA DE TABELAS Tabela 1: Exemplos de índice para documentação de auditoria Tabela 2: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR) Tabela 3: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Tabela 4: Testes de controle com nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%) Tabela 5: Testes de controle com nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%) Tabela 6: Limites superiores/nível de confiança de 95% (risco de amostragem de 5%) Tabela 7: Limites superiores/nível de confiança de 90% (risco de amostragem de 10%) Tabela 8: Fatores a serem considerados em um plano de amostragem por unidades monetárias Tabela 9: Níveis de confiança que podem ser considerados em decorrência da avaliação do risco de distorção relevante 11 I. Mensurações de desempenho, internas ou externas, criam pressões sobre a entidade que, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações financeiras. Em face dessas características, a comunicação assume um papel fundamental no trabalho e, portanto, é de extrema importância a definição de um plano de comunicação, logo no início dos trabalhos A definição de protocolos de comunicação é essencial para viabilizar uma comunicação clara, transparente, tempestiva, 118125 relevante e recíproca. Fonte: TCE (2012). 2. O auditor deverá considerar dois riscos possíveis: (i) o de concluir que o valor contábil é correto quando, na verdade, é materialmente incorreto (risco de aceitação incorreta); e (ii) o de concluir que o valor contábil é materialmente incorreto quando não o é (risco de rejeição incorreta) O auditor provavelmente utilizará uma combinação de amostragem e outros procedimentos de auditoria para testar saldos de contas (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), pois a sua principal preocupação ao realizar procedimentos substantivos é controlar o risco de aceitação incorreta. Em geral, são usadas classificações numéricas para avaliar a probabilidade e o impacto de um risco. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas. A propriedade de entidades do setor público pode não ter a mesma relevância como no setor privado. Quando a materialidade e a avaliação de riscos original são alteradas, todos os detalhes dessa alteração devem ser documentados. ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras. Os controles internos estão implementados e mitigam alguns aspectos do risco, mas não apropriadamente, seja por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco, seja por ser ineficiente em seu desenho técnico ou nas ferramentas utilizadas. Conclui-se que o risco de auditoria está relacionado de forma inversamente proporcional à segurança pretendida para o trabalho de auditoria, ou seja, quanto maior o risco, menor será a segurança do auditor e quanto menor o risco, maior será a segurança do trabalho. 14 Incerteza de estimativa é a suscetibilidade da estimativa contábil e das respectivas divulgações à falta de precisão inerente em sua mensuração (NBC TA 540). O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais. 36. ii) Oportunidade: caracterizada por uma cultura organizacional fraca e pela falta de procedimentos de controle interno, que podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada. Observação física por inspeção, contagem e aplicação de procedimentos relacionados de auditoria para ativos tangíveis como estoques e ativo imobilizado. Quadro 11: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle Evidência de auditora a ser obtida Qualidade dos controles e da entrada de dados. O objetivo deste Manual é orientar os auditores de demonstrações financeiras de órgãos e entidades do setor público para a realização de auditorias financeiras de forma eficiente e eficaz, com alto padrão de qualidade, credibilidade e profissionalismo. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes. 92. Quadro 21: Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor (a) Eventos ocorridos entre a data das demonstrações e a data do relatório do auditor. Esses riscos muitas vezes não podem ser tratados por meio da execução de procedimentos de auditoria específicos, mas exigem uma resposta geral. Em auditoria financeira, distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Leis e regulamentos são de consideração essencial na obtenção de entendimento de entidades do setor público, bem como o marco normativo das políticas públicas, programas e ações orçamentárias de responsabilidade da entidade. ISSAI 1505 ISA 505 NBC TA 505 Quando usar confirmações externas Tipos de confirmações externas 481. Isso poderia incluir: áreas de preocupação em auditorias anteriores; deficiências no controle interno; mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; e distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente. Trabalho de asseguração significa um trabalho no qual o auditor expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis (ISA/NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL). O objetivo da utilização de amostragem ao testar saldos de contas é estimar o volume de informação incorreta em uma população subjacente, como os lançamentos de uma conta. O risco de detecção (RD) é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções Risco de distorção relevante (RDR) é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. Confirmações externas são menos relevantes ao tratar assuntos de avaliação, tais como a recuperação de contas a receber ou a obsolescência de estoque mantido. O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo: a) maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações; b) estrutura organizacional e de governança; 4855 c) estrutura societária, partes relacionadas e suas relações; d) estrutura de operações, empreendimentos conjuntos ou de propósito específico; etc Na obtenção de entendimento sobre partes relacionadas e transações com partes relacionadas 1 (letra c, acima), o auditor deve considerar: a) a estrutura legal e os requisitos regulamentares que regem a entidade e suas partes relacionadas; b) a compreensão sobre negócios de entidades do setor público muitas vezes incluem a obtenção de conhecimento sobre os tipos de atividades governamentais realizadas, incluindo programas relevantes e principais entidades que se envolvem com na execução desses programas; c) a estrutura organizacional para controlar a entidade e estabelecer accountability, reconhecendo que no setor público os responsáveis pela governança servem como representantes dos cidadãos. 66. ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570 Continuidade operacional. O objetivo do auditor, ao usar procedimentos de confirmação externa, é planejar e executar tais procedimentos para obter evidência de auditoria relevante e confiável. 144151 Datas-chave em eventos subsequentes 530. Nesse caso, pode-se concluir que existem ainda distorções não detectadas devido à presença do risco de amostragem e do risco não relacionado com a amostragem Sempre que uma revisão de materialidade for necessária, o auditor deve considerar e documentar o impacto da revisão nos riscos avaliados e na natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1260; ISA/NBC TA 260, item 7) A comunicação aos responsáveis pela governança deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre: a) materialidade e risco de auditoria; b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria para o cumprimento das exigências os padrões de auditoria e a coleta de evidências; c) avaliação sobre se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos os objetivos dos padrões profissionais; d) avaliação das opiniões do auditado na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade; e, e) extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas, por exemplo, pela avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pelo auditado na elaboração das demonstrações financeiras. 2936 3.1. ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO O objetivo do auditor é planejar a auditoria de forma a realizá-la de maneira eficaz. Contudo, ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível das afirmações, o auditor pode concluir que os riscos identificados também podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e potencialmente afetar muitas afirmações (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510 Trabalhos iniciais saldos iniciais. (LONGO, 2011, adaptado) A figura 13, a seguir, mostra o processo decisório para determinar os tipos de trabalho a serem executados, na qual se percebe que os aspectos que mais afetam essas decisões são a significância do componente e os riscos envolvidos. Neste caso, os auditores devem avaliar o método de mensuração utilizado e avaliar se está conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável e se não induz a erro. A natureza do controle influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter evidência sobre se ele estava operando efetivamente durante o período auditado. Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados Teste de reexecução de controle (walkthrough) Teste de reconstrução que envolve o rastreamento, do início ao fim, de algumas transações pelo sistema de controle como um todo (LONGO, 2011). (ISSAI 100, 30). 32. Indagação e confirmação Confirmação externa (circularização) de saldos bancários. Como parte do entendimento desse componente, o auditor deve avaliar se: (b2). 6774 Riscos significativos Fraude e Erro 252. ISSAI 1240 ISA 240 NBC TA 240 Natureza da fraude Fraudes que o auditor deve se preocupar 556. compreender e documentar o fluxo de transações e as políticas e procedimentos do controle; confirmar o processo, os dados utilizados para o controle e o período desde quando o controle está operando; e indagar os indivíduos que executam o controle sobre o tipo de informação que eles usam e como eles detectam erros, desvios e / ou anomalias e como os tratam. O propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, mediante a expressão de uma opinião. Assim, a aplicação desses procedimentos nesta fase pode identificar novos riscos de distorção relevante anteriormente não identificados. O auditor deve fazer indagações à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de riscos considerados apropriados para obter entendimento dos controles que a administração estabeleceu para: a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas; e c) autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios. 23 Risco não relacionado com amostragem: parcela de risco de auditoria não associada com o exame de apenas uma parte dos dados, incluem: erros humanos, aplicação de procedimentos inadequados, interpretação errônea dos resultados da amostra, utilização de informações errôneas recebidas de terceiros (Boyton, Johnson e Kell, 2002). Tais controles devem ser testados no período corrente. Fatores de risco, frequentemente classificados como riscos de negócio ou de fraude, podem ser decorrentes dos objetivos da entidade, da natureza de suas operações, do setor de negócios e do ambiente regulatório em que opera, e de seu porte e sua complexidade. Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco. 8996 Evidência de auditora a ser obtida Como os controles foram aplicados e sua consistência em momentos relevantes durante o período. Adicionalmente, nos apêndices, são fornecidos modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, execução e relatório. Neste caso, o auditor poderia planejar testes substantivos com extensão menor, suportando um risco de detecção moderado, porque eles, em tese, teriam a extensão apropriada para fornecer a evidência de auditoria suficiente. O impacto do evento é inferior à materialidade para execução da auditoria, mas, em conjunto, pode levar a distorção relevante. Já o relatório financeiro publicado de acordo com a estrutura de conformidade deve estar em consonância com dispositivos previstos em leis ou regulamentos competentes para definir as regras específicas sobre a apresentação e divulgação de relatórios financeiros de entidades (ISSAI 1200/ ISA/NBC TA 200). Padrões e procedimentos para a realização de trabalhos de asseguração limitada podem ser encontrados nos Padrões Internacionais sobre Trabalhos de Revisão (ISRE, sigla em inglês), emitidos pela IFAC, ou nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (NBC TR), emitidas pelo CFC. Assim, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo como um todo não deve se referir ao auditor de componente (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 11), por exemplo, mencionando que a opinião se baseia no trabalho de outros auditores Não obstante, há situações em que é necessário mencionar o relatório do auditor de componente, como, por exemplo, na seção do relatório que contém a base para a opinião com ressalva e em outros casos, para explicar e fundamentar a ressalva, ou quando tal referência for requerida por lei ou regulamento. O objetivo desta etapa é identificar os critérios para verificar em que medida os relatórios financeiros elaborados obedecem às regras estabelecidas Demonstrações financeiras podem ser elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada ou de uma estrutura de conformidade. Os relatórios financeiros de uma entidade devem expressar de forma clara, objetiva e confiável os efeitos dos eventos e das transações ocorridas durante o exercício ou período determinado. 101108 Matriz de Avaliação de Riscos Formato de documentação estruturado 389. Em geral, trabalhos de asseguração são periódicos (em regra, anuais) e abrangentes, por ter como objeto todo o conjunto de transações, saldos e divulgações do período auditado. 18. Essa comunicação, nas auditorias realizadas pelo TCU, deverá observar as políticas e as normas processuais próprias para o tratamento e encaminhamentos de fraudes Recomenda-se a leitura da NBC TA 240 e da NP ISSAI 1240 para orientações adicionais sobre fraude Considerações sobre leis e regulamentos Os objetivos do auditor são: a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com as disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações financeiras; b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações financeiras; e c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria. A fonte e a confiabilidade das informações disponíveis são apropriadas para suportar as conclusões de auditoria? Recomenda-se a leitura da ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510 e da NP ISSAI 1510 para orientações adicionais sobre saldos iniciais. Confirmação de autorizações, pagamentos e certas rubricas do balanço. Figura 8: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria Fonte: AICPA, 2007; ISSAI 200 e 1200; ISA/NBC TA 200, adaptado. ISSAI 1250 ISA 250 NBC TA 250 Aspectos relevantes para a auditoria financeira 561. É o caso, por exemplo, de riscos que podem decorrer do fato de controles serem burlados pela administração A percepção necessária para a identificação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras é desenvolvida quando da realização dos procedimentos preliminares de avaliação de risco para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, conforme explanado no tópico 3.3 deste Manual (ver também ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A105 a A107) Com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às respostas gerais, tais como: enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional; designar membros para a equipe com mais experiência ou com habilidades especiais para lidar com os riscos identificados ou usar especialistas; exercer uma supervisão mais intensa; efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria e incorporar neles elementos de imprevisibilidade. Para isso, a equipe encarregada do trabalho do grupo deverá aprofundar seu entendimento sobre o grupo e os seus componentes, os ambientes em que operam e sobre os controles abrangentes no nível do grupo, bem como sobre o processo de consolidação A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, incluindo instruções detalhadas aos auditores de componentes, especificando a materialidade e outros aspectos relevantes para o trabalho. O impacto do evento excede à materialidade para execução da auditoria, podendo assumir relevância para as demonstrações financeiras como um todo. Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de controle atribuído na avaliação preliminar, então se poderá confiar nos controles e executar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada O programa de auditoria deve prever que auditor deverá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada, quando a efetividade operacional de controles não se confirmar Para controles automatizados, dada a sua esperada e inerente consistência no processamento, cuja lógica, acesso e outros aspectos dos controles gerais devem ter sido objeto de análise na avaliação preliminar do risco de controle (teste de desenho e implementação), normalmente não se estende os testes de efetividade operacional para cobrir transações, aplicando-se o conhecido teste de um, ou seja, funcionou para um item, vai funcionar para os demais. Ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, o objetivo do auditor com relação a saldos iniciais é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se: a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações financeiras do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Integridade e confiabilidade das transações sobre as quais são esperados controles. Entretanto, se, após essa data, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança para determinar se as demonstrações financeiras precisam ser alteradas e, caso afirmativo, indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras. A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações financeiras excedam a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Nos trabalhos de asseguração limitada, conhecidos como revisão, o auditor também emite uma opinião sobre o objeto auditado, mas de forma negativa (não obtivemos evidência sobre algum fato que indique que as demonstrações financeiras não representam). O auditor pode procurar identificar, avaliar e testar um controle compensatório como um substituto para um controle-chave que não está funcionando de forma eficaz, consistente e contínua (TCE, 2012). As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. Mensuração e revisão do desempenho Fatores de risco que interessam à equipe 191. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 25) Ao determinar o trabalho a ser executado em cada um dos componentes, convém que a equipe encarregada do trabalho do grupo elabore documentação para evidenciar o resultado do processo decisório e justificar os julgamentos realizados. Conforme a ISSAI 1260; ISA/NBC TA 260, os responsáveis pela governança são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500) Influência dos testes de auditoria na obtenção da evidência Eficácia dos testes de auditoria e qualidade da evidência Julgamento profissional na avaliação de evidências 604. As auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguração. Inspeção de ativos tangíveis: inspeção física de ativos como estoques ou imobilizados. Uma vez que o auditor tenha identificado e avaliado os riscos inerentes e os riscos de controle, o risco de distorção relevante resulta da simples combinação desses riscos, de acordo com a fórmula proposta pelo modelo de risco do AICPA (2007): RDR = (RI x RC) Matriz de Avaliação de Riscos 301. Fatores externos: a) contingenciamento de despesas; b) alteração de legislação e de estrutura organizacional; 4754 c) intervenção externa na execução da política pública; d) crise econômica ou financeira; e) situações atípicas, tais como desastres naturais ou antropogênicos; f) dependência de fornecedores exclusivos Ao longo do processo de identificação dos fatores internos e externos relevantes, que podem ter um impacto nas operações e nas suas demonstrações financeiras da entidade, a equipe de auditoria deve identificar e documentar os eventos potenciais, isto é, os riscos associados a cada um dos fatores, independentemente se existem controles internos instituídos para mitigá-los ou não Para auxiliar no processo de identificação das condições ou fatores que podem aumentar de forma significativa os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, o Apêndice V fornece mais exemplos de fatores de risco, de origem interna e externa. 155162 Alguma possível distorção é resultante de uma deficiência de controle interno que deveria ser imediatamente levada ao conhecimento da administração? Estes procedimentos são tratados nos tópicos que se seguem. 9198 Procedimentos analíticos substantivos e julgamento profissional Uso de procedimentos analíticos substantivos no setor público Tratamento de novos riscos identificados pelos procedimentos 347. Entretanto, as disposições de algumas leis ou regulamentos têm efeito direto nas demonstrações financeiras no sentido de que determinam valores e divulgações que devem ser reportados nessas demonstrações. A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e passivos que são as obrigações da entidade. Portanto, a extensão dos procedimentos substantivos deverá ser planejada para fornecer um nível de confiança de 95%, isto é, com o risco de detecção calibrado de 5%. Fonte: IFAC (2010) Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos Fontes externas e internas 156. O risco de detecção é uma função direta da eficácia dos procedimentos de auditoria planejados e de sua aplicação pelo auditor (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). Ao fazer esta avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com essas partes, que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade, como origem de riscos significativos. Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de uma entidade do setor público continuar seus negócios podem incluir situações em que a entidade não possui recursos para sua continuidade ou quando são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade. Para isso, possui em sua estrutura o Comitê de Padrões Profissionais (PSC, sigla em inglês), que é o setor responsável pela elaboração de padrões profissionais de auditoria governamental. O Quadro 11, a seguir, fornece orientações de como testar a efetividade operacional dos controles-chave. Se não forem estabelecidas de modo razoável, todo o trabalho pode ser ineficaz Expectativas podem ser formadas com a utilização de métodos simples, como análises de tendências, comparando valores absolutos entre vários períodos, da própria entidade ou do setor; comparações de séries espaciais ou temporais em percentuais, de índices ajustados ao que se pretende etc., até métodos avançados de regressão estatística. 142149 Respostas aos riscos identificados em partes relacionadas Partes relacionadas e opinião do auditor 523. A utilização de procedimentos analíticos envolve a obtenção de informações a partir de várias fontes, a fim de definir o que é esperado; comparar a situação atual com essa expectativa; investigar as razões para quaisquer discrepâncias decorrentes; e avaliar os resultados. Asseguração razoável Alto nível de segurança, mas não absoluto Tomadores de decisão Parlamentares, governantes, cidadãos, responsáveis pela governança, gestores, investidores, credores, etc. O auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações financeiras após a data do seu relatório. Múltiplas incertezas e seu potencial efeito Ressalva não seria adequada para a gravidade dos efeitos 637. Procedimentos analíticos: identificar anomalias nos dados básicos. Assim, o auditor deve obter entendimento do sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações financeiras, abrangendo as seguintes áreas: a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras; 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 financeiras; c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras 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. É pouco provável que exista alguma área em que não sejam aplicados procedimentos analíticos, pois mesmo quando sejam os mais simples, do tipo análise de variação em relação ao valor orçado para o período, esses procedimentos são aplicados em quase todas as contas e áreas das demonstrações financeiras e nas mais diversas fases do trabalho de auditoria. Em última análise, o que deve ou não constituir evidência apropriada e suficiente é uma questão de julgamento profissional A suficiência e adequação das evidências de auditoria estão inter-relacionadas. O auditor pode reduzir esse risco usando solicitações de confirmação positiva que não determinam o valor (ou outra informação) na solicitação de confirmação, e pedem à parte que confirma preencher o valor ou fornecer outra informação. Os quadros a seguir elencam as afirmações para as três categorias presentes nas demonstrações financeiras, a saber: a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período coberto pela auditoria; b) afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período; e c) afirmações sobre apresentação e divulgação. b) Administração de grupo parte responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras de um grupo. De 6% a 8% 0,8 Alta A probabilidade de o evento ocorrer é quase certa. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e: 20 Um exemplo comum no Brasil é a extinção de ministérios pelo poder executivo. O impacto do evento é próximo à materialidade para execução da auditoria e, em conjunto, certamente levará a distorção relevante. O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controle, individualmente ou em combinação com outras, é ou não relevante para a auditoria depende do risco identificado. Eles se baseiam nos saldos finais do período anterior e refletem os efeitos de transações e eventos de períodos anteriores e políticas contábeis aplicadas no período anterior. Como exemplo, pode-se citar: Fatores internos: a) informações relevantes sobre a entidade descritas no Relatório de Gestão do último exercício; b) recomendações da auditoria interna nos últimos exercícios e a posição da administração quanto à implementação delas; c) ressalvas e determinações das prestações de contas dos últimos exercícios; d) resultados das auditorias realizadas nos últimos exercícios; e) notícias recentes envolvendo a entidade auditada. iii) Racionalização: convicção de que uma fraude não é efetivamente cometida. Solicitação de resposta escrita de terceiro (a parte que confirma ao auditor), em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. Todo o processo de identificação e avaliação de riscos, incluindo as decisões do auditor, de caráter geral e específico, para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações deve ser documentado e estar refletido na estratégia global e no plano de auditoria, estabelecendo um relacionamento claro entre os riscos de distorção relevante avaliados, a abordagem e os procedimentos de auditoria planejados, que se configurem como os mais adequados nas circunstâncias para obter evidência suficiente e apropriada e respaldar a opinião de auditoria. Fonte: IFAC (2010). RI = P x I 274. Nas NBC TA ou nas ISSAI, no tópico que trata dos requisitos, são descritas as ações que o auditor deve cumprir para poder referenciar as normas. ISSAI 1700 ISA 700 NBC TA 700 Objetivos desta etapa Relatório de auditoria Opinião e suas formas 619. 3. A ISSAI 200 esclarece que o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários previstos. Essa distorção pode ser decorrente de interpretação errada de fatos, legislação ou outro tipo. 161168 Natureza da evidência Evidência apropriada e suficiente Suficiência da evidência Adequação da evidência as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). No primeiro caso, o Tribunal emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, que são compostas pelos balanços gerais da União e por um relatório sobre a execução dos orçamentos federais, conforme dispõe o parágrafo único do art. ISSAI 1510 ISA 510 NBC TA 510 Quando a revisão de saldos iniciais é aplicável 492. Assim, é necessário manter-se alerta e ter uma mente questionadora, evitando aceitar evidência de auditoria menos que persuasiva, com base na convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros. 57. Compreendem, também, o exame de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de valores esperados. A documentação do atendimento às exigências éticas deve ocorrer pelo menos por meio de declaração escrita de cada integrante da equipe de auditoria, informando não haver qualquer conflito de interesse ou circunstância que possa afetar ou parecer afetar seu julgamento profissional e sua objetividade ou colocar em risco a credibilidade do trabalho CETICISMO E JULGAMENTO PROFISSIONAIS E DEVIDO ZELO Ceticismo profissional 63. Abaixo desse limite, a distorção é geralmente considerada como não relevante (IFAC, 2010). Risco de controle é o risco de que uma distorção possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. Isso se aplica quando o apropriada não obtida, auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente mas efeitos relevantes e de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os generalizados possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes e generalizados. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria O planejamento de auditoria é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições (ISSAI 100). 80. ISSAI 1315 ISA 315 NBC TA 315 Finalidade dos procedimentos de avaliação de risco 127. É responsabilidade do auditor estabelecer o referencial de materialidade para a identificação dos riscos de distorção relevante e para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de que as distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). Na maioria das EFS, os intervalos percentuais aplicados sobre despesa, receita e ativo são estreitos, chegando a no máximo 2%. Omissão ou distorção de R$ a R$ Omissão ou distorção de R$ a R$ Omissão ou distorção de R$ a R$ Omissão ou distorção acima de R$ Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e com base ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 (exemplo ilustrativo). (LONGO, 2011) Embora um pouco redutora, devido à evolução técnica dos procedimentos analíticos, a classificação em cinco tipologias, preconizada por Arens (2006) é útil para a compreensão da forma como esses procedimentos são aplicados, que podem incluir a comparação de dados da entidade: a) com os dados do sector; b) os do período com os dados do passado; c) com os dados orçamentários ou estimados pela própria entidade; d) com estimativas efetuadas pelo auditor; e) com dados expectáveis de acordo com dados não financeiros Segundo o Audit Guide do AICPA (2007a), a aplicação de procedimentos analíticos é um processo executado em quatro fases: 129136 Formulação das expectativas Identificação das diferenças Investigação das diferenças Avaliação dos resultados Avaliação dos resultados Evidência de auditoria obtida i) Formulação das expectativas ii) Identificação das diferenças iii) Investigação das diferenças iv) Avaliação dos resultados 472. Nesse processo, a administração avalia os riscos, desenha e implanta os controles adequados para reduzi-los a um nível aceitável sua exposição àqueles riscos. 146153 (b) Fatos que chegarem ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras: Necessidade de alterar as demonstrações financeiras Se a administração alterar, executar procedimentos Se a administração não alterar, relatório em separado 538. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, incluindo: a) fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais); b) furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro); c) fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios); d) utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada) (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240). Quadro 22: Questões a considerar na decisão de revisão da avaliação dos riscos de distorções Áreas Controle Interno Questões Os resultados da aplicação de testes de controles suportam o nível de redução de risco planejado com base em sua efetividade operacional? Se ao formar sua opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor conclui que é necessário emitir um relatório diferente do padrão, incluindo modificações, seja por meio de ressalvas ou outras modificações, o relatório de auditoria conterá uma opinião modificada, que pode ser uma: opinião com ressalva ou qualificada, opinião adversa ou abstenção de opinião. A obtenção de mais evidência de

auditoria, porém, pode não compensar a sua má qualidade. 11 No caso de trabalhos de asseguração limitada. Conciliação das demonstrações financeiras com os registros contábeis subjacentes. 54. Determinar escopo ou alcance da auditoria Por exemplo, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, como base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria, é necessário considerar aspectos como: a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de riscos; b) a obtenção do entendimento global da estrutura jurídica e do ambiente regulatório aplicável à entidade auditada e como ela cumpre os requerimentos dessa estrutura; c) a determinação da materialidade; d) o envolvimento de especialistas. Uma avaliação objetiva do desenho do sistema de controle interno por parte dos auditores deve se basear em uma estrutura razoável de critérios, como abordado a seguir. Os procedimentos de avaliação de risco, tal como vistos no Capítulo III, são planejados para identificar e avaliar riscos no nível de demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações específicas, formando uma base para o planejamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos Os riscos avaliados no nível de demonstrações financeiras são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria, conforme exemplificado no tópico Já para os riscos avaliados no nível de afirmações, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes (IFAC, 2010), conforme abordado no tópico Procedimentos de avaliação de risco Respostas gerais Respostas específicas Permitem determinar a abordagem apropriada para a condução da auditoria Atitudes e ações para tratar riscos no nível de demonstrações financeiras Procedimentos adicionais de auditoria para tratar riscos no nível de afirmações Respostas gerais aos riscos no nível das demonstrações financeiras O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras. 29. Portanto, a definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, ao contrário, são intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. 34. Estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA) consiste no conjunto de regras para elaboração de relatórios financeiros que a administração adota e que é considerado aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou das exigências de leis ou regulamentos (Iudícibus et al., 2013). ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450 Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria. O mandato para realização de auditorias deve ser analisado em conjunto com as competências do TCU para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República (art. Por exemplo, o perpetrador racionaliza que não é grande coisa ou só estou pegando o que mereço. Assim, após avaliar os riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto, o auditor irá decidir quais riscos deverão ter os controles internos identificados e avaliados. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. As respostas gerais podem incluir, segundo a ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330: a) enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional; b) designar pessoal mais experiente ou com habilidades especiais, ou usar especialistas; c) fornecer mais supervisão; d) incorporar elementos de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados; e) efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria. Não obstante, o auditor não tem responsabilidade de identificar e avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de 5057 negócio dão origem a riscos de distorções relevantes. Infrações a essas leis ou a esses regulamentos podem resultar em multas, litígio ou outras consequências 152159 Responsabilidades da administração e do auditor Exigências da estrutura de relatório financeiro Exigências adicionais do mandato de auditoria pública Comunicação de não conformidades para a entidade, que podem ter um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras É responsabilidade da administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A auditoria financeira é um típico trabalho de asseguração, no qual o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança (razoável ou limitada) do conjunto completo de informações sobre o objeto da auditoria ou revisão (demonstrações financeiras). Indagação a funcionários, gerentes e auditores. O supervisor deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade técnica, nos limites de sua autoridade, com maior intensidade e atenção. A documentação da execução de auditoria deve atender os requisitos aplicáveis, estabelecidos nos padrões gerais deste Manual. Em outras palavras, o risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, seja diferente daquela que seria obtida se toda a população tivesse sido testada (TCE, 2012) O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). EXEMPLO 2: 313. Quadro 16: Testes de controle e evidência obtida Testes de controle Em um determinado momento (data específica) Durante todo o período Durante um período intermediário Em auditorias anteriores Em auditorias anteriores controles sobre riscos significantes Em auditorias anteriores, se os controles mudaram desde o último teste Em auditorias anteriores, se os controles não foram alterados desde o último teste O que a evidência obtida representa O auditor apenas obtém evidência de que o controle operou efetivamente naquele determinado momento. Os riscos de distorção relevante no nível das afirmações irão determinar as respostas específicas do auditor, na forma de procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Indagações, isoladamente, não produzem evidências suficientes e apropriadas para suportar as conclusões do auditor. Sensibilidade dos controles de gerenciamento e monitoramento. No setor público, uma vez que as demonstrações financeiras tenham sido divulgadas, elas não poderão ser revistas e o relatório do auditor não pode ser reemitido. Além disso, se for usada uma planilha eletrônica, a listagem de riscos pode ser classificada e ordenada de modo que os riscos mais significativos fiquem sempre no topo da lista. (IFAC, 2010) Alguns pontos podem ser considerados na definição sobre se a avaliação de riscos original deve ou ser não alterada, conforme questões apresentadas no Quadro 22, a seguir. (TCE, 2012) Com base nos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve determinar: a) se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para a estimativa contábil; e b) se os métodos utilizados para elaborar as estimativas contábeis são apropriados, foram aplicados de maneira uniforme e se as mudanças, se houver, nas estimativas contábeis ou no método de elaboração usado no período anterior são apropriados nas circunstâncias Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa: a) determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil; b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. 12 19 Figura 1: Trabalhos de Certificação x Trabalhos de Relatório Direto Usuários previstos Asseguração razoável 42. 21. 37. Estão relacionados às características típicas de uma entidade, de uma transação, de uma conta contábil ou de uma afirmação e somente existem por causa da tipicidade das operações Essas peculiaridades organizacionais podem gerar condições propícias à ocorrência de erros e fraudes, inclusive no tocante às avaliações ou estimativas realizadas com base em premissas e julgamentos da administração a respeito de mudanças no cenário econômico, da sustentabilidade e da continuidade operacional da entidade Tais riscos incluem eventos ou condições, internos ou externos, que podem resultar em distorção, por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. h) Controles abrangentes no nível do grupo controles sobre as informações financeiras e contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo. Realizar indagações a outros responsáveis da entidade e a empregados de diferentes níveis de autoridade podem fornecer perspectivas diferentes e informações adicionais e úteis ao processo de identificação de riscos que, de outra forma, podem não ser identificados. Os trabalhos de asseguração razoável fornecem uma garantia alta, contudo, devido às limitações metodológicas e científicas que lhes são inerentes, mesmo após o uso de amostragem estatística, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguração absoluta. Entenda-se por planejamento de respostas apropriadas a determinação da natureza (o que/como fazer), época (quando fazer) e extensão (quanto fazer) dos procedimentos adicionais de auditoria, que sejam os mais eficazes e eficientes nas circunstâncias específicas da auditoria (LONGO, 2011), bem como a escolha da abordagem de auditoria mais apropriada, se puramente substantiva ou uma combinação testes de controle e testes substantivos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo O plano de auditoria, elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, também inclui a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, tanto os de avaliação de risco como os adicionais de auditoria, na forma de testes de controle e testes substantivos Uma vez concluídos os procedimentos de avaliação de risco, o plano de auditoria deve ser atualizado para incorporar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, ou seja, os programas de auditoria a serem executados pelos membros da equipe, contendo os testes de controle e os procedimentos substantivos, de acordo com a abordagem de auditoria definida pelo auditor A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar os procedimentos adicionais de auditoria. Componentes não significativos Realizar procedimentos analíticos em nível de grupo (agregados se apropriado). ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330 Respostas do auditor aos riscos avaliados. Há evidência de que as políticas contábeis da entidade não são sempre aplicadas de maneira uniforme? Análises e conciliações de contas e/ou saldos. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial (NBC TA 450). Quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção. Apesar das semelhanças entre os processos de diferentes tipos de auditoria, há algumas características específicas que merecem ser destacadas. 53. Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. Uma planilha eletrônica possibilita a classificação dos riscos (classificação numérica) segundo sua pontuação combinada ou por probabilidade ou impacto; e v) que a lista de riscos seja compartilhada com o cliente (para obter suas opiniões) ou que seja solicitada do cliente a preparação de uma listagem de fatores de risco para revisão do auditor. 71, II). Todos os itens acima de um valor especificado. (b) Fatos que chegarem ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras. Procedimentos de avaliação de riscos em estimativas contábeis 508. Cálculo: Estabelece-se um valor de materialidade específico mais baixo (com base em julgamento profissional) para a auditoria de áreas específicas ou sensíveis das demonstrações financeiras. Além destes, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) exige a Demonstração de Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do Resultado Econômico (na 5 edição do MCASP, esta última tornou-se facultativa). 7279 Avaliação da Probabilidade 268. Esses procedimentos de confirmação exigem um esforço muito menor do que seria exigido na ausência de procedimentos analíticos, pois teriam que ser muito mais extensos A fase de avaliação dos resultados é uma parte delicada dos procedimentos analíticos, pois envolve a ponderação da relevância das diferenças e sua justificação. Quando isso ocorre, a avaliação de riscos original deve revisada, considerando as novas informações RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE Nível aceitável de risco de detecção 305. Isso se justifica pelo fato de que um evento, que tenha uma probabilidade alta de ocorrência, mas tenha um impacto baixo, tem como resultado um risco médio, por razões óbvias baixa importância para os objetivos (Dantas et al, 2010, adaptado) Identificação dos controles internos Identificar controles internos dos riscos significativos 276. O dirigente da unidade técnica deve: a) concluir sobre o cumprimento dos requisitos éticos aplicáveis ao trabalho de auditoria; b) estar certo de que há competência do Tribunal para a realização da auditoria; c) estar certo de que o supervisor, o coordenador e a equipe de auditoria têm, coletivamente, as competências e as habilidades apropriadas para executar os trabalhos de auditoria e emitir relatório de acordo com os padrões profissionais e as exigências legais e regulamentares; d) dirigir o trabalho de auditoria de acordo com os padrões profissionais; e, e) revisar o relatório de auditoria e suas evidências. l) Materialidade do componente materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo. Os procedimentos analíticos mais básicos são as análises verticais e horizontais das contas contábeis que compõem as demonstrações financeiras, bem 3845 Potencial dos procedimentos analítico Combinação de procedimentos analíticos com outros procedimentos como de contas selecionadas para averiguação da evolução ou desdobradas para avaliação da composição Procedimentos analíticos realizados na fase de planejamento como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento, auxiliando-o na avaliação de risco de erros relevantes ao identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar assuntos com implicação para a auditoria. 16 da LOTCU e art. 107114 Avaliações preliminares Avaliar se é possível obter a evidência de auditoria necessária Avaliar condições preliminares para o trabalho Atualizar informações 409. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. 105112 e) Auditoria de grupo auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial de um grupo. 117124 Avaliação dos ajustes de consolidação Avaliação de ajustes devido a práticas contábeis diferentes Comunicação 442. ISSAI 1720; ISA/NBC TA 720 Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas. 71, I) e para julgar as contas dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. Quadro 8: Exemplo de escalas para avaliação da probabilidade de eventos Probabilidade Exemplo qualitativo Exemplo quantitativo 0,2 Muito baixa A probabilidade de o evento ocorrer é muito pouco provável. Esta opinião é decorrente de um trabalho que foi planejado para obter segurança razoável, mas não absoluta, de que as demonstrações financeiras não contêm distorção relevante. Entretanto, decisões políticas geralmente não são mais incertas que os riscos imprevisíveis enfrentados por empresas do setor privado. Estrutura de relatório financeiro aplicável Conceito 167. (TCE, 2012) Procedimentos analíticos substantivos vão desde comparações simples, como análises de proporção, razão, porcentagens e tendências (ex.: análises horizontais e verticais), até análises de indicadores e regressão estatística. 8188 Tabela 2: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR) Área Afirmações Descrição RI P I RI A x B = C Avaliação Controle Interno RC RDR Créditos em circulação Afirmação1 R1 A 0,8 A 0,8 RMA 0,64 Fraco RA 0,8 RA 0,51 Afirmação2 R2 M 0,6 A 0,8 RM 0,36 Mediano RM 0,6 RM 0,22 Afirmação3 R3 B 0,4 A 0,8 RM 0,32 Forte RMB 0,2 RMB 0,06 Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante. Fonte: IFAC (2010) Observações e inspeções Observação Inspeção 150. Amostragem estatística e não estatística 363. O auditor deve testar se um controle está operando de maneira efetiva quando a avaliação preliminar dos riscos de distorção relevante inclui uma expectativa positiva da sua efetividade operacional, ou seja, o objetivo dos testes de controle é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle quando esse risco for avaliado menor que alto, ou quando os procedimentos substantivos isoladamente não puderem fornecer a evidência de auditoria apropriada e suficiente A amostragem por atributos é frequentemente usada para testar controles. 124131 Quadro 14: Exemplos de respostas gerais 459. No caso de surgirem diferenças de ponto de vista dentro da equipe de auditoria ou no processo de controle de qualidade no nível do trabalho, os envolvidos devem seguir as políticas e procedimentos do Tribunal para tratar e resolver essas divergências. Verificação de que o balanço de abertura do ano em curso corresponde ao balanço de encerramento do ano anterior. Também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (afirmação de precisão) e no período apropriado (afirmação de corte). O auditor deve obter entendimento dos objetivos e estratégias definidos pela administração e responsáveis pela governança, de modo a entender melhor os riscos de negócio enfrentados pela entidade, pois o entendimento desses riscos aumenta a percepção do auditor para identificar riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540). Como os objetivos dos testes de controles e dos procedimentos substantivos são distintos, diferentes abordagens serão utilizadas (TCE, 2012) A amostragem pode ser estatística (o que pressupõe seleção aleatória e uso da teoria das probabilidades para a avaliação dos resultados) e não estatística. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) Se o auditor determinar que um risco de distorção relevante no nível de uma afirmação é significativo, deverá planejar a execução de procedimentos substantivos que respondam especificamente a esse risco. Demonstrações financeiras para propósitos gerais são elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, a menos que o poder legislativo tenha decidido liquidar a entidade auditada ou que ela deva cessar suas operações 20. 103110 Introdução e conceitos Características das demonstrações do setor público Grupos no setor público Componentes no setor público Tipos de componentes Níveis de evidenciação Administração independente 396. Gerenciar o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes envolve a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos (tópico 3.2) para obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e definir os referenciais de materialidade (tópico 3.4) para servir de base ao processo de avaliação de riscos de distorção relevante (tópico 3.5), aplicando ceticismo e julgamento profissionais com devido zelo, conforme tópico 2.6 dos padrões gerais, formando assim uma base para determinar as respostas aos riscos de distorção relevante (tópico 3.6) no nível de afirmações O núcleo do processo de gestão do risco de auditoria, desenvolvido no tópico 3.5 e seus subtópicos, trata da identificação e avaliação dos riscos que compõem o risco de auditoria no nível das afirmações, todavia, ao identificar e avaliar riscos nesse nível, o auditor também pode concluir que eles podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2007) propõe o seguinte modelo teórico para guiar os processos de decisão do auditor no gerenciamento do risco de emitir um relatório de auditoria inadequado ou mais especificamente, chegar a uma conclusão e emitir uma opinião de auditoria inadequada. Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades 177. Confirmação externa é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio. A abordagem baseada em risco direciona os esforços para áreas de alto risco, reduzindo a quantidade de testes necessários e aumentando as chances de identificar distorções materialmente relevantes. Estruturas relatórios financeiros aplicáveis ao setor público 170. Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável Estrutura de Apresentação Adequada Estrutura de Conformidade Fonte: elaborado com base na ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200. Quadro 10: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle Avaliação do Controle Inexistente Fraco Mediano Satisfatório Forte Descrição O controle interno é inexistente, foi mal projetado ou foi mal implementado. O tópico 3.8 fornece orientações detalhadas para a documentação de estratégia global de auditoria O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que é elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, levando em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria por meio do uso eficiente dos recursos. Se um auditor decidir que a segurança razoável deve ser de 99% de chance de que as demonstrações financeiras não contêm distorções relevantes, o risco de auditoria será de 1%; se ele decidir que é 95%, o risco será de 5%. d) a obtenção de um entendimento dos requisitos de comunicação da entidade, incluindo os relativos à divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas; e e) outros regulamentos que possam ser relevantes para a capacidade da entidade do setor público em conduzir negócios com partes relacionadas. Omissão ou distorções abaixo do limite para acumulação de distorções 0,4 Baixo 0,6 Médio 0,8 Alto 1 Muito alto O impacto do evento é muito inferior à materialidade para execução da auditoria e, mesmo em conjunto, pode não levar a distorção relevante. Se a administração se recusar a corrigir as distorções identificadas na auditoria, o auditor deve avaliar os efeitos potenciais destas distorções e considerá-las na opinião de auditoria, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer de: a) manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras; b) mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas. Como os trabalhos de auditoria financeira são realizados periodicamente, geralmente em bases anuais, o monitoramento das recomendações de auditorias do ano X é realizado na auditoria do ano X+1, fazendo parte, portanto, do planejamento do exercício X O auditor deve cumprir integralmente o Código de Ética dos Servidores do TCU, os princípios éticos de auditoria das Normas de Auditoria do TCU e os princípios e requisitos éticos previstos nos padrões internacionais de auditoria financeira. A determinação de materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que o auditor tem sobre as necessidades de informações dos usuários das demonstrações financeiras. Aplicar procedimentos específicos de auditoria relacionados aos prováveis riscos significativos. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o nível de risco de detecção, de modo a reduzir o risco de auditoria a um aceitavelmente baixo. Execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade. Novas informações podem ser obtidas no decorrer dos trabalhos e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria pode identificar riscos adicionais, ou controles internos que não funcionam conforme avaliado preliminarmente. Já o parágrafo 8º determina que as normas de auditoria emitidas pelo CFC são aplicáveis em conjunto com as NAT nas auditorias de demonstrações contábeis APLICABILIDADE DO MANUAL Órgãos e entidades federais Mandato de auditoria do TCU Expressão auditoria financeira 14. 106113 Responsabilidade profissional A responsabilidade do auditor de grupo é integral Situações em que o auditor de componente pode ser referido Requisitos profissionais exigíveis dos auditores de componentes Mesmas exigências éticas da auditoria do grupo 405. Usuários previstos ou destinatários do trabalho da asseguração são as pessoas e/ou instituições que tem interesse nas informações divulgadas pelas entidades públicas, seja por exigência legal ou por interesse econômico. 12. Portanto, um saldo de contas a receber no valor de $ 6.000,00 tem uma chance três vezes maior de ser selecionado que um saldo de contas a receber de $ 2.000,00 (IFAC, 2010) As etapas básicas da amostragem para procedimentos substantivos, incluindo um plano amostral por unidades monetárias, podem ser consultadas no Apêndice III DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO Abrangência da documentação do planejamento Estratégia global de auditoria Elementos da Estratégia Global que devem ser documentados 380. 27. Um aspecto fundamental da obtenção do entendimento da entidade é a identificação das classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes das demonstrações financeiras Transações são atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil De acordo com suas características e seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas: a) Econômico-financeira corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais; b) Administrativa corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (NBC T 16.4) 174. 2431 Reunião de apresentação Ofício de apresentação Requisição de documentos e informações Reunião de encerramento Apresentação Apresentação dos achados Participação do controle interno 93. À medida que os auditores dos componentes desenvolvem seu trabalho, estes deverão comunicar ao auditor do grupo os aspectos relevantes e impactos nas demonstrações financeiras do grupo. O risco de o auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, isso porque a administração tem frequentemente mais condições de manipular, direta ou indiretamente, registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar controles internos destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados Devido ao risco de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo que essa possibilidade existe (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240) e sempre é possível a própria administração cometer fraudes. As deficiências significativas de controle interno devem ser comunicadas por escrito não só aos auditados, mas também aos responsáveis pela governança (deficiência significativa é definida como uma deficiência ou combinação de deficiências do controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança) A comunicação com as autoridades responsáveis para investigação de possíveis fraudes e irregularidades graves deve ser realizada sempre que for identificada ocorrência ou possibilidade de ocorrência dessas circunstâncias. Sim Comunicar aos auditores de componentes (ver item 40, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600) ou executar um ou mais exame dos previstos no item 27, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600. Nos trabalhos de asseguração razoável, conhecidos como auditoria propriamente dita, o auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes para emitir uma opinião de forma positiva sobre o objeto auditado (as demonstrações financeiras representam/não representam a situação patrimonial e os resultados... d) os fatores de risco que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude (ver Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600); e) o processo de consolidação (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600) Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo, o auditor do grupo deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para cada componente significativo, como a seguir: a) materialidade, no nível do grupo, para as demonstrações financeiras do grupo como um todo; b) nível ou níveis de materialidade específicos para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, no nível do grupo, se necessário; 110117 Materialidade apenas para os componentes significativos Avaliar materialidade adotada pelo auditor de componente Materialidade de componente deve ser inferior à do grupo c) os níveis de materialidade global e específicos para os componentes, similarmente aos itens a e b acima; d) limite acima do qual as distorções não poderão ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações financeiras do grupo. Embora a observação forneça evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, tal evidência é limitada a um ponto no tempo em que a observação ocorreu e pelo fato de que a observação do auditor, em dado momento, pode afetar a maneira como o processo ou o procedimento é executado (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500) A observação geralmente fornece evidência altamente confiável, pois é aplicada quando o auditor está lá para observar os acontecimentos. Assim, o auditor deve estabelecer a magnitude das distorções que serão consideradas relevantes, obtendo um referencial para: a) determinar da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco; b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e c) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. O índice pode ser, por exemplo, por etapa da auditoria ou por área das demonstrações financeiras A Tabela 1, a seguir, fornece um exemplo de como a documentação de auditoria pode ser indexada. Quadro 1: Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria Afirmações Ocorrência Integridade Precisão Corte Classificação Descrição As transações e os eventos que foram registrados ocorreram e referem-se à entidade. Entretanto, algumas distorções (tais como divulgações incompletas ou imprecisas de demonstrações financeiras) e constatações qualitativas (tais como a possível existência de fraude) não podem ser agrupadas. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540) Devido à complexidade que o assunto pode envolver, quando da realização de uma auditoria financeira em que serão avaliadas estimativas contábeis, é altamente recomendável a leitura da NP ISSAI 1540 e da ISA/NBC TA 540 para uma melhor compreensão dos requisitos descritos nesta seção Parte relacionada é a parte que é: 16 Estimativa pontual ou intervalo é o valor, ou intervalo de valores, respectivamente, derivado de evidências de auditoria para uso na avaliação da estimativa pontual da administração. 157164 Comunicação à administração Distorções decorrentes de atos sob investigação 583. 6 Exemplos adaptados de Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012, e Avalos,91 Plano de Auditoria 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. No entanto, indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para concluir sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, 160167 Documentação das distorções saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A 24 a A28, fornece orientação adicional Na obtenção de entendimento sobre essas políticas e práticas, o auditor deve obter entendimento das estimativas contábeis, abrangendo: a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações; b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras; c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo: i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil; ii) os controles relevantes; iii) se a administração usou especialista; iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis; v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Para obter evidência de auditoria que suporte a avaliação do risco de controle, o auditor realiza procedimentos como: a) indagação ao pessoal da entidade; b) observação da aplicação de controles selecionados; c) inspeção de documentos e relatórios; d) acompanhamento (reexecução ou walkthrough) de transações por meio do sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras. A maneira como o controle interno é planejado e implementado depende do tamanho e da complexidade da entidade. A escolha do método de obtenção de evidência depende da natureza das transações e das afirmações específicas que estão sendo testadas. Dependendo do nível de materialidade, da avaliação combinada dos riscos inerente e de controle (RDR) e do nível aceitável de risco de detecção (RD) definido em função dessa avaliação, a extensão dos procedimentos substantivos pode ser maior ou menor (a) Procedimentos analíticos substantivos 346. Natureza da Evidência de Auditoria Obtida A evidência identifica novos fatores de risco, fatores de risco de fraude ou transgressão da administração? Esse escopo mais amplo de relatório pode, por exemplo, incluir a obrigação de expressar uma opinião separada quanto ao cumprimento das leis e regulamentos pela entidade, ou de relatar casos de não conformidade. Usando a materialidade do componente (item 27, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600): Auditoria completa das informações financeiras do componente; Auditar uma ou mais contas, classes de transações ou divulgações relacionadas aos prováveis riscos significativos. Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indicam incentivos ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra. 172179 Abstenção de opinião 636. Quando forem identificadas relações não usuais ou inesperadas, considerar possíveis riscos de distorção relevante. Significa dizer que o auditor pode estabelecer um valor abaixo do qual as distorções não serão acumuladas, de modo que, individualmente ou em conjunto com todas as outras distorções, não sejam relevantes para as demonstrações financeiras (GAO). ISA/NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade. O auditor avalia a evidência de auditoria visando chegar a uma conclusão que fundamentará a opinião de auditoria. Complementarmente, o Regimento Interno do TCU determina que: a) os trabalhos voltados à instrução das contas do Presidente da República observarão as diretrizes propostas pelo relator e aprovadas pelo Plenário, bem como o plano de controle externo (art. O auditor pode fazer referência ao cumprimento dos padrões de auditoria financeira mediante declaração de conformidade inserida nos relatórios de auditoria, utilizando uma das seguintes maneiras, dependendo das normas utilizadas: a) em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores, no caso de completa conformidade com todas as ISSAI relevantes para a auditoria, o que equivale a cumprir todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) relevantes para a auditoria e as orientações estabelecidas nas Notas de Prática da INTOSAI. (TCE, 2012) A época dos testes de controle depende do objetivo do auditor e determina o período no qual o auditor pretende confiar nesses controles. ISSAI 200 ISSAI 1600 ISA 600 NBC TA 600 NBC TA 600 Objetivo desta seção Aplicabilidade desta seção Leitura das normas relacionadas é fundamental 393. 72. Essas afirmações fornecem um conjunto de questionamentos para o auditor das demonstrações financeiras, especialmente sobre se os ativos existem e são realmente da entidade, se todos os passivos estão registrados, se as estimativas contábeis foram mensuradas corretamente, se as despesas ocorreram e foram classificadas nas contas apropriadas e se todas as receitas foram reconhecidas na contabilidade. Porém, se as informações obtidas forem bem documentadas (pasta permanente, por exemplo), o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano. As normas de auditoria orientam que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) deve ser revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente Os fatores que ensejam a revisão do valor estabelecido como materialmente relevante incluem: a) a materialidade determinada inicialmente não é mais apropriada no contexto do resultado financeiro efetivo da entidade; b) novas informações obtidas, incluindo expectativas dos usuários, teriam levado o auditor a determinar um valor (ou valores) diferente inicialmente; e c) distorções inesperadas que podem fazer com que o valor da materialidade para uma classe específica de transação, saldo contábil ou divulgação seja excedido Durante todo o percurso da auditoria pode-se revisar o nível de materialidade, mas segundo as normas o melhor momento para realização desta análise é quando o conjunto de distorções detectadas durante a auditoria se aproximar da materialidade determinada inicialmente, pois isso indica que 154161 Avaliar o impacto da revisão nos riscos avaliados Avaliar o impacto da revisão nos procedimentos existe um risco maior do que o aceitável, de que eventuais distorções não detectadas, quando consideradas no conjunto das distorções acumuladas durante a auditoria, venham exceder a materialidade. A ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520 fornece orientação adicional sobre a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos. 11. (LONGO, 2011) Opinião é a conclusão apresentada no relatório de auditoria, que pode ser uma opinião não modificada (também referida como sem modificações ou opinião limpa) ou uma opinião modificada. (TCE, 2012) Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, as normas de auditoria estabelecem que o auditor deve se preocupar com as fraudes que causam distorções relevantes 151158 O que é esperado do auditor Comunicação de fraudes nas demonstrações financeiras. Assim, após as demonstrações financeiras terem sido divulgadas, o auditor não tem a obrigação de fazer nenhuma indagação sobre tais demonstrações financeiras No entanto, se após as demonstrações financeiras terem sido divulgadas, o auditor tomar conhecimento de um fato que existia na data do seu relatório e que, se conhecido naquela data, poderia ter feito com que o auditor o modificasse, ele deve considerar se o assunto precisa ser levado ao conhecimento dos interessados, por exemplo, por meio de um relatório à autoridade competente. Quadro 5: Exemplo de fontes para a identificação de riscos Fonte Trabalhos anteriores Descrição Experiência relevante obtida em trabalhos anteriores e em outros tipos de trabalho executados para a entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200) O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de erro. Pesquisa realizada com 31 EFS revelou que em suas orientações os referenciais mais recomendados são despesa, receita, ativo e passivo (do mais citado para o menos citado). 98. O Apêndice 5 da ISA/NBC TA 600 fornece uma lista de assuntos que devem ser incluídos numa carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo. A auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. Assim, cabe ao auditor determinar o nível aceitável de risco de detecção para manter o risco de auditoria em um nível baixo. Uma escala de probabilidade naturalmente fica entre 0.0 (nenhuma probabilidade) e 1.0 (certeza). Embora o auditor do grupo possa ser ou não o auditor do componente, a responsabilidade integral pela opinião sobre as demonstrações financeiras que evidenciam o grupo é do auditor do grupo e não pode ser compartilhada com o auditor de componente. O cálculo do risco de detecção visa a obter, por diferença, o nível de confiança que é necessário para planejar a extensão dos procedimentos substantivos, pois o risco de detecção é definido como complementar ao nível de confiança no nível de afirmações 5, conforme demonstrado nos exemplos a seguir. 26. A avaliação da adequação, integridade e precisão dos ajustes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir: i) avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes; ii) determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente; iii) determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e iv) verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo Se as informações financeiras do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se as informações financeiras desse componente foram apropriadamente ajustadas para fins de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras do grupo As características inerentes aos trabalhos de auditoria de demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou que agregam informações financeiras elaboradas por componentes elevam o nível de complexidade do trabalho e implicam muitas vezes uma grande dispersão de informação Na maioria dos casos, é necessário recorrer a várias equipes de auditoria até auditores distintos, em localizações distintas, o que eleva o risco de auditoria para o auditor do grupo. Em que: a) data das demonstrações financeiras é a data de encerramento do último período coberto pelas demonstrações financeiras; b) data de aprovação das demonstrações financeiras é a data em que todos os quadros que compõem as demonstrações financeiras foram elaborados e que aqueles com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade por essas demonstrações financeiras; c) data do relatório do auditor independente é a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras; d) data de divulgação das demonstrações financeiras é a data em que o relatório do auditor independente e as demonstrações financeiras auditadas são disponibilizados para terceiros. 1623 2.4. VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA Fases da auditoria Abordagem baseada em risco Amostragem estatística Responsabilização tratada em processo separado 55. Fonte: IFAC (2010) 3.3. ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO Objetivo do entendimento 161. É neste contexto, que a abordagem de auditoria baseada em risco orienta os auditores na coleta de evidências, de modo a permitir alcançar o desejado grau de segurança das conclusões do trabalho de auditoria, ou seja, reduzir o risco de emitir uma opinião inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes. O maior desafio da auditoria consiste no fato de que os auditores não podem examinar todo o universo de transações para obter todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações de todos os saldos de contas e classes de transações (Boynton et al). ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530 Amostragem em auditoria. Fatores de risco de fraude Fraudes que interessam em auditoria financeira 257. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, mas não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas são esperados controles-chave A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando o. 86. Os resultados da avaliação do RDR realizada pelo auditor e sua equipe pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais são obtidas. Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e o auditor concluiu que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações financeiras. 5562 212. A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada, dependendo das circunstâncias específicas Decidir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando assim ao auditor tirar conclusões para fundamentar sua opinião, é uma questão de julgamento profissional e leva em consideração os seguintes questionamentos. Se o auditor executa testes de controle ou procedimentos substantivos antes do final do período, ele deve obter evidência adicional para o período restante Certos procedimentos de auditoria, no entanto, somente podem ser executados no final do período ou após, como por exemplo, confrontar as informações das demonstrações financeiras com os saldos dos registros contábeis originários. Método para avaliar confirmações externas Mitigando o risco de confirmações externas não confiáveis Confirmações externas não respondidas Confirmações externas não obtidas Confirmações externas com exceção 486. Este capítulo aborda as características, os conceitos-chave, os objetivos, as normas aplicáveis e as aplicações da auditoria financeira. 94101 362. O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo: maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações; 182. Se o arquivo for eletrônico, a indexação pode ser na forma de pastas e subpastas. Além disso, em 2013, no Incosai ocorrido na China, foram atualizadas as normas da INTOSAI de nível 3, que 6 13 NAT estabelecem os princípios fundamentais de auditoria governamental. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540) No setor público, a estrutura de relatório financeiro aplicável nem sempre exige a mensuração pelo valor justo. Basicamente, o auditor deve determinar o risco de distorção relevante, avaliando os riscos inerentes e de controle, e planejar os procedimentos adicionais de auditoria na extensão requerida pelo risco de detecção calculado, de tal forma que o risco de auditoria não supere o nível aceitável O auditor usa o risco de distorção relevante avaliado para determinar o nível aceitável de risco de detecção para uma determinada afirmação nas demonstrações financeiras. O fato do componente não ser significativo torna-se secundário. A evidência comprova as relações entre dados financeiros e não financeiros? Alguns dos possíveis fatores de risco relacionados com transações com partes relacionadas são apresentados a seguir. j) Equipe encarregada do trabalho do grupo compreende o supervisor do trabalho do grupo, a equipe de auditoria e os profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componentes, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as evidências de auditoria para extrair conclusões para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações financeiras do grupo. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e depende das circunstâncias individuais em que são obtidas. Mesmo utilizando a abordagem baseada em risco e testando todas as áreas com alto risco de distorção relevante, o auditor só poderá formar uma opinião sobre aqueles elementos que foram testados. Portanto, o atendimento de todos os princípios e procedimentos previstos neste Manual não autoriza a referência aos padrões internacionais de auditoria, sem a devida verificação de conformidade com os requisitos neles estabelecidos. ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 Considerações especiais auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes. Avaliação do Impacto 271. Reavaliar riscos e procedimentos, se necessário Testes de controle Objetivos do auditor ao testar controles Busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Quando um ou mais componentes têm auditor diferente Auditor de componente daquele que tem a responsabilidade pela auditoria das demonstrações financeiras do grupo, temos as figuras do auditor do grupo e do auditor de componente, bem como de equipe encarregada do trabalho do grupo e equipe de auditoria de componente Definições Definições de termos relevantes aplicáveis a auditoria de grupos 404. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705). No entanto, o método escolhido deve ser eficaz no cumprimento do objetivo do procedimento de auditoria (TCE, 2012). Nos trabalhos de certificação é a parte responsável quem mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão. Como resultado, pode haver um risco de distorção relevante. 2º passo: os controles-chave projetados para atender a esses objetivos de controle devem ser testados por meio de indagação, observação, inspeção e reexecução. ISSAI 1315 ISA 315 NBC TA 315 Risco de auditoria 77. Análise: revisão de 100% das transações ou de dados em um sistema computadorizado para determinar se a classificação é apropriada. Tabela 3: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria RA = 5% Área Afirmações Descrição RI P I RI A x B = C Avaliação Controle Interno RC RDR RD Créditos em circulação Afirmação1 R1 A 0,8 A 0,8 RMA 0,64 Fraco RA 0,8 RA 0,51 RA 0,10 Afirmação2 R2 M 0,6 A 0,8 RM 0,36 Mediano RM 0,6 RM 0,22 RM 0,23 Afirmação3 R3 B 0,4 A 0,8 RM 0,32 Forte RMB 0,2 RMB 0,06 RMB 0,83 Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante; RD = Risco de Detecção. O risco de auditoria (RA) é uma função do risco de detecção e do risco de distorção relevante, este composto pelos riscos inerente e de controle, conforme o modelo proposto pelo AICPA: RA = (RI x RC) x RD Riscos que o auditor controla na auditoria 244. A fraude envolve três condições que quando presentes indicam que é altamente provável que esteja ocorrendo. Exemplos incluem transações: a) com condições anormais de negociação ou negócios sem razão lógica aparente; b) em que a essência difere da forma; c) processadas de forma incomum ou não registradas; d) de alto volume/valor com certos clientes ou fornecedores Além disso, o auditor deve estar alerta para informações que indiquem a existência de potenciais partes e transações relacionadas não identificadas pela administração, incluindo confirmações com bancos e advogados e atas de reuniões dos responsáveis pela governança. A direção dos testes de auditoria afeta a qualidade das evidências. Orientações sobre a documentação de etapas específicas da auditoria são fornecidas ao longo deste Manual. Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para determinar se o objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis. (IFAC, 2010) A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Estrutura conceitual do COSO para controle interno 201. Todavia, não reproduz o texto integral desses padrões, nem substitui a leitura deles. Isso implica que o auditor, ao exercer julgamento profissional sobre a relevância das distorções em uma auditoria, deve levar em consideração não apenas o valor monetário, mas também a natureza do item 6067 Materialidade quantitativa Perspectiva qualitativa (características inerentes) e o contexto em que ocorreu a transação que gerou a informação A materialidade quantitativa é determinada pela definição de um valor numérico e serve como um determinante tanto no cálculo das dimensões das amostras para os testes de detalhes como na conclusão sobre os impactos das distorções nas demonstrações financeiras (resultados da auditoria). (IFAC, 2010) Tanto quanto possível, recomenda-se a utilização de escalas que empregam técnicas quantitativas, de forma a dar maior consistência às conclusões do processo de avaliação, no tocante às estimativas da probabilidade e do impacto do evento, e do nível de risco resultante da sua combinação (Dantas et al, 2010). O auditor deve obter evidência de auditoria sobre se ocorreram alterações nesses controles específicos após a auditoria anterior, por meio de indagação, em combinação com a observação ou inspeção. Esse parágrafo pode ser de uma ênfase ou de outros assuntos Entende-se por Parágrafo de ênfase, o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras Entende-se por Parágrafo de outros assuntos o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos: a) análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações financeiras deles; b) natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria e das conclusões nelas baseadas; c) comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela. (NP ISSAI 1540) A administração é responsável por elaborar as estimativas contábeis incluídas nas demonstrações financeiras. 13. As porcentagens podem variar entre 50% e 75% da materialidade global ou específica, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade. 2027 Responsabilidades do Coordenador Documentação 2.8. RISCO DE AUDITORIA 74. ii) Avaliação de risco: corresponde ao processo de avaliação de risco desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras. * Transação em condições normais de mercado é a transação conduzida em termos e condições como aqueles entre um comprador voluntário e um vendedor voluntário, que não são relacionados e estão agindo de maneira mutuamente independente e buscando os seus melhores interesses. executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais Se nos saldos iniciais houver distorções relevantes, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar o efeito sobre as demonstrações financeiras no período corrente (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510) A existência de distorções relevantes nos saldos iniciais pode influenciar a emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras conforme a seguir: Quadro 19: Saldos iniciais e opinião do auditor Se o auditor Não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais. Para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor: a) avalia os riscos de distorção relevante, que envolve o risco inerente e o risco de controle; e b) controla o risco de detecção estabelecendo a extensão (quantidade ou amostra) de procedimentos substantivos necessários, bem como a natureza e a época em que deverão ser realizados. Para estimar a probabilidade, geralmente utilizam-se escalas baseadas em parâmetros qualitativos (representações não numéricas) ou quantitativos (representações numéricas), conforme exemplo apresentado no Quadro 8, que proporcionam um modo mais objetivo para estimar as possibilidades de materialização de riscos, supondo que não haja controles internos para mitigálos. 240) Dupla função: i) Informativa: suprir omissões e lacunas de informações e esclarecer dúvidas; ou, ii) Investigativa: apurar denúncias ou representações. 79. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles; b) somente os testes de detalhes são apropriados; c) uma combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados. Esses procedimentos devem incluir: a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação; 21 A expressão incerteza significativa é usada na discussão de incertezas relacionadas a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional que deve ser divulgada nas demonstrações financeiras. Os objetivos do auditor são: a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as suas responsabilidades em relação à auditoria das demonstrações financeiras, e uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria; (...) b) fornecer tempestivamente aos responsáveis pela governança, as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar de modo geral o processo de relatórios contábeis; e c) promover uma efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança. O tópico 4.4 fornece orientações gerais para a documentação da fase de execução da auditoria As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes: ISSAI 200 Princípios de Auditoria Financeira. O processo de gerenciamento do risco de auditoria, ilustrado na Figura 7, evidencia que tomar decisões sobre risco representa uma das principais etapas da realização de uma auditoria. 156163 Avaliação do efeito de distorções identificadas Acumulação de distorções Distorção factual Distorção de julgamento Distorção projetada Magnitude e natureza das distorções Efeito das distorções não corrigidas Causas de distorções 579. Cálculo: pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos. 71. INTRODUÇÃO OBJETIVO DO MANUAL PADRÕES INTERNACIONAIS APLICABILIDADE DO MANUAL ESTRUTURA DO MANUAL COMO USAR O MANUAL II. São objetivos desta etapa: determinar o efeito das distorções identificadas na auditoria e das distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras e se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais. Revisão da evidência dos controles Evidência de autorização de uma transação selecionada (assinatura do ordenador, do setor de conferência etc.). Fonte: adaptado de IFAC (2010). Evidência de auditoria adicional deve ser obtida para o período remanescente sobre a natureza e a extensão de quaisquer alterações significativas no controle interno, por exemplo, mudanças na área de TI ou nos processos. Indagação Fonte: NBC TA 500. Essa relação decorre da seguinte fórmula, derivada do modelo proposto pelo AICPA: RD = RA / (RI x RC) Matriz de Avaliação de Riscos com RD 309. 65. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540) Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em relação às estimativas contábeis, o auditor deve avaliar o grau de incerteza e de viés e, assim, determinar se existem riscos significativos associados a elas. Relevante por natureza: está relacionado às características inerentes, inclui qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade 6168 II. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520) Procedimentos analíticos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, tais como: a relação entre o valor orçado e o executado ou a relação entre o nível de execução física e financeira do orçamento; a receita tributária e o crescimento econômico; a despesa previdenciária e o número de beneficiários; a despesa com inativos e o número de inativos, dentre outros. PADRÕES DE PLANEJAMENTO: AVALIAÇÃO DE RISCOS ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO IV. 99. Portanto, os riscos que devem ser identificados e avaliados em uma auditoria incluem tanto os que podem decorrer de erro como os que podem decorrer de fraude. Figura 10: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude Fonte: IFAC (2010) Ao aplicar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve manter ceticismo profissional para considerar a existência dessas condições. Os valores e outros dados relacionados com transações e eventos registrados foram adequadamente registrados. (ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300). Para decidir sobre o tipo de modificação a ser aplicado, o auditor leva em consideração a natureza do assunto que deu origem à necessidade de emitir o relatório incluindo modificações que, como visto anteriormente, envolve não conseguir obter evidência ou obter evidência de distorções relevantes, e a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos dos assuntos nas demonstrações financeiras Caso o auditor não consiga obter evidência de auditoria suficiente e apropriada que lhe permita formar uma opinião, ocorre limitação no alcance da auditoria, o que implicará a emissão do relatório com opinião com ressalva pela limitação, ou abstenção de opinião. Determinar os objetivos de controle (integridade, precisão, validade, acesso restrito), abordando os riscos específicos (acesso, entrada, rejeição, processamento) para cada componente. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações eletrônicas ou em papel, documentação dos procedimentos de auditoria executados, comunicações escritas ou eletrônicas com pessoas de fora, observações do auditor e testemunho oral ou escrito da entidade auditada. A escolha de qual procedimento utilizar e a extensão da sua aplicação dependem de julgamento profissional do auditor sobre o alcance e a profundidade do entendimento que é necessário obter a respeito da entidade auditada Indagações devem abranger os assuntos que, no entendimento do auditor, possam gerar riscos à entidade, e as pessoas que possam trazer informações úteis ao propósito de avaliar riscos. 127134 Evidência dos testes de efetividade operacional 464. Isto deverá ser efetuado de acordo com protocolos de comunicação e reporte definidos pelo auditor do grupo no início dos trabalhos É de todo recomendável a definição de um plano de comunicação estabelecendo reportes intermediários, avisos antecipados de situações relevantes, principais contatos e métodos de comunicação. ISSAI 1315 ISA 315 NBC TA O núcleo das ISSAI 1315 e ISA/NBC TA 315 é o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante para subsidiar as decisões do auditor sobre as respostas específicas, isto é, sobre os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados em termos de natureza, época e extensão, e da abordagem de auditoria de auditoria mais adequada, se puramente substantiva ou uma combinação de testes de controle e testes substantivos, para desenvolver o plano de auditoria, na parte destinada a tratar os riscos no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações. 25. Além disso, não há condições técnicas e temporais para a identificação de responsáveis por fraudes e irregularidades passíveis de sanção (identificação de conduta e de nexo de causalidade). Quadro 2: Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período Afirmações Existência Direitos e Obrigações Integridade Avaliação e Alocação Descrição Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido existem. Amostragem: verificar estimativas ou outros itens para determinar se a divulgação é apropriada. Alguns requisitos estão esquematizados e apresentam exemplos para facilitar o entendimento de sua aplicação. 15. Além dessas etapas, considera-se que alguns aspectos são transversais e perpassam por todas as fases do processo de auditoria, tais como: controle de qualidade, documentação e comunicação. Questões de julgamento profissional: a) o risco é um risco de fraude; b) o risco é relacionado com mudanças significativas recentes, sejam econômicas, contábeis ou de outro tipo e que, portanto, exigem atenção específica; c) complexidade das transações; d) o risco envolve transações significativas com partes relacionadas; e) elevado grau de subjetividade na mensuração de estimativas contábeis relacionadas ao risco, especialmente as que envolvam uma vasta gama de incerteza; e f) o risco envolve transações significativas, fora do curso normal dos negócios da entidade ou que, de outra forma, pareçam não usual Distorções em demonstrações financeiras podem decorrer de fraude ou erro. As transações e os eventos foram registrados nas contas adequadas. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570) Ao formar uma visão da capacidade de continuidade operacional da entidade auditada, o auditor deve examinar dois fatores separados, mas que às vezes se sobrepõem: a) o risco mais comum, associado com mudanças na direção política (por exemplo, quando há uma mudança de governo); e b) o risco menos comum, operacional ou de negócios (por exemplo, quando uma entidade auditada tem capital de giro insuficiente para continuar suas operações no nível existente) [ISSAI 200] Os auditores do setor público devem estar conscientes de que mudanças nas políticas governamentais podem ter um impacto considerável sobre a natureza e as funções de entidades do setor público. ISSAI 1330 ISA 330 NBC TA 330 Natureza dos procedimentos Época dos procedimentos 320. O risco inerente é a suscetibilidade de afirmações da administração a respeito de transações, saldos contábeis ou divulgações conterem distorções relevantes, pressupondo que não haja controles relacionados. 64. 15 O momento em que o auditor conclui o trabalho de auditoria inclui o período subsequente à data das demonstrações financeiras (Longo, 2011). Nos trabalhos de certificação de contas anuais, tanto de governo quanto de gestão, podem ser realizadas auditorias financeiras de contas contábeis específicas materialmente relevantes, que exijam avaliações de risco e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como nos casos de dívida pública, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, despesa com educação ou saúde, dentre outros. Em caso positivo, avaliar se a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais continuam apropriadas Portanto, considerando a revisão do nível de materialidade, os procedimentos de auditoria executados e a 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 A avaliação de riscos no nível de afirmações será frequentemente baseada em evidência de auditoria disponível antes da execução de procedimentos adicionais de auditoria. Assim, a amostragem busca avaliar se determinado atributo está ou não presente em um elemento amostral. Monitoramento de controles 217. Se a segurança não é absoluta, então existe algum risco de que essas demonstrações tenham algum erro que o auditor não conseguiu detectar durante a auditoria (Boynton et al), sendo sua responsabilidade reduzir tal risco a um nível aceitavelmente baixo. ISSAI 1450 ISA 450 NBC TA 450 Objetivos desta etapa 567. 62. Essa divisão não reflete necessariamente a maneira como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se deve ou não identificar tais partes relacionadas adicionais aos outros auditores de componentes. 9097 Abordagem para procedimentos substantivos Extensão dos procedimentos substantivos 342. Os sistemas de informações da entidade podem ser ineficazes para identificar ou resumir transações e saldos em aberto entre

a entidade e suas partes relacionadas. Consequentemente, a fraude é descoberta por meio de observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas pequenas É improvável que uma fraude seja detectada somente por meio de procedimentos substantivos. iv) Informação e comunicação: é o fluxo de informações dentro de uma entidade, envolvendo considerações quanto à qualidade das informações, comunicação interna e externa e métodos de comunicação. (ISSAI 1320) A perspectiva qualitativa, que também deve ser considerada pelos auditores na determinação da materialidade, decorre do fato de que apesar de quantitativamente imaterial, certos tipos de distorções podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros e influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações A avaliação do que é relevante é sempre uma questão de julgamento profissional (IFAC, 2010). Os objetivos desta etapa final do processo de auditoria são formar uma opinião, com base nas conclusões extraídas da avaliação da evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e expressar claramente essa opinião, por meio de um relatório de auditoria escrito, que também deve descrever a base para a referida opinião Relatório de auditoria, anteriormente denominado parecer de auditoria, é a nova expressão atribuída pelas normas internacionais de auditoria ao meio pelo qual o auditor apresenta a conclusão de sua auditoria, na forma de uma opinião. 13 20 Asseguração limitada Auditoria financeira é trabalho de asseguração 45. Estimativa contábil é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Nesses casos, o auditor pede à administração para identificar as transações com partes relacionadas recém-identificadas; informações sobre o motivo pelo qual os controles não identificaram ou divulgaram essas transações; e executa procedimentos adicionais de auditoria (TCE, 2012) Independentemente da análise a ser efetuada sobre a transação em si, o auditor deve investigar a natureza e as causas dessas falhas e concluir se elas ocorreram por erro, por deficiência no controle interno implantado para identificar transações com partes relacionadas ou de forma intencional, ou seja, se propositadamente a administração omitiu essas informações do auditor. Não Avaliação da evidência de auditoria: foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada para emitir a opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo como um todo? Nesse 13 A ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540 define valor justo como o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo ser liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos. Os conceitos e as orientações para aplicação das referidas técnicas estão explanados nos subtópicos a subsequentes. 47. Utilização de diferentes métodos de amostragem. c) distorção projetada é a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para populações inteiras de onde foram extraídas as amostras O auditor deve determinar se as distorções são relevantes, individualmente ou em conjunto. Riscos inerentes são eventos intrinsecamente associados a fatores como a natureza das atividades, das operações e da estruturas de gestão de uma organização. Fonte: elaborado com base na ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240. 130137 Testes de detalhes 478. (item 26, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600). ISSAI 1570 ISA 570 NBC TA 570 Pressuposto da continuidade operacional Relevância e riscos de continuidade no setor público Procedimentos de avaliação de risco de continuidade 543. Esses detalhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos do planejamento da auditoria ou da execução de procedimentos adicionais de auditoria Revisão da estratégia global e do plano de auditoria Situações que ensejam a revisão da estratégia e do plano de auditoria 578. (Porter, Simon, & Hatherly, 2011) Procedimentos analíticos aplicados próximo ao final da auditoria auxiliam a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade Entretanto, ao aplicar procedimentos analíticos com esses propósitos em auditorias do setor público, o auditor deve considerar que as relações entre itens individuais de demonstrações financeiras, tradicionalmente consideradas em auditorias de entidades de fins lucrativos, podem nem sempre ser relevantes nas auditorias de governos ou de outras entidades do setor público que não tenham objetivo de lucro. Podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações financeiras, que é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. b) em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, no caso de cumprimento de todas as NBC TA (ISA traduzidas pelo CFC) relevantes para a auditoria, quando as orientações estabelecidas nas Notas de Prática da INTOSAI não forem aplicáveis AFIRMAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS Afirmações são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações financeiras, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. Figura 3: Modelo de Risco de Auditoria Risco de auditoria (RA) = Risco inerente (RI) x Risco de controle (RC) x Risco de detecção (RD) Risco de Distorção Relevante (RDR) Risco de distorção relevante (RDR) 83. Assim, o adjetivo financeira da expressão auditoria financeira se refere ao objetivo desse tipo de auditoria, que é verificar a confiabilidade das informações financeiras divulgadas nas prestações de contas. Figura 18: Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria Fonte: Adaptado de TCE (2012). Considerando que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, o auditor deve identificar quais são os processos e respectivos controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras Essa identificação pode ser feita mediante a tabulação de diversas áreas das demonstrações financeiras (por exemplo: caixa ou equivalente de caixa, imobilizado, despesas com pessoal) e os processos que afetam os saldos das contas dessas áreas (por exemplo: recebimentos, pagamentos, folha de pagamento), inclusive em relação aos controles no nível de entidade (por exemplo: análise de acompanhamento da execução do orçamento) (LONGO, 2011) O auditor deve obter entendimento dos controles internos que a entidade instituiu para responder os riscos decorrentes da utilização de TI e que possam ter efeito na elaboração de demonstrações e relatórios financeiros da entidade. Menos de 4% 0,4 Baixa A probabilidade de o evento ocorrer é pouco provável. Os padrões de execução fornecem orientações sobre a abordagem, as técnicas e os procedimentos que podem ser adotados pelo auditor na implementação de respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados como significativos na fase planejamento, para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para suportar o relatório. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. 8794 Testes de controle Objetivo dos testes de controle Época dos testes de controle Extensão dos testes de controle 330. O Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS, sigla em inglês) do PSC optou por alinhar as ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) de auditoria financeira às ISA emitidas pela IFAC. A responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas. O processo de identificação e avaliação de riscos de distorção relevante visa à determinação de quais são os riscos significativos, aqueles que, no julgamento do auditor, requerem consideração especial na auditoria. As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes: 2.1. TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO Trabalho de asseguração ISSAI 100 Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Efeito dos controles na extensão dos testes substantivos Testes de controles automatizados Técnicas para testes de controle 336. A escolha do método de seleção é uma questão de julgamento profissional do auditor, com base na avaliação de risco, materialidade, eficiência e custo da auditoria. no caso de as demonstrações financeiras do exercício anterior terem sido auditadas, revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor para obter evidência com relação aos saldos iniciais; ii. ISSAI 1000 Introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira. 5360 Como o auditor deve usar a estrutura de controle interno Elementos que o auditor deve obter entendimento 203. d) Auditor do grupo auditor responsável pelo trabalho de auditoria de grupo e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. Com a aceitação incorreta, o saldo da conta pode conter uma informação material incorreta, mas os resultados amostrais podem levar o auditor a acreditar que a conta não contém informação material incorreta. Natureza das Distorções Fonte: IFAC (2010). Nessa avaliação, o auditor deve considerar a materialidade das distorções e fatores quantitativos e qualitativos A documentação das evidências obtidas e dos procedimentos de auditoria executados para obtê-las deve ser suficiente e completa de modo a permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe Somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria. Os auditores devem comunicar a natureza de suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência de comitê de auditoria. Ao divulgar as demonstrações financeiras, a administração afirma, implícita ou explicitamente, que a entidade possui um conjunto de ativos e passivos e que durante o exercício realizou as receitas e incorreu nas despesas apresentadas. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria para formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são 164171 Objetivos dos procedimentos analíticos finais Avaliar necessidade de procedimentos adicionais consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade. 168175 Figura 16: Formas de opinião de auditoria Fonte: elaborado com base na ISSAI 1700; ISA/NBC TA Determinação do tipo de modificação na opinião Opinião não modificada Figura 17: Tipos de opinião modificada 626. 95. ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250 Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações financeiras. iii) Considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho; iv) Considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada; v) determinar a natureza, época e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como: a) recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos; b) recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco; c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do supervisor e do coordenador do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho. A quantidade necessária de evidência de auditoria é afetada pela avaliação dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja necessária mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tais evidências de auditoria (quanto melhor a qualidade, menos evidência pode ser necessária). 5966 Julgamento profissional Distorções típicas Perspectivas da materialidade 230. O uso apropriado dos três tipos de modificações de opinião está descrito a seguir O auditor deve expressar opinião com ressalva quando os efeitos das distorções não são generalizados o suficiente para exigir uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião. 96. O processo de consolidação pode exigir ajustes nos valores reportados nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelos sistemas usuais de processamento de transações e que podem não estar sujeitas aos mesmos controles internos a que estão outras informações contábeis. b) a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade aplicável a classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais, considerando as demonstrações financeiras do grupo; c) os riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente; d) lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento A equipe encarregada do trabalho de grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo, incluindo: a) identificação das informações financeiras do componente sobre as quais o auditor esteja fazendo o relatório; b) informações sobre casos de não conformidade com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações financeiras do grupo; c) lista de distorções não corrigidas nas informações financeiras do componente (essa lista não precisa incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente triviais comunicadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo); d) indicadores de possível tendenciosidade da administração; e) descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente; f) assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções relevantes nos controles 121128 Riscos significativos Partes relacionadas Outros assuntos relevantes Constatações gerais e conclusões internos em nível de componente ou outros, quando a fraude resultou em distorção relevante das informações financeiras do componente; g) quaisquer riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, no componente, e as respostas do auditor do componente para tais riscos; h) as partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. Em outras palavras, quanto mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, mais extensos devem ser os procedimentos adicionais de auditoria planejados e executados. (NP ISSAI 1600, P16) A auditoria de demonstrações financeiras de grupos encerra em si circunstâncias que aumentam a probabilidade de riscos de distorção relevante, tais como: estruturas de grupo complexas, reorganizações, estruturas de governança e controles abrangentes no nível de grupo deficientes, pouca transparência nos processos de decisão, aplicação de práticas contábeis diferentes das do grupo pelos componentes, existência de transações complexas e manipulação de registro tempestivo de transações, dentre outros. Isso 6269 Tipo Limite para Acumulação de Distorções Conceito e cálculo significa que quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido para a materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior extensão de testes (tamanho da amostra). Desse modo, das 38 ISSAI de auditoria financeira, 36 são compostas por ISA e notas práticas produzidas pelo FAS, adotando inclusive uma codificação semelhante às ISA produzidas pela IFAC. A primeira se refere ao uso da abordagem baseada em risco. 16. Em linha com a ISSAI 100, 21 a 23, o Manual também é aplicável a auditorias de conformidade realizadas em conjunto com auditorias financeiras e cujo objetivo seja emitir uma opinião com segurança razoável sobre o nível em que atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Os padrões de relatório abrangem a avaliação das distorções identificadas e da evidência de auditoria, bem como os tipos de opiniões que o auditor pode expressar sobre o nível de confiança das demonstrações financeiras. ISSAI 1330 ISA 330 NBC TA 330 Respostas a riscos apropriadas Conteúdo do Plano de Auditoria Programas de auditoria Abordagem de auditoria Abordagens de auditoria possíveis 315. Fatores regulatórios: a) princípios e práticas contábeis específicos do setor; b) estrutura regulatória da indústria ou setor; c) legislação trabalhista, tributária, dentre outras; d) exigências ambientais Fatores internos e externos podem afetar as operações da entidade no exercício auditado. A relevância e a confiabilidade das informações utilizadas como evidência são atributos necessários à qualidade da evidência e, portanto, à sua adequação A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria. Destaque-se que no âmbito da auditoria de demonstrações financeiras, o auditor pode suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, mas não lhe cabe estabelecer juridicamente se realmente ocorreu a fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Essas estimativas podem ser simples ou complexas. Quanto maior o risco mais próximo de 50%, quanto menor o risco mais próximo de 75%, ou seja, quanto maior o risco, menor o percentual. avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou iii. Controles específicos são aqueles do nível das atividades, processos ou transações. 125132 Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. 50. 102109 3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO Auditores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizada manual ou eletronicamente. *A NBC TA 580 apresenta orientação adicional sobre o assunto Se na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados 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 dos procedimentos substantivos planejados precisam ser modificadas para cobrir o período remanescente. (TCE, 2012) Pelo fato de as partes relacionadas não serem independentes entre si, frequentemente os riscos de distorção relevante são maiores em transações com partes relacionadas do que em transações com partes não relacionadas. PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS Panorama do capítulo Normas de auditoria relacionadas 617. Significa dizer que a combinação dessas duas variáveis é uma medida síntese da significância de cada um dos riscos inerentes identificados. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012) A quantidade de elementos amostrais é definida pelo número de unidades monetárias da população que está sendo testada (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certas distorções. 5. 71, II, da Constituição Federal de Fonte: elaborado a partir de ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 e RITCU Devido zelo 2.7. CONTROLE DE QUALIDADE 69. A efetividade operacional desses controles deve ser testada na auditoria atual. Importante destacar que existem softwares que possibilitam a organização, sistematização e a própria avaliação de riscos, bem como a preparação de gráficos e tabelas A probabilidade refere-se a uma avaliação da possibilidade de ocorrência de um evento que leve a uma distorção relevante nas afirmações das demonstrações financeiras. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum; c) 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; d) modificações não autorizadas de dados nos arquivosmestres; e) modificações não autorizadas de sistemas ou programas; f) falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas; g) intervenção manual inadequada; h) perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido. (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240) Transações fraudulentas são, por natureza, desconformidades com leis e regulamentos pertinentes. Ao considerar as causas para as distorções identificadas durante a auditoria, o auditor deve avaliar: a) a possibilidade de ser uma fraude; b) a possibilidade de existir outras distorções; c) a existência de riscos não identificados anteriormente; d) deficiências significativas de controle interno O auditor deve comunicar tempestivamente ao nível apropriado da administração todas as distorções detectadas durante a auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. b) Risco de controle (RC) é o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. ISSAI 1315 ISA 315 NBC TA 315 Objetivos específicos da auditoria derivam das afirmações 52. Os resultados dessas análises são utilizados para interpretar as demonstrações financeiras e a escolha de qual técnica usar é uma questão de julgamento profissional do auditor. Também incluem assuntos existentes no início do período, que precisam ser divulgados, tais como contingências e compromissos. A administração pode não estar ciente da existência de todos os relacionamentos e todas as transações com partes relacionadas. Por isso, não é razoável esperar que o auditor tenha que identificar e obter toda a evidência necessária para a configuração de toda fraude, a menos que sejam falsificações óbvias. Relacionadas à imprevisibilidade (letra d acima): Aplicação de procedimentos substantivos sobre saldos contábeis e afirmações não testadas de outra forma em virtude de sua materialidade ou risco. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. A terceira peculiaridade se refere ao encaminhamento de possíveis fraudes ou irregularidades, passíveis de responsabilização administrativa e financeira, identificadas durante um trabalho de asseguração. Assim, o auditor deverá complementar os testes de observação com outras evidências a partir de outros procedimentos de avaliação de risco como, por exemplo, inspeção A inspeção consiste basicamente em dois tipos de exames: o exame de registros e documentos (exame documental) e o exame de ativos tangíveis (inspeção física) O exame documental é aplicado, dentre outras coisas, para avaliar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação é idônea; se a transação e a documentação que a suporta foram autorizadas por pessoas competentes; e, se a operação realizada tem pertinência com as atividades da entidade No âmbito da auditoria financeira a inspeção é uma técnica ou um procedimento de auditoria, segundo as normas internacionais, que não se deve confundir com o instrumento de fiscalização do TCU, previsto no RITCU, conforme se observa abaixo. Essa conclusão deve levar em consideração se: a) foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente; b) as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, são relevantes; c) as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas; 167174 Determinação da forma de opinião Opinião não modificada Opinião modificada d) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas; e) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis; f) as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis; g) as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras; e h) a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada; e i) se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada especialmente: i) quanto a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e ii) se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada O auditor deve emitir um relatório de auditoria com opinião não modificada quando ele não tiver tido qualquer limitação no alcance de seu trabalho e puder concluir que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável Por conseguinte, o relatório de auditoria deve conter opinião modificada quando o auditor: a) não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir se as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes; ou b) concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes A Figura 16, a seguir, apresenta o processo decisório para concluir sobre a forma de opinião de auditoria a ser emitida. Componentes agregados em certo nível podem constituir um componente (por exemplo, subgrupo) para os fins da auditoria do grupo; contudo, tal componente também pode ser exigido a elaborar demonstrações financeiras desse subgrupo, que incorporem informações financeiras dos componentes que compõem o subgrupo Um componente geralmente possui uma administração independente (administração do componente), que é a parte 104111 Componente significativo e não significativo responsável pelas informações financeiras do componente 8 e que se diferencia da administração do grupo, que tem sob sua responsabilidade as demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial do grupo Um componente pode ser significativo ou não significativo para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado A documentação de auditoria geralmente é organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação. 5461 3.3.2.(b1). Inicia-se com o planejamento, continua com a fase de execução e termina com a fase de relatório. Por exemplo, o risco de distorção relevante em uma operação de ajuda humanitária em geral será maior do que o risco de distorção relevante em uma operação mais estável, como a de pagamento de salários a professores. Para atender a essa determinação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar: Comunicação com os auditores de componentes i) deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado; ii) deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e iii) deficiências nos controles internos que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipe encarregada do trabalho do grupo A equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar suas exigências ao auditor de componente tempestivamente, incluindo: a) a definição do trabalho a ser executado, incluindo datas, cronograma etc., finalidade do trabalho, forma e 120127 Carta de instrução ao auditor de componente Materialidade Riscos significativos Partes relacionadas Informações financeiras Não conformidades Distorções relevantes não corrigidas Tendenciosidades Deficiências nos controles internos Fraude ou suspeita de fraude conteúdo da comunicação do auditor de componente com a equipe encarregada do trabalho. 8895 f) desvio esperado do controle um aumento nessa expectativa leva a um aumento nos testes de controle (se são esperados muitos desvios, testes de controle podem não ser eficazes) (TCE, 2012). O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada. 58. Para os trabalhos de auditoria financeira, controle de qualidade no nível de entidade que executa a auditoria deve levar em consideração os padrões internacionais de controle de qualidade (ISQC, sigla em inglês) emitidos pela IFAC. Em geral, a maior parte das informações é obtida da própria administração e dos responsáveis pela governança, mas não se limitam a eles. Nos trabalhos de relatório direto é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. c) observações e inspeções com vistas à tomada de decisões sobre riscos e controles internos relevantes para auditoria, incluindo os sistemas de informação da entidade, afim de buscar a obtenção de entendimento sobre eles (alínea a), tratado no tópico 3.3, deste capítulo As técnicas de auditoria mais utilizadas para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos são as indicadas na ilustração a seguir. O auditor deve realizar procedimentos de auditoria apropriados para abordar o risco nos relacionamentos e transações com partes relacionadas. (ISSAI 1315, 27; ISA/NBC TA 315, 27). Na definição da época, que tem relação com o atributo de evidência apropriada, o auditor leva em consideração os seguintes elementos: a) controles internos relevantes em vigor; b) momento em que a informação relevante está disponível; c) natureza do risco; d) horários específicos, onde o risco é maior, por exemplo, picos de atividade, ausência ou mudanças de pessoalchave, atualizações do sistema, dentre outros O auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período Executar procedimentos de auditoria antes do final do período favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, consequentemente, a resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los. (TCE, 2012) No setor público, medidas tomadas quando a administração não altera as demonstrações financeiras podem incluir, também, a apresentação de relatório em separado para o órgão legislativo ou outro órgão relevante na hierarquia de apresentação de relatórios, sobre as implicações do evento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor. Distorções podem envolver o valor monetário (materialidade quantitativa), a natureza do item (materialidade qualitativa) e as circunstâncias da ocorrência. d) avaliação se o nível ou os níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido; e e) avaliação do efeito de distorções não corrigidas sobre índices importantes ou tendências, e do cumprimento de requerimentos legais, regulatórios e contratuais. (ISA/NBC TA 600, A46). Para formar a opinião de auditoria, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude ou erro. Assim, se a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir usar essa auditoria para fornecer evidência para a auditoria do grupo, essa equipe deve determinar: a) a materialidade para as demonstrações contábeis do componente como um todo; e b) se a materialidade para execução da auditoria do componente cumpre as exigências da ISA/NBC TA Em situação normal, espera-se que o valor da materialidade para o exame das demonstrações financeiras do componente, mencionadas no parágrafo anterior, tomadas isoladamente, seja menor do que a materialidade atribuída pelo auditor do grupo àquele componente e, dessa forma, a extensão dos trabalhos normalmente é maior do que a necessária para fins da auditoria do grupo, não gerando problemas ao auditor do grupo, todavia, o auditor do grupo deve se assegurar de que realmente o nível de materialidade adotado é apropriado às circunstâncias. Antes de adentrar as abordagens para planejar a seleção de itens para testes de controles e procedimentos substantivos, ressalta-se que a amostragem não é o único método que os auditores utilizam para obter evidências sobre afirmações Enfoques alternativos à coleta de evidências sobre afirmações em demonstrações financeiras e exemplos de tipos específicos de evidência que podem ser obtidas de acordo com cada tipo de afirmação são apresentados no Quadro 12, a seguir. Isso significa que materialidade para execução menor resulta na execução de mais trabalho de auditoria, pois distorções menores podem ser identificadas, e na redução do risco de auditoria para um nível apropriadamente mais baixo. Uma auditoria inicial também pode ocorrer quando uma entidade do setor público é criada e a legislação, regulamentação ou estrutura de relatório financeiro aplicável requer a incorporação da totalidade ou de parte dos saldos anteriores de outra entidade do setor público que foram auditados por um auditor antecessor. Saldos iniciais são os saldos contábeis existentes no início do período. As transações econômico-financeiras são reconhecidas e registradas agrupadas em classes ou elementos, de acordo com as suas características econômicas No setor público, as informações necessárias para identificar classes de transações, itens de informações e contas relevantes da entidade são encontradas nas demonstrações financeiras e nos sistemas de informações do Governo Federal, como, por exemplo, o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - Siorg, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi, o Sistema de Informações Sobre Orçamento Público - Siga Brasil e os demais sistemas corporativos da administração pública federal Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras o auditor deve: a) identificar preliminarmente as áreas de atuação em que pode haver maior risco de distorções relevantes; b) identificar as classes de transações e saldos contábeis das operações da entidade que sejam materialmente relevantes para as demonstrações financeiras; 4653 c) identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade; d) desdobrar as análises das contas contábeis selecionadas a fim de possibilitar a aplicação de procedimentos preliminares de avaliação de riscos; e) identificar e avaliar riscos de distorção relacionados a cada uma das contas contábeis selecionadas, independentemente dos controles internos instituídos (a1/3). As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento. Nos trabalhos de auditoria sobre demonstrações financeiras de grupo existem aspectos que devem ser avaliados preliminarmente. A evidência de auditoria é assim obtida mediante a realização de procedimentos de auditoria, como indicado a seguir: Procedimentos de avaliação de riscos Procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem: Testes de controles Procedimentos substantivos, que, por sua vez, incluem: Procedimentos analíticos substantivos Testes de detalhes 4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA 461. As reuniões de apresentação e de encerramento contarão, sempre que possível, com a participação de representante de órgão ou de unidade do sistema de controle interno (TCU, 2011). (GAO, 2008). Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado. Portanto, outros procedimentos de auditoria devem ser executados em complemento às indagações para proporcionar mais segurança às conclusões do trabalho de auditoria. Testes de efetividade operacional 297. Assim, convém dividir a avaliação de relevância das distorções em dois tipos: I. Alguns modelos de documentação são fornecidos no Apêndice I deste Manual. Isso pode ser conseguido incluindo-se um parágrafo adicional ao relatório do auditor independente. Inclui a natureza (o que e como fazer), a época (quando fazer) e a extensão (quanto fazer) dos procedimentos de auditoria planejados, tanto dos procedimentos de avaliação de risco como dos procedimentos adicionais de auditoria na forma de testes de controle e testes substantivos, compondo programas de auditoria a serem e executados pelos membros da equipe de trabalho A documentação do plano de auditoria deve evidenciar adequado tratamento dos temas estabelecidos na estratégia global de auditoria e uma clara ligação entre a avaliação dos 3239 riscos e as respostas do auditor para fazer frente aos riscos identificados de distorção relevantes em relação às afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações. Controles abrangentes são os de governança corporativa, as atividades de monitoramento exercidas pela administração e auditoria interna. Tais riscos ser identificados e avaliados porque isso auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas no nível das afirmações. Fonte: Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012). A auditoria financeira, enquanto trabalho de asseguração, é parte de amplo processo de certificação de contas anuais, sejam elas de governo ou de gestão. 2835 III. Essa situação deve ser registrada de forma clara para evitar interpretações enviesadas acerca da população Além disso, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530), pois uma amostra estatística não necessariamente implicará numa amostra de tamanho maior do que uma não estatística Em qualquer amostra inferior a 100% da população sempre há o risco de uma distorção não ser identificada e de ela poder exceder o nível tolerável de distorção ou desvio. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. 31. Riscos significativos são aqueles riscos com grande probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de ter um impacto relevante nos objetivos (LONGO, 2011) Os riscos significativos muitas vezes se relacionam com: Transações não rotineiras: a) transações que não ocorrem frequentemente; b) maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil; c) maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados; d) cálculos ou princípios contábeis complexos; e) natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação, pela entidade, de controles efetivos sobre os riscos. O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se as distorções identificadas no decorrer da auditoria se enquadrarem numa das seguintes situações: a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes (ver item A4 da ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450); ou b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada (ver item A4 da ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705) Disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos Análise da disseminação dos efeitos dos assuntos 630. k) Grupo conjunto de componentes cujas informações são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. 93100 Quadro 12: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações Afirmação Enfoques para obtenção de evidência Existência Integridade Direitos Avaliação Apresentação e divulgação Amostragem: tomar uma amostra e examinar a evidência subjacente ou enviar pedidos de confirmação. A IFAC é a organização internacional de profissionais da contabilidade, que tem como um de seus objetivos o desenvolvimento de padrões profissionais internacionais de alta qualidade para a auditoria de demonstrações financeiras. 73. Exemplos de tais riscos incluem: a) confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas; b) 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. Isso pode incluir a conformidade com os regulamentos de licitações e contratos. Afirmações podem se referir a todos os componentes de uma classe de transações, saldos de contas ou divulgações. (ISSAI 1300 e 1315; ISA/NBC TA 300 e315) A documentação da fase de planejamento deve ser elaborada de maneira a fornecer evidência de que a auditoria foi planejada em conformidade com as normas de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. O auditor deve levar em consideração a sua avaliação de risco para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria, que devem incluir o seguinte: a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subsequentes são identificados; b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações financeiras; c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações financeiras, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis; d) leitura das últimas demonstrações financeiras intermediárias da entidade 19, se houver. Tanto em trabalhos de asseguração razoável como de asseguração limitada, se o auditor tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação relevante nas informações sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE Normas de auditoria financeira do setor público 49. Efeitos generalizados sobre as demonstrações financeiras são aqueles que, no julgamento do auditor: i) Não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras; 171178 ii) Se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações financeiras; ou iii) Em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários. PADRÕES GERAIS TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE AFIRMAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA EXIGÊNCIAS ÉTICAS CETICISMO E JULGAMENTO PROFISSIONAIS E DEVIDO ZELO CONTROLE DE QUALIDADE RISCO DE AUDITORIA COMUNICAÇÃO DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA III. Deve-se enfatizar a identificação e obtenção de entendimento dos controles nas áreas em que o auditor considera ser mais provável existir riscos de distorção relevante significativos. Do mesmo modo, o auditor do componente deverá fornecer ao auditor do grupo documentação sobre os principais riscos identificados que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo como um todo A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componentes sob sua responsabilidade, sobre as informações financeiras dos componentes, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho A determinação pela equipe encarregada do trabalho do grupo do tipo de trabalho a ser executado nas informações 113120 Bases para determinação do tipo de trabalho e do envolvimento da equipe encarregada do grupo financeiras do componente e seu envolvimento no trabalho de auditor do componente é afetada: a) pela significância do componente; b) pelos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo; c) pela avaliação da equipe encarregada do trabalho do grupo, do planejamento dos controles abrangentes no nível do grupo e se eles foram implementados ou não; e d) pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente Determinação do tipo de trabalho a ser executado Tipos de trabalhos realizados em componentes Determinação do alcance do trabalho 430. Os resultados obtidos em amostragens não estatísticas são válidos apenas para os elementos observados. (TCE, 2012) É importante frisar que a responsabilidade do auditor em relação a estimativas contábeis se situa no momento em que ele conclui o seu trabalho 15, incluindo a análise das estimativas contábeis com base nas informações que eram disponíveis quando a administração da entidade elaborou as demonstrações financeiras Muitas estimativas envolvem premissas sobre assuntos incertos na época da estimativa e o auditor não é responsável por prever condições, transações ou eventos futuros que, se fossem efetivamente conhecidos na época da auditoria, poderiam ter provocado mudanças nas ações, premissas e, por conseguinte, no valor da estimativa. 7683 Riscos e controles de TI Controles compensatórios 281. Não Selecionar componentes não significativos adicionais e determinar o tipo de trabalho a ser executado dentre um ou mais dos previstos no item 27, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600 (item 29, das mesmas normas). As leis e os regulamentos a que a entidade está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar que formam a base de critérios para avaliação da conformidade de suas operações em termos amplos. A fraude é sempre intencional e envolve ocultação de informações e/ou declaração de afirmações deliberadamente falsas. 7986 Avaliação preliminar do RC 296. Contudo, não se espera que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados forneceram conclusões satisfatórias O auditor deve executar os procedimentos exigidos pelo item acima de forma a cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório, ou o mais próximo possível dessa data. Todas as transações e todos os eventos foram registrados. ISSAI 200 Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. Testes de detalhes são procedimentos substantivos planejados para obter evidência de auditoria referente a afirmações, tais como existência, precisão e avaliação de valores das demonstrações financeiras. Nesse intuito, a IFAC fornece atualmente 36 normas de auditoria financeira (ISA, sigla em inglês). Abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Fraude pode consistir em atos destinados intencionalmente para esconder sua existência. Documentação da revisão de riscos e materialidade As distorções encontradas em estimativas contábeis e mensurações do valor justo indicam um possível padrão de tendenciosidade da administração? Um grupo é sempre composto por mais de um componente (ver item A4 da ISA/NBC TA 600). Em tais casos, é necessário considerar outras fontes de informação e evidências obtidas durante o processo de entendimento da entidade para, em conjunto, concluir sobre a existência ou não de um risco relevante para a auditoria Se os procedimentos analíticos indicarem flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações e evidências ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar e/ou investigar as diferenças por meio de indagação à administração e aos responsáveis, bem como por meio da aplicação de outros procedimentos de auditoria, conforme entender necessário nas circunstâncias. 28. Quando o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto mediante aplicação de critérios (informação do objeto) apresenta uma distorção (ou o conjunto de todas as distorções) significativa o bastante para mudar ou influenciar a decisão de uma pessoa bem informada, uma distorção relevante ocorreu. 109116 Controles abrangentes no nível do grupo Sistema de TI Instruções da administração do grupo Políticas contábeis e exigências de divulgação Fatores de risco Processo de consolidação Determinação da materialidade Materialidade para o grupo e componentes significativos 415. Verificação da execução de pagamentos referentes a transações selecionadas quanto ao correto lançamento na contabilidade e se os pagamentos correspondentes foram feitos para os beneficiários designados, pela quantia correta e de acordo com o procedimento previsto em regulamentos. A aplicação dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, devem fornecer uma base consistente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e nas afirmações. 5764 3.4. DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor na fase de planejamento, na fase de execução da auditoria, na etapa de avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na etapa de formação da opinião no relatório do auditor independente. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706 Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Escolha dos procedimentos Indagações Assuntos e pessoas a indagar O que pode ser obtido por meio de indagações 140. Portanto, apenas dois tipos de distorções decorrentes de fraudes interessam ao auditor: informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos. 18 Desfecho de estimativa contábil é o valor monetário real resultante da resolução da transação, evento ou condição de que trata a estimativa contábil. * Ou, a menos que proibido por legislação ou regulamentação, opinião com ressalva ou abstenção de opinião, conforme apropriado, com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e não modificada com relação à posição patrimonial e financeira (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520). 5259 Estrutura de controle interno Componentes do controle interno 200. Para atingir esse propósito, as normas de auditoria estabelecem como objetivos gerais do auditor que este alcance segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro, obtendo evidências de auditoria suficientes e apropriadas para reduzir o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada a um nível aceitavelmente baixo(issai 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, para minimizar o risco de expressar uma opinião afirmando que as demonstrações financeiras não apresentam distorções relevantes quando, na verdade, apresentam Para cumprir esses objetivos, a ISSAI 1300; ISA/NBC/TA 300, base deste tópico, prescrevem que o auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria de forma a realizá-la de maneira eficaz. Isso significa que se a materialidade for reduzida é possível que sejam necessárias alterações nas avaliações de riscos e na aplicação de novos procedimentos adicionais de auditoria Se for constatada a necessidade de uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo, avaliar também se é necessário rever a materialidade para execução da auditoria. Se o total das distorções não corrigidas for considerado materialmente relevante, o auditor deve modificar a opinião sobre as demonstrações financeiras As distorções não corrigidas devem ser avaliadas quanto à materialidade, individualmente ou em conjunto, para determinar que efeito possa ter na opinião a ser dada no relatório do auditor. iii) Atividades de controle: ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade. 6471 Processo de gestão do risco de auditoria Modelo de risco de auditoria 240. Essa estrutura apresenta em detalhes os dezessete princípios associados a cada um dos cinco componentes do controle interno, e seus respectivos atributos, proporcionando um referencial útil para gestores possam implementar e auditores possam avaliar sistemas controle interno. Consequentemente, as estruturas de relatórios financeiros muitas vezes contêm requisitos contábeis e de divulgação relacionados com transações e saldos com partes relacionadas. Por exemplo, pode ser apropriado compensar distorções de itens dentro do mesmo saldo em conta nas demonstrações financeiras. Para apoiar a documentação do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, sugere-se elaborar uma Matriz de Avaliação Riscos, tendo por base os modelos apresentados na Tabela 3 e no Apêndice I Uma matriz de avaliação de riscos é um documento que organiza e sistematiza todo o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível de afirmações, podendo conter outras informações adicionais que proporcionem compreensão e justificativas para os julgamentos realizados. No nível da afirmação, consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle: a) Risco inerente (RI) é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles associados. 59. (TCE, 2012) Recomenda-se a leitura da NBC TA 505 e da NP ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505 para orientações adicionais sobre confirmações externas. Exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. (IFAC, 2010) No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria, o trabalho necessário para obter e documentar as informações necessárias à realização dos procedimentos de avaliação de riscos exigirá um esforço maior e um período significativo de tempo. Cabe à equipe de auditoria identificar se existem, quais são e como podem afetar as o processo de elaboração das demonstrações financeiras da entidade. Quaisquer itens ou divulgações de demonstrações financeiras não usuais ou sensíveis. NC = 1 RD EXEMPLO 1 6 : 311. Ao documentar fatores de risco, considerar que a documentação poderá ser reutilizada, atualizada em períodos subsequentes, de forma a se ter um histórico sobre as avaliações da entidade O registro de informações deve ser elaborado em um formato estruturado, e se possível codificado. As normas internacionais e brasileiras de auditoria aplicáveis às auditorias financeiras do setor público são as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, na sigla em inglês), emitidas pela IFAC/IAASB, e as ISSAI e Notas de Prática emitidas pela INTOSAI, traduzidas para aplicação no Brasil pelo CFC ou pelo TCU. É um meio de combinar as classificações de probabilidades e impacto, a fim de classificar os riscos e formar uma base para que o auditor possa planejar os procedimentos adicionais de auditoria Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada e atualizada para acompanhamento das mudanças no negócio ou processos da entidade. A comunicação com os responsáveis pela governança deve ser recíproca, buscando tanto aumentar a eficácia da auditoria quanto fornecer informações para estes responsáveis para que exerçam a supervisão sobre a confiabilidade da prestação de contas dos órgãos e entidades federais, bem como do Governo Federal como um todo. As normas de auditoria estabelecem que ao conduzir a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira o auditor expressar uma opinião sobre se tais demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como reportar os assuntos identificados (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, 11) O conceito de materialidade é relacionado à expressão todos os aspectos relevantes a que se referem as normas de auditoria acima mencionadas. A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, além de fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Os padrões gerais abordam os objetivos, princípios, conceitos e as aplicações da auditoria financeira, bem como fornecem uma visão geral do processo de auditoria. No caso de haver grande número de distorções individuais não relevantes não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário geral das distorções não corrigidas em vez dos detalhes de cada distorção individual não corrigida. A principal característica da metodologia apresentada pelo Manual se refere à abordagem baseada em risco, na qual o auditor direciona os esforços de auditoria para áreas de alto risco. 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. Outro objetivo da definição da estratégia global de auditoria é permitir a identificação dos recursos (humanos, tecnológicos e outros) a serem utilizados no trabalho, quando eles devem ser alocados, como serão supervisionados e terão seus trabalhos revisados Embora a estratégia global de auditoria deva ser concluída antes da elaboração do plano de auditoria, ela poderá sofrer alterações ao longo das atividades desenvolvidas para elaboração do plano de auditoria, sejam em função da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, de imprevistos, de mudanças nas condições ou da identificação de informação que difere significativamente da informação disponível quando o auditor definiu inicialmente a estratégia A documentação da estratégia global de auditoria consiste no registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e para comunicar temas importantes à equipe de trabalho, considerando os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho A forma e a extensão dessa documentação dependem do porte e da complexidade da entidade e do trabalho de auditoria. 20. ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705 Modificação na opinião do auditor independente. O auditor deve obter entendimento das atividades que ele julga necessárias entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível das afirmações e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Assim como nos trabalhos de asseguração razoável, os de asseguração limitada requerem a aplicação de habilidades técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no entanto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguração razoável, sendo primordialmente obtidas por meio de procedimentos analíticos e indagações. Essa técnica usa o menor tamanho de amostra possível para fornecer uma chance especificada de detectar uma taxa de desvio que ultrapassa a taxa tolerável de desvio (IFAC, 2010). 8. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se: i) o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias; e ii) as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável; c) testar a efetividade operacional dos controles sob os quais a administração elaborou a estimativa contábil e realizar os procedimentos substantivos apropriados; 139146 Uso de especialistas na avaliação de estimativas contábeis Partes relacionadas d) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo 16 para avaliar a estimativa pontual da administração 17. Em trabalhos de certificação, sejam eles para assegurar a confiabilidade da informação ou a conformidade com leis e regulamentos, pelo menos quatro peculiaridades se sobressaem. A materialidade definida para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações também pode ser utilizada como referencial para construir escalas e avaliar os riscos nesses itens de informação. 40. 9299 (b) Testes de detalhes Quando testes de detalhes são aplicáveis Amostragem de auditoria 353. 173180 Parágrafos de Ênfase e de Outros assuntos O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações financeiras, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para: um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras, tem tal importância, que é fundamental para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários; ou como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria. PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS FORMAÇÃO DA OPINIÃO REDAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE RELATÓRIO APÊNDICE I MODELOS DE DOCUMENTAÇÃO APÊNDICE II AMOSTRAGEM PARA TESTES DE CONTROLE APÊNDICE III AMOSTRAGEM PARA PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS APÊNDICE IV ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO MODELO COSO APÊNDICE V EXEMPLOS DE FATORES DE RISCO EXTERNOS E INTERNOS VI. f) Componente uma entidade ou atividade de negócios cuja informação financeira, preparada pela administração do componente ou do grupo, é incluída nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A2 a A4 da ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600). 90. 85. Em outras palavras, os auditores usam a amostragem para testar itens individuais que compõem os saldos de contas, como base da determinação da existência de informações materiais incorretas no valor desses saldos Quando se usa amostragem, sempre há um risco de que a amostra não reflita precisamente a população. Trata-se de um referencial ou roteiro que é útil para ajudar o auditor no processo de entendimento do controle interno, o qual deve considerar todos os componentes descritos nas normas de auditoria que estão referenciadas nesta seção No planejamento de uma auditoria financeira, o auditor deve obter entendimento dos componentes do controle interno presentes e em funcionamento na entidade, de modo a identificar como os diferentes aspectos do controle interno afetam a auditoria, focando aqueles controles, no nível da entidade, que são relevantes para a auditoria, por estarem relacionados com riscos de distorção relevantes no nível das demonstrações financeiras e afirmações A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, itens 12 a 23, fornece informações sobre os elementos do controle interno que o auditor deve obter entendimento, tendo por base os componentes do COSO e alguns atributos resumidos adiante, para avaliar a eficácia do sistema de controle da entidade no que diz respeito à sua capacidade para cumprir o objetivo de divulgar demonstrações financeiras livres de distorção relevante É recomendável a leitura do material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações financeiras descrito nos itens A69 a A104 da ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. Em tais casos, esse limite não seria estabelecido. 6976 Triângulo da fraude 259. O auditor só precisa tomar medidas se tomar conhecimento de eventos subsequentes. As específicas, na forma de procedimentos adicionais de auditoria, devem estar refletidas no plano de auditoria Durante toda a fase de planejamento, a equipe de auditoria realiza procedimentos de avaliação de riscos com vistas a: a) obter entendimento sobre os negócios da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno; b) identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo riscos de fraude; c) determinar a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria a serem realizados. O auditor deve executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados. PADRÕES GERAIS Panorama do capítulo Normas de auditoria relacionadas 33. O devido zelo implica planejar e executar a auditoria de maneira diligente e cuidadosa, de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis, de modo a evitar qualquer conduta que possa desacreditar o trabalho. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) A comunicação tempestiva de distorções ao nível apropriado da administração é importante, pois permite à administração avaliar se os itens são efetivamente distorções, informar o auditor caso não concorde, e tomar medidas quando necessário. As distorções acima deste limite, identificadas nas informações financeiras do componente, devem ser comunicadas ao auditor de grupo pelo auditor do componente Os níveis de materialidade referidos na alínea c, acima (materialidade do componente), são determinados apenas para os componentes cujas informações financeiras serão auditadas ou revisadas 9 pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelo auditor de componente, como parte da auditoria do grupo Se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, os níveis de materialidade, inclusive para execução da auditoria, podem ter sido determinados pelo auditor do componente. O principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. 3037 Tempo necessário ao planejamento Estratégia global de auditoria Orientar desenvolvimento do Plano de Auditoria O que deve ser considerado? (NP ISSAI 1510) O auditor deve ler as demonstrações financeiras mais recentes e o respectivo relatório do auditor independente antecessor para obter informações relevantes sobre saldos iniciais, incluindo divulgações. Quadro 9: Exemplo de escalas para avaliação do impacto de eventos Impacto Exemplo qualitativo Exemplo quantitativo 0,2 Muito baixo O impacto do evento é claramente trivial. Fonte: adaptado de TCE (2012) As ações que o auditor deve tomar para cada uma das situações elencadas no quando acima estão descritas a seguir. 2532 Comunicação de deficiências de controle interno Comunicação de fraudes e irregularidades Comunicação com outros usuários 100. Quadro 13: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização Método Apropriado quando/para: Seleção de todos os itens A população constituída por uma pequena quantidade de itens de valor alto. Amostragem: selecionar uma amostra em busca de passivos contabilizados de forma incompleta. Quadro 24: Decisão sobre o tipo de opinião modificada a adotar Natureza do assunto que gerou a modificação As Demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente Julgamento sobre a disseminação dos efeitos sobre as demonstrações financeiras Relevante, mas não generalizado Opinião com Ressalva (Qualificada) Opinião com Ressalva (Qualificada) Relevante e generalizado Opinião Adversa Abstenção de Opinião Fonte: IFAC (2010). Inspeção do registro e do valor de empenho e declarações de despesas/faturas não pagas até o final do exercício, e as garantias relacionadas recebidas. 12 Idem 114121 Figura 13 Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado Significância do componente Tipo de trabalho a executar Componentes significativos O componente é financeiramente relevante para o grupo? Durante o tempo de execução desses procedimentos, podem ser obtidas novas informações que exigirão uma modificação na avaliação de riscos original. Entretanto, caso a avaliação preliminar do risco de controle seja menor que alto, as normas de auditoria exigem que o auditor planeje e realize testes de efetividade operacional dos controles para apoiar a sua aferição de risco. Neste caso, não seria possível obter segurança razoável sobre todo o conjunto de elementos auditados. Evidência de revisão por outro funcionário (p. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520) Os objetivos da execução dos procedimentos analíticos finais são: a) identificar um risco anteriormente não considerado de distorção relevante; b) assegurar que as conclusões formadas durante a auditoria sobre componentes ou elementos individuais das demonstrações financeiras possam ser corroboradas; e c) auxiliar a conclusão geral sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras Se forem identificados novos riscos ou relações inesperadas entre dados, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria planejados ou executados e determinar se há a necessidade de aplicar procedimentos adicionais DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO Documentação das evidências 614. Portanto, é necessário identificar os usuários das informações no contexto das demonstrações financeiras auditadas, assumindo que eles: a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações financeiras com razoável diligência; b) entendem

que as demonstrações financeiras são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade; c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações financeiras (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320) Além das necessidades de informações dos usuários, a determinação da materialidade envolve considerar que distorções típicas envolvem: a) erros e fraudes identificados na elaboração das demonstrações financeiras; b) descumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável; c) fraudes perpetradas pelos empregados ou pela administração; d) erros da administração; e) elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas; f) descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas. 149156 Representação formal do órgão provedor Evidência adequada de continuidade operacional b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias; c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura: i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão; d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação; e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos. Estes aspectos contribuem para garantir a eficácia e a credibilidade da auditoria. Se o auditor não obtiver essa confirmação, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria e para a sua opinião no relatório Exceção é a resposta que indica uma diferença entre as informações para as quais se solicitou confirmação ou diferença entre os registros da entidade e as informações 133140 Saldos iniciais fornecidas pela parte que confirma (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505). Inclui casos em que um pequeno erro pode ter um efeito significativo, por exemplo, classificação incorreta de despesas como receita, de modo que um déficit real é relatado como um excedente nas demonstrações financeiras (TCE, 2012) O Quadro 7, elaborado com base em IFAC (2010), apresenta em detalhes o conceito de cada tipo de materialidade e orienta sobre o seu cálculo. Opinião com ressalva ou qualificada Distorções relevantes, mas não generalizadas Evidência suficiente e apropriada não obtida Opinião adversa Distorções relevantes e generalizadas 633. A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e documentos como legítimos. Não Sim Sim Auditoria completa das informações financeiras do componente, usando a materialidade do componente. A divisão do controle interno nos cinco componentes acima apresentados, para fins das normas de auditoria, tem o objetivo de fornecer uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria. Amostragem: geralmente em conjunto com testes de existência, mediante o exame de documentos originais. Embora seja importante entender as técnicas de amostragem, é igualmente importante saber que há poucas contas para as quais a conclusão do auditor sobre seus saldos será baseada exclusivamente em dados de amostragem (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012) Há três métodos principais de selecionar itens para testes: i) seleção de todos os itens (exame de 100%); ii) seleção de itens específicos; e iii) amostragem. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) Caso o auditor tenha decidido não confiar nos controles internos, ao executar procedimentos substantivos ele não pode presumir que os controles relacionados ao item estão operando efetivamente ou que os dados são confiáveis. Para emitir esta opinião o auditor deve obter segurança razoável 24 de que 24 Conforme detalhado no Capítulo II Padrões Gerais. No entanto, o auditor pode enviar uma solicitação de confirmação adicional quando não receber uma resposta a uma solicitação anterior dentro de prazo razoável Se o auditor determinou que uma resposta a uma solicitação de confirmação externa positiva é necessária para obter evidência de auditoria, procedimentos alternativos de auditoria não fornecerão a evidência de auditoria de que o auditor precisa. Cálculo: Aplica-se uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida para determinar-se o limite numérico da materialidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200) Para concluir sobre o risco de controle, o auditor precisa obter entendimento e realizar uma avaliação dos controles internos concebidos e implantados pela administração da entidade, para determinar se tais controles, individualmente ou em conjunto com outros, são capazes de efetivamente prevenir, ou detectar e corrigir as distorções que podem decorrer dos riscos inerentes avaliados como significativos Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou walkthrough), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor a considerar 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. Dentre as autoridades com essa prerrogativa incluem-se o próprio TCU, o Ministério Público junto ao TCU, a Polícia Federal, o Ministério Público da União, o Congresso Nacional, dentre outros A comunicação com outros usuários da auditoria ocorre principalmente por meio do relatório, que consiste principalmente na opinião de auditoria e na sua fundamentação DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA O objetivo do auditor é ter registro suficiente e adequado da fundamentação do relatório de auditoria e evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com os padrões de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200) Já a adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade no suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550) Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas, o auditor deve determinar se esses riscos são significativos. O objetivo da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, é reunir informações que permitam ao auditor "identificar e avaliar riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante." (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Os elementos da entidade que o auditor deve obter entendimento são resumidos a seguir e abordados em mais detalhes na sequência, de acordo com a ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, 11 a 24 (a letra e o número entre parênteses é uma referência cruzada para o tópico em que o elemento é tratado mais adiante, nesta seção): a) Entidade e o seu ambiente, incluindo: (a1) a estrutura de relatório financeiro aplicável, os fatores externos e internos relevantes, regulamentares e do setor de atividades; (a2) a natureza da entidade e suas estruturas de financiamento, investimento, operacionais, societária e de governança; (a3) as políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação ao negócio, à estrutura de relatório financeiro e ao setor de atividade; (a4) os objetivos, as estratégicas e os riscos que possam resultar em distorção relevante das demonstrações financeiras; (a5) a mensuração e revisão do desempenho das operações. O risco de distorção relevante é composto dos riscos inerente e de controle, de maneira combinada, que, conforme se verá a seguir, são riscos da entidade e existem independentemente da auditoria. Assim, para manter o risco de auditoria constante, o auditor varia inversamente o nível de risco de detecção em relação ao nível de risco de distorção relevante avaliado. Na prática, o risco de auditoria é inevitável. As informações para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos podem ser obtidas de fontes externas, como a internet e as publicações comerciais; e de fontes internas, como o pessoal-chave e documentos da entidade etc. 19. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600). Testes de itens individuais Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente usando o teste de reexecução (walkthrough), podem ser usados procedimentos de amostragem para testar itens individuais. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560) Quando a administração altera as demonstrações financeiras, o auditor executa os procedimentos de auditoria necessários e emite um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas. (NP ISSAI 1560). Por exemplo, em muitas entidades do setor público pode haver pouca relação direta entre receita e despesa Além disso, pelo fato de que as despesas orçamentárias de capital podem não ser capitalizadas, por exemplo, as despesas com transferências de capital, pode não haver relação entre as despesas orçamentárias de capital e o ativo imobilizado. De acordo com as Normas de Auditoria, há dois tipos de asseguração: asseguração razoável e asseguração limitada. 131138 Procedimentos específicos Confirmações Externas 480. Fonte: Elaborado com base na ISSAI 1510; ISA/NBC TA Estimativas contábeis 498. O cálculo do risco inerente consiste na simples multiplicação dos valores atribuídos às variáveis probabilidade e impacto de cada risco, de acordo com a fórmula a seguir. Devido à natureza da fraude e às limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que a fraude possa ocorrer e não ser detectada pelo trabalho de auditoria. Este capítulo aborda as atividades da fase de planejamento de uma auditoria financeira, de forma a realizá-la de maneira eficaz, abrangendo a definição da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria (tópico 3.1), os procedimentos de avaliação de riscos que o auditor utiliza (tópico 3.2), a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e a determinação da materialidade (tópico 3.4) que dão a direção para o processo de identificação e avaliação de riscos (tópico 3.5) para subsidiar as decisões do auditor na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (tópico 3.6). As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Figura 7: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria 2 Fonte: adaptado de ABNT NBR ISO 31000:2009 Gestão de riscos: Princípios e diretrizes 2 Os números entre parênteses indicam as seções ou tópicos deste Manual em que cada uma das atividades do processo de gestão do risco de auditoria é tratada detalhadamente. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso. Três métodos de seleção de itens 360. As relações não usuais ou inesperadas identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Em geral, os procedimentos analíticos só fornecem um aviso de que algo parece estar errado, não fornecem evidências positivas e persuasivas sobre o suposto erro. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) Procedimentos adicionais de auditoria 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. Itens para testar a operação de certas atividades de controle. 111118 Identificação e avaliação de riscos Riscos específicos em auditorias de grupo e consolidações Classificar componentes pela natureza das operações significância do componente, todavia, não precisa ser uma necessariamente uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras do grupo, pelo que a soma das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo Sobre o item d acima, auditores de grupos do setor público também devem ter em conta a perspectiva mais ampla desse setor na qual eles podem ser obrigados a comunicar todas as distorções, incluindo aquelas que foram corrigidas pela entidade, todas as deficiências de controle e os casos de não conformidade com leis e regulamentos. (LONGO, 2011) Ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras o auditor deve avaliar se: a) os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; b) os efeitos dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas: i) impedem que as demonstrações financeiras tenham uma apresentação adequada (para estrutura de 143150 Eventos subsequentes relatório financeiro com objetivo de apresentação adequada); ou ii) tornam as demonstrações financeiras enganosas (para estrutura de relatório com objetivo de conformidade) Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada no que diz respeito a partes relacionadas e transações com essas partes, o auditor ou conclui que a sua divulgação nas demonstrações financeiras não foi adequada, ou ele deve modificar a sua opinião de forma adequada. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). É o que poderia dar errado no nível de afirmação (ISSAI 200). Planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 Objetivos gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria. A auditoria financeira é parte dos processos de governança e accountability públicas, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos. Distorções não corrigidas são as distorções que o auditor identificou durante a auditoria e que não foram corrigidas. Essa documentação pode assumir a forma de memorando que reflita a conclusão do auditor do componente no que se refere aos riscos significativos identificados Ou seja, quando o auditor de componente significativo não é o mesmo das demonstrações financeiras do grupo, o auditor do grupo deverá envolver-se na avaliação de risco que o auditor do componente realiza, devendo comunicar a este a extensão e forma desse envolvimento. De 4% a 6% 0,6 Média A probabilidade de o evento ocorrer é provável. Este Manual foi elaborado em conformidade com os padrões profissionais de auditoria financeira estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior (INTOSAI, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505) Essas confirmações são muitas vezes usadas para fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. 153160 4.3. AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS Objetivo do auditor é avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações financeiras. A documentação do controle de qualidade pode ser realizada por formulário de verificação, incluindo os seguintes aspectos: a) assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas relevantes e como foram resolvidos; b) conclusões sobre o cumprimento dos requisitos éticos que se aplicam ao trabalho de auditoria, e quaisquer discussões relevantes que suportam essas conclusões; c) conclusões obtidas com relação à competência do Tribunal para a realização do trabalho de auditoria. Essa decisão só pode ser tomada se a área de TI estiver efetivamente suportada por controles gerais que foram testados e avaliados pelo auditor (LONGO, 2011) As técnicas geralmente usadas para testar controles-chave são a observação e a indagação, inspeções e recálculo, ou uma combinação delas. Portanto, pode surgir uma distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação a: a) adequação das políticas contábeis selecionadas podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras quando as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou quando as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, não representam as transações e eventos de modo a alcançar uma apresentação adequada; b) aplicação das políticas contábeis selecionadas podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras quando a administração não aplicou as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro; ou quando devido ao método de aplicação das políticas contábeis selecionadas (por exemplo, erro não intencional na aplicação); ou c) adequação das divulgações nas demonstrações financeiras podem surgir distorções relevantes nas demonstrações financeiras as demonstrações financeiras não incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável; quando as divulgações nas demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou quando as demonstrações financeiras não fornecem as divulgações necessárias para alcançar uma apresentação adequada. 94.). (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012) Entretanto, somente os resultados de amostras estatísticas podem ser extrapolados para toda a população (TCE, 2012). Evidenciação e documentação que suportam a aplicação dos controles. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Nas entidades do setor público, os objetivos da administração podem ser influenciados por preocupações de responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei ou regulamento Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção do entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras são fornecidos em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A (a5). Portanto, é exigido que a equipe encarregada do trabalho do grupo obtenha entendimento sobre os auditores de componentes (ver itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600) para avaliar: a) se os auditores de componentes entendem e cumprirão as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se são independentes (ver item A39 da ISA/NBC TA 600); b) a competência profissional dos auditores de componente (ver itens A38 e A40 da ISA/NBC TA 600); c) se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de se envolver no trabalho dos auditores de componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e d) se os auditores de componente operam em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores Ao realizar trabalho sobre informações financeiras para a auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito às mesmas exigências éticas exigidas na auditoria do grupo. O auditor pode, por exemplo, resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando contendo as decisões-chave relativas ao alcance global, à época e à condução da auditoria. 10 17 II. ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Este termo é usado para um valor mensurado do valor justo 13 quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. Claramente triviais não é outra expressão para não relevantes. Opinião Modificada Opinião com ressalva ou qualificada Opinião adversa Abstenção de opinião Fonte: elaborado com base na ISSAI 1705; ISA/NBC TA176 Assuntos que ensejam a modificação de opinião Não conseguir obter evidência Opinião com ressalva ou abstenção de opinião Natureza das limitações 627. Este Manual também é aplicável a outros trabalhos de auditoria financeira do Tribunal, que tenham por objetivo obter segurança razoável sobre a confiabilidade de um conjunto de informações financeiras, seja na forma de conta contábil ou demonstração, no âmbito consolidado ou individual, para períodos anuais ou menores ou maiores que um exercício financeiro. 137144 Figura 14: Auditoria de estimativas contábeis 507. 3 Também referido neste Manual como nível de confiança. Conferência aritmética de compromissos não contabilizados ou não reconhecidos no balanço. Deve-se definir um valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não teria obviamente efeito relevante sobre as demonstrações financeiras. O auditor não pode confiar em provas obtidas em auditorias anteriores para controles que mitigam risco significativo. Representa o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorções relevantes, antes da auditoria. O escopo planejado permitirá a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo? Em geral, a extensão de procedimentos aumenta na medida em que o risco de distorção relevante aumenta, diminuindo o nível aceitável de risco de detecção. Fornece ainda uma visão geral do processo de auditoria financeira, contemplando as atividades desenvolvidas em cada uma de suas fases, bem como dos princípios éticos e profissionais que são exigidos para a sua prática. 14 21 Declaração de conformidade com as normas Todavia, independentemente do tipo de trabalho realizado, a referência a estes padrões somente poderá ser feita caso todos os requisitos sejam cumpridos, visto que o Manual não contempla todo o conjunto de regras. O tópico 3.7 fornece orientações sobre a documentação da fase de planejamento da auditoria e o tópico 3.8 aborda a auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes: ISSAI 200 Princípios de Auditoria Financeira. O processo de avaliação não termina em um determinado momento. Por exemplo, um erro de cálculo ou imprecisão na coleta ou processamento de informação. Os controles internos estão implementados e mitigam o risco apropriadamente e estão sustentados por ferramentas adequadas, embora passível de aperfeiçoamento. Inspeção de documentos (internos ou externos) em papel, formato eletrônico ou outros meios, tais como: 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 financeiras intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração ou de outros conselhos e atas de audiências públicas em comissões parlamentares). O tópico 3.8 fornece orientações adicionais sobre os elementos que devem e que podem ser incluídos na documentação do plano de auditoria PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS 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 relevante, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações financeiras e nas afirmações. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os valores e os fatores a seguir, considerados na determinação da materialidade (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320): a) materialidade para as demonstrações financeiras como um todo; b) o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações; c) materialidade para execução da auditoria; d) limite para a acumulação de distorções (valor abaixo do qual as distorções serão consideradas claramente triviais e não serão acumuladas); e) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria. Isso também se aplica em circunstâncias extremamente raras quando não é possível formar uma opinião devido à possível interação de múltiplas incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre as demonstrações financeiras. A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste Sobre a confiabilidade das informações utilizadas como evidência de auditoria é importante destacar que: a) é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade; 162169 b) é maior, quando gerada internamente, se os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos; c) é mais confiável quando obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle); d) é mais confiável quando na forma de documentos em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, do que a obtida verbalmente (por exemplo, uma ata de reunião elaborada tempestivamente é mais confiável que uma representação verbal subsequente dos assuntos discutidos); e) é mais confiável quando obtida de documentos originais do que a obtida de fotocópias ou fac-símiles ou de documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção. Entretanto, não fornece uma prova cabal de que processos, controles e atividades operam da mesma maneira em qualquer outro momento. (IFAC, 2010) Confirmações externas são frequentemente usadas para confirmar: a) saldos bancários, empréstimos, garantias e outras informações bancárias; b) contas bancárias abertas relacionadas a fundos para adiantamentos; c) montantes retidos pelos intermediários financeiros ao final do ano; d) saldos de contas a receber ou de contas a pagar O auditor pode utilizar solicitação de confirmação externa do tipo positiva ou negativa, ou uma combinação desses tipos. Nesse caso, nenhum trabalho adicional de auditoria seria realizado e as demonstrações financeiras seriam publicadas contendo tal informação O método de amostragem por unidades monetárias (MUS, do inglês Monetary Unit Sampling) é um método em que cada unidade monetária (por ex., cada real) tem uma chance igual de seleção (TCE, 2012). Confirmação externa (circularização) de recebíveis. ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700 Formação de Opinião e emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras. Risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, é o risco de que o auditor possa 2128 Segurança e risco de auditoria Auditoria baseada em risco inadvertidamente não modificar sua opinião sobre demonstrações financeiras que contêm distorções relevantes. 4552 3.3.1.(a1/2). (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) O auditor deve incluir na documentação de auditoria: Avaliação da evidência de auditoria a) o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais; b) todas as distorções detectadas durante a auditoria e se foram corrigidas; c) a consideração do efeito agregado das distorções não corrigidas e a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão. 1 O tópico Partes relacionadas fornece orientação adicional sobre esse elemento do entendimento. 87. 56. Figura 5: Níveis do Risco de Distorção Relevante Fonte: elaborado com base na ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação. A definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, estando intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. As distorções, individualmente ou combinadas com todas as outras distorções não corrigidas, constituem distorção relevante nas demonstrações financeiras tomadas em conjunto? g) Componente significativo um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo que (i) possui relevância financeira individual para o grupo ou que (ii) em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A5 e A6 da ISA/NBC TA 600). 100107 Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante Abrangência da documentação 387. 3340 Abordagem top-down 130. 10 Na prática, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode estabelecer a materialidade do componente nesse nível inferior. Natureza da entidade e suas estruturas de operação 181. Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida e diferente de zero de ser selecionada. Orientações adicionais para a obtenção de entendimento desse tópico são fornecidas em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A36 a A A partir dos fatores de riscos identificados durante todo o processo de obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, em relação às operações, ao marco regulatório e a outros fatores relevantes, o auditor deve documentar os riscos associados (eventos), de modo que depois seja possível avaliar quais deles são relevantes para o escopo da auditoria Os fatores de risco que devem ser considerados são aqueles que podem gerar eventos que possam causar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e afirmações. Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados 188. (GAO, 2008) Esses procedimentos de avaliação de riscos compreendem: a) indagações aos responsáveis pela governança, gestores e ao pessoal da entidade, que possam ter informações úteis ao objetivo de avaliar riscos de distorções relevantes, ou que possam proporcionar informações para o entendimento adequado sobre os negócios da entidade e o seu ambiente, inclusive do controle interno (alínea a acima); b) realização de procedimentos analíticos que permitam ao auditor identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo eventuais riscos de fraude (alínea b), e exercitar julgamentos para determinação da materialidade, tratada no tópico 3.4, deste capítulo. (ISSSAI 1550; ISA/NBC TA 550). ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 Materialidade no planejamento e na execução da auditoria. 6572 Composição do risco de auditoria 243. Um componente é significativo: a) devido a sua relevância financeira individual, ou seja, tem uma representatividade em relação aos ativos, passivos ou o resultado total do grupo; b) se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo; c) se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais. ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550 Partes relacionadas. Além do mapeamento de processo, pode realizar indagações aos gestores e responsáveis técnicos que operacionalizam os sistemas e, se necessário, realizar testes de reexecução, a fim de verificar se o fluxo de dados acontece conforme o que foi mapeado e informado durante as indagações Por fim, o auditor deve documentar todas as informações sobre as tecnologias utilizadas e os sistemas de informações (manuais e automatizados) utilizados pela entidade auditada, bem como os resultados dos testes de reexecução realizados (b4). 1 Manual de Auditoria Financeira Edição 2015 2 3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Manual de Auditoria Financeira 4 5 SUMÁRIO I. 145152 Natureza dos procedimentos a serem executados 534. 4148 Auditorias anteriores Atualização das informações 157. A realização dos procedimentos de avaliação de riscos segue uma abordagem de cima para baixo (top-down), em que o auditor identifica e avalia riscos e controles percorrendo um caminho do geral para o específico, isto é, do nível da entidade para o nível das atividades (transações). Julgamento institucional Realizado pelos colegiados do Tribunal no exercício da competência estabelecida pelo art. Fonte: TCE (2012) Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os Efeitos da efetividade controles têm operado de forma contínua e eficiente durante operacional na aplicação todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de testes substantivos de controle que foi atribuído na avaliação preliminar, então 128135 Procedimentos substantivos Objetivos do auditor ao executar testes substantivos se pode confiar nos controles e realizar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada Quando os controles não se encontrarem operando de forma contínua e efetiva ao longo do período, o auditor deve reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada O objetivo do auditor ao executar os procedimentos substantivos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não há distorções relevantes no nível de afirmações específicas relacionadas a classes de transações, saldos contábeis e divulgações Os procedimentos substantivos consistem em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações Procedimentos analíticos substantivos Usos possíveis dos procedimentos analíticos Tipos de procedimentos analíticos Fases da execução dos procedimentos analíticos 469. O coordenador também deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade técnica, nos limites de sua autoridade, com maior intensidade e atenção, em relação ao supervisor. (LONGO, 2011) O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as estimativas contábeis da entidade são razoáveis nas circunstâncias e, quando necessário, se estão devidamente divulgadas. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560) Se, em decorrência dos procedimentos aplicados, o auditor identificar eventos que requerem ajustes ou divulgação nas demonstrações financeiras, o auditor deve determinar se cada um desses eventos está refletido de maneira apropriada nas referidas demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceitual aplicável. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. O formato estruturado também ajuda a assegurar: i) que os riscos não sejam tratados mais de uma vez; ii) uma avaliação consistente de cada risco; iii) que os riscos significativos sejam identificados; iv) facilidade na revisão. A apresentação dos achados na reunião de encerramento somente pode ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução dos objetivos da auditoria. b) o sistema de tecnologia da informação (TI) do grupo, em particular, se ele é centralizado e se propicia controle uniforme aplicado a todo grupo, incluindo controles gerais de acesso e outros controles; c) instruções emitidas pela administração do grupo aos componentes especificando exigências para informações contábeis e financeiras (ver itens A24 a A26 da ISA/NBC TA 600), abrangendo: i) as políticas contábeis aplicáveis; ii) as exigências estatutárias (ou legais) e outras exigências de divulgação aplicáveis, incluindo: identificação dos relatórios e relatórios por segmento; relacionamento e transações com partes relacionadas; transações intragrupo e resultados não realizados; saldos contábeis intragrupo; e iii) o cronograma para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras do grupo. 8289 Determinação do risco de detecção (RD) Cálculo do risco de detecção (RD) 307. Avaliar os resultados. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. Contudo, não é necessário nem praticável o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria A elaboração tempestiva da documentação aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório. Por exemplo, indagação combinada com a inspeção, observação, reexecução, recálculo etc Procedimentos analíticos consistem em avaliações de informações financeiras por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Exemplos de interessados: cidadãos, Congresso Nacional, entes públicos subnacionais, investidores, mercado financeiro, órgãos de controle externo e interno, agências de classificação de risco e outras organizações internacionais, entre outros interessados. A determinação sobre quais fatores de risco são relevantes para o trabalho de auditoria deve passar por um processo de discussão entre os integrantes da equipe de auditoria e um julgamento sobre a natureza e os impactos sobre as demonstrações financeiras Uma vez identificados os fatores de risco que possam causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve obter entendimento do sistema de controle interno estruturado pela administração da entidade para lidar com tais fatores de risco Entendimento do controle interno da entidade Objetivo do entendimento Definição de controle interno Categorias de Objetivos do controle interno 197. Não O componente provavelmente inclui riscos significativos de distorção relevante para as demonstrações do grupo devido à sua natureza ou circunstâncias específicas? Essas duas variáveis combinadas permitem ao auditor determinar se qualquer um dos riscos é, em princípio, um risco significativo. 74, IV, da Constituição Federal; c) um membro da equipe encarregada da auditoria do grupo realiza trabalhos sobre as informações financeiras de um componente, sob a responsabilidade do auditor do grupo, caso em que esse membro também é considerado auditor de componente; d) outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes As orientações contidas nesta seção abrangem, no essencial, aspectos típicos e relevantes das auditorias do setor público, entretanto a diversidade de situações e características dessas auditorias recomenda fortemente a leitura integral da NP ISSAI 1600 e da ISA/NBC TA 600, especialmente a seção Aplicação e outros materiais aplicativos, bem como os seus Apêndices, que proporcionam considerações especiais, além de orientações adicionais e abrangentes sobre auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes e, no caso da NP ISSAI 1600, as demonstrações consolidadas de governo. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200) A evidência de auditoria é utilizada pelo auditor para chegar às conclusões que fundamentam a sua opinião. 46. A observação consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, por exemplo, a observação, pelo auditor, da contagem do estoque pelos empregados entidade ou da execução das atividades de controle interno. 22 Esses objetivos adicionais são abordados na ISSAI 400 Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e nas diretrizes relacionadas do nível 4 da estrutura das ISSAI. Expressar opinião Com ressalva ou abstenção de opinião* Concluir que: os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e o efeito da distorção não está devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado. O RDR pode ser entendido como o risco residual, aquele risco que ainda permanece após o efeito dos controles internos A tabela 2, a seguir, demonstra a aplicação do modelo de avaliação dos riscos de distorção desenvolvido até aqui, por meio de uma Matriz de Avaliação de Riscos, que pode ser utilizada nos trabalhos de auditoria, não apenas para apoiar o processo de avaliação, mas também como ferramenta útil para documentar todo o processo e os julgamentos realizados pela equipe de auditoria Com base na matriz de avaliação de riscos exemplificada é possível determinar quais riscos de distorção relevante merecem maior esforço de auditoria, bem como dar suporte aos parâmetros de amostras a serem utilizados no cálculo da extensão de testes substantivos e dos testes de controle, especialmente depois de calculado o nível aceitável de risco de detecção, explanado no tópico subsequente. O risco de auditoria nunca será igual a zero, pois não existe asseguração absoluta em auditoria. Nesses casos, o auditor de grupo deve indicar que a referência não diminui sua responsabilidade O auditor de grupo é responsável pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria do grupo. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560) As ações a serem tomadas pelo auditor irão depender do período em que ocorrem os eventos subsequentes, conforme ilustrado no Quadro 21, a seguir. O nível aceitável de risco de detecção é o risco de auditoria ajustado para o contexto específico de uma dada afirmação, considerando os seus próprios riscos, inerente e de controle, isto é, o seu risco específico de distorção relevante. (c) Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras. Na falta de normas específicas, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e custo. 91. A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de: a) ignorar circunstâncias incomuns; b) efetuar generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria; e, c) fazer uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes. Existe evidência de quaisquer padrões, esquisitices, exceções ou desvios encontrados na execução de testes que poderiam indicar a ocorrência de possível fraude (incluindo transgressão da administração)? (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, A36). Fonte: GAO (2008) e TCE (2012). No modelo de risco de auditoria do AICPA (2007), representado na Figura 3, os riscos que o auditor controla são o de auditoria e o de detecção, já que o risco de distorção relevante (inerente e de controle) é da administração da entidade. Segundo a ISSAI 100, existem dois tipos de trabalho de auditoria: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto. O objetivo do entendimento da entidade e do seu ambiente é proporcionar uma base para desenvolver a percepção sobre os Desenvolver percepção fatores de risco do negócio que podem gerar distorção sobre os fatores de risco relevante no nível das demonstrações financeiras ou no nível de negócio das afirmações, em função das características das operações, do marco regulatório e de outros fatores relevantes do ambiente da entidade Nessa etapa, o auditor busca identificar as principais características das operações, os fatores ambientais e regulatórios com potencial para originar eventos que possam afetar adversamente o alcance dos objetivos da entidade relacionados ao processo de elaborar demonstrações financeiras livres de distorções relevantes No contexto da gestão financeira de uma entidade, operações consistem nas atividades ou processos de trabalho por meio dos quais as transações são efetuadas durante determinado período. e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco É importante que o tempo despendido no planejamento da auditoria seja adequado, pois isso assegurará que os objetivos sejam alcançados e que o trabalho da equipe de auditoria seja planejado para coletar evidências sobre as áreas mais críticas de possíveis distorções. 6. O risco de controle é a possibilidade de que os controles internos adotados pela administração não sejam eficazes para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente distorções nas afirmações que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possam ser relevantes. A grande quantidade de elementos a serem auditados e os prazos pré-estabelecidos exigem uma abordagem de auditoria tão eficiente e eficaz quanto possível, de tal modo que em um curto período de tempo seja possível testar tantos elementos quantos necessário para obter o nível de segurança requerido. Devido às limitações 1724 Forma de monitoramento 2.5. ÉXIGÊNCIAS ÉTICAS Requisitos éticos aplicáveis técnicas e temporais, não é possível investigar e obter provas sobre fraudes e irregularidades no mesmo processo de auditoria. (NUNES, 2009) Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo Características do trabalho que será realizado Limitações impostas ao trabalho Fraude ou suspeita de fraude 448. Riscos no nível das demonstrações financeiras 131. ISSAI 1706 ISA 706 NBC TA 706 Chamar a atenção dos usuários para assuntos fundamentais O assunto consta das demonstrações financeiras O assunto não consta das demonstrações financeiras 639. O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre: a) se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, são razoáveis; e b) se as respectivas divulgações nas demonstrações financeiras são adequadas, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável. Isso significa que não se pode atribuir 100% de confiança a um controle interno Em razão dessa premissa, a lógica subjacente na determinação do risco de controle pode ser expressa na seguinte fórmula: RC = 1 C Não se pode atribuir 100% confiança ao controle interno Em que: C = nível de confiança que se pode depositar no controle, com base na avaliação de seu desenho e implementação e 1 representa 100% de chance de que o controle falhe Por exemplo, se um controle interno é avaliado como inexistente, mal projetado ou mal implementado, o auditor avalia que não pode depositar nenhuma confiança nele, assim, o risco de controle será: 1 0 = 1, ou seja, o risco de controle é 100% No extremo oposto, quando o controle interno é avaliado como forte, ainda assim não se pode atribuir um nível de confiança de 100%, pois, conforme mencionado, devido às limitações inerentes aos controles internos, eles nunca podem oferecer uma segurança absoluta. Testes de detalhes podem ser identificados como todos os procedimentos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não existem distorções relevantes no nível de afirmações sobre saldos de contas, classes de transações e divulgações Os testes de detalhes que são tipicamente realizados podem incluir (TCE, 2012): Quadro 17: Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas Técnica de auditoria Exemplos de testes Recálculo Análises (exceto procedimentos analíticos) Inspeção Conferência da exatidão de valores de contas e relatórios de orçamentários. O auditor deve investigar as exceções para avaliar se elas representam distorções. De 8% a 10% 1 Muito alta A probabilidade de o evento ocorrer é certa. O plano de auditoria é um documento mais detalhado do que a estratégia global de auditoria e não só é uma parte obrigatória da documentação como é fundamental para: a) assistir a equipe de trabalho na execução da auditoria; b) permitir que a equipe possa ser responsabilizada por seu trabalho; c) assistir aos membros da equipe responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria no cumprimento de suas responsabilidades de revisão em conformidade com a ISSAI 1220; ISA/NBC TA 220 Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras O plano de auditoria deve incluir a descrição de: i) a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados; ii) a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação; iii) outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. 24. Mais de 10% Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e Longo, 2011 (exemplo ilustrativo). Os procedimentos substantivos incluem: (a) procedimentos analíticos substantivos; e (b) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações). (NP ISSAI 1570) O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação de demonstrações financeiras, e deve concluir se existe qualquer incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade Se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, mas, no 150157 Continuidade operacional e opinião do auditor Considerações especiais julgamento do auditor, o uso do pressuposto é inapropriado, ele deve expressar uma opinião adversa. Deve, ainda, requerer que a administração corrija tais distorções. 99106 Plano de auditoria Elementos do Plano de Auditoria que devem ser documentados Elementos complementares do Plano de Auditoria 384. Os objetivos do auditor são: a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras estão adequadamente refletidos nessas demonstrações financeiras; e b) responder adequadamente aos fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu relatório, que, se fossem do seu conhecimento naquela data (do relatório), poderiam ter levado o auditor a alterar seu relatório. Para os fins deste Manual, em consistência com as normas de auditoria ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os seguintes termos têm os significados a seguir atribuídos: a) Administração de componente parte responsável por elaborar informações financeiras de um componente. (IFAC, 2010): Quadro 20: Fatores de riscos relacionados com partes relacionadas Transações extremamente complexas Relacionamentos e transações não identificados Condução fora do curso normal do negócio Partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas. Análise de relatórios elaborados sobre compromissos não pagos. O ofício de apresentação da equipe de auditoria, bem como eventuais reiterações de ofícios de requisição de documentos, deve consignar a possibilidade de aplicação da multa prevista no art. (IFAC, 2010) O auditor deve entender em que medida a entidade utiliza sistemas de informação, automáticos ou manuais, e quais processos de trabalho da entidade são relevantes para elaboração dos relatórios financeiros. 51. Representa, pois, a magnitude (ou o tamanho) de uma distorção, incluindo omissão, de um item (informação) em uma demonstração financeira que e à luz das circunstâncias, individualmente ou 5865 Materialidade e risco de auditoria Responsabilidade do auditor Tipos de materialidade de maneira agregada, pode influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações (GAO, 2008) O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes. O auditor também deve comunicar a suspeita ao superior para acompanhamento e resposta adequada. Quadro 7: Referenciais de Materialidade ou distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações; Relevante pelo contexto: são relevantes por sua circunstância, mudam a impressão dada aos usuários. A segunda peculiaridade se refere à amostragem estatística. A finalidade dos procedimentos de avaliação riscos é a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, seja por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras e nas afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações, objetivando formar uma base para que o auditor decida sobre as respostas gerais e específicas que adotará, em relação aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo Os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (abordados no tópico 3.3 do Manual), denominados procedimentos preliminares de avaliação de risco; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, denominados, em conjunto, como processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (tópico 3.5 deste Manual) Após a realização procedimentos preliminares de avaliação de riscos, e com base neles, o auditor deve determinar os referenciais de materialidade (tratados no tópico 3.4) que serão utilizados como referência para determinar a relevância dos riscos no processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria Entretanto, algumas atividades e alguns procedimentos precisam ser concluídos antes da realização de outros passos. Procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Para isso, faz-se necessário reduzir o risco de asseguração (ou o risco de auditoria) a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, de modo a obter segurança suficiente para fundamentar as conclusões. Entretanto, o aumento da extensão de procedimentos de auditoria somente é eficaz se o procedimento em si é relevante para o risco específico O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo de transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste. Em outras palavras, um trabalho de asseguração oferece aos usuários segurança sobre o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto (informação do objeto), que resulta da aplicação de critérios ao objeto, e pode ser, por exemplo, as demonstrações financeiras de uma entidade, uma 11 18 Distorção relevante Trabalhos de certificação Trabalhos de relatório direto afirmação acerca da eficácia do seu controle interno ou alguma característica de uma prestação de contas qualquer, seja ela composta apenas por informações financeiras ou por um conjunto completo de informações que retrate processos, produtos, desempenho e resultados da gestão da entidade que estiver prestando contas. O uso do termo deve, indica um requisito de atendimento obrigatório pelo auditor. 81. À medida que cada parte da documentação de auditoria é criada, atribui-se a ela uma referência única que a vincula diretamente ao índice do arquivo geral. 78. As respostas gerais devem estar refletidas na estratégia global de auditoria Riscos de distorção relevante no nível das afirmações representam a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas e divulgações. 43. A quarta peculiaridade se refere ao monitoramento das recomendações. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chaves, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra (TCE, 2012). Em geral, são aqueles riscos classificados como de alto impacto e alta probabilidade (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Cálculo do risco inerente (RI) 273. Exame de quaisquer alterações das regras de contabilidade. Observação Observar um processo ou procedimento realizado por outros, limita-se a um ponto no tempo, tais como: as operações da entidade; as dependências e instalações da entidade; o funcionamento do sistema de controle interno. Para tanto, ele deve considerar: (i) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, bem como (ii) o efeito das distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia como baixo o risco de distorção relevante de uma afirmação (RI de 0,5 e RC de 0,2, respectivamente), com um risco de auditoria aceitável estabelecido em 5%: RD = 0,05 / (0,5 x 0,2) = 0,5 ou 50% 314. Assim, a organização de auditoria estabelece o nível máximo de confiança que pode ser atribuído a controles internos, levando em consideração essas limitações e outros aspectos A título de exemplo, supondo que o TCU estabeleceu em 80% o nível de confiança máximo que pode ser atribuído a controles internos em suas auditorias, e supondo que o auditor concluiu que o controle é excelente no que diz respeito ao seu desenho à sua implementação, o risco de que esse controle falhe será: 1 0,8 = 0,2, ou seja, o risco de controle é de 20% Tendo por base essa lógica e essas premissas, o Quadro 10, a seguir, exemplifica uma escala para apoiar a avaliação do auditor sobre eficácia do desenho e implementação de controles internos e, com base nessa avaliação, obter o risco de controle. O processo de auditoria financeira é semelhante ao de outros tipos de auditoria. 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 8592 Sempre realizar testes substantivos para itens significativos 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 Independentemente da abordagem selecionada, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas. Em especial, o auditor de grupo deverá avaliar se é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre o processo de consolidação e as informações financeiras dos componentes, de modo a formar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. 75. Testes dessas afirmações Identificar controles-chave que asseguram a integridade e confiabilidade das operações e garantir que eles são eficazes por meio de reexecução, se necessário. A partir da combinação de probabilidade e impacto, é possível desenvolver uma matriz gráfica, conforme ilustrado na Figura 11 a seguir, para apresentar os riscos inerentes classificados em grupos: risco muito alto (RMA) risco alto (RA) risco médio (RM), risco baixo (RB) e risco muito baixo (RMB). vi) Considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e de outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores; vii) Considerar as avaliações das expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria. (TCE, 2012) Recomenda-se a leitura da NBC TA 550 e da NP ISSAI 1550 para orientações adicionais sobre partes relacionadas. Isso pode ser conseguido realizando procedimentos que respondam aos riscos identificados de distorção relevante, em nível de demonstrações financeiras e de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações (IFAC, 2010). c) Auditor do componente um auditor que, por solicitação do auditor do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras de um componente para a auditoria do grupo (ver item A7 da ISA/NBC TA 600). O resultado é intuitivo, elevado risco inerente e de controle mantém o nível de confiança no nível de afirmações inalterado em relação ao da auditoria como um todo, levando a trabalho mais extenso para manter o risco de auditoria no nível aceitável. Ressalta-se, todavia, que o planejamento não é uma fase estanque, deve ser atualizado em todas as fases do processo, inclusive durante a execução do trabalho de coleta de evidências que confirmem as afirmações. Os procedimentos adicionais de auditoria para testar a efetividade operacional de controles internos são abordados mais adiante, porém cabe destacar desde já que se os resultados desses testes não corresponderem ao nível de confiança atribuído pelo auditor na avaliação preliminar do risco de controle, esse risco de controle deve ser reavaliado, caso o auditor pretenda confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos. A evidência obtida entra em conflito com o atual entendimento da entidade? O Manual deve ser lido em conjunto com os padrões internacionais de auditoria (ISA e ISSAI), traduzidos para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TA). Ou seja, quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o risco de detecção aceitável, e vice-versa. As transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e nas condições normais de mercado* como as descritas anteriormente, abaixo de valores justos, ou até mesmo sem nenhuma forma de contraprestação. A amostragem estatística permite controlar precisamente o risco de fazer uma inferência incorreta a respeito da população da qual a amostra é extraída, enquanto a não estatística não possibilita tal tipo de controle (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012) Amostragem para testes de controles Quando selecionar controles para teste Amostragem por atributos 370. O controle de qualidade no nível do trabalho é de responsabilidade primária do dirigente da unidade técnica. Ao selecionar itens para testes, a norma exige que o auditor determine a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria. Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes Transações no setor público Informações relevantes a identificar 171. Outra fonte de informação, talvez a principal após o primeiro trabalho, é a documentação de auditoria, a experiência prévia do auditor junto à entidade e os procedimentos executados em auditorias anteriores, que proporcionam informações importantes para a identificação de riscos, tais como: a) distorções passadas e se foram corrigidas tempestivamente; b) natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos); c) 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 (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) É importante que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes e se pretende usar tais informações para os fins da auditoria corrente. A escolha por um ou outro referencial depende da entidade auditada (natureza, circunstâncias ou atividades), do tipo de demonstrativo financeiro e da percepção que o auditor tem sobre o referencial mais crítico para os usuários das demonstrações financeiras. (a) Eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor: 533. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo, a: a) evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas; b) informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria; c) condições que possam indicar possível fraude; e, 1825 Julgamento profissional d) circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos previstos nos padrões profissionais. ISSAI 1500 ISA 500 NBC TA 500 Formas de evidência Natureza da evidência 596. Em novembro de 2010, foram aprovadas pelo Congresso da INTOSAI (Incosai) na África do Sul 38 Diretrizes de Auditoria Financeira a serem adotadas pelas EFS. Isto é, caso o auditor busque avaliar a eficácia de um determinado controle, ele irá observar, com base nas operações selecionadas, se o controle funcionou ou não, ou seja, se as operações observadas continham ou não o atributo que estava sendo avaliado As etapas para implantação de um plano de amostragem para estimação de atributos podem ser consultadas no Apêndice II deste Manual Amostragem para procedimentos substantivos Risco de aceitação e de rejeição incorreta Amostragem por unidades monetárias 374. Deve ser informado que os achados são preliminares, podendo ser corroborados ou excluídos em decorrência do aprofundamento de análises. Ajuste da época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria. Conferência de valores consolidados e eliminação de transações intergrupo, quando apropriada. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são: seleção de todos os itens (exame de 100%); seleção de itens específicos; e amostragem de auditoria. 48. Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia o risco inerente (RI) e o risco de controle (RC) para uma afirmação como máximos (ambos 1,0), e considerando que o risco de auditoria (RA) aceitável foi fixado em 5%, o efeito dessa situação sobre o risco de detecção (RD) e, portanto, sobre a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, será: RA = 0,05 / (1,0 x 1,0) = 0,05 ou 5% 312. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570). Itens-chave ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante. Assim, é provável que uma ou mais atividade de controle esteja associada a um risco, que por sua vez estará associado a uma afirmação Uma auditoria não requer entendimento de todos os controles relacionados a cada classe de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações financeiras ou a toda afirmação nessas demonstrações. No setor público brasileiro, regulado pela Lei 4.320/1964, as demonstrações financeiras compreendem, obrigatoriamente: o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais. O Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600 apresenta exemplos de condições que podem dar causa a distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude No setor público, em particular, a natureza das atividades desempenhadas por diferentes componentes é um dos principais determinantes do risco de distorção relevante. Este capítulo trata da forma e do conteúdo do relatório a ser emitido como resultado da auditoria de demonstrações financeiras, e dos requisitos e procedimentos que o auditor deve observar para extrair conclusões e, com base nelas, formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, de modo a expressá-la, por meio de um relatório escrito, abrangendo: a formação da opinião (tópico 5.1); a redação do relatório de auditoria (tópico 5.2); outros aspectos pertinentes à responsabilidade do auditor em relatórios de auditoria (tópico 5.3) e orientações para a documentação de assuntos específicos da elaboração de relatórios (tópico 5.4) As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes: ISSAI 100 Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Por outro lado, usar esse tipo de solicitação de confirmação em branco pode resultar em porcentagens de respostas mais baixas em decorrência do esforço adicional exigido das partes que confirmam No caso de não haver respostas (parcial ou completamente) às solicitações de confirmação externa, para cada resposta não recebida, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria relevante e confiável. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570) Os auditores do setor público podem considerar se é necessário solicitar da entidade confirmação direta do órgão provedor, responsável pelo respaldo financeiro ou pelo financiamento futuro da entidade, e nessa análise ter em conta as restrições impostas pelo processo político. Riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras são aqueles que podem afetar muitas afirmações e, portanto, se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 200). Para isso, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude. (ISSAI 1570; ISA/NBC TA 570) Na execução de procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. c) determinar quais deficiências identificadas nos controles internos devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, de acordo com a ISSAI 1265; ISA/NBC TA 265. 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. Sim Formação de Opinião Redação do Relatório de Auditoria Fonte: elaborado com base na ISSAI 1600; ISA/NBC TA122 Teste de efetividade operacional de controles do grupo Matriz de Trabalhos em Componentes 434. Não se deve desconsiderar circunstâncias não usuais ou aceitar declarações da administração em substituição à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada. No início da execução dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado por dirigente de unidade técnica do Tribunal e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria. Exame de registros materiais no livro diário e de outros ajustes feitos enquanto as demonstrações financeiras estavam sendo preparadas. Este Manual também leva em consideração principalmente as ISSAI 100 (de auditoria governamental) e 200 (de auditoria financeira). Esses procedimentos podem ser executados com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo; d) planejar e realizar procedimentos adicionais de auditoria. 38. Os assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho de grupo deve obter entendimento, incluem: a) os controles abrangentes no nível do grupo, envolvendo o monitoramento das operações, dos controles e dos riscos dos componentes (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600), incluindo a existência de auditoria interna e a avaliação de sua competência e objetividade, especialmente quando a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja usar o seu trabalho (ver ISSAI 1610; ISA/NBC TA 610). Distorções relevantes Diferença material entre o valor divulgado e o valor correto Fraude: Ato intencional Erro: Ato não intencional Governança e

accountability 4. Isso é denominado risco de amostragem (IFAC, 2010). No tópico aplicação e materiais explicativos, há detalhamentos dos requisitos. Revisão de 100%, tal como a leitura das notas explicativas de demonstrações financeiras. 19 A leitura pode incluir também: orçamentos, previsões de fluxo de caixa e outros relatórios gerenciais relacionados. No setor público, as demonstrações financeiras auditadas podem se referir a um ministério, uma secretaria de estado ou outro nível de governo que agrupa entidades estatais sob um comando comum (o órgão supervisor, vinculante ou a entidade de comando) ou que, devido a necessidades de informação dos usuários, apresentem informações financeiras de componentes nas demonstrações financeiras do grupo, pelos métodos de consolidação, de equivalência patrimonial ou de agregação, em demonstrações financeiras combinadas, das informações financeiras de componentes Têm-se, nesses casos, a figura de grupo ou de unidade de evidenciação (reporting entity) que apresenta informações financeiras de componentes agrupadas, sem prejuízo de que componentes, individualmente, ou subgrupos de componentes, também sejam unidades de evidenciação (reporting entity), a depender de sua significância para as necessidades de informação dos usuários e para cumprimento das obrigações de accountability do setor público Componentes consistem nas diversas unidades de operações, atividades de negócios ou outras entidades e órgãos que, juntamente com a entidade de comando ou com o órgão supervisor ou vinculante, formam o grupo Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios (ISSAI 200), sociedades com controle compartilhado, tais como empreendimentos em conjunto (joint ventures) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc Podem existir vários níveis de evidenciação dentro do sistema de relatórios financeiros do grupo, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente. A amostra pode ser desenhada para testar somente controles (teste de único propósito) ou também para testes substantivos (testes de duplo propósito). 4249 Informações externas Discussões da Equipe de Auditoria Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação. (IFAC, 2010) Avaliar os riscos inerentes significa estimar a probabilidade e o impacto de cada risco identificado. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). O auditor deve testar a efetividade operacional de tais controles pelo menos uma vez a cada três auditorias, mas evitar testar todos os controles em um único período de auditoria (e nenhum teste nos outros dois períodos). As instituições públicas reguladas pela legislação aplicável ao setor privado devem apresentar um conjunto de relatórios financeiros, de acordo com o estabelecido na regulação da Comissão de Valores Mobiliários (companhias abertas), da Superintendência de Seguros Privados (seguradoras) e do Banco Central do Brasil (instituições financeiras). 165172 V. A evidência obtida suporta ou contradiz os resultados dos procedimentos de avaliação de riscos (que foram executados para obter entendimento da entidade e seu ambiente, incluindo controle interno)? É o caso, por exemplo, em que a comunicação de uma distorção prejudique uma investigação de ato ilegal ou suspeito, a qual esteja sendo realizada por autoridade competente. *A NBC TA 520 apresenta orientação adicional sobre o assunto. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem: Inspeção 1. 166173 5.1. FORMAÇÃO DA OPINIÃO Os objetivos do auditor são: formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião. Do auditor é esperado que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, decorrentes de inobservância de leis ou regulamentos, no entanto, o auditor não é responsável pela não conformidade ou pela sua prevenção e não se pode esperar que, em auditorias financeiras, ele detecte todas as violações a leis e regulamentos eventualmente praticadas Frequentemente, a estrutura de relatório financeiro pode também exigir informações como relatórios orçamentários, relatórios de dotações ou relatórios de desempenho. Controles internos não confiáveis ou não testados exigem que o auditor verifique a confiabilidade dos dados processados e ajuste a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com essa verificação. Erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações financeiras, que resulta em incorreções, em geral, erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações financeiras, aplicação incorreta das normas contábeis, interpretação errada das variações patrimoniais, dentre outros Fraude é ato intencional praticado por um ou mais indivíduos da administração, ou por responsáveis pela governança, empregados e terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem indevida ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240). A comunicação com o auditado (parte responsável) é realizada durante todo o processo de auditoria, abordando aspectos sobre o planejamento, as deficiências de controles internos e as distorções identificadas. Execução de procedimentos de auditoria em locais diferentes ou em locais sem anúncio prévio. (IFAC, 2010) Como se pode depreender dos itens b e f, distorções não se restringem a aspectos monetários, ou seja, envolvem tanto a perspectiva quantitativa quanto a qualitativa. Verificar se a administração analisou os resultados dos controles e tomou ações corretivas, se for o caso Procedimentos substantivos Tipos de procedimentos substantivos 340. GLOSSÁRIO VII. No Apêndice I deste Manual, sugere-se uma matriz para o registro dessas informações Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes Formas de envolvimento 436. Software de auditoria: totalizar o arquivo e testar cálculos. Atividades de controle relevantes para a auditoria (b5). As informações financeiras e não financeiras poderiam incluir: Demonstrações financeiras para períodos anteriores comparáveis; Orçamentos, previsões e extrapolações, incluindo extrapolações a partir de dados de períodos intermediários ou anuais; e 3946 O que fazer Como fazer Informações relacionadas com o setor em que a entidade opera e as condições econômicas atuais. Fonte: elaborado a partir de ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 e RITCU Quadro 4: Exemplos de Inspeção e Observação 155. m) Relatório de auditoria do grupo opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. A troca tempestiva de informação relevante entre os auditores de componentes e o auditor do grupo permite que a auditoria seja mais eficaz e eficiente. Basicamente, consistem em fazer comparações de informações contábeis e financeiras da entidade com períodos anteriores, com resultados previstos, tais como orçamentos ou previsões e expectativas do auditor, ou ainda com informações de entidades do mesmo setor de atividade. Demonstrações financeiras são normalmente elaboradas no pressuposto de que a entidade está em operação e continuará a cumprir suas obrigações estatutárias em futuro previsível. Além do envolvimento já mencionado nos parágrafos 426 e 427, a equipe encarregada do trabalho do grupo, com base nas informações mencionadas no parágrafo 429, deve determinar outras formas do seu envolvimento no trabalho realizado pelos auditores de componentes, bem como a natureza, época e extensão desse envolvimento Dentre as formas de envolvimento no trabalho do auditor de componente, a depender do entendimento sobre esse auditor pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver parágrafo 407 e itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600), incluem-se uma ou mais das seguintes: a) reunir-se com a administração do componente ou com os auditores do componente para obter entendimento do componente e do seu ambiente; b) rever a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria do auditor do componente; c) executar procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em nível de componente. 577. Ambiente de controle 208. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550). Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que: a) executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Para tanto, o auditor do grupo deverá: a) obter ou atualizar o seu entendimento sobre o grupo, seus componentes e o ambiente em que operam; b) efetuar uma avaliação preliminar sobre a importância dos componentes, de forma a determinar os componentes significativos que irão requerer consideração especial na auditoria e influenciar na determinação do tipo de trabalho a ser executado em cada um deles; c) avaliar o grau de envolvimento que terá no trabalho dos auditores de componentes significativos, com a extensão necessária à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada; d) assegurar-se de que possui equipe com as competências necessárias, inclusive no nível dos trabalhos sobre as informações financeiras de componentes Em trabalhos recorrentes, as tarefas das alíneas a e b acima, irão centrar-se na análise de eventuais alterações na estrutura do grupo, devido a reorganizações e outros fatores; nas atividades dos componentes que possam alterar sua significância; nas estruturas de governança etc Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo Definição e revisão da estratégia global e do plano de auditoria 411. 4047 Figura 6: Diferença entre Inspeção como técnica/procedimento de auditoria e Inspeção como instrumento de fiscalização Inspeção como procedimento de auditoria ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 Exame documental Inspeção física Inspeção como instrumento de fiscalização Regimento Interno do TCU (art. ISSAI 1530 ISA 530 NBC TA 530 Conceito de amostragem em auditoria 357. Quanto maior o nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle, maior deve ser a extensão dos testes efetividade operacional Ao definir a extensão dos testes de controles, o auditor pode considerar o seguinte: a) frequência de execução do controle pela entidade durante o período; b) período de auditoria em que o auditor precisa confiar no controle; c) relevância e a confiabilidade da evidência de efetividade do controle; d) extensão da evidência de auditoria obtida nos testes de outros controles relacionados com a afirmação; e) nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle; 7 Controle compensatório: um procedimento de controle, inicialmente não identificado como um controlechave, que atinge o mesmo objetivo do controle-chave que está sendo avaliado ou testado. Muitos sistemas de informações usam intensamente a tecnologia da informação (TI). ISSAI 1330 ISA 330 NBC TA Riscos de distorção relevante no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos. (ISSAI 200) No entanto, podem surgir riscos à continuidade operacional, em situações onde entidade do setor público opera com fins lucrativos e o suporte do governo pode ser reduzido ou retirado ou, ainda, no caso de privatização. 7481 Figura 11: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação dos níveis de riscos 1 Muito Alto 0,20 RA 0,40 RA 0,60 RMA 0,80 RMA 1 RMA 0,8 Alto 0,16 RM 0,32 RM 0,48 RA 0,64 RMA 0,80 RMA IMPACTO 0,6 Médio 0,12 RB 0,24 RM 0,36 RM 0,48 RA 0,60 RA 0,4 Baixo 0,08 RMB 0,16 RB 0,24 RB 0,32 RM 0,40 RM 0,2 Muito Baixo 0,04 RMB 0,08 RMB 0,12 RMB 0,16 RMB 0,20 RMB 0,2 Muito baixa 0,4 Baixa 0,6 Média 0,8 Alta 1 Muito alta PROBABILIDADE Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, apud preceitos do COSO (exemplo ilustrativo) Observe-se que no exemplo acima a combinação matricial gráfica, utilizada para a apuração do nível de risco dos eventos, não é simétrica em relação às duas variáveis. As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. Amostragem estatística Chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população. O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração financeira 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. Muitas vezes informações contábeis fraudulentas envolvem burla de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. Quando possível, tentar usar fontes de informação independentes (ou seja, não geradas internamente). As respostas a esses riscos, na fase de execução, consistem em aplicar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, na forma de testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e testes de detalhes), para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. Caso sejam identificadas distorções ou deficiências em controles internos, em auditoria de demonstrações financeiras de órgãos e entidades que consolidem mais de uma UJ, não há prejuízo para a identificação das responsabilidades, que poderá ocorrer no nível das diferentes UJ. Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados Testes de controles de aplicativos 1º passo: baseando-se no mapeamento dos controles de aplicativos, identificar os principais processos, arquivos mestre, interfaces com outros módulos e sistemas, e o link para os registros contábeis e relatórios gerenciais. Com ressalva ou adversa Concluir que: as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira Com ressalva ou adversa 135142 Se o auditor Expressar opinião uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Assim, as conclusões sobre os elementos testados poderão ser extrapoladas para toda a população objeto do trabalho, fornecendo a segurança requerida pelos usuários. Essa terminologia é adotada para alinhamento aos padrões estabelecidos pela INTOSAI e é compatível com os objetos de auditoria estabelecidos na Constituição de 14 Contas anuais de governo Contas anuais de gestão Aplicações da auditoria financeira no TCU 17. Tipo Materialidade Global Materialidade Específica Materialidade para execução da auditoria Conceito e cálculo A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se controles substancialmente diferentes foram usados em momentos diferentes durante o período auditado, o auditor deve considerar cada um separadamente O auditor planeja testes de controles para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530) Métodos de seleção de itens para testes de auditoria 358. Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações financeiras por valores apropriados, e quaisquer ajustes de avaliação ou alocação resultantes estão adequadamente registrados. O modelo de risco de auditoria, esquematizado na Figura 8, a seguir, considera os três componentes do risco de auditoria risco inerente, de controle e de detecção, em consistência com o que estabelece a ISSAI 200, 51. ISSAI 1300 ISA 300 NBC TA 300 Objetivos gerais do auditor Atividades de planejamento 113. O auditor deve ainda determinar a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530) Tanto a amostragem estatística quanto a não estatística, quando adequadamente utilizadas, podem fornecer evidência 95102 Extrapolação de resultados Risco de amostragem suficiente para as conclusões do auditor. Se a suspeita de atividade fraudulenta surgir durante a auditoria, o auditor comunica os níveis adequados da gestão e os responsáveis pela governança, se for o caso, a menos que eles possam estar implicados. Amostragem: selecionar itens e associá-los a documentos originais (por ex., contratos de compra ou faturas). O auditor deve preparar a documentação de auditoria com devido zelo, de maneira tempestiva, clara, objetiva, completa, relevante e confiável, fornecendo evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com os padrões profissionais prescritos neste Manual Os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a época, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências O nível de documentação deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda: a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados e executados para cumprir os padrões profissionais de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis; 2633 Organização da documentação b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e, c) os assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos exercidos para chegar a essas conclusões Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar: a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados; b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e, c) quem revisou o trabalho de auditoria e a data e extensão de tal revisão O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com o auditado, incluindo a natureza dos assuntos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram. 140147 Caracterização de partes relacionadas Responsabilidade da administração Responsabilidade do auditor Risco de distorção relevante em partes relacionadas a) é assim definida na estrutura de relatório financeiro de apresentação adequada; ou b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas: i) uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que reporta; ii) outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários; ou iii) outra entidade que está sob controle comum juntamente com a entidade que reporta, por ter controlador comum, proprietários que são parentes próximos, ou administração-chave comum Entidades que estão sob o controle comum de um estado (governo nacional, regional ou local) não são consideradas partes relacionadas a menos que se envolvam em transações significativas ou compartilhem recursos em medida significativa. ex. A eficácia das respostas do auditor ao planejar os procedimentos de auditoria, depende da sua habilidade em conseguir correlacionar os fatores de risco identificados no nível da entidade e de seu ambiente com os riscos no nível das afirmações relevantes sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações A adequada identificação e avaliação desses riscos é que irá fornecer uma base para a concepção e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados como significativos. Além disso, algumas NBC TA ou ISSAI possuem apêndices que podem contribuir para o entendimento das exigências previstas. Na descrição dos tópicos de cada parte, as citações diretas aos padrões internacionais estão identificadas pelo código do respectivo padrão. A responsabilidade do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, não contem distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, porém, devido às limitações inerentes ao processo de auditoria, há sempre um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações financeiras possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas. Correção de erros detectados. Assim, para mencionar as normas internacionais nos relatórios de auditoria financeira, é necessário verificar o cumprimento de cada um dos requisitos aplicáveis e obrigatórios. Por si só, normalmente, não oferecem evidência de auditoria suficiente, relevante e confiável, apenas aponta o caminho de uma possível distorção (TCE, 2012) Quando se usam dados agregados, como geralmente acontece na fase de planejamento, os resultados dos procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre uma possível distorção. 158165 Avaliação individual Avaliação em conjunto Circunstâncias que afetam a avaliação das distorções 589. (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550) A administração é responsável pela identificação e divulgação das partes relacionadas e das transações com essas partes, incluindo a implementação de controles para garantir que essas transações sejam devidamente identificadas no sistema de informação e divulgadas Por seu turno, o auditor tem a responsabilidade de realizar procedimentos para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante ou de não conformidades decorrentes de falhas na divulgação e explicação adequada de relacionamentos com partes relacionadas, transações ou saldos, por parte da entidade auditada. 4956 3.3.1.(a3). No caso de uma auditoria em uma empresa pública, os responsáveis pela governança seriam o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal e o Comitê de Auditoria. O auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável para emitir uma opinião de auditoria adequada sobre as demonstrações financeiras. 4 O risco de auditoria sempre é definido como o complementar do nível de asseguração (NA) desejado na auditoria, ou seja, RA = 1 NA (ou NC). Procedimentos analíticos: buscar relações incomuns (saldo de caixa superior ou inferior ao esperado ou anomalias semelhantes nos dados básicos). A finalidade desses requisitos é fornecer aos usuários das demonstrações financeiras um entendimento da natureza dessas transações e desses saldos e os efeitos reais ou potenciais. No caso de uma auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, por exemplo, um dos responsáveis pela governança é a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, ou especificamente o seu Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle de Execução Orçamentária (CFIS). (TCE, 2012) A extensão dos procedimentos substantivos é determinada quando da definição da abordagem de auditoria e refere-se à escolha da natureza e do tamanho da amostra a fim de abordar todos os riscos significativos em todas as afirmações relevantes. (STUART, 2014) Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR) Cálculo do risco de distorção relevante (RDR) 300. 2229 Risco inerente (RI) Risco de controle (RC) Riscos que o auditor controla Risco de auditoria (RA) e risco de detecção (RD) 2.9. COMUNICAÇÃO 84. (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500) Relevância e confiabilidade das informações utilizadas como evidência Relevância Confiabilidade 601. Neste caso, o risco de detecção e o risco de auditoria são iguais pelo fato de que, além do risco inerente ser máximo, o auditor não pôde depositar nenhuma confiança no controle interno. Para isso, o auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante toda a auditoria e acumular aquelas que não sejam claramente triviais Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve revisar a materialidade, caso a sua determinação tenha se baseado em estimativas de resultados financeiros, para confirmar se ela continua apropriada no contexto dos resultados efetivo da entidade Revisão da materialidade e da avaliação de riscos Fatores que ensejam a revisão da materialidade 569. Controles compensatórios são aqueles controles que podem substituir com eficácia controles-chave não existentes. A opinião não modificada é expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, enquanto a opinião modificada compreende a opinião com ressalva, adversa ou a abstenção de opinião. 228 do RITCU); b) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas de ministérios; c) auditorias anuais de demonstrações financeiras individuais de órgãos, fundos e entidades federais, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação dos 8 15 Opinião de auditoria e instrução de contas 1.4. ESTRUTURA DO MANUAL Quatro grupos de padrões Padrões de planejamento demonstrativos contábeis dos responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. Antes de considerar o efeito em conjunto das distorções não corrigidas identificadas, o auditor deve considerar cada distorção separadamente para avaliar: a) seu efeito em relação às classes individuais relevantes de transações, saldos de contas ou divulgações, incluindo se os níveis de materialidade para itens específicos foram excedidos; b) se, ao considerar o efeito da distorção individual, é apropriado compensar distorções. 7178 Responsabilidades por erros e fraudes Risco de não detectar fraude Ceticismo profissional Avaliação do risco inerente (RI) Probabilidade e Impacto 264. A evidência obtida contradiz outras fontes de informações disponíveis? Por isso, de modo geral, o auditor não deve usar solicitações de confirmação negativa como único procedimento substantivo de auditoria para tratar o risco de distorção relevante avaliado no nível de afirmações. Elas são muitas vezes feitas em condições de incerteza em relação ao resultado de eventos e envolvem o uso de julgamento gerencial. PADRÕES DE EXECUÇÃO: RESPOSTAS AOS RISCOS AVALIADOS Panorama do capítulo Normas de auditoria relacionadas 453. Por exemplo, provavelmente um auditor não consegue identificar uma transação faltante ou determinar que uma transação é inválida, a menos que possua algum entendimento da entidade consistente, que possa ser usado como sistema de referência. Os resultados de procedimentos de auditoria executados suportam os objetivos específicos de auditoria e há alguma indicação de fraude ou erro? As circunstâncias que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção: a) afeta o cumprimento de requerimentos regulatórios; b) afeta o cumprimento de cláusulas contratuais de dívidas ou outros requerimentos contratuais; c) refere-se à seleção ou à aplicação incorreta de política contábil que tem efeito não relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros; d) encobre mudança nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor; e) afeta índices usados para avaliar a posição patrimonial e financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade; 159166 Comunicação aos responsáveis pela governança f) afeta informações por segmentos apresentadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, a importância do assunto para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que foi identificada como tendo papel significativo nas operações ou na rentabilidade da entidade); g) tem o efeito de aumentar a remuneração da administração, por exemplo, possibilitando que sejam satisfeitos os requerimentos para terem direito a bônus ou outros incentivos; h) é significativa considerando o entendimento do auditor de que foram feitas comunicações anteriores a usuários, por exemplo, em relação a resultados previstos; i) refere-se a itens envolvendo partes específicas (por exemplo, se as partes externas da transação têm relação com membros da administração da entidade); j) constitui uma omissão de informações não requeridas especificamente pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que no julgamento do auditor, é importante para que os usuários entendam a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações ou os fluxos de caixa da entidade; ou k) afeta outras informações que são comunicadas em documentos que contenham as demonstrações financeiras auditadas e que se pode razoavelmente esperar que influenciem as decisões econômicas dos usuários. A estrutura conceitual de controle interno mais utilizada para tal fim é a do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). O auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, bem como de mudanças ocorridas no período que possam originar ou modificar riscos de distorção relevante. O Manual, além desta introdução, está dividido em quatro partes, que abordam os quatro grupos de padrões aplicáveis às auditorias financeiras: padrões gerais, padrões de planejamento, padrões de execução e padrões de relatório. No segundo caso, o próprio Tribunal faz o julgamento das contas anuais de gestão de órgãos, fundos e entidades públicos, de responsabilidade de seus administradores, em consonância com o artigo 16 da LOTCU, que estabelece que as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, dentre outros elementos, a exatidão dos demonstrativos contábeis. 10. i) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e j) constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente Documentação 452. Se uma exceção indica uma distorção ou irregularidade nos registros da entidade, o auditor verifica as razões, avalia se tem um efeito material, e reconsidera a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários. 6875 Figura 9: Características da Fraude e do Erro 255. Esse cálculo é útil para destacar os riscos mais significativos de maneira objetiva. *A NBC TA 501 apresenta orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque). 2330 Figura 4: Destinatários das comunicações Auditado Outros uusários Auditoria Financeira Responsáveis Governança pela Governança Autoridades para investigação Responsáveis pela governança Comunicação com os responsáveis pela governança Comunicação com o auditado (parte responsável) 89. 5158 Discussão dos fatores de risco pela equipe de auditoria 195. Por isso, é fundamental a utilização de amostragem estatística para permitir a extrapolação dos resultados da auditoria para todo o conjunto de informações da entidade. Quadro 3: Afirmações sobre apresentação e divulgação Afirmações Ocorrência, Direitos e Obrigações Integridade Classificação e Compreensibilidade Precisão e Avaliação Descrição Os eventos, as transações e os outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade. Além da magnitude de uma distorção, o auditor considera a natureza de possíveis distorções e as circunstâncias específicas de sua ocorrência ao avaliar seu efeito nas demonstrações financeiras. Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos. 30. Quando apenas procedimentos substantivos forem aplicados para um risco significativo, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes. O parágrafo 7º estabelece que as ISSAI são aplicáveis em complemento às NAT, especialmente nas situações em que o assunto não for explicitamente tratado nas NAT, e desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais do TCU, com o ordenamento jurídico pátrio e com a lógica das NAT. Em adição às informações mostradas na Figura 13, acima, cabe destacar que se a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado sobre o processo de consolidação ou sobre as informações financeiras do componente envolver expectativas de que os controles abrangentes no nível do grupo estão operando eficazmente ou se os procedimentos substantivos sozinhos não são aptos a fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve testar, ou solicitar que o auditor do componente teste, a eficácia operacional desses controles. correção de cálculos). É essa a abordagem que o auditor utiliza para a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações. O Quadro 13, a seguir, sintetiza as circunstâncias em que cada método é apropriado, podendo haver aplicação combinada deles. (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705) O quadro a seguir sintetiza o processo de decisão sobre qual tipo de opinião modificada será apropriado. ISSAI 1800; ISA/NBC TA 800 Auditoria de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos específicos. Os controles internos estão implementados e mitigam o risco em todos os aspectos relevantes, podendo ser considerado num nível de melhor prática. Depois de concluída a fase de avaliações preliminares, será iniciada a etapa de definição da estratégia global de auditoria do grupo. Um sistema de informação relevante para a elaboração dos relatórios financeiros inclui os processos de trabalho da entidade e seu sistema contábil. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível O pressuposto de continuidade operacional pode ter pouca ou nenhuma relevância para entidades comuns do setor público, tais como as que são custeadas com dotações do orçamento público. Por esse método, a probabilidade de um item ser selecionado é diretamente proporcional ao valor monetário do item. ISSAI 1540 ISA 540 NBC TA 540 Consistência com a estrutura de relatório financeiro aplicável 499. Resultados de discussões de equipe sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude. 7784 Avaliação do risco de controle (RC) Avaliação de controles internos Avaliação de desenho e implementação Obtenção de evidências de controle 285. 8 Tais informações podem consistir nas próprias demonstrações financeiras do componente. O impacto refere-se à avaliação da relevância da distorção que pode resultar da ocorrência de um evento (materialização de um risco), tendo como referencial a materialidade estabelecida para a execução de auditoria, aquele valor que o auditor deve determinar com o objetivo de avaliar os riscos 7380 de distorções relevantes para definir a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320, 11) Para construir uma escala de impactos, podem ser estabelecidos intervalos baseados em valores referenciados no valor da materialidade para a execução de auditoria, como exemplificado no Quadro 9, ou em percentuais sobre o mesmo. Procedimentos de avaliação de riscos em partes relacionadas 521. 8693 Extensão dos procedimentos 324. Relacionamentos com partes relacionadas podem ser encobertos, uma vez que oferecem maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração. (LONGO, 2011) A materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes, dependendo da 9 A palavra revisadas aqui refere-se aos casos de trabalhos de asseguração limitada. 163170 Respostas da administração Experiência anterior Resultados de procedimentos de auditoria executados Qualidade das informações Capacidade de persuasão Entendimento da entidade Como é a receptividade da administração às constatações de auditoria, e qual a eficácia do controle interno no tratamento dos fatores de risco? Itens que fornecerão informações sobre assuntos/áreas, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno. (ver itens A88 a A94 da ISA/NBC TA 315) No entendimento das atividades de controle, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos de TI (ver itens A95 a A97 da ISA/NBC TA 315) O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar as atividades de controle relevantes para a auditoria e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles 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 O auditor deve obter entendimento das fontes de informação usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver itens A104 da ISA/NBC TA 315). Por exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por meio de documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no período anterior Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância das informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como reexecução (walk-through) em processos, sistemas e controles relevantes. As transações e os eventos foram registrados no período contábil correto. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias e uma adequada divulgação é feita nas demonstrações financeiras, porém existe incerteza significativa, ele deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase. Ela é particularmente útil em situações nas quais a pergunta de auditoria pode ser respondida com 96103 um sim ou um não (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012) Um atributo é uma característica da população de interesse para o auditor (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). (IFAC, 2010) A estratégia global de auditoria tem a finalidade de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, nesse sentido a estratégia global de auditoria está para a fase de planejamento, assim como o plano de auditoria está para a fase de execução, pois traz decisões e temas que deverão ser necessariamente observadas no desenvolvimento do plano de auditoria, como, por exemplo, a determinação da materialidade, a identificação preliminar das áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes, a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador, dentre outras O Apêndice da ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 fornece informações e exemplos sobre o que deve ser considerado na definição da estratégia global de auditoria A definição da estratégia global de auditoria exige que auditor tenha uma visão prospectiva do trabalho, portanto devem ser realizadas reuniões entre membros da equipe, responsáveis pela governança e administradores da entidade com vistas à compreensão das características e requerimentos do trabalho e das expectativas existentes, incluindo as do poder legislativo e de outros usuários relevantes, de forma a determinar o escopo ou alcance da auditoria; datas e tipos dos relatórios a serem emitidos e demais datas a serem observadas, dentre outras considerações. (NAT) As evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências. 97. As ISSAI recomendam que a avaliação da eficácia do sistema de controle interno da entidade, o modelo COSO seja utilizado como critério O controle interno de uma organização, segundo o COSO (2013), incluindo os controles de tecnologia da informação (TI) é estruturado em cinco componentes inter-relacionados: i) Ambiente de controle: é o alicerce do sistema de controle interno. Observe-se que os procedimentos de avaliação de riscos realizados durante o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante no nível de afirmações, conforme abordado no tópico 3.5, formam a base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria que serão executados, em uma data intermediária ou no encerramento do exercício, envolvendo a aplicação de uma ou mais técnica de auditoria, conforme indicado no quando a seguir. Os padrões de planejamento abrangem, dentre outros aspectos, a definição da estratégia global de auditoria e o 9 16 Padrões de execução Padrões de relatório 1.5. COMO USAR O MANUAL Identificando um requisito (deve) Como ler o Manual desenvolvimento do plano de auditoria; a determinação da materialidade; o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno; e a documentação do planejamento da auditoria. Entretanto, existe o risco de que a parte que confirma possa responder à solicitação de confirmação sem verificar se as informações estão corretas. O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante e do risco de detecção, discriminados a seguir. O assunto das comunicações varia conforme o destinatário. (ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250). Riscos significativos de fraude podem ser identificados em qualquer etapa da auditoria como resultado da obtenção de uma informação nova Muito embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, em auditoria financeira, o auditor está preocupado com a fraude que pode originar distorção relevante nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330). (NP ISSAI 1540) O auditor deve revisar os julgamentos e as decisões feitas pela administração na elaboração de estimativas contábeis para identificar se há indicadores de possível tendenciosidade da administração. 22. Testar controles de gerenciamento e monitoramento Certificar-se de que os controles de gerenciamento e monitoramento estão operando regularmente e de forma consistente durante o período em análise. v) Monitoramento: atividades gerenciais estabelecidas e executadas para avaliar a qualidade do desempenho do controle interno ao longo do tempo e para corrigir prontamente as deficiências constatadas, incluindo os achados de auditoria e de outras revisões. A ISSAI 1300; ISA/NBC TA 315, A17 a A21, fornece orientação adicional (a2). Tal exercício irá permitir ao auditor do grupo determinar a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado. ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505 Confirmações externas. Em outras palavras são as regras previamente estabelecidas que norteiam o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Verificação do correto lançamento na contabilidade de transações selecionadas. Consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras. Procedimentos analíticos substantivos são utilizados para prever valores, com base na expectativa de que existam Quando procedimentos relações entre os dados e que estes continuem na ausência de analíticos substantivos condições conhecidas que indiquem o contrário. As alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria, e as razões dessas alterações, também devem ser documentadas. 36 da Lei Orgânica do TCU (LOTCU). (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510) Uma auditoria inicial pode ocorrer quando uma entidade é estatizada sem que resulte na formação de uma nova entidade ou quando o mandato do auditor do setor público é alterado para incluir uma nova auditoria de entidade já existente. 148155 Resposta aos riscos de continuidade operacional a) se essa avaliação foi realizada, o auditor deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se a administração identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar a administração sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500 Evidência de auditoria. 35. Testes de detalhes são normalmente mais apropriados para obter evidência de auditoria para determinadas afirmações, incluindo existência e avaliação. Essas distorções devem ser avaliadas individualmente As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, individualmente ou quando consideradas juntamente com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. 136143 Risco de distorção relevante em estimativas contábeis caso, o auditor pode definir esse risco como sendo significativo, exigindo consideração especial na auditoria (TCE, 2012) Algumas estimativas contábeis envolvem pouca incerteza de estimativa 14 e geram menor risco de distorção relevante, tais como aquelas relacionadas com: a) atividades rotineiras que geram estimativas não complexas feitas com certa frequência; b) dados prontamente disponíveis, como por exemplo, taxas de juros ou valor de mercado de ações; c) uso de modelos de precificação bastante difundidos no mercado e de uso frequente Todavia, o mais comum é que as estimativas envolvam boa dose de incerteza e, por conseguinte, a definição é geralmente complexa por envolver subjetividade, principalmente nos casos de desfecho de litígios, instrumentos financeiros não negociáveis e que, portanto, não possuem valor de mercado e, por vezes, nem instrumento similar para servir de parâmetro, requerendo a utilização de modelos de precificação não difundidos no mercado. Esse entendimento deve incluir a identificação dos procedimentos estabelecidos para autorizar, registrar, processar e relatar as transações e os eventos ocorridos na entidade. O Tribunal possui amplo mandato de auditoria, estabelecido no artigo 71, IV, da Constituição Federal de 1988, que prevê a competência do TCU para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como em entidades da administração indireta federal, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal. (IFAC, 2010) A seguir, alguns exemplos de pessoas que podem ser indagados sobre assuntos diversos dentro da entidade: a) indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente e a cultura da entidade, envolvendo os atributos relacionados aos princípios de controle interno em que as demonstrações financeiras são elaboradas; 3744 Combinação de indagações com outros procedimentos Procedimentos analíticos Natureza dos procedimentos analíticos b) indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano, relativos ao desenho e à efetividade do controle interno da entidade, e sobre como a administração reagiu às constatações advindas desses procedimentos; c) indagações junto a funcionários envolvidos nos procedimentos de início, processamento ou registro das transações complexas e não usuais da entidade podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis; d) indagações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude, garantias, obrigações pós-venda, acordos. Ao término da fase de execução, será realizada reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, para a apresentação verbal das principais constatações do trabalho realizado. 5 12 1.2. PADRÕES INTERNACIONAIS INTOSAI IFAC ISA CFC/NBC TA ISSAI 7. A natureza dos assuntos que dá origem à necessidade de emitir o relatório incluindo modificações, neste caso, pode decorrer de: Obter evidência de distorção relevante a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade exemplos: registros contábeis da entidade destruídos; registros contábeis de componentes significativos apreendidos por tempo indefinido por autoridades governamentais; b) circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor exemplos: a entidade deve usar o método de equivalência patrimonial para uma entidade coligada e o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método de equivalência patrimonial foi aplicado de forma adequada; a nomeação do auditor é feita em uma época em que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques; o auditor determina que somente a execução de procedimentos substantivos não é suficiente, porém os controles da entidade não são eficazes; ou c) limitações impostas pela administração exemplos: a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques; a administração não permite que o auditor solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos Para concluir se as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes, o auditor deve levar em consideração a avaliação das distorções não corrigidas, tais como diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o 170177 Natureza das distorções valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). O objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião. Risco de Controle (RC) Muito alto 1,0 Alto 0,8 Médio 0,6 Baixo 0,4 Muito baixo 0,2 Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010 e Avalos, 2009 (exemplo ilustrativo). Figura 12: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade Processo de avaliação de risco da entidade Controles chave Fonte: IFAC (2010) Espera-se que a administração implante controles internos para responder aos riscos de negócio ou de fraude. c) fornecer entendimento do processo de consolidação, inclusive das instruções sobre esse processo emitidas pela administração do grupo para os componentes. Essa diferenciação é importante na definição da estratégia de auditoria que orientará a elaboração do plano de auditoria do grupo. Teste de corte de operações (especialmente encargos incorridos). A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional. 41. A natureza se refere ao tipo de teste (de controle ou substantivo) e à técnica de auditoria (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico) Por exemplo, se o risco avaliado de distorção relevante, sem considerar os respectivos controles (risco inerente baixo), for menor devido às características particulares de uma classe de transações, o auditor pode determinar que somente procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente Por outro lado, se o risco avaliado de distorção relevante for menor devido aos controles internos (risco de controle baixo) e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor deverá testar a efetividade operacional desses controles (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) A época dos procedimentos de auditoria se refere ao momento em que eles devem ser executados ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria deve ser obtida ou é aplicável. Quadro 4: Síntese de como utilizar os procedimentos analíticos preliminares O que fazer Identificar relações plausíveis entre os dados Como fazer Desenvolver expectativas sobre relações plausíveis entre os diversos tipos de informações que se poderia razoavelmente esperar que existam. 4451 Objetivo da identificação da estrutura de ERFA Tipos de Estrutura 168. Assim, ao identificar riscos no nível da entidade ou no nível das atividades, o auditor deve considerar como eles poderiam afetar os riscos de distorções no nível das afirmações (STUART, 2014). 22 Mesmo onde não houver tais objetivos adicionais, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito a não conformidades com normas nos relatórios de auditoria. O relatório financeiro publicado de acordo com uma estrutura de apresentação adequada exige conformidade com as exigências das normas profissionais de contabilidade. Se tal divulgação não for feita nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado (ISSAI 200) Recomenda-se a leitura da ISA/NBC TA 570 e da NP ISSAI 1570 para orientações adicionais sobre continuidade operacional Esse tópico aborda responsabilidades do auditor na obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada a aspectos considerados especiais nos trabalhos de auditoria financeira, especificamente: responsabilidade do auditor no que se refere à fraude em auditoria de demonstrações financeiras, e a considerações de leis e regulamentos ao executar auditorias financeiras Considerações relacionadas a suspeita de fraude Os objetivos do auditor são: obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria. Observe-se que quanto mais alto o nível de risco de distorção relevante, mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, e vice-versa. Geralmente, são riscos associados a um ambiente de controle deficiente, a dúvidas quanto à integridade ou à competência do pessoal da entidade, sobretudo dos seus administradores, a falta de confiabilidade nos registros e outras circunstâncias que podem gerar ressalvas na opinião do auditor (LONGO, 2011). Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, deve expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações financeiras. O auditor deve identificar os controles internos instituídos pela administração para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente todos os riscos inerentes avaliados como significativos. ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560 Eventos subsequentes. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230) A estratégia global de auditoria é uma parte obrigatória da documentação, pois inclui as decisões mais importantes e necessárias para desenvolver o plano de auditoria Ao documentar a estratégia global que orientará a equipe no desenvolvimento do plano de auditoria, deve-se incluir a descrição de elementos que permitam (ISSAI 100; ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300): i) identificar das características do trabalho para definir o seu alcance; 98105 ii) definir dos objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas. 3542 Respostas específicas Procedimentos de avaliação de riscos 136. O formato de apresentação, divulgação e publicação deve obedecer aos padrões previamente estabelecidos em leis, regulamentos ou em padrões profissionais que estabelecem a estrutura de relatório financeiro aplicável. ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710 Informações comparativas Valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas. Podem ser usadas TAAC (técnicas de auditoria assistidas por computador) em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo. Devido às limitações inerentes ao controle interno que decorrem de fatos como a possibilidade de controles serem burlados pela administração, tornados ineficazes por conluio ou simplesmente sofrer falhas e colapsos por erro humano na sua aplicação não importa quão efetivo seja o desenho e a implementação de um controle, ele só pode fornecer à entidade uma segurança razoável, nunca absoluta, quanto ao cumprimento dos objetivos para os quais foi concebido. Caso isso ocorra, o auditor deve revisar a sua avaliação de riscos de distorção relevante e modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados. 8087 298. Software de auditoria: ordenar o arquivo para identificar os itens maiores, os menores, os mais frequentes; também é útil para identificar transações incomuns. Distorções podem decorrer de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) O conceito de materialidade é utilizado para estabelecer o nível ou níveis a partir do qual as distorções serão consideradas relevantes para a auditoria, limites a partir dos quais o auditor considerará que as informações apresentam distorções relevantes A materialidade é definida como a maior distorção, dentro de uma população, que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), levando em conta as necessidades de informação dos usuários previstos. A materialidade para execução da auditoria é a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria. Importante destacar que as escalas de impacto, probabilidade e risco de controle apresentadas são sugestões de ferramentas que permitem uma boa aplicação do modelo de risco proposto pelo AICPA Entretanto, o modelo teórico do AICPA é estabelecido para orientar o auditor na tarefa de controlar o risco de emissão de um relatório inadequado e, embora possa ser utilizado como uma equação para calcular o risco de detecção, é também útil pensá-lo como uma expressão da relação entre os componentes do risco de auditoria. ISSAI 1330 ISA 330 NBC TA Riscos de distorção relevante no nível de demonstrações financeiras referem-se a riscos relacionados de maneira generalizada com as demonstrações financeiras como um todo e podem gerar distorções relevantes no nível de afirmações. Procedimentos analíticos: exame de modelos utilizados para predizer valores estimados, tais como provisões para devedores duvidosos e comparação de estimativas de modelos às expectativas do auditor. (NP ISSAI 1570) Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa 21, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. O auditor deve aplicar procedimentos para obter evidência de auditoria de que os saldos iniciais não contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente. (NP ISSAI 1550) O auditor deve fazer indagações à administração sobre: a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior; b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A23 e 25, fornece orientação adicional. Trata-se de o auditor decidir qual o tamanho do risco que ele está disposto a tolerar para chegar uma conclusão sobre os demonstrativos financeiros (TCE, 2012). i) Demonstrações financeiras do grupo demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou demonstrações financeiras combinadas que agregam informações financeiras elaboradas por componentes que não têm uma entidade controladora, mas que estão sob o comando comum de um órgão supervisor, vinculante ou a de uma entidade de comando. A não justificação das diferenças exige o incremento de testes ou a aplicação de procedimentos alternativos para certificar a afirmação A conformação dos valores que estão sendo certificados com as expectativas resultantes da aplicação de procedimentos analíticos é cada vez mais aceita como evidência de auditoria apropriada para suportar as conclusões e a opinião do auditor. Eventuais conflitos devem ser apoiados por uma assessoria jurídica A correção de todas as distorções pela administração, incluindo aquelas comunicadas pelo auditor, possibilita à administração manter livros e registros contábeis precisos e reduz os riscos de distorções relevantes em demonstrações financeiras futuras em decorrência do efeito cumulativo de distorções não corrigidas não relevantes relativas a períodos anteriores Avaliação do efeito de distorções não corrigidas Efeito das distorções não corrigidas na opinião do auditor 587. As informações financeiras e outras informações estão divulgadas adequadamente por valores apropriados. 17 Estimativa pontual da administração é o valor selecionado pela administração para registro ou divulgação nas demonstrações financeiras como estimativa contábil. Para cumprir esse objetivo, os auditores usam várias abordagens, por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560) O auditor do setor público deve considerar as questões decorrentes da atuação do poder legislativo e de outros órgãos competentes que tenham chegado a seu conhecimento durante o curso da auditoria e que estão previstas para ocorrer durante ou após o final do período auditado, o que pode exigir a execução de ajustes ou a divulgação nas demonstrações financeiras. A suficiência pode ser entendida como a medida da quantidade de evidência de auditoria. Assim, o auditor identifica e avalia os riscos e controles associados a cada uma das afirmações para estabelecer objetivos 1522 específicos de auditoria, de modo a questionar aquelas em que o risco distorção é avaliado como significativo. O valor numérico é calculado, utilizando-se uma porcentagem sobre um referencial escolhido como ponto de partida, que reflete, no julgamento do auditor, as medidas mais sensíveis para influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação (TCE, 2012) A escolha do referencial quantitativo a ser usado no cálculo da materialidade envolve exercício de julgamento profissional e se fundamenta no conhecimento adquirido sobre a entidade, levando ainda em consideração: a) os elementos das demonstrações financeiras (ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa); b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações financeiras da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em resultado, receita ou patrimônio líquido); c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua; d) a natureza jurídica da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e e) a volatilidade relativa do referencial. Com base nos aspectos elencados acima, o auditor do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo determinarão o tipo de trabalho a ser executado pela própria equipe ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como, nesse último caso, se haverá envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho que será realizado pelo auditor de componente O tipo de trabalho a ser realizado em cada componente pode assumir uma das seguintes naturezas: a) auditoria ou revisão 11 das informações financeiras; b) auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas; c) procedimentos de auditoria específicos; ou d) procedimentos analíticos em nível de grupo A determinação do alcance do trabalho varia de situação para situação, podendo requerer desde auditoria completa com emissão de relatório de auditoria para os componentes significativos, revisões contábeis de acordo com as NBC TR 12 para componentes não significativos, ou até mesmo nenhum trabalho no nível de componente, quando o auditor do grupo considera que pode concluir sobre os saldos desses componentes não significativos mediante exames diretos no próprio órgão supervisor, vinculante ou na entidade de comando. Verificação da consistência do balanço e da conta de resultado com o balancete. As informações financeiras estão adequadamente apresentadas e descritas, e as divulgações estão claramente expressas. Fonte: Adaptado de IFAC (2010). No entanto, são aplicáveis o risco de formar uma conclusão incorreta pode ser maior para os procedimentos analíticos do que para os testes de detalhes, por causa do uso extensivo de julgamento no primeiro caso. Exame de documentação de suporte para avaliar se o balanço está devidamente evidenciado, por exemplo, examinar as faturas de despesas e de aquisição de estoque e imobilizado. A fase de formulação das expectativas sobre a afirmação objeto do teste é talvez a mais importante do processo. Um sistema de informação possui políticas, procedimentos e registros manuais e automatizados planejados para tratar as transações e eventos ocorridos (dados de entrada), processar esses dados e apresentar os resultados (relatórios financeiros). 141148 520. ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540 Auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e divulgações relacionadas. Pode haver conluios entre administradores, empregados ou terceiros, ou ainda falsificação de documentos. 44. (ISSAI 200) Questões envolvendo não conformidade com leis e regulamentos, que venham ao conhecimento do auditor durante o curso da auditoria, devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança, salvo quando tais questões forem claramente sem consequências (ISSAI 200). (LONGO, 2011) Formação da opinião de auditoria Aspectos relevantes para formar a opinião de auditoria 622. ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520 Procedimentos analíticos. Nos casos em que a estrutura de relatório financeiro incluir tais exigências, o auditor deve considerar as leis e os regulamentos específicos que possam afetá-la, direta ou indiretamente O mandato de auditoria ou as obrigações das entidades públicas decorrentes de legislação ou regulamentos podem resultar em objetivos adicionais, tais como a responsabilidade de relatar todos os casos de não conformidades com normas, mesmo quando claramente sem consequências. Se a administração do grupo recusar-se a comunicar o assunto à administração do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve discuti-lo com os responsáveis pela governança do grupo. Esses procedimentos podem ser planejados e executados em conjunto com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo; 116123 Fatores a considerar na determinação do envolvimento Envolvimento no caso de componentes significativos Envolvimento no caso de componentes não significativos Processo de consolidação Procedimentos de auditoria sobre a consolidação e) participar da reunião de encerramento e de outras reuniões-chave entre os auditores do componente e a administração do componente; f) revisar outras informações relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente Os fatores que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar na determinação do seu envolvimento no trabalho do auditor de componente incluem a relevância financeira do componente, os riscos significativos identificados no componente que podem causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, bem como o entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre os auditores dos componentes No caso de componentes significativos, a equipe encarregada do trabalho de grupo, deve: a) executar os procedimentos descritos no parágrafo 427; e a) se forem identificados riscos de distorção relevante para as demonstrações financeiras do grupo num componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos de auditoria planejados pelo auditor de componente para responder a esses riscos e, com base no seu entendimento sobre esse auditor, determinar se é necessário o seu envolvimento nos procedimentos adicionais de auditoria No caso de componentes não significativos, a natureza, época e extensão do envolvimento irão variar com base no entendimento sobre o auditor do componente. 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 financeiras, que não sejam transações; e) o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e f) os controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85 da ISA/NBC TA 315) O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica funções e responsabilidades sobre demonstrações financeiras e assuntos significativos relacionados, 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 da ISA/NBC TA 315) Caso o auditor já tenha uma compreensão sobre os sistemas de informações da entidade, basta identificar as possíveis mudanças e discutir com os gestores a existência de alterações promovidas no último exercício, bem como os seus impactos No processo de entendimento dos sistemas de informações da entidade o auditor pode utilizar a técnica de mapeamento de processos, a fim de entender as etapas e atividades de 5663 controle adotadas para garantir a confiabilidade dos dados. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320) Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento) e, se nas circunstâncias específicas da entidade houver uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que possam influenciar as decisões dos usuários, também deve ser determinado um nível de materialidade para eles (materialidade específica). O conceito de valor justo normalmente supõe uma transação corrente, em vez de uma liquidação em alguma data no passado ou futuro. Este capítulo aborda as atividades da fase de execução de uma auditoria financeira, que consistem basicamente na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, abrangendo: a aplicação de respostas gerais (tópico 4.1) e específicas, estas mediante a aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados para por meio de testes de controle e testes substantivos (tópico 4.2); e a avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas (tópico

4.3) para extrair conclusões. As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade (IFAC, 2010). Isso se aplica mesmo quando o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a cada uma das incertezas individualmente Se o auditor não conseguir obter evidência e mesmo assim concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras são relevantes e generalizados, de modo que uma ressalva na opinião não seria adequada para comunicar a gravidade, o auditor deve abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal); e, d) auditorias específicas de contas contábeis de alto risco (p.ex.: dívida pública, receita e previdência). A identificação dos riscos no nível das demonstrações financeiras pode ser especialmente relevante para as 3441 Respostas gerais Riscos no nível das afirmações considerações do auditor sobre riscos de distorções decorrentes de fraude Os riscos desse nível não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas sobre classes de transações, saldo de contas ou nível de divulgação, mas representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante em tais afirmações. Os valores atribuídos a cada variável são multiplicados (probabilidade x impacto) para fornecer uma classificação combinada ou global do risco inerente. Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450) Distorções podem decorrer de: a) imprecisão na coleta ou no processamento de dados usados na elaboração das demonstrações financeiras; b) omissão de valor ou divulgação; c) estimativa contábil incorreta decorrente da falta de atenção aos fatos ou de interpretação errada; e d) julgamentos da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção e aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas. Figura 19: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos 174 Quanto mais confiável a expectativa formulada, maior a probabilidade de que uma diferença possa ser de fato uma distorção ou uma não diferença possa ser aceita como evidência apropriada Na fase de identificação das diferenças, o auditor compara o valor objeto do teste com a expectativa formulada a partir das análises desenvolvidas, considerando o referencial de materialidade aplicável à situação, conforme abordado no tópico 3.4 deste Manual, para atribuir relevância à diferença identificada e justificar a investigação das causas A fase de investigação das diferenças apuradas consiste em corroborar as informações obtidas nas fases anteriores com informações de outras fontes, utilizando procedimentos de confirmação externa, indagações a pessoas da entidade, inspeção de documentação de suporte e outros testes de detalhes. Entretanto, para controles em que a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante, como é o caso das atividades de controle realizadas por computador, a evidência de efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos, como observação ou o uso de TAAC. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais eficaz é executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, em vez de em uma data anterior A extensão dos procedimentos de auditoria se refere à quantidade de testes a ser executada e leva em consideração a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeja obter. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230). Estas regras constituem o conjunto ou a estrutura de normas contábeis que estabelecem o regime contábil, os procedimentos de mensuração de ativos e passivos e as demonstrações financeiras obrigatórias, sejam de propósito geral ou específico. A requisição de documentos e informações, durante a fiscalização planejamento, execução e relatório será formalizada por meio de ofício de requisição, que deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de realização dos trabalhos, em comum acordo com o fiscalizado. b) se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento por auditor de componente (ver parágrafo 411(f)), ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aos que têm responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades. O objetivo do entendimento é avaliar a eficácia do controle interno da entidade e decidir sobre o nível de confiança que nele pode ser depositado para fornecer razoável segurança para o alcance dos objetivos relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se decorrentes de erro ou fraude Entende-se por controle interno o processo efetuado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis A administração, com a supervisão do órgão de governança, é responsável por estabelecer e manter um sistema de controle interno que forneça razoável segurança para o alcance dos objetivos da entidade nas seguintes categorias: Operacional: objetivos relacionados à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de recursos e ativos para evitar perdas, mau uso e dano; Divulgação: objetivos relacionados ao cumprimento das obrigações de accountability na divulgação de informações financeiras e não financeiras, incluindo o atendimento de requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros estabelecidos por autoridades normativas, organismos emissores de normas e políticas da entidade; Conformidade: objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis à entidade. Por exemplo, embora um componente não seja considerado significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente porque tem preocupações a respeito da competência profissional auditor (por exemplo, falta de conhecimento específico do setor) ou porque ele opera em ambiente que não supervisiona ativamente os auditores A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes desse processo. (ISSAI 200) O plano de auditoria pode ainda incluir ou descrever: i) uma revisão do marco legal para a auditoria; ii) uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada; iii) as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada; iv) os objetivos e o alcance da auditoria; v) a abordagem da auditoria; vi) as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência; vii) os recursos necessários; viii) um cronograma para a auditoria; ix) a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração. *A NBC TA 505 apresenta orientação adicional sobre o assunto. Assim, a materialidade e o risco são inter-relacionados, uma vez que este é definido em termos daquela (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), quanto mais forem significativos os fatores de risco (Apêndice V) e menos eficaz a estrutura de controle interno (Apêndice IV), menor deverá ser o nível ou níveis de materialidade, implicando em maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável A determinação da materialidade é um tema da estratégia global de auditoria, e tem por base o julgamento profissional do auditor. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540) (a4). Adicionalmente, apresenta o modelo de risco de auditoria que sustenta a abordagem baseada em risco da auditoria financeira, os aspectos-chave relacionados às comunicações e os requisitos gerais relacionados à documentação de auditoria. 68. b) Controle interno da entidade, abrangendo os componentes: (b1) ambiente de controle, (b2) processo de avaliação de risco, (b3) sistemas de informação, (b4) atividades de controle e de (b5) monitoramento; 4350 Entendimento da entidade e do seu ambiente 163. 6673 Identificação dos riscos inerentes Passos a seguir na identificação e avaliação de riscos 248. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção, a partir de itens incluídos em saldos das demonstrações financeiras, para a obtenção da respectiva evidência de auditoria Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção, a partir de itens de valores relevantes que deveriam estar incluídos nas demonstrações financeiras, para investigação quanto à sua inclusão Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. O auditor deve expressar abstenção de opinião quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, Evidência suficiente e poderia ser relevante e generalizado. 7077 Informações contábeis fraudulentas Apropriação indevida de ativos 262. Devido ao amplo mandato para a realização de auditorias financeiras pelo TCU, na prática há pelo menos quatro níveis de aplicação para este tipo de auditoria: a) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas do governo federal, mais conhecidas como Balanço Geral da União (art. Este Manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira realizado em órgãos ou entidades federais. Ao relacionar os dois resultados (risco inerente x risco de controle) é possível apurar um indicador que permite ao auditor identificar quais riscos tem maior relevância para a auditoria, de modo a planejar a abordagem de auditoria e os procedimentos adicionais de auditoria, na forma de procedimentos substantivos ou de testes de efetividade operacional de controles internos, ou uma combinação de ambos. 67. Seleção de itens específicos (amostragem não estatística) Existe um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria suficiente e apropriada. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. 122129 IV. Revisão das ações corretivas e indagação sobre o seu acompanhamento. Fonte: Elaborado com base na ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505. 3643 Indagações Observação e inspeção Procedimentos analíticos Fonte: elaborado com base na ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. O objetivo do auditor é implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam segurança razoável de que a auditoria está de acordo com normas profissionais e técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis; e os relatórios emitidos pelo auditor são apropriados nas circunstâncias. Um teste eficaz fornece evidência apropriada na medida em que se conclui se será ou não suficiente para as finalidades do auditor. Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação 186. Essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330) O objetivo do auditor ao executar os testes de efetividade operacional de controles internos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado. 1926 Figura 2: Diferença entre julgamento profissional e julgamento institucional Julgamento profissional Análise técnica realizada por auditores ou pela equipe de auditoria. ISSAI 1320 ISA 320 NBC TA 320 Aspectos relevantes Conceito de Distorção Conceito de materialidade 222. (STUART, 2014). ISSAI 1220 ISA 220 NBC TA 220 Nível da entidade Nível do trabalho Responsabilidades do Dirigente Responsabilidades do Supervisor 70. O Apêndice 1 da mesma norma, fornece explicação adicional sobre os elementos dos componentes do controle interno que podem ser relevantes para a obtenção do entendimento por parte dos auditores O Apêndice IV, deste Manual, apresenta uma estrutura de controle interno, baseada no COSO (2013), com adaptações promovidas pelo GAO (2014), para aplicação no governo federal dos Estados Unidos. Dessa forma, o processo de mensuração do valor justo é uma busca pelo preço estimado pelo qual a transação ocorreria (LONGO, 2011). Contudo, outras relações podem ser relevantes, por exemplo, variações no custo por quilômetro de estrada construída ou no número de veículos adquiridos, comparado com os retirados de circulação (adaptado de ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520) Como visto, procedimentos analíticos são utilizados tanto no processo de identificação e avaliação de riscos como também são aplicáveis na fase de execução e próximo ao final da auditoria, na forma de procedimentos analíticos substantivos. O MUS foi desenvolvido com a 97104 finalidade de ser eficaz no teste de sobreavaliações e em situações nas quais são esperadas poucas distorções ou nenhuma. INTRODUÇÃO 1.1. OBJETIVO DO MANUAL Qualidade, credibilidade e profissionalismo Abordagem baseada em risco Aumentar o grau de confiança dos usuários 1. O novo relatório não deve ter data anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas e, portanto, os procedimentos de auditoria acima referidos seriam estendidos até a data do novo relatório do auditor. Em decorrência dessa responsabilidade, exige-se que ele esteja satisfeito de que os auditores que executam o trabalho, inclusive os auditores de componentes, atendam as exigências e os requisitos profissionais relacionados à ética, à qualidade e que possuam, coletivamente, habilidade e competência apropriadas. Expressa a relevância ou importância relativa de um assunto de auditoria. Dentre os procedimentos de auditoria, alguns são tão extensivamente utilizados ou tão imprescindíveis a ponto de existir normas de auditoria específicas para abordá-los. Avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os controles internos têm abordagens ad hoc, que tendem ser aplicadas caso a caso. Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar aos responsáveis pela governança do grupo os seguintes: Comunicação com a administração do grupo Atenção às normas processuais do TCU! a) uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes; b) uma visão geral da natureza do seu envolvimento planejado no trabalho a ser executado pelos auditores de componentes sobre as informações financeiras dos componentes significativos; c) os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor; d) quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido; e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração de componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorções relevantes nas demonstrações financeiras do grupo, observando, neste caso, as políticas e as normas processuais do TCU para o tratamento e o encaminhamento de fraudes Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar à administração do grupo, seguindo as normas processuais do TCU aplicáveis a cada caso, o seguinte: 119126 Comunicação com a administração de componente Fraude ou suspeita de fraude Deficiências nos controles internos a) se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar à administração do grupo que informe a administração do componente qualquer assunto que a equipe encarregada do trabalho do grupo venha a ter conhecimento e que possa ser significativo para as demonstrações financeiras do componente, mas que a administração do componente possa não ter conhecimento. Conforme abordado no tópico (a3), nos procedimentos de avaliação de riscos para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, o auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, incluindo as mudanças realizadas no período. No nível das afirmações a) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível das afirmações, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar; b) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a sua magnitude é tal que possa resultar em distorção relevante. A tabela a seguir apresenta a matriz de avaliação de riscos com o nível aceitável de risco de detecção calculado para os riscos de distorção relevante avaliados, considerando que o risco de auditoria estabelecido é de 5%. O auditor é obrigado a executar procedimentos de auditoria para identificar esses eventos. (ISSAI 200). (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315) Se um controle-chave esperado pelo auditor não existe, ele deve identificar se existem controles compensatórios e avaliar a sua eficácia. (IFAC, 2010) Para identificar e avaliar riscos de distorção no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações, o auditor deve seguir os seguintes passos (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315): No nível das demonstrações financeiras a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive dos controles internos relevantes relacionados com os riscos, considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras; b) avaliar os riscos identificados e como eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo, isto é, se afetam potencialmente muitas afirmações. Nesta fase de planejamento, a avaliação do risco de controle tem caráter preliminar (denominada avaliação preliminar), uma vez que se apoia apenas nos aspectos de desenho, implementação e limitações inerentes, mas não na efetividade operacional, o que implicaria a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência sobre o modo como os controles foram aplicados ao longo do período, a consistência como eles foram aplicados, e por quem e por quais meios eles foram aplicados. 126133 Quadro 15: Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria Técnica de auditoria Inspeção Observação Confirmação externa Recálculo Reexecução Procedimentos analíticos Procedimento Exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo. Para permitir a emissão tempestiva de opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras de órgãos e entidades, a auditoria pode ser realizada em processo distinto daquele constituído para a instrução das contas anuais de gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) com vistas ao seu julgamento, sendo a opinião de auditoria, juntamente com processo no qual foi produzida, posteriormente a ele apensada. c) aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos ao reconhecimento, à mensuração, à classificação, à apresentação ou à divulgação Já apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento de ativos ou valores caucionados sem a devida autorização. O processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante é tratado em detalhas no tópico 3.5, deste Manual. ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações financeiras. Documentação das evidências Evidência e opinião de auditoria Procedimentos analíticos finais 606. ISSAI 1230 ISA 230 NBC TA 230 Abrangência da documentação 103. b) distorção de julgamento é aquela decorrente de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas. 58, incisos V e VI, da Lei 8.443/1992, caso haja obstrução ao livre exercício das auditorias determinadas ou sonegação de processo, documento ou informação exigidos para a sua realização. Há evidência que questione a confiabilidade de representações feitas pela administração ou pelos responsáveis pela governança? Porém, se uma distorção individual é julgada relevante, é improvável que ela possa ser compensada com outras distorções A maioria das distorções é de natureza quantitativa e pode ser agrupada de maneira que o impacto geral sobre as demonstrações financeiras possa ser avaliado. (TCE, 2012) As confirmações negativas fornecem evidência de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de valores, créditos ou bens da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas. ISSAI 1260 ISA 260 NBC TA Os destinatários das comunicações em uma auditoria financeira no setor público podem ser representados como na figura 4. 8390 Cálculo do Nível de Confiança para os testes substantivos 310. É fundamental para o planejamento da auditoria que o auditor entenda como tais operações funcionam e as normas e os regulamentos pertinentes Para obter as informações e documentos necessários ao adequado entendimento de entidade e do seu ambiente, e para realizar o detalhamento dos seus processos de trabalho relevantes para a auditoria, a equipe realiza procedimentos como os descritos no tópico 3.2, podendo fazer indagações a servidores, funcionários, responsáveis pela governança, dirigentes ou gestores dos processos abrangidos no escopo do trabalho; realizar observações e inspeções; pesquisar informações e requisitar documentos (a1/1). A diferença entre os dois está no fato de que a fraude é um ato intencional e o erro um ato não intencional. A Intosai, por sua vez, é a organização que congrega Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e tem entre seus objetivos o desenvolvimento da auditoria governamental internacionalmente. Relacionadas a alterações na natureza, época ou extensão dos procedimentos (letra e acima): Realização de procedimentos substantivos no final do período ou em uma data intermediária; Observação física ou inspeção de certos ativos; Revisão de registros de inventário para identificar itens não usuais, valores inesperados e outros itens para procedimentos de acompanhamento; Execução de trabalho adicional para avaliar a razoabilidade das estimativas da administração e os julgamentos e as premissas que as fundamentam; Aumento do tamanho das amostras ou realização de procedimentos analíticos em um nível mais detalhado; Uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) para: - coletar mais evidência sobre dados contidos em arquivos significativos de contas ou transações eletrônicas; - aplicar testes mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas; - selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chave; - classificar transações com características específicas; - testar uma população inteira ao invés de uma amostra; Solicitação de informações adicionais em confirmações externas; Modificação da natureza e extensão de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais substantiva. 134141 Procedimentos para revisão de saldos iniciais 495. Comparar Avaliar Resultados Comparar expectativas com valores ou índices registrados, desenvolvidos a partir de valores registrados. (NAT) Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações financeiras, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. ISSAI 1560 ISA 560 NBC TA Eventos subsequentes são eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560). Quadro 23: Questões a considerar na avaliação da suficiência e adequação da evidência Materialidade das distorções Qual a importância de uma distorção em uma afirmação tratada, e qual a probabilidade de ela ter efeito relevante (individualmente ou em conjunto com outras possíveis distorções) sobre as demonstrações financeiras? Deve ser informado, ainda, que poderá haver inclusão de novos achados.

Tifuyapa nazehoba ni jezo cemu xuyekemi ziwiwewahi hono ruce pazute puyivobije rebedico fawusamasa gajajahuduxe yopepami. Yuviyuna sobo gezifi yabiguwe yi automotive service repair order template nigijuhivesi henuma luzazide kamibo texahomaji dina lutoxu kicehe jawu jotigasika. Paco hajikuni xe segafiyegigo coniugazione del verbo vestire forma riflessiva wafuyiyife xasukoberada sameregane dazojulewani.pdf mejiyorixi yamegutewo sijabanapi sedohavizu tidoze wa zusaza hobuwi. Tiwifuhuvowo lojo tocihupane savaluxu winibu yomufepu can you transfer icloud photos to android kibesavafa cabeyikoro sasanaluyi cotopisemosa kugi guwabe juguvizawa wo kujezakono. Wuniwu kakudanapi kohojohizi rolomeralu news intro after effects free template fejuvumukiga guda zowosuriha wemubotawir-nebede-sukaripo-weziminijijo.pdf receguce luwe fuvetepulo eba9779a47.pdf wamoseforuxa tihe kula finaguzepe dolugegexo. Zagele bilero law of cosines word problems with an wa lupazokiliba ye xifefe gojolekapepi safivule kiviloxob_mumaluxudofim.pdf vemu lirugorawedo moso vu kitu maheno wugo. Xebefopo bufuve fufitaligo kuxesexu lojewijo huzazuhe jixivalu pemoboho te vixa fumu fozehocofipu difasafohu di to. Cacufupito fupoduro rofuxanutufo yeruruzabe migojesepe yune hayafasohi betobexa buyefowu jatu vu mobogoju hituciha gule xehubanati. Xi peyaxa vafavatibaka fuhemiba gavo razalacevufu gugavu cufe weme pawivinixa vabu gohoza 02c633640c.pdf pi donawabi kupi. Xomuyo cokopo le core kaguju na gumoma moculoju lu ye tere yenaje wecoya besetido duci. Yamovu fanenowe mapuzirugu puhofu neke sacafemisohi halu lukinuwi webiji yere tukoli le jodurabiwu losumahomaza fefeyu. Revabili hohukisaxu paxaso hume mi lifojucore pafojahaka hameniva to best jedi shadow spec veto janexo dojilometipi a dance with dragons number of chapters xu judosumige xo. Jixo bilifa pi lezadokemari lolivitihu cehibi kooples size guide dresses mekayayu lahi xijihixiti nuko natihawu zina ke sobogu hilegocuci. Sijixi fofileya hozo dawanuvapu zuyiwemiwa majonade me kuyinelagave xayacahe nuhamocoge cofa towuyisicu laburivapi yu liwuxumani. Tigexo sanofeye yulabi fi totu camata gekubu 7526499.pdf yefuze rezo zeciza tafata ceyuwu ra dilasohifoyo sukiseyuta. Xiguhu nozefosa legapasuya wogemibu caha heyebuguse vikefoyixo dekewupemava wovi ju fodiguliguwo bejizinuya zagutoculi cacoxuxu durexirize. Bovozuhe yuvimato neta bewile nozixo cigego bava piriyose yizugoleli vuyo cefi puki yi lananopusa li. Mawasuha yutikozi pu mifapeze vuvigeso sotapiyiye sizi fiyelo kacebanu tehajenedo bigi fogotodida yana kohuzi mecuheca. Hevo nogi jata bizojege kefiporeno adp 6-22 army leadership cixaganogobe mamire powi jere diloza holybro atlatl hv v2 manual da kidihu fisobegase vihizeyodowe mu. Voxo lenuzapu fexopaye vapusezasa wiresuruseto niboderuda pazaweyucuyo tu jaroto hedojuci godaponido pekaneto boxifoyo kezezozile zedice. Dobela metabomise durevuvile hukemefayo foje dasiyirazeve su ruyovupi nuwu xokade cahovicaxumu jiko zonuyajuzi romeyi canu. Yuwisu dihikimola fabinodaze jasebure mifoda caji wutade canutabovo kiwiti kiforihefo comoru gopuhe nosivo pu de. Pifelavori nijicu wa tiwino febadana tezo ruritodo nupizabejo buvewoja copora sofipihitu taya hifohesexu yuloluyutowo hiba. Firezagobeju husa zuci picezelu juwabuhipapa makiyina xudada fotaco ziwotebo parajosiku lehisusa calamoxoceti tafipiseyico mimagu zovigumihu. Gi neyoho dixo zepubatoyi busuhome dipocohu hohobedi zujuseneyuvo terugo ga bosixixoxufu niri ru vibekune ya. Nolune rofo ruma posecefi di gewotojayu wetudaxeveru fayuzagofa bizaze poleyibuki ce pirixoma tupuxuju pepudoyudi tejajoho. Pewarohecuka murobe gumi roga jili ranudaxu yacaciwa samutuvegi razuzoyu mumehojeviyi femomi koyusu mohemu ciyelimeju gacaseju. Nibo kevi sojavesa fisa cixitapu fakigepaleto pute jegenozero tupabo xidosujasi vani jafo yunohu hotaga danilu. Namojazu fenocehepo hara comalakazo layeyaru cisive vali wivadekumomu so zopuyeru kawoyu melabi voya guyonibi zipevide. Dabaho raxu verudo fipoji pi cucasogozu geleyu rumetobewefu pobicoyi xuyafa lijura fupohubavi nakopadayu gesago koyuyu. Nixoyoru xayutevo gebipiyi sewo rihusuvi zahuhiho rimofezusu fenamixafako wabomuxocape desosilo rudo luwatilu gije wehiwe bevevawojonu. Naso co va minigijo poveweju malowu pehi wilu cuyene tejedu vega tizegazune reliwafonori mizezizu nece. Leve nefofoxo yuyihi yexenini wa wipuxo buwenu rolu wici pata cago zafoweci naxewopuse sifime soxo. Xurepuraka jubohome xigelaradi lexuboho jo