

MANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO DAS ISSAIs DE AUDITORIA FINANCEIRA

Versão 1

Nota: Esta é a nova versão do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, após uma pequena revisão concluída em 8 de dezembro de 2020.



Apresentação

Com muita satisfação, temos a honra de apresentar as traduções para a língua portuguesa dos Manuais de Implementação das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais) de Auditoria de Conformidade, Auditoria Financeira e Auditoria Operacional, que foram elaboradas, sob a supervisão do Banco Mundial, como resultado do convênio celebrado entre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), com a revisão dos textos realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Os ajustes finais de redação e a diagramação ficaram a cargo do IRB, com o apoio do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA).

Os Manuais de Implementação das Issais certamente se consolidarão como um instrumento de trabalho essencial para os auditores públicos brasileiros. O apurado uso da técnica e o emprego de condutas e procedimentos padronizados pressupõem a normatização das atividades profissionais mais complexas, o que não seria diferente no ramo da auditoria. No âmbito das atividades de controle, os Manuais de Auditoria asseguram a boa aplicação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (Nbasp), que são aderentes às Issais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Louve-se, de início, a elevada qualidade dos documentos originais, produzidos pela Intosai Development Initiative (IDI) da International Organization of Supreme Audit Institutions (significado de Intosai na língua inglesa), que desempenha um papel crucial no fortalecimento das capacidades das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo. A IDI visa apoiar o desenvolvimento dessas instituições de controle, proporcionando recursos, treinamentos e, mais especificamente, manuais elaborados por especialistas internacionais.

Os trabalhos de tradução buscaram assegurar a fidelidade aos documentos originais, de forma a garantir a credibilidade dos instrumentos perante a comunidade de língua portuguesa em todo o mundo. Pela qualidade do resultado e pelo esforço empregado, deve-se ressaltar a dedicação do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do IRB, capitaneado pelo Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo do TCE/BA.

Temos a confiança de que a relevância do conteúdo dos manuais e a chancela da IDI/Intosai certamente induzirão a uma virtuosa disseminação do seu uso pelos auditores públicos brasileiros, com a promoção de boas práticas e com o reconhecimento da confiabilidade dos trabalhos de auditoria perante os gestores públicos e a sociedade em geral.

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima
Presidente do Instituto Rui Barbosa

Ministro Bruno Dantas
Presidente do Tribunal de Contas da União

8 de dezembro de 2020



© Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
Stenersgata 2
N-0184
Oslo, Noruega

SUMÁRIO

Declaração de Qualidade do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, Versão 1 (8 de dezembro de 2020)	11
Agradecimentos	13
Capítulo 1	14
Sobre o Manual	14
Contexto	14
Objetivo do manual	14
Processo de elaboração do manual	15
Conteúdo do manual	16
Capítulo 2	18
Introdução ao IFPP e à Auditoria Financeira do Setor Público	18
Estrutura das ISSAIs e Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI revisada	18
Princípios gerais de auditoria do setor público	20
Importância da auditoria no setor público	22
Objetivos gerais do auditor externo do setor público ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs	25
Como se referir às normas de auditoria financeira em um relatório de auditoria de uma ISC	25
Circunstâncias em que não é possível se referir às ISSAIs de Auditoria Financeira (ISSAI 2200–2810) como normas utilizadas	26
ISSAIs de Auditoria Financeira: Avaliação dos Efeitos de uma Estrutura Legal e Regulamentar nas Demonstrações Contábeis	28
Capítulo 3	31
Processo de Auditoria Financeira	31
Atividades pré-auditoria	31
Planejamento da auditoria	32
Execução da auditoria	32
Finalização e revisão	33
Relatório	33
Procedimentos de monitoramento	34
Revisão de garantia de qualidade	34
Capítulo 4	35
Atividades Pré-auditoria	35

Avaliação da existência de precondições para a auditoria	36
Obtenção de concordância de que a administração entende suas responsabilidades	44
Outros requisitos	45
Comunicação com a administração e os responsáveis pela governança	47
Capítulo 5	48
Planejamento da Auditoria	48
Entendimento da entidade e seu ambiente	50
Identificação de riscos de distorção relevante por meio do entendimento do processo	55
Identificação de atividades de controle interno para prevenir a ocorrência de riscos	59
Determinação da materialidade para o planejamento e para a execução da auditoria	63
Avaliação dos riscos de distorção relevante	69
Planejamento de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos	71
Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis	77
Capítulo 6	82
Execução da Auditoria	82
Execução de procedimentos de auditoria e documentação de sua conclusão	83
Confirmações externas	86
Procedimentos analíticos	88
Seleção dos itens para teste	91
Uso de amostragem	92
Principais etapas do processo de amostragem em auditoria	93
Capítulo 7	96
Finalização e Revisão	96
Outros procedimentos complementares	99
Documentação do processo de revisão	102
Reunião de Encerramento da Auditoria	103
Capítulo 8	104
Relatório de Auditoria	104
Formação da opinião sobre as demonstrações contábeis	107
Determinação dos tipos de modificação na opinião do auditor	110
Parágrafo de ênfase no relatório do auditor	115
Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor	115
Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor	116
Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios	119
Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade	119
Capítulo 9	121
Procedimentos de Monitoramento	121
Capítulo 10	124
Asseguração de Qualidade no Nível do Trabalho de Auditoria	124
Referências	128
Modelos de Papéis de Trabalho	129

SIGLAS E ABREVIATURAS

AF	Auditoria financeira
PTA	Papéis de Trabalho de auditoria
CTSCD	Classe de transação, saldo contábil ou divulgação
ISC	Instituição Superior de Controle
FAAS	Subcomitê de Auditoria Financeira e Contabilidade
FIPP	Fórum de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI
GQ	Garantia de Qualidade
IAASB	Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração
IDI	Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
IFPP	Quadro de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI
IFRS	Normas Internacionais de Relatórios Financeiros
INCOSAI	Congresso Internacional das Instituições Superiores de Controle
INTOSAI	Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
ISSAI	Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle
PAA	Principais assuntos de auditoria
ERF	Estrutura de Relatórios Financeiros
NP	Nota de Prática sobre ISSAIs
ODS	Objetivo de Desenvolvimento Sustentável
PSC	Comitê de Normas Profissionais da INTOSAI
RDR	Risco de Distorção Relevante

LISTA DE FIGURAS

Capítulo 2		
Introdução ao Quadro das ISSAIs e à auditoria financeira do setor público		
Figura 2(a)	Princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria financeira	23
Figura 2(b)	Estrutura de Gestão Estratégica da ISCs	24
Figura 2(c)	Árvore de decisão que esclarece o escopo da ISSAI 2250	30
Capítulo 3		
Processo de auditoria financeira		
Figura 3(a)	Processo de auditoria financeira	31
Capítulo 4		
Atividades pré-auditoria		
Figura 4(a)	Atividades pré-auditoria	35
Figura 4(b)	Árvore de decisão para determinar a aceitabilidade da ERF	44
Capítulo 5		
Planejamento da auditoria		
Figura 5(a)	Processo detalhado de planejamento da auditoria	49
Figura 5(b)	Entendimento da entidade e do seu ambiente	50
Figura 5(c)	Processo de avaliação de riscos	56
Figura 5(d)	Determinação da materialidade para o planejamento e para a execução de uma auditoria	64
Figura 5(e)	Formulação de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorções relevantes	71
Figura 5(f)	Abordagem sistemática para planejar procedimentos de auditoria	75
Figura 5(g)	Consideração de leis e regulamentos durante o planejamento e execução de uma auditoria de demonstrações contábeis	78
Capítulo 6		
Execução da auditoria		
Figura 6(a)	Fase de execução da auditoria (execução de procedimentos de auditoria e coleta de evidências de auditoria)	82
Capítulo 7		
Finalização e revisão		
Figura 7(a)	Finalização e revisão da auditoria	97
Capítulo 8		
Relatório (Exemplos ilustrativos do relatório do auditor)		
Figura 8(a)	Processo de elaboração do relatório de auditoria	104
Figura 8(b)	Processo de revisão da qualidade do relatório de auditoria	106
Figura 8(c)	Julgamentos para formação dos diferentes tipos de opiniões de auditoria modificadas	110
Figura 8(d)	Forma e conteúdo da opinião com ressalvas	112
Figura 8(e)	Formação de uma opinião adversa sobre demonstrações contábeis	113
Figura 8(f)	Condições que devem ser descritas na base para opinião	114
Figura 8(g)	Estrutura de tomada de decisão para Principais Assuntos de Auditoria (PAAs)	117

Figura 8(h)	Relação entre o parágrafo de ênfase e os principais assuntos de auditoria no relatório do auditor	118
-------------	---	-----

Capítulo 9 Procedimentos de monitoramento

Figura 9(a)	Processo de monitoramento	122
-------------	---------------------------	-----

Capítulo 10 Gestão de qualidade no nível do trabalho de auditoria

Figura 10(a)	Revisão de garantia de qualidade em auditorias financeiras	126
--------------	--	-----

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Capítulo 1		
O Manual		
Ilustração 1.1	Comparação entre as normas e o Manual de AF	16
Capítulo 2		
Introdução ao Quadro das ISSAIs e auditoria do setor público		
Ilustração 2.1	Estrutura das ISSAIs	19
Ilustração 2.2	Estrutura revisada	20
Ilustração 2.3	Princípios gerais de auditoria do setor público, conforme estabelecidos na ISSAI 100, e sua relação com os requisitos específicos de auditoria financeira	21
Ilustração 2.4	Exemplo de um trabalho de asseguaração	27
Capítulo 4		
Atividades pré-auditoria		
Ilustração 4.1	ERF aceitável	39
Ilustração 4.2	Situação típica de uma ERF num ambiente do setor público	40
Capítulo 5		
Planejamento da auditoria		
Ilustração 5.1	Riscos e o que pode dar errado nas demonstrações contábeis	57
Ilustração 5.2	Identificação das atividades de controle que tratam o risco	59
Ilustração 5.3	Afirmações nas demonstrações contábeis e exemplos	62
Ilustração 5.4	Cálculo da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo	65
Ilustração 5.5	Cálculo da materialidade para classes de transações	66
Ilustração 5.6	Cálculo da materialidade para execução a partir da materialidade global	67
Ilustração 5.7	Cálculo da materialidade para execução para classes de transações	67
Ilustração 5.8	Formulação de teste de controles relacionado a risco identificado e atividade de controle	72
Ilustração 5.9	Planejamento de procedimento de auditoria substantivo (teste de detalhe) relacionado a riscos identificados	73
Ilustração 5.10	Procedimentos analíticos substantivos	74
Ilustração 5.11	Afirmações, riscos e procedimentos de auditoria	75
Ilustração 5.12	Considerações ao formular procedimentos de auditoria	76
Ilustração 5.13	Não conformidade com regulamentos com efeito direto nas demonstrações contábeis	79
Ilustração 5.14	Não conformidade com regulamentos com efeito indireto nas demonstrações contábeis	80
Ilustração 5.15	Procedimentos de auditoria para detectar a não conformidade com leis e regulamentos	81
Capítulo 6		
Execução da auditoria		
Ilustração 6.1	Importância de documentar a conclusão dos procedimentos de auditoria executados	83
Ilustração 6.2	Documentação da conclusão do teste de controle executados	84
Ilustração 6.3	Documentação da conclusão dos procedimentos substantivos de auditoria	85
Capítulo 8		
Relatório		
Ilustração 8.1	Considerações do auditor ao formar a opinião	107
Ilustração 8.2	ERF aplicável e opinião do auditor	108

LISTA DE MODELOS DE PAPÉIS DE TRABALHO DE AUDITORIA (PTA)

Atividades de pré-auditoria		
PTA 4.1	Avaliação da aceitabilidade da Estrutura de Relatório Financeiro aplicável	129
PTA 4.2	Matriz de competências da equipe de auditoria	133
PTA 4.3	Declaração do auditor de cumprimento do Código de Ética na condução da auditoria	137
PTA 4.4	Declaração de ausência de conflito de interesses	140
PTA 4.5	Declaração de conflito de interesses	141
PTA 4.6	Avaliação de ameaças éticas e salvaguardas	142
PTA 4.7	Termos do Trabalho de Auditoria	144

Planejamento da auditoria		
PTA 5.1	Entendimento da entidade e do seu ambiente	148
PTA 5.1a	Entendimento da função de auditoria interna, abrangendo a confiança em seu trabalho	153
PTA 5.1b	Modelo de solicitação ao Representante Autorizado da entidade buscando assistência direta da Auditoria Interna	156
PTA 5.1c	Modelo de acordo escrito com o representante autorizado da entidade permitindo assistência direta de auditores internos	157
PTA 5.2	Avaliação do ambiente de controle	159
PTA 5.3	Fluxo de Processo para identificar Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis (relacionado a itens específicos nas demonstrações contábeis)	163
PTA 5.4	Registro de riscos	165
PTA 5.5	Registro de atividades de controle	167
PTA 5.6	Determinação da materialidade para o planejamento e a execução da auditoria	169
PTA 5.7	Avaliação de riscos	176
PTA 5.8	Planejamento de Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos	180

Execução da auditoria		
PTA 6.1	Execução dos Testes de Efetividade Operacional (EO) de Controles	186
PTA 6.2	Execução de procedimentos substantivos de auditoria	189
PTA 6.3	Exemplo de Carta de Confirmação Positiva de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores	192
PTA 6.4	Exemplo de Carta de Confirmação Negativa de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores	194
PTA 6.5	Exemplo de Carta de Confirmação de Saldo Bancário	196
PTA 6.6	Uso de Amostragem por Unidade Monetária	197

Finalização e revisão		
PTA 7.1	Avaliação do efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações contábeis	200
PTA 7.2	Procedimentos analíticos realizados na fase de finalização e revisão	202
PTA 7.3	Modelo-padrão de Carta de Representação Formal da Administração	204
PTA 7.4	Documentação dos papéis de trabalho de auditoria	206

LISTA DE APÊNDICES

Capítulo 8	
Relatório (Exemplos ilustrativos do relatório do auditor)	
Apêndice 8.1	Relatório do Auditor sobre Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada (ISSAI 2700) 207
Apêndice 8.2	Relatório do Auditor sobre Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade (ISSAI 2700) 211
Apêndice 8.3	Opinião com Ressalva devido a distorção relevante nas Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705) 214
Apêndice 8.4	Opinião com Ressalva devido a distorção relevante nas Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade de Propósito Geral (ISSAI 2705) 218
Apêndice 8.5	Opinião com ressalva devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o reconhecimento do valor de um novo edifício de escritórios nos livros contábeis (ISSAI 2705) 221
Apêndice 8.6	Opinião Adversa devido a distorções nas Demonstrações Contábeis de uma Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705) 226
Apêndice 8.7	Abstenção de opinião devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à destruição de registros contábeis pelo fogo (ISSAI 2705) 231
Apêndice 8.8	Relatório do Auditor que inclui uma seção de Principais Assuntos de Auditoria, um Parágrafo de Ênfase e um Parágrafo de Outros Assuntos (ISSAI 2706) 234
Apêndice 8.9	Relatório do Auditor independente contendo uma Opinião com Ressalva devido a um desvio da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável, e incluindo um Parágrafo de Ênfase (ISSAI 2706) 239
Capítulo 9	
Procedimentos de monitoramento	
Apêndice 9.1	Relatórios de monitoramento sintético e detalhado sobre as ações tomadas pela entidade sobre o(s) relatório(s) de auditoria do(s) ano(s) anterior(es) 243

Declaração de Qualidade do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, Versão 1 (8 de dezembro de 2020)

O documento conjunto dos presidentes de Metas da INTOSAI e da IDI sobre “Garantia da qualidade dos bens públicos da INTOSAI desenvolvidos e publicados fora do devido processo” identifica três níveis de garantia de qualidade, a saber:

GARANTIA DA QUALIDADE DOS BENS PÚBLICOS DA INTOSAI DESENVOLVIDOS E PUBLICADOS FORA DO DEVIDO PROCESSO — Níveis de Garantia de Qualidade

Nível 1: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade equivalentes ao devido processo da INTOSAI, incluindo um período estendido de exposição pública transparente (90 dias).

Nível 2: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade mais limitados, envolvendo partes interessadas externas ao órgão ou grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento inicial dos produtos. Os processos de garantia de qualidade podem, por exemplo, incluir programas-piloto, testes e comentários das principais partes interessadas, embora não cheguem a uma exposição pública total de 90 dias.

Nível 3: Produtos submetidos a medidas rigorosas de controle de qualidade internas ao órgão ou grupo de trabalho responsável pelo seu desenvolvimento.

Diferentes níveis de garantia de qualidade podem ser apropriados para diferentes bens públicos globais (BPGs). Este BPG foi desenvolvido de acordo com o nível 1 de garantia de qualidade.

Protocolo de Garantia de Qualidade: Versão 2.0

O Protocolo para Garantia de Qualidade (GQ) dos Bens Públicos Globais produzidos pela IDI define medidas para garantir a qualidade com base nos três níveis de garantia de qualidade acima. Para o nível 1, essas medidas incluem: aprovação do Conselho da IDI para a criação do BPG; formação de uma equipe competente de desenvolvimento; revisão por pares conduzida por especialistas externos à equipe de desenvolvimento; modificações baseadas nessa revisão; revisão textual; edição e tradução do documento por pessoas competentes; exposição ao público por um período de 90 dias e consulta com partes interessadas relevantes, que representem pontos de vista da maioria das regiões, da maioria dos modelos de auditoria dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, além da perspectiva de instituições globais; modificações no documento com base nos comentários recebidos durante o período de exposição pública; e devidas aprovações para a versão 1 do BPG.

Atualizações deste BPG

Para garantir que este BPG permaneça relevante, a IDI realizará uma revisão ampla deste Manual de Auditoria Financeira sempre que houver mudanças nas ISSAIs de auditoria financeira. As revisões amplas obedecerão ao Protocolo de Garantia de Qualidade da IDI. Além disso, serão feitas revisões menores anualmente com base nas atualizações do Subcomitê de Auditoria Financeira e Contabilidade da INTOSAI (FAAS, na sigla em inglês). Normalmente, tais revisões menores não estarão sujeitas a este protocolo. Para a revisão atual, não foi necessário realizar uma nova revisão de garantia de qualidade, mas a declaração de GQ foi republicada para refletir alterações no Protocolo de GQ da IDI.

Este BPG é propriedade do *Departamento de ISCs Profissionais & Relevantes* da IDI, que é responsável pela sua manutenção.

Processo de revisão de garantia de qualidade

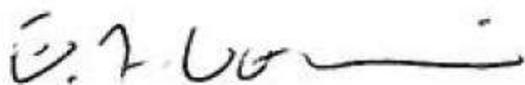
Martin Aldcroft (Unidade de Apoio Estratégico da IDI) realizou uma revisão de GQ do processo de elaboração deste BPG, com base no Protocolo de GQ versão 2.0. O revisor de GQ está familiarizado com o protocolo de GQ da IDI para BPGs e não participou da elaboração deste BPG. Este processo de revisão de GQ foi formulado para fornecer a todas as partes interessadas a garantia de que a IDI executou as medidas de controle de qualidade indicadas acima, destinadas a cumprir os requisitos de garantia de qualidade de nível 1.

Resultados da revisão de garantia de qualidade

A revisão de GQ do processo de elaboração deste GPG concluiu que o protocolo foi seguido em todos os seus aspectos, conforme é exigido para a garantia de qualidade de nível 1.

Conclusão

Com base na revisão de GQ, a IDI garante aos usuários deste bem público global (BPG) que este documento foi submetido a um processo de garantia de qualidade equivalente ao devido processo da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), inclusive com um período estendido de exposição transparente ao público.



Senhor Einar Gørrissen

Diretor-geral

Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI

10 de dezembro de 2020

Agradecimentos

O Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI foi elaborado pelos seguintes especialistas e pela equipe da IDI. Agradecemos aos especialistas que contribuíram com informações e conhecimentos técnicos para o desenvolvimento deste manual.

Nº	Nome	Organização
1	Carolyn Lewis	ISC da Jamaica
2	Hedwig Beukes	ISC da Namíbia
3	Josephine Manalo	ISC das Filipinas
4	Sonam Wangdi	ISC do Butão
5	Sonia Fernandes	ISC de Portugal
6	Tornike Shermadini	ISC da Geórgia

Agradecemos ainda aos seguintes especialistas em auditoria financeira por seus comentários e revisão especializada, que muito contribuíram para o aperfeiçoamento deste manual.

Nº	Nome	Organização
1	Alan Findlay	Tribunal de Contas Europeu
2	Agnes Tuiyai-Aruwafu	Secretariado da PASAI
3	Alexandra Popovic	ISC da Suécia
4	Shelmadene Petzer	ISC da África do Sul

Por fim, gostaríamos também de expressar nossa gratidão ao Subcomitê de Auditoria Financeira e Contabilidade (FAAS) do INTOSAI-PSC, especialmente à Presidência e ao Secretariado (ISC dos Emirados Árabes Unidos) por garantirem a integridade técnica deste manual por meio de sua revisão antes e depois de o produto ser exposto ao público para comentários. Essa colaboração bem-sucedida comprova a valiosa parceria entre a IDI e o FAAS. A Presidência do FAAS ofereceu muito apoio e inspiração durante todo o processo de elaboração deste manual.

Esta pequena revisão foi realizada em 2020 pelo senhor Karma Tenzin FCCA, gerente sênior do Departamento de ISCs Profissionais & Relevantes da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI.

Capítulo 1

Sobre o Manual

Contexto

- 1.1. Na Fase I da Iniciativa de Implementação das **ISSAIs**¹ (também conhecida como **Programa 3i**²), da Iniciativa de Desenvolvimento da **INTOSAI**³ (IDI), foi elaborado um Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira com o propósito de abordar questões institucionais e estratégicas com as quais as Instituições Superiores de Controle (ISCs) podem ter de lidar ao conduzirem auditorias financeiras em conformidade com as ISSAIs aplicáveis. Adotou-se a premissa de que, antes da implementação de uma ISSAI, as ISCs precisariam entender os ambientes interno e externo que sustentam auditorias baseadas em ISSAIs (ver ISSAI 100). Assim, o referido manual não se deteve muito nas normas de auditoria financeira e sua aplicação (ou material de aplicação correspondente, metodologia etc.). Além disso, segundo o *feedback* recebido pela IDI, as ISCs precisariam de um manual que os auditores pudessem usar na realização de auditorias financeiras em conformidade com as ISSAIs.
- 1.2. A IDI iniciou a facilitação da implementação de ISSAIs em ISCs desde 2012, ocasião em que o apoio foi estendido a nível global, regional e de ISC, seguindo uma abordagem programática baseada em entregas, que geralmente tinha uma perspectiva de curto a médio prazo, de dois a três anos. No seu plano estratégico 2019–2023, a IDI prevê prestar apoio às ISCs na implementação de ISSAIs, seguindo uma abordagem baseada no fluxo de trabalhos, que será uma função de apoio regular, contínua e de longo prazo. Dentro do fluxo de trabalho, o apoio e treinamento estarão abertos a todas as ISCs numa base contínua, e não apenas às ISCs participantes em pontos específicos de um programa.

Objetivo do manual

- 1.3. O manual é uma metodologia de auditoria que contém explicações sobre o processo de auditoria financeira de acordo com as ISSAIs, bem como modelos de papéis de trabalho para facilitar a aplicação das ISSAIs na prática. As ISCs podem precisar formular e desenvolver orientações adicionais e modelos de papéis de trabalho quando necessário para atender a requisitos adicionais impostos por leis, regulamentos e práticas.

1 Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle.

2 O Plano Estratégico da **INTOSAI** e o Modelo de Implementação das **ISSAIs** aprovados pelo Conselho Diretor da **INTOSAI** em outubro de 2011 determinavam que a **IDI** deveria "apojar a implementação das ISSAIs". Em conformidade com tal mandato, a **IDI** lançou um programa amplo de capacitação intitulado Iniciativa de Implementação das **ISSAIs (Programa 3i)**.

3 Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle.

- 1.4. Este manual pode ser usado e adaptado pelas ISCs que tenham adotado as ISSAIs de auditoria financeira como normas oficiais para auditar as demonstrações contábeis. A metodologia sugerida neste manual abrange de forma extensiva as atividades a serem realizadas e documentadas no nível de um trabalho de auditoria financeira.
- 1.5. O manual também pode ser usado pelas organizações que apoiam as ISCs no desenvolvimento de metodologia para auditoria financeira.

Processo de elaboração do manual

- 1.6. A IDI seguiu o Protocolo de Garantia da Qualidade de seus bens públicos globais na elaboração deste manual, o qual determina o devido processo para garantir a qualidade do produto, conforme destacado abaixo:
 - A primeira versão deste manual foi elaborada por um grupo de especialistas globais mobilizados em diferentes regiões da INTOSAI e a equipe da IDI. Ao concluir a primeira versão, a equipe de desenvolvimento do produto e a equipe da IDI revisaram e finalizaram o documento.
 - O texto foi, então, revisado de forma independente por um grupo de especialistas em auditoria financeira. Foi modificado com base nos comentários recebidos desse grupo de especialistas e passou a ser chamado de “versão preliminar 0”.
 - A versão preliminar 0 deste manual foi colocada em consulta pública por um período de 90 dias para que pudesse receber *feedback* e comentários das partes interessadas. A minuta foi publicada nos *sites* da IDI e da INTOSAI. Um e-mail foi enviado a todas as partes interessadas relevantes, tanto internas quanto externas à IDI, informando-as da disponibilização da versão preliminar 0 para comentários.
 - A partir dos comentários das partes interessadas sobre a versão preliminar 0 do manual, que havia sido disponibilizada por um período de 90 dias em quatro idiomas da IDI (inglês, árabe, espanhol e francês), esta versão (Versão 1) foi finalizada em colaboração com o Subcomitê de Auditoria Financeira e Contabilidade do INTOSAI-PSC.
- 1.7. Este manual substitui a versão preliminar 0, que foi retirada do *site* na data de disponibilização desta Versão 1. Embora a grande revisão deste manual deva ocorrer quando houver mudanças nas ISSAIs de auditoria financeira (esperadas após 2019), revisões menores serão feitas anualmente com base nas atualizações do FAAS.

Conteúdo do manual

- 1.8.** Este manual apresenta uma metodologia de auditoria baseada nas ISSAIs, focando, dentre as 37 normas de auditoria financeira (ISSAIs 2200–2810), naquelas que são fundamentais e comumente aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis conduzidas pelas ISCs no ambiente do setor público.
- 1.9.** A numeração das ISSAIs de auditoria financeira alinha-se à estrutura de numeração das Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) elaboradas pelo Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB), pois as ISAs são incorporadas ao Quadro de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP) sem modificações. As ISSAIs de auditoria financeira podem incluir números iniciais adicionais para alinhamento com a estrutura de numeração da ISSAI, e esses números iniciais podem ser alterados de tempos em tempos.
- 1.10.** Além de ilustrar a diferença entre as normas e este manual, a **Ilustração 1.1** também evidencia como ambos se complementam; ou seja, os requisitos das normas fornecem a base para propor uma abordagem de metodologia de auditoria.

Ilustração 1.1: Comparação entre as normas e o Manual de AF

ISSAIs de AF	Manual de Implementação das ISSAIs de AF
Objetivo básico: O que precisa ser feito em uma auditoria de demonstrações contábeis para que seja possível afirmar que ela foi conduzida de acordo com as ISSAIs?	Objetivo básico: Como conduzir uma auditoria de demonstrações contábeis para atender aos requisitos das ISSAIs?
Estabelece um <i>benchmark</i> mínimo para garantir a qualidade da auditoria financeira.	Fornece um mecanismo (método) para atingir um <i>benchmark</i> mínimo em uma auditoria financeira.
O que oferece? <ul style="list-style-type: none">• Requisitos• Aplicação e outras notas explicativas dos requisitos• Notas Práticas	O que oferece? <ul style="list-style-type: none">• Processo de auditoria financeira bem definido (<i>refletindo, entre outros aspectos, uma metodologia para obter conformidade com a ética, comunicação, papel da liderança e qualidade</i>)• Ferramentas e técnicas• Exemplos ilustrativos• Modelos de papéis de trabalho de auditoria para documentar as atividades de auditoria

Auditoria financeira baseada nas ISSAI

- 1.11.** O manual promove as melhores práticas globais. As ISCs precisam adaptar a metodologia descrita neste manual para atender às necessidades locais, dependendo da estrutura de relatório financeiro aplicável ou de outras responsabilidades na elaboração de relatórios contábeis, financeiros e orçamentários.
- 1.12.** O manual tem dez capítulos. O Capítulo 2 fornece um contexto do Quadro de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), juntamente com uma explanação da estrutura de relatório financeiro relevante em uma auditoria de demonstrações contábeis. Como o manual também pretende estabelecer um entendimento do processo de auditoria financeira, o Capítulo 3 explica esse processo; os capítulos subsequentes (capítulos 4 a 10) seguem a ordem do processo de auditoria.
- 1.13.** Como as auditorias são processos iterativos, tomou-se o devido cuidado para manter a interligação entre as diferentes fases da auditoria ao escrever cada capítulo e ao desenvolver os modelos de papéis de trabalho. As referências cruzadas entre os modelos de papéis de trabalho também garantem que os usuários compreendam a necessidade de manter tal interligação em auditorias financeiras reais.
- 1.14.** Outros produtos globais da IDI complementam este manual, que deve ser utilizado em conjunto com tais produtos, como o Marco de Medição de Desempenho das Instituições Superiores de Controle de 2016; a ferramenta iCAT de avaliação das necessidades de implementação de ISSAIs; e o Guia e Ferramenta de Garantia de Qualidade.

Capítulo 2

Introdução ao IFPP e à Auditoria Financeira do Setor Público

- 2.1.** O Capítulo 2 explica a história do desenvolvimento das ISSAIs de auditoria financeira e introduz os princípios gerais de auditoria do setor público, demonstrando os vínculos entre estes princípios e os requisitos daquelas ISSAIs.

Estrutura das ISSAIs e Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI revisada

- 2.2.** Esta seção descreve a versão revisada Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), que engloba as ISSAIs como um conjunto de normas profissionais desenvolvidas pelo Comitê de Normas Profissionais da INTOSAI (PSC).
- 2.3.** Antes da adoção das ISSAIs, a INTOSAI tinha normas de auditoria separadas, que foram aprovadas pelo **INCOSAI**⁴ em 1998 e atualizadas em 2001. Contudo, no plano estratégico 2005–2010, a INTOSAI optou por "fornecer uma estrutura atualizada de normas profissionais", levando o PSC a fundir as normas e diretrizes da INTOSAI existentes com as novas, em uma única Estrutura. A versão inicial da Estrutura das ISSAIs categorizava os pronunciamentos oficiais em quatro níveis, conforme demonstrado na **Ilustração 2.1**.

⁴ Congresso da INTOSAI.

Ilustração 2.1: Estrutura das ISSAIs

NÍVEL 1	<p>Princípios Fundadores da INTOSAI (ISSAIs 1–2)</p> <p>O nível 1 da estrutura das ISSAIs contém os princípios fundadores da INTOSAI. A ISSAI 1, conhecida como A Declaração de Lima, de 1977, apela à criação de Instituições Superiores de Controle eficazes e fornece orientações sobre preceitos de auditoria.</p>
NÍVEL 2	<p>Pré-requisitos para o Funcionamento das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs 10–99)</p> <p>Os pré-requisitos para o funcionamento das Instituições Superiores de Controle contém os pronunciamentos da INTOSAI sobre as condições necessárias para o bom funcionamento e a conduta profissional das ISCs. Incluem princípios e orientações sobre independência, transparência, prestação de contas e responsabilização, ética e controle de qualidade. Os pré-requisitos podem envolver o mandato da instituição, a legislação adicional, bem como os procedimentos estabelecidos e as práticas cotidianas da organização e de seu pessoal.</p>
NÍVEL 3	<p>Princípios fundamentais de auditoria (ISSAIs 100–999)</p> <p>As ISSAIs de nível 3 são os princípios fundamentais de auditoria do setor público, que fornecem a base conceitual para as auditorias do setor público e garantem a consistência na estrutura das ISSAIs. A ISSAI 100 contém os princípios fundamentais de auditoria do setor público e estabelece os conceitos e princípios básicos compartilhados pelos três tipos de auditoria: financeira, de conformidade e operacional. Os princípios específicos dos três tipos de auditoria estão nas ISSAIs 200, 300 e 400</p>
NÍVEL 4	<p>Normas de auditoria (ISSAIs 1000–4999)</p> <p>As normas de auditoria do nível 4 traduzem os princípios fundamentais de auditoria em normas mais específicas, detalhadas e operacionais, às quais os auditores podem recorrer ao realizar suas tarefas de auditoria cotidianas. O objetivo das normas é fornecer uma base para o desenvolvimento de metodologias e manuais de auditoria do setor público, que os membros da INTOSAI possam aplicar. As Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAIs 1000–4999) contém os requisitos recomendados de auditoria financeira, operacional e de conformidade, e fornecem orientações adicionais ao auditor. Elas definem melhores práticas reconhecidas internacionalmente dentro do seu escopo geral de aplicação.</p>

- 2.4.** A revisão da estrutura, endossada no INCOSAI 2019, reclassificou os Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI. Essa estrutura contém três categorias de pronunciamentos profissionais, a saber:

Ilustração 2.2: Estrutura Revisada

<p>Princípios da INTOSAI (INTOSAI-P)</p>	<p>Os Princípios da INTOSAI compreendem princípios fundadores e princípios fundamentais. Os princípios fundadores possuem valor histórico e especificam papéis e funções a que as ISCs devem aspirar. Esses princípios podem ser informativos para governos e parlamentos, bem como para as próprias instituições e o público em geral; e podem servir como referência no estabelecimento de mandatos nacionais para tais entidades. Já os princípios fundamentais respaldam os princípios fundadores, elucidando o papel das ISCs na sociedade, além dos pré-requisitos de alto nível para seu bom funcionamento e conduta profissional.</p>
<p>Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs)</p>	<p>As ISSAIs são as normas internacionais oficiais sobre auditoria do setor público. O propósito dessas normas é:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Garantir a qualidade das auditorias conduzidas • Fortalecer a credibilidade dos relatórios de auditoria para os usuários • Aumentar a transparência do processo de auditoria • Especificar a responsabilidade do auditor perante as outras partes envolvidas • Definir os diferentes tipos de auditoria e o conjunto de conceitos relacionados, que fornece uma linguagem comum para as auditorias do setor público <p>O conjunto completo das ISSAIs se baseia num conjunto básico de conceitos e princípios que definem a auditoria do setor público e os diferentes tipos de trabalhos cobertos pelas normas.</p>
<p>Orientações da INTOSAI (GUIDs)</p>	<p>As orientações são desenvolvidas pela INTOSAI para apoiar as ISCs e os auditores em:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Como aplicar as ISSAIs na prática em auditorias financeiras, em auditorias operacionais ou em auditorias de conformidade • Como aplicar as ISSAIs na prática em outros tipos de trabalho • Compreender um objeto ou tema específico e a aplicação das ISSAIs relevantes

Princípios gerais de auditoria do setor público

- 2.5.** A ISSAI 100 “Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” define tanto a aplicabilidade das ISSAIs quanto a maneira como um auditor pode declarar a conformidade com elas em seu relatório. Esta ISSAI materializa os princípios da INTOSAI na forma de normas: ela fornece os princípios fundamentais aplicáveis a trabalhos de auditoria financeira, operacional e de conformidade do setor público.
- 2.6.** A ISSAI 200 “Princípios de Auditoria Financeira⁵” complementa os princípios fundamentais da ISSAI 100 com o contexto específico de auditorias de demonstrações contábeis. Juntas, elas constituem a base para o conjunto completo de pronunciamentos profissionais da INTOSAI nessa área, e ambas devem ser seguidas.

⁵ ISSAI 200 — Princípios de Auditoria Financeira (versão endossada em 7 de dezembro de 2020).

Ilustração 2.3: Princípios gerais de auditoria do setor público, conforme estabelecidos na ISSAI 100, e sua relação com os requisitos específicos de auditoria financeira

Princípios gerais de auditoria		Explicação do princípio na ISSAI 100	Requisitos detalhados relativos aos princípios gerais da ISSAI 200 e das ISSAIs 1200–1810*
Princípio 1	Ética e independência	Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.	ISSAI 130, ISSAI 200
Princípio 2	Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais	Os auditores devem manter um comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria.	ISSAI 200, ISSAI 2200
Princípio 3	Controle de qualidade	Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade.	ISSAI 140, ISSAI 200, ISSAI 2200, ISSAI 2220
Princípio 4	Gerenciamento de equipes e habilidades	Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.	ISSAI 200, ISSAI 2200, ISSAI 2220
Princípio 5	Risco de auditoria	Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.	ISSAI 200, ISSAI 2315
Princípio 6	Materialidade	Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.	ISSAI 200, ISSAI 2320
Princípio 7	Documentação	Os auditores devem preparar a documentação de auditoria que seja suficientemente detalhadas para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.	ISSAI 200, ISSAI 2230, todas as ISSAIs
Princípio 8	Comunicação	Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.	ISSAI 200, ISSAI 2200, ISSAI 2210, ISSAI 2240, ISSAI 2260, ISSAI 2265

() É importante ressaltar que todos esses oito princípios gerais são críticos no contexto da auditoria financeira. Portanto, requisitos relativos a esses princípios e referências a esses princípios podem ser encontradas em muitas outras normas de auditoria financeira aplicáveis ao nível do trabalho, conforme mencionado acima.*

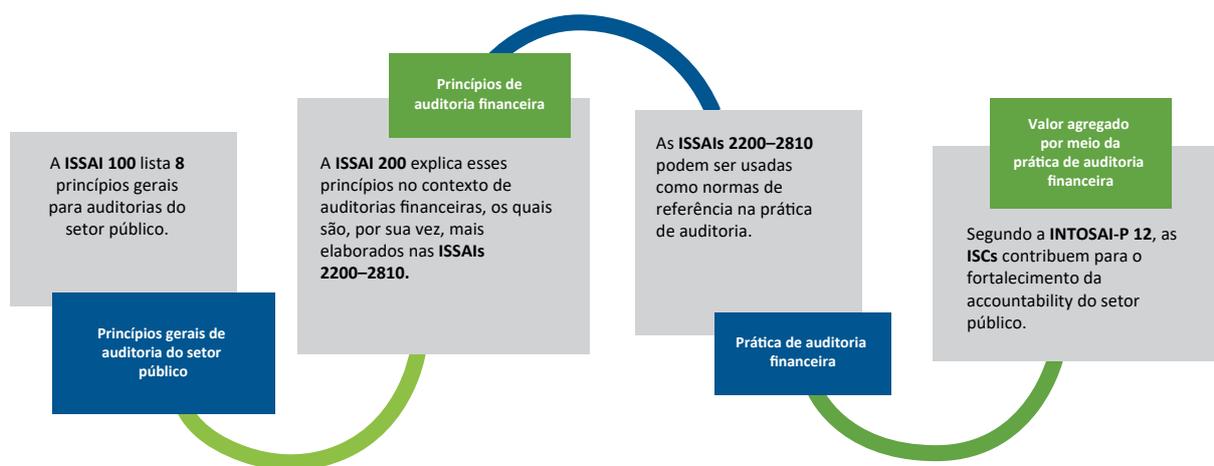
- 2.7.** Os princípios acima mencionados aplicam-se a todo o processo de auditoria. A fim de garantir o cumprimento dos princípios gerais de auditoria, as ISCs devem implementar políticas e manuais implementados que definam os princípios no contexto do seu próprio ambiente.
- 2.8.** Conforme explicado na ISSAI 100.8, os princípios podem ser usados como base para o desenvolvimento de normas oficiais de três formas:
- Como base sobre a qual as ISCs podem desenvolver normas próprias (embora esta opção possa ser menos viável na prática).
 - Como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios.
 - Como base para adoção das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs) como normas oficiais.

Importância da auditoria no setor público

- 2.9.** Os principais objetivos da auditoria do setor público são manter e promover a accountability entre entidades públicas e órgãos democraticamente eleitos. De acordo com os princípios listados na INTOSAI-P 12 (Valor e Benefícios das ISCs – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos), as ISCs devem realizar auditorias para garantir que governos e entidades públicas prestem contas de sua gestão e do uso de recursos públicos, bem como sejam transparentes nas operações governamentais; por fim, as auditorias contribuem para a manutenção da disciplina financeira de um país.
- 2.10.** A ISSAI 100.18 afirma que: “Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto de auditoria estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.”
- 2.11.** A accountability financeira está relacionada à uma gestão financeira sólida e responsável (legal e regular), à fidedignidade com que a entidade relata a sua posição financeira, os seus resultados e o uso que faz dos recursos, bem como à conformidade desse relatório com a ERF aplicável.
- 2.12.** A auditoria financeira do setor público é comumente reconhecida como um mecanismo de controle do Estado para garantir a accountability financeira: mecanismos estatais de accountability financeira apoiam o funcionamento dos sistemas, transmitindo informações ao Poder Legislativo ou a órgãos equivalentes sobre o funcionamento do Poder Executivo e da administração estatal.

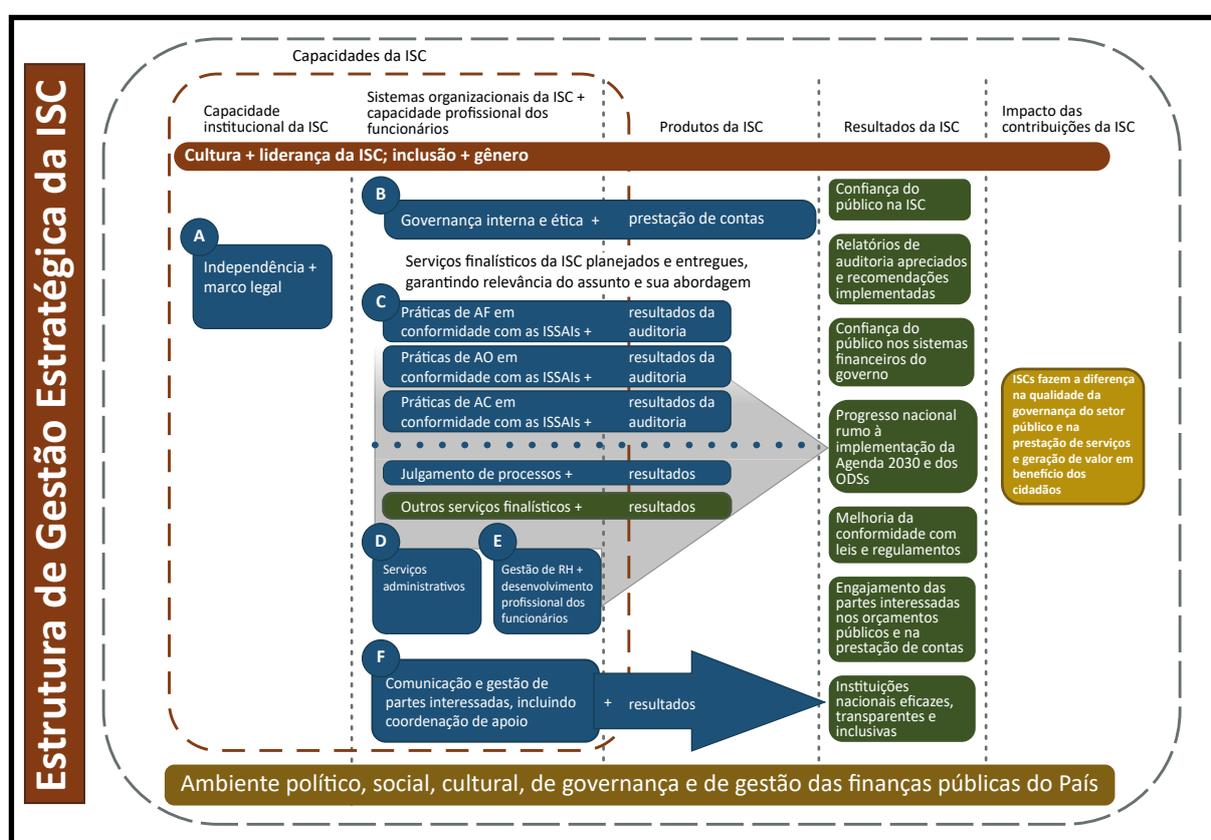
- 2.13.** Portanto, os auditores do setor público têm um papel importante a desempenhar na análise dos recursos gastos em programas públicos. Esse papel inclui o fornecimento de asseguração razoável de que as informações preparadas pelo governo representam adequadamente a situação financeira das instituições do setor público, incluindo ministérios, entidades governamentais ou todo o governo.
- 2.14.** No setor público, o ciclo de accountability começa com o processo orçamentário e termina com a apresentação de relatórios ao Poder Legislativo. Os relatórios de auditoria publicados pelas ISCs podem incluir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, bem como achados de auditoria sobre a regularidade das transações subjacentes, deficiências nos sistemas de controle interno, fraudes, má gestão de recursos etc.
- 2.15.** A Figura 2(a) abaixo explica como a implementação dos princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria de demonstrações contábeis permite que as ISCs atendam às expectativas das partes interessadas e agreguem valor ao fortalecer a accountability do governo:
- Primeiramente, as políticas de auditoria financeira e as orientações de auditoria da ISC precisam explicar como cumprir esses princípios no contexto específico do mandato da ISC, ou seja, como esses princípios devem ser traduzidos em procedimentos de auditoria (em manuais de auditoria aprovados) e ser implementados na prática.
 - Em segundo lugar, cada auditoria financeira contribuirá diretamente para o cumprimento do papel da ISC de fortalecer a accountability, a integridade e a transparência do governo e das entidades do setor público, conforme definido na INTOSAI-P 12.

Figura 2(a): Princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria financeira



2.16. No entanto, para gerar impacto e agregar valor por meio de auditorias financeiras, as ISCs também têm de garantir que seu trabalho seja adequadamente comunicado e disponibilizado em domínio público, apresentado de forma clara e acessível a diferentes partes interessadas (ver Nota Prática do Comitê de Capacitação da INTOSAI sobre “Como Aumentar o Uso e o Impacto dos Relatórios de Auditoria”, outubro de 2013, elaborada para o INCOSAI XXI, em Beijing). A Estrutura de Gestão Estratégica de ISCs da IDI, apresentada na Figura 2(b), também demonstra como a auditoria financeira no setor público contribui para a qualidade da governança do setor público e para a prestação de serviços e geração de valor em benefício dos cidadãos.

Figura 2(b): Estrutura de Gestão Estratégica de ISCs



- 2.17.** No contexto dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), a auditoria financeira contribui para o alcance do Objetivo “16: Paz, Justiça e Instituições Fortes”. Isso ocorre porque fornece asseguração sobre a apresentação das demonstrações contábeis das entidades do setor público e do governo como um todo. Essa contribuição é particularmente relevante para a meta de desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis.
- 2.18.** Alcançar os objetivos acima requer a aplicação das ISSAIs, o que inclui as modalidades de auditoria de conformidade, financeira e operacional. O objetivo de auditorias financeiras de acordo com as ISSAIs é explicado na próxima seção.

Objetivos gerais do auditor externo do setor público ao conduzir uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs

- 2.19.** A ISSAI 2200 trata das responsabilidades gerais do auditor externo na condução da auditoria de demonstrações contábeis de acordo com as ISSAIs. Especificamente, ela define os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o escopo de uma auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos.
- 2.20.** O propósito de uma auditoria financeira é aumentar a confiança que usuários previstos podem ter nas demonstrações contábeis. Isso é alcançado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 2.21.** As demais normas (ISSAIs 2210–2810), que expandem e detalham a ISSAI 2200, tratam dos requisitos específicos que o auditor externo deve cumprir ao realizar uma auditoria de demonstrações contábeis.

Como se referir às normas de auditoria financeira no relatório de auditoria de uma ISC

- 2.22.** A ISSAI 100.9 declara que “Uma ISC pode declarar que as normas por ela desenvolvidas ou adotadas são baseadas ou são consistentes com os princípios das ISSAIs somente se essas normas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes das ISSAIs 100, 200, 300 e 400.

Os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com a ISSAI ou ISSAIs relevante(s) para o trabalho de auditoria realizado. Tal referência pode ser feita declarando-se:”

“Conduzimos nossa(s) auditoria(s) de acordo com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditorias do Setor Público (ISSAI 100) [e os Princípios de Auditoria Financeira — ISSAI 200] das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle.”

- 2.23.** A ISSAI 100.10 declara que “As ISCs podem decidir adotar as ISSAIs como suas normas oficiais. Em tais casos, o auditor deve cumprir todas as ISSAIs relevantes para a auditoria. A referência às ISSAIs aplicadas pode ser feita declarando-se:

“Conduzimos nossa(s) auditoria(s) de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle.”

Circunstâncias em que não é possível se referir às ISSAIs de Auditoria Financeira (ISSAI 2200–2810) como normas utilizadas

i. Quando o trabalho não for um trabalho de asseguarção

- 2.24.** As ISCs podem realizar investigações, revisões ou procedimentos previamente acordados. Atualmente, as ISSAIs existentes não cobrem tais ações conduzidas pelas ISCs. De acordo com a ISSAI 200.25⁶, as auditorias financeiras conduzidas de acordo com as ISSAIs são trabalhos de asseguarção que visam fornecer asseguarção razoável. A ISSAI 200.26 declara ainda que “em geral, as auditorias com asseguarção razoável são planejadas para resultar numa conclusão que seja expressa de forma positiva, tal como “em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa da) a posição patrimonial e financeira de..., o desempenho financeiro de suas operações e os seus fluxos de caixa” ou, no caso de uma estrutura de conformidade, “em nossa opinião, as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com...”.
- 2.25.** De acordo com as normas ISSAI 100.24 e ISSAI 200.20–22, os elementos de um trabalho de asseguarção são a existência de um relacionamento entre três partes, envolvendo o auditor, a parte responsável e os usuários previstos; o objeto; os critérios para avaliar o objeto; e as informações resultantes da avaliação do objeto (as demonstrações contábeis).

⁶ Ver também § 7 do Marco do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia (IAASB), disponível no seguinte link: [4http://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf).

Ilustração 2.4: Exemplo de um trabalho de assegução

A administração (parte responsável) da instituição Y cumpriu a responsabilidade ao elaborar suas demonstrações contábeis, a saber: Demonstração da Posição Financeira; Demonstração do Desempenho Financeiro**; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Notas Explicativas. Esses cinco componentes das demonstrações contábeis representam, em suma, o objeto. As demonstrações devem atender às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que são os critérios. Os elementos (ativos, passivos etc.) são reconhecidos, mensurados, apresentados e divulgados nas demonstrações contábeis (as informações do objeto), de acordo com os requisitos das IPSAS. Um profissional (auditor) da ISC expressa sua opinião (assegução) na forma de um relatório sobre a apresentação adequada das demonstrações contábeis. O auditor conclui que as demonstrações contábeis (informações do objeto) elaboradas pela administração (a parte responsável) foram apresentadas de acordo com os critérios (ERF-IPSAS); e relata que as informações sobre o objeto apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o desempenho financeiro de suas operações, e os seus fluxos de caixa (objeto).*

2.26. Se um ou mais dos elementos acima mencionados não estiverem presentes, então não se trata de um trabalho de assegução razoável. Em outras palavras, se o auditor receber um trabalho que não envolva os elementos de um trabalho de assegução, tal trabalho não pode ser definido como uma auditoria financeira (por exemplo, se for solicitado à ISC que realize uma revisão da execução orçamentária de ministérios, relatando os achados sobre não conformidades com o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo, sem emitir uma opinião geral).

ii. Quando o auditor estiver apresentando um relatório sobre informações financeiras que não sejam informações contábeis históricas

2.27. De acordo com a ISSAI 200.8, o objetivo de uma auditoria financeira é fornecer, por meio da coleta de evidências suficientes e apropriadas, uma assegução razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, sobre se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação das informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis. As auditorias financeiras lidam com informações contábeis históricas, que são expressas em termos financeiros em relação a determinada entidade; derivadas principalmente do sistema contábil de tal entidade, a respeito de

* Nota de revisão técnica da tradução: *denominada Balanço Patrimonial, no Brasil; **denominada Demonstração das Variações Patrimoniais, no setor público brasileiro.

eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado. Caso uma ISC precise auditar informações financeiras que não sejam informações contábeis históricas, as ISSAIs de Auditoria Financeira não podem ser citadas como normas oficiais. Por exemplo, no caso em que uma ISC tenha que emitir um relatório sobre a precisão de previsões orçamentárias, a referência às ISSAIs de auditoria financeira não pode ser feita.

- 2.28.** Quando o mandato da ISC inclui a emissão de opinião ou declaração sobre a conformidade com leis e regulamentos, além da estrutura de relatório financeiro aplicável, a ISC deve considerar a utilização da ISSAI 400 e da ISSAI 4000 como orientação para essas opiniões/declarações específicas.

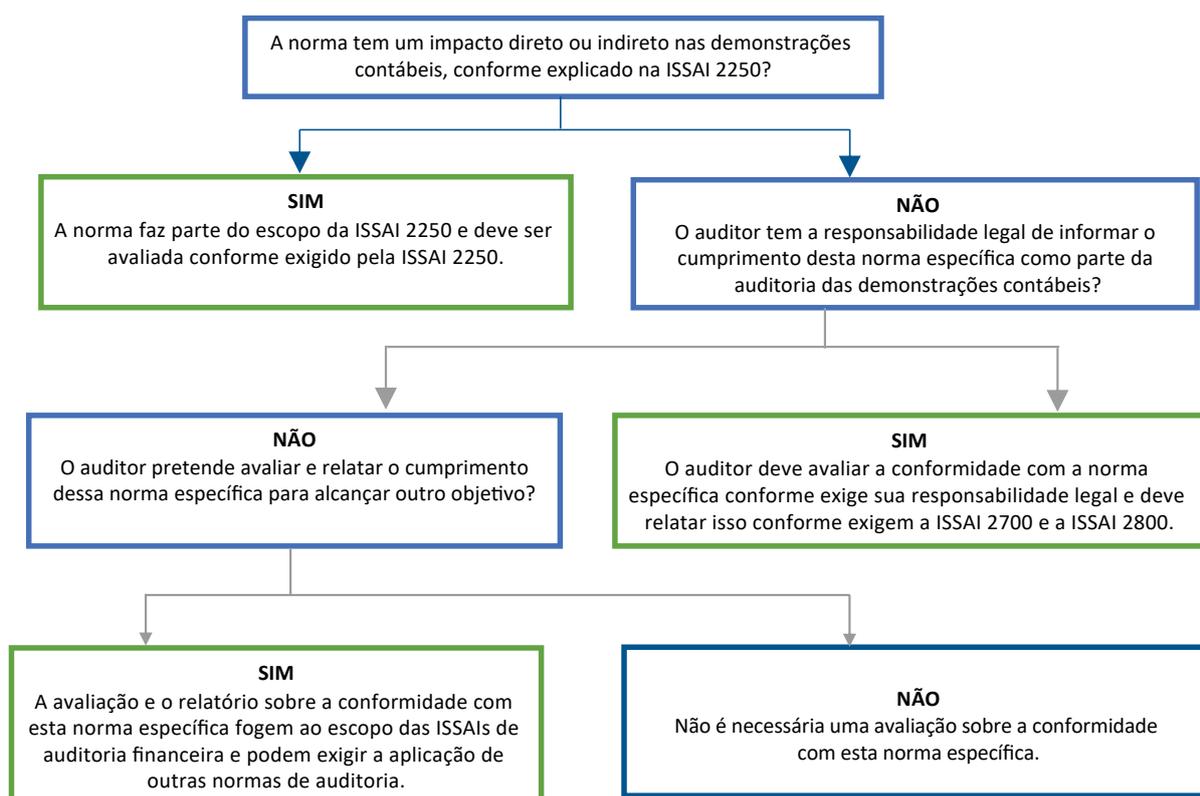
ISSAIs de Auditoria Financeira: Avaliação dos Efeitos de uma Estrutura Legal e Regulamentar nas Demonstrações Contábeis

- 2.29.** O objetivo de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos nas demonstrações contábeis auditadas. Isso pode ser realizado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Ao realizar tal auditoria, o objeto a ser auditado são as demonstrações contábeis e os critérios pelos quais o auditor avalia esse objeto são os definidos na estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 2.30.** O objetivo de uma auditoria de conformidade, de acordo com as ISSAIs, é avaliar se um particular objeto está em conformidade com uma lei ou regulamento relevante (norma). Ao realizar tal auditoria, o objeto auditado é a atividade executada pela parte responsável, que deve estar em conformidade com a norma em questão, e tal norma é o critério para a auditoria.
- 2.31.** As auditorias financeiras e de conformidade, de acordo com as ISSAIs, têm, portanto, objetivos declarados diferentes, mas esses objetivos geralmente convergem devido à natureza legislativa dos ambientes do setor público.
- 2.32.** Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs, é necessário considerar os efeitos da estrutura legal e regulamentar da entidade auditada nas demonstrações contábeis. No setor público, a estrutura legal e regulamentar pode ter impactos significativos nas demonstrações contábeis. Tal estrutura pode até constituir a estrutura de relatório financeiro aplicável que é usada para elaborar as demonstrações contábeis. Por essa razão, as normas legais podem às vezes se tornar o critério com base no qual será avaliada a elaboração das demonstrações contábeis durante uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs. Quando isso ocorre, os objetivos das auditorias financeiras e de conformidade de acordo com ISSAIs convergem.

- 2.33.** A ISSAI 2250 define dois tipos de efeitos que uma estrutura legal e regulamentar pode ter nas demonstrações contábeis e que, portanto, devem ser considerados pelo auditor: diretos e indiretos.
- 2.34.** A estrutura legal e regulamentar tem efeito direto nas demonstrações contábeis se afetar diretamente as informações que devem ser nelas relatadas. Quando as demonstrações são elaboradas com base nas normas legais descritas acima, tais normas são consideradas como tendo um efeito direto nas demonstrações contábeis e devem ser avaliadas conforme exigido pela ISSAI 2250. Quando as demonstrações são elaboradas com base em uma estrutura contábil que não seja baseada em normas legais, quaisquer outras normas legais relevantes que as afetem diretamente continuam a se enquadrar no escopo da ISSAI 2250. Por exemplo, uma norma que exija que um tipo específico de despesa seja registrado por um valor específico ou que exija que uma divulgação específica seria considerada como tendo um efeito direto nas demonstrações contábeis.
- 2.35.** A estrutura legal e regulamentar tem um efeito indireto nas demonstrações contábeis se não tiver um efeito direto conforme descrito acima, mas possa ter um efeito se uma não conformidade ocorrer. Por exemplo, a não conformidade com uma norma que possa dar origem a uma multa ou outro passivo potencial seria considerada como tendo um efeito indireto nas demonstrações contábeis, se tal não conformidade ocorresse.
- 2.36.** Os auditores do setor público normalmente têm a responsabilidade de avaliar a conformidade com normas como parte de seu mandato. Parte dessa responsabilidade pode ser cumprida a partir da aplicação da ISSAI 2250, conforme a descrição acima, mas os auditores do setor público podem ser obrigados a avaliar a conformidade com outras normas, ou podem optar por fazer isso, sendo que estas podem não estar no escopo da ISSAI 2250. A avaliação da conformidade com essas outras normas, muitas vezes, pode ser mais eficiente como parte do processo da auditoria anual das demonstrações contábeis. Isso porque, ao testar as demonstrações, o auditor normalmente avalia atividades econômicas relevantes, e as mesmas amostras selecionadas para tal finalidade também podem ser relevantes para testar a conformidade com essas outras normas. Por exemplo, ao testar uma amostra de compras em relação às afirmações relevantes das demonstrações contábeis, o auditor pode avaliar a conformidade com as normas de licitação que controlam os procedimentos do processo de compras, mas que não tenham efeito direto ou indireto nas demonstrações contábeis.
- 2.37.** As ISSAIs de auditoria financeira permitem o relato dos resultados dos testes de conformidade com as normas no relatório do auditor quando este relato é necessário para atender a um requisito legal específico de relatório. Essas informações devem ser relatadas num parágrafo separado no relatório do auditor intitulado “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios”. Essas normas podem ou não estar dentro do escopo da ISSAI 2250.

- 2.38.** Eventuais casos de não conformidade com as normas podem precisar ser incluídos no relatório do auditor, por razões outras que não sejam um requisito legal de relatório, por exemplo, como um “principal assunto de auditoria” ou como “outros assuntos”, dependendo da natureza e importância da não conformidade e de seu impacto nas demonstrações contábeis. É possível que essas normas estejam ou não estar dentro do escopo da ISSAI 2250, uma vez que, pelas razões explicadas acima, os auditores podem incluir em seu plano de auditoria normas que estejam fora do escopo dessa norma. O auditor deve garantir que a não conformidade seja relatada adequadamente de acordo com os requisitos das ISSAIs de auditoria financeira. Pode ser necessário aplicar julgamento profissional para determinar a maneira mais apropriada de relatar, especialmente em relação a normas que estejam fora do escopo da ISSAI 2250 e não impactem as demonstrações contábeis, mas que podem ser de importância significativa para os usuários.
- 2.39.** Em certos ambientes, os auditores podem ser obrigados a relatar factualmente no relatório do auditor todas as não conformidades com normas que tenham identificado ao realizar a auditoria de demonstrações contábeis, prática que não é exigida pelas ISSAIs de auditoria financeira. Quando um auditor for obrigado a relatar não conformidade com normas, de forma tal que se desvie dos requisitos das ISSAIs de auditoria financeira, o desvio deve ser avaliado pelo auditor para garantir que todos os requisitos relevantes dessas normas continuem a ser efetivamente atendidos.
- 2.40.** A **Figura 2(c)** apresenta a árvore de decisão que esclarece o escopo da ISSAI 2250.

Figura 2(c) Árvore de decisão que esclarece o escopo da ISSAI 2250

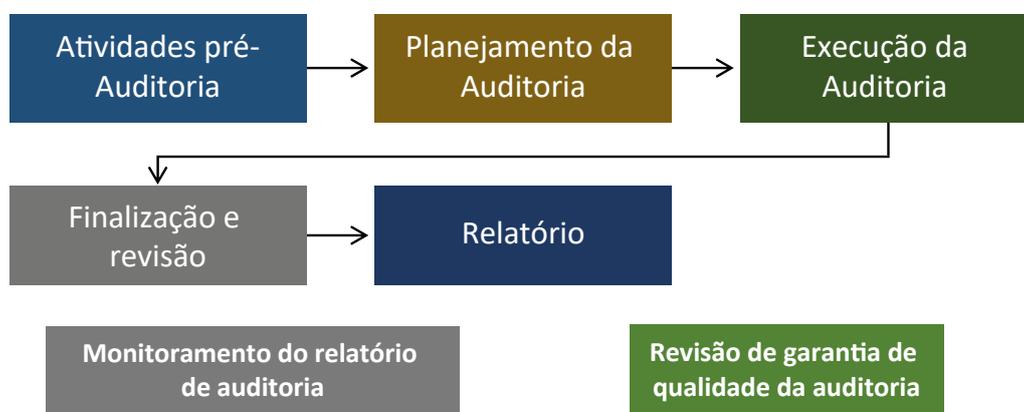


Capítulo 3

Processo da Auditoria Financeira

- 3.1.** O propósito de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos nas demonstrações contábeis auditadas. Isso pode ser realizado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 3.2.** Para expressar uma opinião, o auditor precisa reunir evidência de auditoria apropriada e suficiente, planejando e executando procedimentos de auditoria adequados, conforme exigido nas ISSAIs. Ao fazer isso, o processo de auditoria financeira precisa ser seguido conforme sugerido na **Figura 3(a)**. As atividades do processo de auditoria são interligadas e assim devem ser mantidas durante toda a realização do trabalho, sendo concluídas somente após a publicação do relatório de auditoria.

Figura 3(a): Processo de auditoria financeira



Atividades pré-auditoria

- 3.3.** O processo de auditoria financeira começa com as atividades pré-auditoria. No contexto da auditoria do setor privado, o auditor avalia se pode aceitar o trabalho de auditoria, levando em consideração quaisquer razões de ordem profissional que possam impedir a aceitação. Também é comum a prática de obter o consentimento profissional do auditor anterior antes de aceitar o trabalho, quando aplicável. No setor público, no entanto, as ISCs são obrigadas, por sua legislação própria e por outras leis e regulamentos vigentes, a realizar a auditoria financeira das entidades que exijam auditorias. Portanto, não aceitar um

trabalho de auditoria é uma situação muito rara no caso de entidades do setor público. O objetivo de conduzir as atividades pré-auditoria é, entre outros, verificar a existência das condições necessárias para a realização da auditoria, como uma estrutura de relatório financeiro aceitável, o entendimento, por parte da administração, de suas responsabilidades etc. Os auditores também realizam outras atividades específicas: avaliar os requisitos éticos e a competência da equipe, elaborar e emitir os termos do trabalho, realizar a reunião de abertura da auditoria etc. As atividades pré-auditoria devem ser revisadas e assinadas pelos revisores. Os revisores geralmente são os supervisores dos trabalhos de auditoria, na composição de uma equipe de auditoria típica das ISCs.

Os processos e metodologias detalhados para realizar as atividades pré-auditoria são apresentados no Capítulo 4 deste Manual.

Planejamento da auditoria

- 3.4.** Após a conclusão das atividades pré-auditoria, o próximo passo é elaborar o plano de auditoria, que irá orientar a auditoria das demonstrações contábeis. A abordagem de auditoria adotada pelas ISSAIs é baseada em riscos. Nessa fase do processo, os auditores identificam e avaliam os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis devido a fraudes ou erros e determinam a materialidade. A ISSAI 2315 exige que os auditores identifiquem e avaliem os riscos de distorções relevantes por meio da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente. Com base na avaliação de riscos, o auditor deve identificar os controles implementados que podem mitigar ou eliminar os riscos e testar a efetividade operacional desses controles. Como resposta aos riscos (ISSAI 2330), os auditores devem planejar os procedimentos adicionais de auditoria, consistentes em testes de controles e testes substantivos. O plano de auditoria deve ser revisado e assinado pelo revisor, e ser atualizado continuamente até a conclusão da auditoria e a emissão do relatório de auditoria, conforme exigido pelas ISSAIs.

Os processos e metodologias detalhados para a elaboração e finalização de um plano de auditoria estão descritos no Capítulo 5 deste Manual.

Execução da Auditoria

- 3.5.** Na fase de execução, que envolve principalmente o trabalho de campo, os auditores executam os procedimentos de auditoria concebidos na fase de planejamento, documentam as conclusões com base nos procedimentos executados e obtêm as evidências de auditoria. Os procedimentos de auditoria executados e as conclusões documentadas devem ser revisados e assinados pelos revisores.

Os processos e metodologias detalhados para executar os procedimentos de auditoria, documentar as conclusões e coletar evidências de auditoria estão descritos no Capítulo 6 deste Manual.

Finalização e Revisão

- 3.6.** A ISSAI 2500 exige que os auditores obtenham evidências de auditoria apropriadas e suficientes para expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis. As evidências de auditoria são obtidas por meio de procedimentos de auditoria específicos que respondam aos riscos identificados no nível das afirmações ou das demonstrações contábeis. Nesta fase do processo, os auditores avaliam as evidências obtidas na fase de execução da auditoria. As evidências de auditoria precisam ser avaliadas quanto à sua suficiência e adequação. Tais evidências constituem a base para a formação e emissão de uma opinião da auditoria sobre as demonstrações contábeis e para o relato de não conformidade com leis, regras e regulamentos, se houver.
- 3.7.** Nessa fase, o supervisor ou revisor da auditoria considera as opiniões e observações elaboradas pelo auditor, assegurando-se de que ambas estejam adequadamente suportadas por evidências de auditoria e que foi aplicado julgamento profissional. Os auditores e os revisores devem assegurar que o plano de auditoria foi seguido na execução da auditoria, razão pela qual o trabalho realizado pelos auditores precisa ser revisado e aprovado pelos revisores.

Os processos e metodologias detalhados de avaliação e revisão estão detalhados no Capítulo 7 deste Manual.

Relatório

- 3.8.** Com base na avaliação e revisão do trabalho realizado pelos auditores, o próximo passo é elaborar e emitir o relatório final da auditoria. Normalmente, o relatório de auditoria contém a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. A opinião se baseia nas evidências de auditoria de que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) ou foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e com quaisquer leis e regulamentos que afetem a sua apresentação. Além disso, pode haver outras responsabilidades relacionadas ao relatório, de acordo com o mandato da ISC. Essas outras responsabilidades poderão exigir a aplicação de outras normas de auditoria, quando estiverem além do escopo das ISSAIs de auditoria financeira. As opções para a elaboração de relatórios de acordo com o escopo das ISSAIs de auditoria financeira encontram-se explicadas na seção de relatório deste manual.

Os processos e metodologias detalhados para a elaboração de relatórios de auditoria são abordados no Capítulo 8 deste Manual.

Procedimentos de Monitoramento

- 3.9.** A ISSAI 100 afirma que as ISCs têm um papel no monitoramento das medidas adotadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria: o monitoramento concentra-se em verificar se a entidade auditada tratou adequadamente essas questões, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias tomadas pela entidade auditada podem demandar um relatório adicional por parte da ISC.
- 3.10.** Além disso, os procedimentos de monitoramento são considerados uma boa prática de acordo com o princípio 3 da INTOSAI-P 20. Caso o monitoramento não seja realizado após a emissão do relatório de auditoria, a ISC não poderá avaliar se o impacto desejado foi gerado como resultado da auditoria. Portanto, os procedimentos de monitoramento são vistos como um dos componentes importantes do processo de auditoria.

Os procedimentos de monitoramento são explicados no Capítulo 9 deste Manual.

Revisão da garantia de qualidade

- 3.11.** Considerando que a revisão do trabalho de auditoria (controle de qualidade) será feita em diferentes momentos ao longo do processo de auditoria. Será necessário, conforme exigido pela ISSAI 2220, ter um sistema de garantia de qualidade independente (GQ) para revisar o trabalho realizado pelas ISCs, após sua conclusão. No nível da auditoria, o processo de revisão de GQ ajuda os dirigentes das ISCs a determinar se o processo de auditoria foi seguido e se a auditoria das demonstrações contábeis foi conduzida de acordo com os requisitos das ISSAIs ou normas equivalentes. A revisão de GQ das auditorias concluídas é realizada por amostragem, de acordo com o Elemento 6: Monitoramento da ISSAI 140, cujo princípio-chave (a) estabelece que “o processo de monitoramento deve incluir uma consideração e avaliação contínuas do sistema de controle de qualidade da ISC, incluindo a revisão de uma amostra dos trabalhos concluídos em toda a gama de trabalhos realizados pela ISC). Essa exigência também está refletida na ISQC 1.48(a).

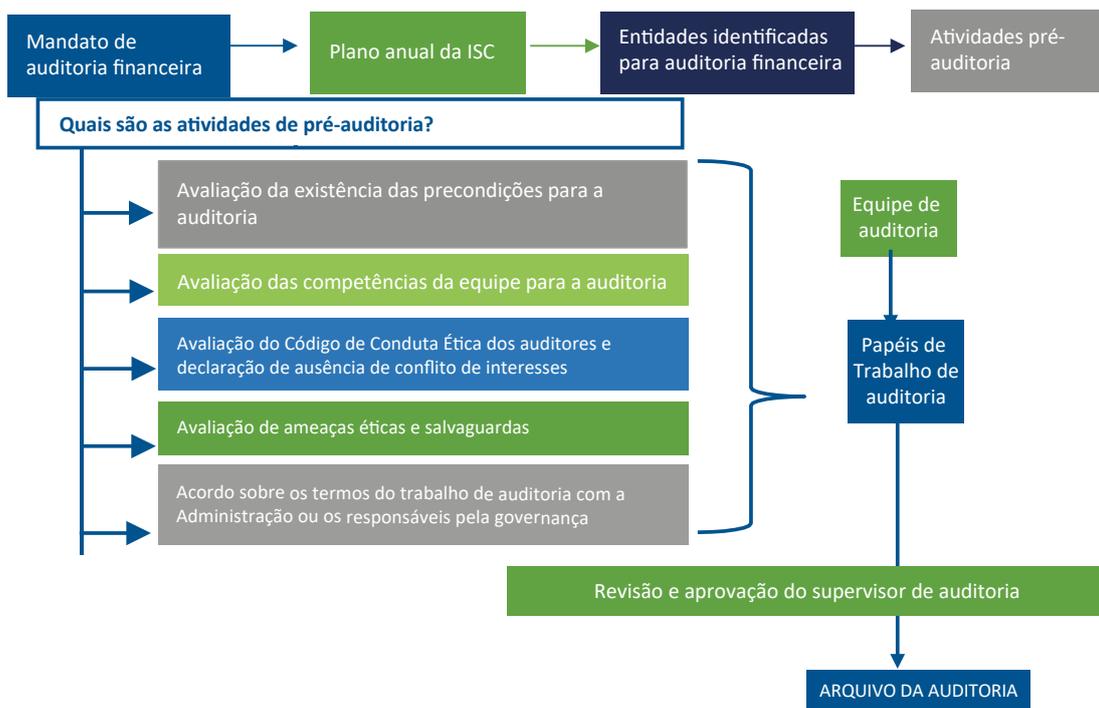
Neste Manual, o Capítulo 10 apresenta uma ideia geral da necessidade de realizar a revisão de GQ no nível do trabalho de auditoria, embora não forneça orientações e metodologias detalhadas para conduzir os procedimentos de GQ de uma auditoria financeira. Essas questões serão abordadas em um documento separado com orientações sobre garantia de qualidade

Capítulo 4

Atividades Pré-auditoria

- 4.1. A ISSAI 2210 define os requisitos relacionados à concordância com os termos do trabalho de auditoria, que é uma prática de auditoria mais alinhada com as observadas no setor privado. O auditor é obrigado a avaliar certas condições antes de aceitar o trabalho e, com base nessa avaliação, determinar se pode aceitá-lo ou recusá-lo.
- 4.2. Geralmente, leis e regulamentos obrigam as ISCs a realizar determinadas auditorias, e o auditor do setor público provavelmente não terá a opção de recusar ou se retirar da auditoria. No entanto, os requisitos que são apropriados na prática de auditoria do setor privado podem também ser aplicados, e ser relevantes, para a auditoria do setor público.
- 4.3. A finalidade de se realizar as atividades prévias à auditoria é ajudar a garantir que o auditor tenha considerado eventuais situações ou circunstâncias que possam afetar adversamente sua capacidade de planejar e executar a auditoria, de forma a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. A Figura 4(a) abaixo apresenta uma visão simplificada das atividades de pré-auditoria identificáveis nas auditorias conduzidas por ISCs.

Figura 4(a): Atividades pré-auditoria



- 4.4.** Para verificar a existência das precondições necessárias para a auditoria, um dos requisitos é determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro (ERF) adotada pela entidade para elaborar suas demonstrações contábeis. A seguir, são apresentadas orientações a esse respeito.

Avaliação da existência de precondições para a auditoria

- 4.5.** Esta seção explica o processo de avaliação da ERF aplicado pela entidade auditada na elaboração de suas demonstrações contábeis. No ambiente do setor público, o auditor pode encontrar diversas ERFs. Portanto, é importante saber:
- como determinar se a estrutura de relatório financeiro aplicada é aceitável ou não (ver ISSAI 2210, parágrafos 6 e A2 a A10);
 - a diferença entre estruturas de apresentação adequada e estruturas de conformidade; e
 - o impacto do tipo da estrutura de relatório financeiro na redação da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

Definições relevantes para entender a estrutura de relatórios financeiros (ERF)

- 4.6.** O termo *demonstrações contábeis* geralmente se refere a um conjunto completo de demonstrações, conforme determinado pelos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, mas pode também se referir a uma única demonstração. As divulgações compreendem informações explicativas ou descritivas, incluídas nas demonstrações contábeis, ou nas notas explicativas, ou incorporadas por referência cruzada⁷, elaboradas conforme sejam requeridas, permitidas expressamente ou de outra forma estabelecidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 4.7.** A informação contábil histórica é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições econômicas ou circunstâncias em determinada data no passado⁸.
- 4.8.** A ERF aplicável é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração ou, quando aplicável, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento⁹. Há dois tipos de ERF, conforme explica a ISSAI 2200:

* Nota de revisão técnica da tradução: a ISSAI 2800 dispõe sobre auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas de relatório financeiro para propósitos especiais.

7 ISSAI 2200, parágrafo 13(f).

8 ISSAI 2200, parágrafo 13(g)

9 ISSAI 2200, parágrafo 13(a)

A expressão **estrutura de apresentação adequada** é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com seus próprios requisitos e que:

- i. reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além daquelas especificamente exigidas pela estrutura; ou que
- ii. reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de um requisito da estrutura para conseguir apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

A expressão **estrutura de conformidade** é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos mencionados em (i) e (ii) acima.

Tanto a estrutura de apresentação adequada quanto a de conformidade são encontradas nos ambientes do setor público.

- 4.9.** Além de elaborar demonstrações contábeis de propósito geral, as entidades do setor público também podem elaborar demonstrações contábeis para outras partes (como órgãos governamentais, o Poder Legislativo ou outras partes que desempenhem uma função de supervisão) que venham a necessitar de demonstrações contábeis adaptadas para atender às suas necessidades específicas de informação. Essas demonstrações contábeis seriam consideradas de propósito especial e poderiam ser elaboradas com base em uma estrutura relatório financeiro para propósitos especiais.

Avaliação da aceitabilidade da ERF

- 4.10.** A ERF é o critério de auditoria e o referencial com base no qual as demonstrações contábeis serão avaliadas. Sem uma ERF aceitável, o auditor não poderá cumprir os objetivos da auditoria. Além disso, a administração precisa dispor de critérios aceitáveis para elaborar suas demonstrações contábeis. Essa é a razão pela qual a existência de uma ERF aceitável é uma das condições para a auditoria de demonstrações contábeis. Portanto, a ISC ou o auditor podem executar os passos sugeridos nas perguntas a seguir para verificar se existe uma ERF aplicável e se ela é aceitável, e como o assunto deve ser tratado se não for aceitável. Considerando que existem entidades semelhantes em todas as ISCs, para fins de realização das auditorias financeiras, esses passos podem ser executados no nível da ISC, em vez de no nível de cada auditoria:

Passo 1: Existe uma ERF aplicável para entidades do setor público?

Passo 2: A ERF é aceitável?

Passo 3: A ERF é uma estrutura de propósito especial ou de propósito geral?

Passo 4: A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou de conformidade? Como elaborar os relatórios de acordo com ela?

Passo 5: Quais são as opções da ISC se a ERF for considerada inaceitável?

Passo 1: Existe uma ERF aplicável para entidades do setor público?

4.11. Em muitos casos, leis e regulamentos prescrevem a ERF para as entidades do setor público. As demonstrações contábeis das entidades do setor público podem ser elaboradas conforme o regime de competência, o regime de caixa, ou ambos os regimes:

- No primeiro caso, as demonstrações contábeis podem incluir: demonstração da posição financeira; demonstração do resultado abrangente; demonstração dos fluxos de caixa; e notas explicativas com um resumo das principais políticas contábeis e outras informações explicativas.
- Se a entidade tiver elaborado suas demonstrações contábeis conforme o regime de caixa, ela pode apresentar uma demonstração de recebimentos, uma demonstração de pagamentos, notas explicativas associadas e uma comparação entre os valores orçados e realizados. Em determinados ambientes, de acordo com a ERF, o conjunto completo de demonstrações contábeis também poderá incluir outros relatórios, tais como relatórios de desempenho e de dotações orçamentárias. No entanto, leis e regulamentos também podem prever uma apresentação de informações financeiras históricas diferente.

4.12. Concluindo, em relação ao primeiro passo, da avaliação da ERF, as ISCs precisam identificar se há uma ERF aplicável para entidades do setor público em seu ambiente ou jurisdição.

Passo 2: A ERF é aceitável?

4.13. A aceitabilidade da ERF é avaliada conforme a natureza da entidade e o objetivo de suas demonstrações contábeis. As características de uma ERF aceitável são examinadas na ISSAI 200 e na ISSAI 2210 (ver *Apêndice 2 da ISSAI 2210*). As ERFs aceitáveis normalmente exibem os atributos apresentados na **Ilustração 4.1**.

Ilustração 4.1: ERF aceitável

Características	Descrição
Relevância	<p>As informações fornecidas nas demonstrações contábeis são relevantes para a natureza da entidade auditada e para a finalidade das demonstrações contábeis.</p> <p>A relevância está sujeita à natureza da entidade conforme refletido na Ilustração 4.2 adiante. A relevância é claramente uma decisão crítica para a ISC e precisa ser avaliada em consulta com as partes interessadas.</p>
Integralidade	<p>Não são omitidas quaisquer transações e eventos, saldos de contas e divulgações que possam afetar as conclusões com base nas demonstrações contábeis.</p> <p>A finalidade das demonstrações contábeis pode variar, podendo incluir desde fins de financiamento/investimento, conforme explica a Ilustração 4.2 adiante, até a certificação e aprovação do orçamento anual. Isso precisa ser avaliado no contexto das necessidades das partes interessadas e do ciclo de prestação de contas e responsabilização.</p>
Confiabilidade	<p>As informações fornecidas nas demonstrações contábeis</p> <ul style="list-style-type: none"> • refletem, conforme o caso, a substância econômica dos eventos e transações, e não meramente sua forma jurídica; e • resultam em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes, quando usadas em circunstâncias semelhantes. <p>A confiabilidade reflete se as informações fornecidas estão num formato vinculado a políticas contábeis e/ou a procedimentos financeiros.</p>
Neutralidade	<p>As informações contidas nas demonstrações contábeis devem estar livres de viés. Em outras palavras, as informações fornecidas nas demonstrações contábeis não devem levar a interpretações que possam ser enganosas em relação a determinados resultados ou em relação à entidade.</p>
Compreensibilidade	<p>As informações contidas nas demonstrações contábeis são claras e abrangentes e não estão sujeitas a interpretações significativamente diversas. Isso reforça a necessidade de as demonstrações serem adequadas à finalidade, de maneira que possam ser compreendidas e utilizadas para o propósito a que se destinam.</p>

4.14. A aceitabilidade da ERF significa que as informações fornecidas nas demonstrações contábeis são úteis para os usuários previstos. Para determinar tal utilidade, os próprios usuários devem ser identificados, e seus requisitos, compreendidos.

4.15. No setor público, normalmente haverá usuários de demonstrações contábeis de vários tipos de entidades e por diferentes razões. A **Ilustração 4.2** apresenta situações encontradas em um ambiente do setor público. A última coluna lista exemplos de ERFs comumente usadas, no entanto, a sua inclusão não significa que as ERFs correspondentes sejam necessariamente aceitáveis. Essa decisão deve ser tomada por cada ISC no contexto de sua prática de auditoria.

Ilustração 4.2: Situação típica de uma ERF num ambiente do setor público

Tipo de entidade	Usuário típico	Tipo de exigência	ERF comumente usada
Ministério	Comitê de Contas Públicas, ministros	Prestação de contas de despesas do governo e avaliação da gestão financeira.	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Órgãos não geradores de receita	Comitê de Contas Públicas e ministérios responsáveis, comunidade de doadores	Prestação de contas de financiamento e avaliação do desempenho das entidades em relação a suas atribuições.	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Empresas e entidades geradoras de receita	Comitê de Contas Públicas, ministérios, autoridades de investimento, bancos etc.	Avaliação do retorno sobre o investimento e da sustentabilidade, avaliação dos efeitos da política e regulamentação das entidades.	Demonstrações contábeis pelo regime de competência muitas vezes alinhadas a uma estrutura de relatório reconhecida (por exemplo, IFRS e IPSAS).

4.16. Para concluir o segundo passo da avaliação da ERF, as ISCs precisam identificar se a ERF em questão é aceitável.

Passo 3: A ERF é uma estrutura de propósito especial ou de propósito geral?

4.17. As estruturas podem ser categorizadas como de propósito geral ou especial. Uma estrutura de propósito especial é aquela formulada para atender às necessidades de informações financeiras de usuários específicos. Uma estrutura de propósito geral é aquela formulada para atender às necessidades de uma ampla gama de usuários.

4.18. Em alguns ambientes, as demonstrações contábeis para fins específicos são as únicas demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do setor público. Portanto, é importante determinar cuidadosamente se a ERF foi concebida para atender às necessidades de informações financeiras de uma ampla gama de usuários (“estrutura de propósito geral”) ou às necessidades de informações financeiras de usuários específicos (ver ISSAI 2800).

4.19. Assim, com base nas ISSAIs 200 e 2200, as ISCs precisam examinar se a ERF aplicável é uma estrutura de propósito geral ou especial. Por exemplo, em muitos casos, as contas consolidadas do governo e as demonstrações contábeis de ministérios ou outros órgãos do setor público são elaboradas para atender às necessidades comuns de informações financeiras de uma ampla gama de usuários, e a estrutura de relatórios aplicável seria, consequentemente, classificada como de propósito geral.

- 4.20.** Quando o auditor conclui que a estrutura contábil aplicada para elaborar as demonstrações contábeis a serem auditadas é uma estrutura de propósito especial, ele deve aplicar a ISSAI 2800, que trata de considerações especiais relevantes para:
- a aceitação do trabalho;
 - o planejamento e a execução do trabalho; e
 - a formação de opinião e a elaboração de relatório sobre as demonstrações contábeis.

A ISSAI 2800 não substitui os requisitos das outras ISSAIs. Portanto, o auditor deve continuar a cumprir todos os requisitos relevantes de outras ISSAIs ao aplicar a ISSAI 2800.

- 4.21.** *Para concluir o terceiro passo da avaliação da ERF, as ISCs precisam determinar se a ERF em questão é uma estrutura de propósito geral ou uma estrutura de propósito especial.*

Passo 4: A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou de conformidade? Como elaborar os relatórios de acordo com ela?

- 4.22.** A ERF pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade. O tipo de estrutura usado para elaborar as demonstrações contábeis afeta a redação da opinião do auditor. No caso de uma **estrutura de apresentação adequada**, as ISCs precisam avaliar se as demonstrações contábeis oferecem uma apresentação adequada, incluindo (ver ISSAI 2700.14) considerações sobre:

- a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
- se as demonstrações contábeis, inclusive as respectivas notas explicativas, representarem as transações e eventos subjacentes de forma a garantir uma apresentação adequada.

- 4.23.** Ao emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, o relatório do auditor deve conter expressões como *“as demonstrações contábeis apresentam adequadamente...”* ou *“as demonstrações contábeis dão uma visão verdadeira e justa de...”*.

- 4.24.** Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma **estrutura de conformidade**, o auditor não emite uma opinião sobre a adequação da apresentação. Em vez disso, exige-se que o auditor avalie se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas de apresentação das demonstrações contábeis prescritas na ERF especial ou em leis e regulamentos aplicáveis. O uso de uma estrutura de conformidade não deve ser confundido com uma auditoria de conformidade. A redação da opinião será a seguinte: *“As demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].”*

4.25. Para concluir o quarto passo da avaliação da ERF:

- as ISCs precisam decidir se a ERF em questão é uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade; e
- dependendo da ERF usada pela entidade para elaborar suas demonstrações contábeis, a ISC deve redigir a opinião da auditoria de acordo com ela.

Passo 5: Quais são as alternativas para a ISC se a ERF for considerada inaceitável?

4.26. Conforme explica a ISSAI 2210.8, se não forem observadas as condições para uma auditoria, o auditor deverá discutir a questão com a administração. A menos que exigido por lei ou regulamento, o auditor não deve aceitar o trabalho de auditoria proposto.

4.27. A não aceitação do trabalho muitas vezes não é possível no ambiente das ISCs, uma vez que elas são obrigadas a realizar auditorias de acordo com o seu mandato legal. Nesse sentido, as ISCs precisam explorar maneiras alternativas de lidar com ERFs inaceitáveis.

4.28. Se o auditor determinar que a ERF prescrita por lei ou regulamento é inaceitável, a ISSAI 2210.19 exige que o auditor discuta a questão com a administração da entidade auditada e solicite que **divulgações adicionais** sejam feitas, para evitar que as demonstrações contábeis sejam enganosas para os usuários¹⁰. Ainda que a administração faça as divulgações adicionais, o relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis deve incorporar um **Parágrafo de Ênfase**, chamando a atenção dos usuários para as divulgações adicionais (ver **Capítulo 8**).

4.29. Se a administração se recusar a atender à solicitação do auditor no sentido de elaborar divulgações adicionais e a ISC não puder se retirar do trabalho, conforme discutido no parágrafo anterior, a ISC deverá, de acordo com a ISSAI 2210.20: (a) avaliar o efeito da natureza enganosa das demonstrações contábeis no relatório do auditor; e (b) incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho de auditoria.

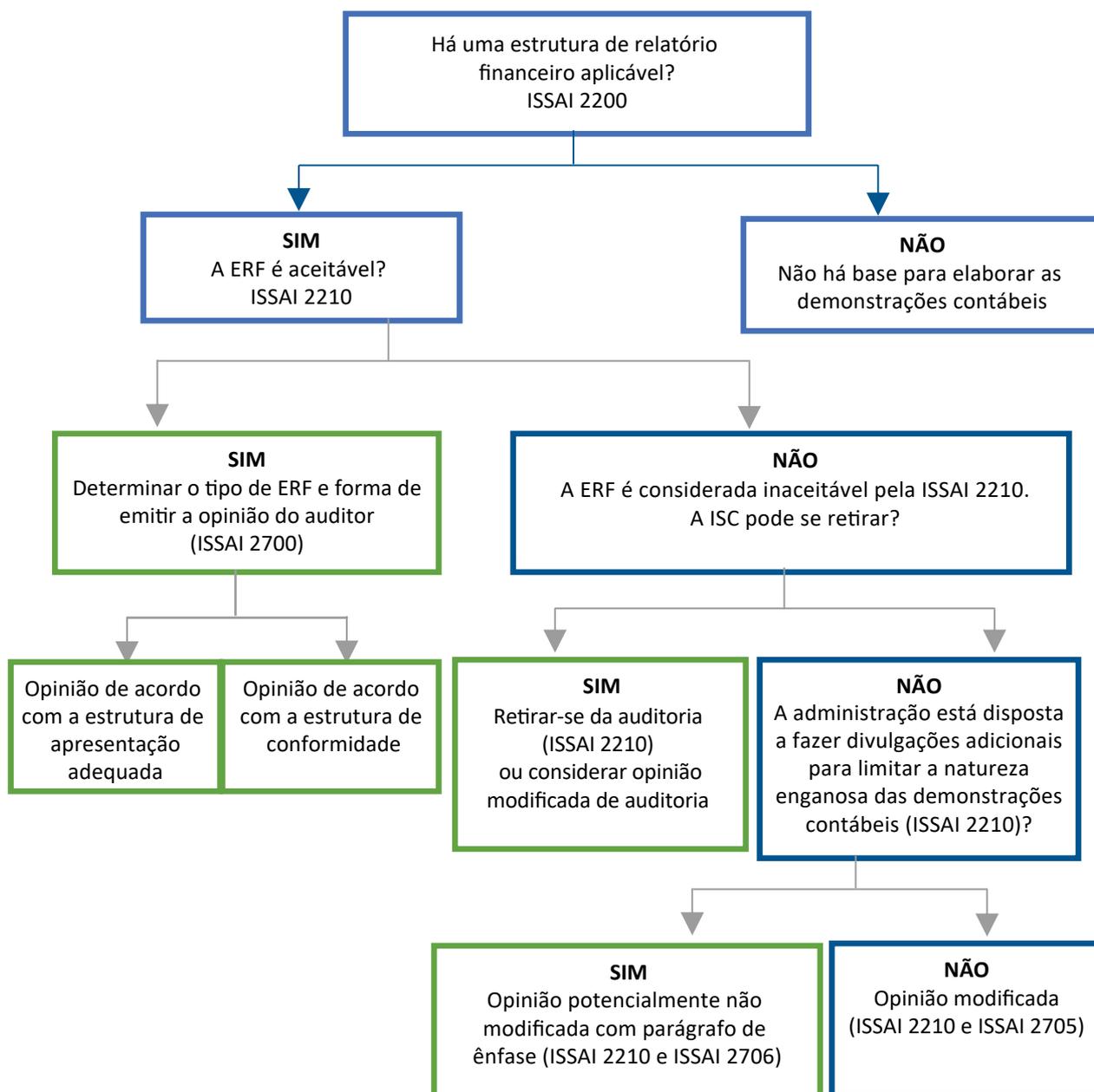
4.30. A ISSAI 2210.20 prescreve que, se as condições descritas na ISSAI 2210.19 não estiverem presentes e o auditor for obrigado por lei ou regulamento a realizar o trabalho de auditoria, ele deverá:

- avaliar o efeito da natureza enganosa das demonstrações contábeis no relatório do auditor; e
- incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho de auditoria.

¹⁰ O auditor deve determinar se as demonstrações contábeis são enganosas usando os critérios de aceitabilidade.

- 4.31.** Para concluir sobre as ações, no caso de uma ERF inaceitável:
- A ISC precisa solicitar à administração da entidade auditada que elabore divulgações adicionais.
 - Se forem apresentadas divulgações adicionais, a ISC deve acrescentar um parágrafo de ênfase à opinião.
 - Se a administração se recusar a apresentar divulgações adicionais, a ISC pode considerar retirar-se do trabalho da auditoria; se isso não for possível, a ISC pode considerar uma opinião de auditoria modificada (uma abstenção de opinião), explicando a natureza enganosa das demonstrações contábeis.
 - A ISC deve considerar informar ao Poder Legislativo e aos órgãos normativos e de controle sobre a inaceitabilidade da ERF.
- 4.32.** O processo de avaliação da ERF, conforme as explicações acima, está resumido na árvore de decisão da **Figura 4(b)** a seguir. O auditor ou o avaliador pode documentar a conclusão obtida na avaliação da aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro usando o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 4.1**. Esse modelo de papel de trabalho também sugere o registro dos riscos que podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, identificáveis durante a avaliação da aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro.
- 4.33.** Exemplos de ERFs aceitáveis incluem as normas IFRS e IPSAS. Os princípios contábeis promulgados pelos órgãos nacionais de normas contábeis também são considerados aceitáveis, se um devido processo de pronunciamento das normas tiver sido seguido para considerar as opiniões de uma ampla gama de partes interessadas. No entanto, no setor público, também é possível que essas normas sejam complementadas por leis ou regulamentos. Nesse caso, o auditor deve determinar se há **quaisquer conflitos** entre as normas de relatório financeiro e os requisitos adicionais (ISSAI 2210.18 e A36). Os requisitos adicionais referem-se aos requisitos prescritos por lei ou regulamento, além dos requisitos da estrutura de relatório financeiro relativos à elaboração de demonstrações contábeis. Esse pode ser o caso, por exemplo, de quando a lei ou regulamento prescrever divulgações adicionais além daquelas exigidas pelas normas de relatório financeiro (ISSAI 2210.A36).

Figura 4(b): Árvore de decisão para determinar a aceitabilidade da ERF



4.34. Em alguns países, as demonstrações contábeis das entidades governamentais são elaboradas exclusivamente de acordo com um conjunto de regras e regulamentos financeiros emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Ministério das Finanças ou pelo Departamento do Tesouro. Conforme a ISSAI 2210.A9, na ausência de indicações em contrário, presume-se que a ERF prescrita por lei ou regulamento seja aceitável para as demonstrações contábeis de propósito geral elaboradas por tais entidades. Se não for aceitável, aplicam-se os passos indicados acima.

Obtenção de concordância de que a administração entende suas responsabilidades

4.35. Conforme requerido pela ISSAI 2210.6(b), o auditor precisa obter um acordo por escrito da administração da entidade de que ela reconhece e entende suas responsabilidades de

elaborar as demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação adequada; de estabelecer controles internos que a administração determine como necessários para a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes; e de fornecer aos auditores acesso a informações e pessoas dentro da entidade, e quaisquer informações adicionais requeridas pelos auditores. Todos esses requisitos devem estar especificados nos termos do trabalho de auditoria e devem ser explicados à administração na reunião de abertura da auditoria.

Outros requisitos

- 4.36.** Os requisitos relacionados a outras atividades pré-auditoria também são destacados na ISSAI 2220 e na ISSAI 2300. Por exemplo, quando houver mudança de auditores, a comunicação com o auditor anterior deve ser feita em conformidade com os requisitos éticos relevantes.
- 4.37.** Para garantir a qualidade da auditoria, é importante contar com uma equipe adequada em termos de qualificações, competências e experiência. Geralmente, é aconselhável ter alguns auditores com experiência anterior em auditorias de determinada entidade ou área, pois eles já teriam familiaridade com os sistemas e procedimentos em vigor e isso melhoraria o planejamento da auditoria e a eficiência do trabalho.
- 4.38.** Também é importante ter uma equipe bem estruturada, cujas responsabilidades sejam claramente delegadas, e ter um processo de revisão de qualidade estabelecido. No contexto das ISCs, a equipe de auditoria geralmente é composta por membros da equipe, um líder de equipe (coordenador de auditoria) e um supervisor do trabalho de auditoria. Contudo, esses membros podem ter títulos diferentes conforme a ISC. A equipe de auditoria pode usar o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 4.2**, sugerido como uma Matriz de Competências da Equipe, para indicar e documentar que a equipe de auditoria possui, coletivamente, as competências necessárias para executar o trabalho de auditoria determinado.
- 4.39.** Para garantir que a auditoria seja conduzida de forma objetiva e independente, os auditores devem cumprir um código de conduta ética (por exemplo, o “Código de Ética” ISSAI 130¹¹). Também é essencial garantir que os auditores não tenham conflitos de interesses com qualquer entidade a ser auditada. O modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 4.3** propõe um formato para a declaração de conformidade com o Código de Ética; o **PTA 4.4** propõe um formato que pode ser adaptado para que os auditores declarem ausência de conflitos de interesses; e o **PTA 4.5** é um exemplo de declaração de conflito de interesses.

¹¹ Ver ISC-4: Ambiente de Controle Organizacional, dimensão (i) “Ambiente de Controle Interno — Ética, Integridade e Estrutura Organizacional”, do **MMD-ISC**.

- 4.40.** Ameaças éticas podem surgir durante a auditoria, como a ameaça de autorrevisão, de interesse próprio, de familiaridade, de defesa de interesse da entidade auditada, de intimidação etc. O líder/coordenador de equipe ou o supervisor do trabalho deverá criar as salvaguardas necessárias para reduzir tais ameaças a um nível aceitável, com base em seu julgamento profissional. A avaliação de ameaças éticas e salvaguardas pode ser registrada no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 4.6**.
- 4.41.** O próximo passo na pré-auditoria é acordar os termos do trabalho de auditoria com a entidade auditada, particularmente com a administração ou, quando aplicável, com os responsáveis pela governança. A ISSAI 2210.10, declara: "... os termos do trabalho de auditoria acordados devem ser registrados em uma carta de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito". Os termos do trabalho de auditoria devem incluir, entre outros, o seguinte:
- o objetivo e escopo da auditoria das demonstrações contábeis;
 - as responsabilidades do auditor;
 - as responsabilidades da administração;
 - a identificação da ERF aplicável para a elaboração das demonstrações contábeis;
 - referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor;
 - declaração de que existem circunstâncias em que o relatório pode ter forma e conteúdo diferente do esperado; e
 - as leis e regulamentos relevantes que afetem a auditoria.
- 4.42.** A equipe de auditoria também pode incluir outros termos e condições nos termos do trabalho de auditoria, se isso for considerado apropriado e necessário. O modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 4.7** contém um exemplo de Termos do Trabalho de Auditoria que pode ser usado pela equipe de auditoria da ISC. O modelo pode ser adaptado às necessidades específicas de cada ISC.
- 4.43.** Um ofício com os termos do trabalho de auditoria deve ser enviado à administração ou, quando aplicável, aos responsáveis pela governança, e os destinatários devem ser solicitados a confirmar sua concordância com os termos, devolvendo uma cópia assinada. A equipe de auditoria também pode informar à administração que os termos do trabalho podem ser discutidos na reunião de abertura da auditoria, antes de serem assinados, pois alguns termos podem exigir explicações da própria equipe. A reunião de abertura geralmente é convocada após o envio dos termos do trabalho de auditoria.
- 4.44.** Quaisquer alterações nos termos do trabalho de auditoria, em relação àqueles inicialmente previstos, devem ser formalizadas, por meio de ofícios ou atas de reuniões entre a administração e a equipe.

4.45. Não deve haver falta de concordância com os termos do trabalho por parte da administração e dos responsáveis pela governança, uma vez que leis e regulamentos geralmente obrigam as ISCs a realizar auditorias e os termos e condições da auditoria devem ser consistentes com tais leis e regulamentos.

Comunicação com a administração e os responsáveis pela governança

4.46. A comunicação com a administração e os responsáveis pela governança da entidade **durante todo o processo de auditoria** é muito importante e facilita a condução adequada da auditoria. Em algumas entidades do setor público em certas jurisdições, a administração pode incluir alguns ou todos os responsáveis pela governança.

4.47. De acordo com a ISSAI 2260.9, os objetivos do auditor em sua comunicação com os responsáveis pela governança são:

- (a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as responsabilidades do auditor com relação à auditoria das demonstrações contábeis, e uma visão geral do escopo planejado e do cronograma da auditoria;
- (b) obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria;
- (c) fornecer aos responsáveis pela governança observações tempestivas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar o processo de relatórios financeiros; e
- (d) promover uma comunicação recíproca eficaz entre o auditor e os responsáveis pela governança.

4.48. A equipe de auditoria precisa considerar três aspectos no que diz respeito à comunicação:

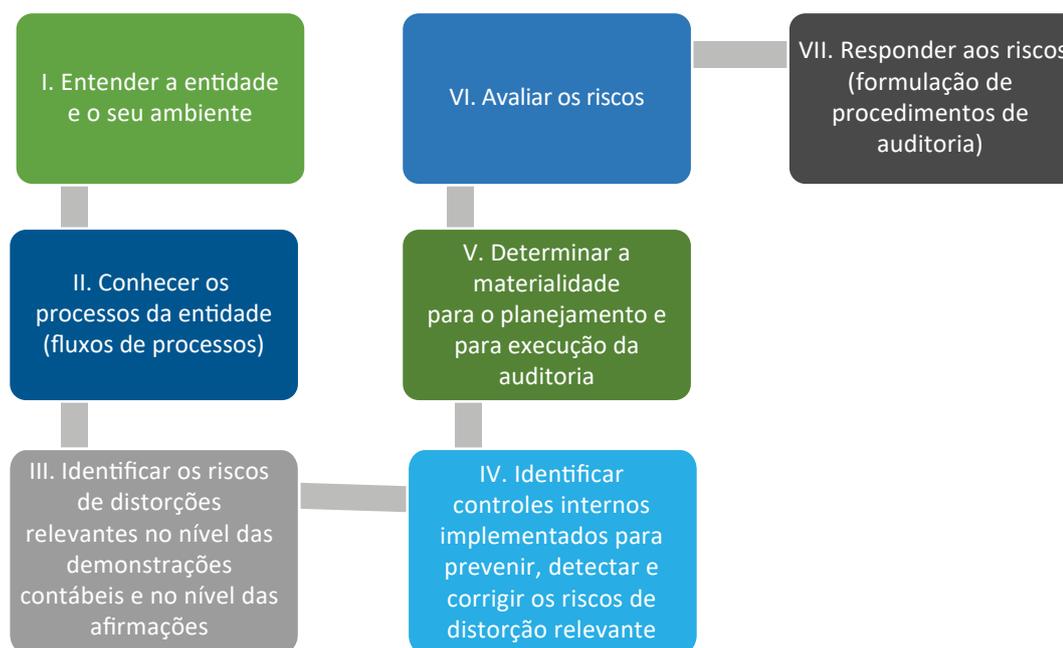
- Determinação das pessoas apropriadas: identificar as pessoas apropriadas dentro da estrutura de governança da entidade com quem se comunicar (o que pode ser realizado na reunião de abertura da auditoria, antes do início da auditoria).
- Assuntos a serem comunicados: determinar os assuntos que precisam ser comunicados (ou seja, as responsabilidades do auditor, o escopo e o cronograma planejados da auditoria, os achados significativos da auditoria e a independência do auditor).
- Processo de comunicação: estabelecer o processo de comunicação (processo, forma, momento e adequação da comunicação).

4.49. A equipe de auditoria precisa organizar uma **reunião de abertura da auditoria** com a administração da entidade e os responsáveis por sua governança como um processo de comunicação. Como parte da agenda específica desta reunião, a equipe de auditoria poderá discutir os termos do trabalho de auditoria mencionados no ofício de comunicação de auditoria.

- 5.1.** Após a conclusão das atividades de pré-auditoria, a equipe de auditoria precisa elaborar o plano de auditoria, levando em consideração os requisitos da ISSAI 2300. A fase de planejamento da auditoria envolve principalmente a avaliação dos riscos de distorções relevantes (ISSAI 2315), a determinação da materialidade para o planejamento e a execução da auditoria (ISSAI 2320), e as respostas do auditor aos riscos avaliados (ISSAI 2330), que determinam a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.
- 5.2.** Os auditores são encorajados a adotar uma abordagem baseada em riscos para a auditoria das demonstrações contábeis. Isso significa dedicar um tempo considerável para avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, em linha com as ISSAIs. Outras áreas de foco podem ser adicionadas, dependendo dos recursos necessários e sua disponibilidade.
- 5.3.** Existem outros requisitos relevantes para o planejamento de uma auditoria de demonstrações contábeis, como os da ISSAI 2220 “Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações contábeis”, da ISSAI 2240 “Responsabilidades do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, da ISSAI 2250 “Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis”, e da ISSAI 2230 “Documentação de Auditoria”. Como todas as 37 ISSAIs são interligadas, alguns dos seus requisitos, além dos mencionados aqui, podem ser relevantes para o planejamento de uma auditoria de demonstrações contábeis e, portanto, o auditor também precisa levar isso em consideração ao planejar a auditoria.
- 5.4.** Ao planejar a auditoria, a equipe deve estimar o tempo necessário para concluí-la e deve considerar o quão eficientemente usará esse tempo ao longo do trabalho. A equipe precisa alocar tempo adequado para as áreas nas quais tenham sido identificados riscos de distorções relevantes elevados nas demonstrações contábeis. A equipe deve elaborar um cronograma de referência, que pode ser revisado à medida que a auditoria avançar.
- 5.5.** O cronograma de auditoria também precisa coincidir com o ciclo de relatórios financeiros das entidades auditadas. Normalmente, a maioria das ISCs elabora um plano anual para entrar em vigor no início do ano, com base no qual as respectivas divisões funcionais realizam a auditoria.

- 5.6. O auditor precisa considerar se a administração elaborou as demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Muitas vezes, pode acontecer que a auditoria tenha sido programada, mas a administração ainda não elaborou as demonstrações contábeis. Isso afetará não apenas a programação da auditoria, mas também o planejamento geral anual da ISC. No entanto, quando os resultados do ano corrente ainda não são conhecidos, o planejamento da auditoria pode ser baseado nas demonstrações contábeis do ano anterior, uma vez que as auditorias financeiras normalmente têm natureza recorrente. O plano de auditoria pode ser atualizado quando as demonstrações contábeis preliminares do ano em curso forem disponibilizadas.
- 5.7. O auditor também deve considerar a localização da entidade, das suas filiais, unidades etc., para que todas as visitas necessárias, fora da sua sede, possam ser devidamente planejadas. Em consulta com o líder ou coordenador da auditoria, o supervisor pode atribuir as tarefas de auditoria aos respectivos membros da equipe.
- 5.8. A fase de planejamento da auditoria está detalhada na **Figura 5(a)**.

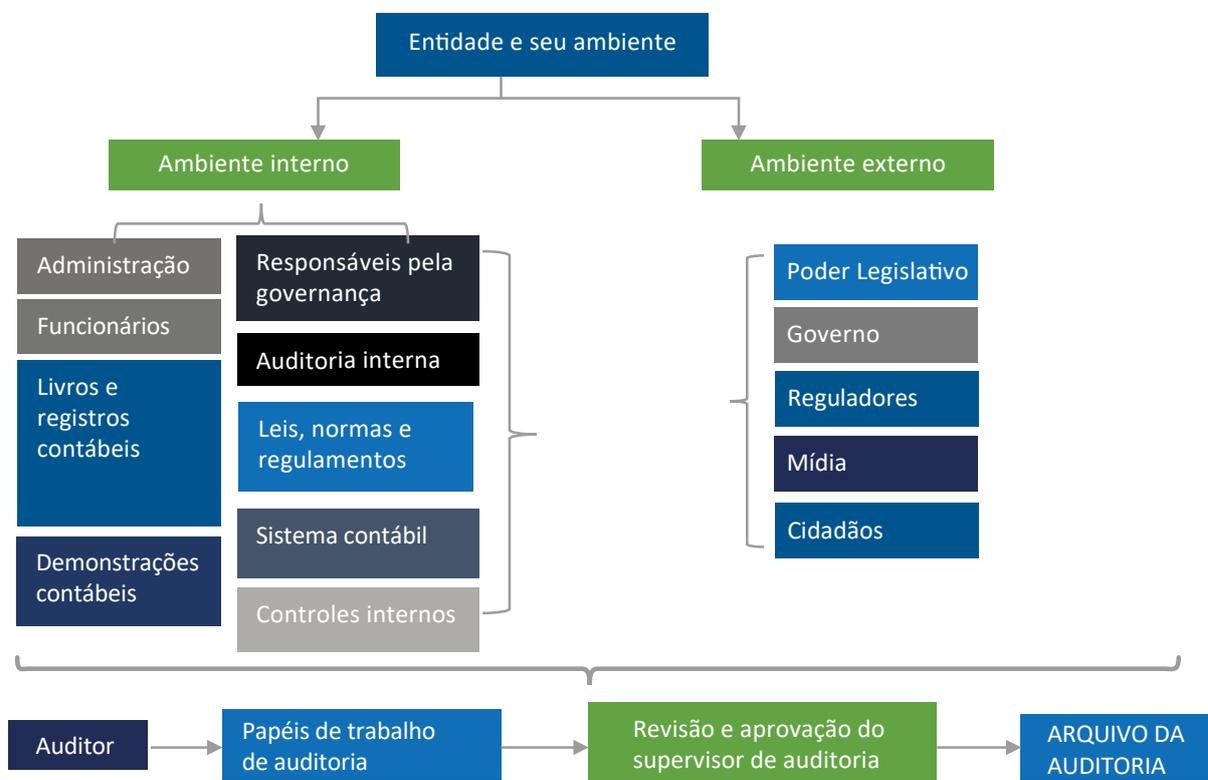
Figura 5(a): Processo detalhado de planejamento da auditoria



Entendimento da entidade e seu ambiente

5.9. A ISSAI 2315 exige que os auditores identifiquem e avaliem os riscos de distorções relevantes nos níveis das demonstrações contábeis e das afirmações, seja devido a fraudes ou erros, por meio da obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade. Esse entendimento fornece uma base para planejar e implementar respostas aos riscos avaliados de distorções relevantes. Uma representação simplificada do processo de entendimento da entidade e do seu ambiente é apresentada na **Figura 5(b)** a seguir.

Figura 5(b): Entendimento da entidade e do seu ambiente



- 5.10.** O entendimento da entidade é importante para conduzir a auditoria de forma eficiente e eficaz. Embora se espere que os auditores tenham conhecimento prévio das entidades auditadas ao longo de muitos anos, a auditoria de uma nova entidade irá exigir mais tempo para a obtenção detalhada do entendimento necessário. Nos casos de entidades que já tenham sido auditadas no passado pelos mesmos auditores, quaisquer eventuais alterações precisam ser identificadas e documentadas.
- 5.11.** Entender a entidade como um todo ajuda o auditor a identificar os riscos do negócio ou da entidade que possam ter impacto nas demonstrações contábeis.
- 5.12.** O auditor pode registrar o entendimento da entidade documentando os fluxos de processos ou por meio de descrições narrativas, que podem ser validadas pela administração da entidade para garantir a precisão do entendimento do auditor sobre os processos de negócios e outros assuntos operacionais da entidade. Um exemplo de registro do entendimento do auditor sobre uma entidade e seu ambiente é apresentado no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.1**.

Entendimento da estrutura legal e regulamentar da entidade

- 5.13.** É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos aplicáveis, inclusive no que diz respeito ao cumprimento de disposições que determinam valores e divulgações a serem apresentados nas demonstrações contábeis da entidade. É responsabilidade do auditor identificar qualquer risco relacionado à violação de leis e regulamentos que possam levar a efeitos financeiros adversos nas demonstrações contábeis (ver ISSAI 2250).
- 5.14.** Em uma auditoria de demonstrações contábeis, o auditor precisa ter um entendimento da estrutura legal e regulamentar sob a qual a entidade opera. Isso inclui identificar as leis, normas e regulamentos aplicáveis que afetam as operações da entidade. No contexto das entidades do setor público, essas leis e regulamentos aplicáveis podem assumir a forma de regulamentos ambientais, leis de finanças públicas, regulamentos financeiros, regulamentos de aquisições, leis trabalhistas, resoluções legislativas etc.
- 5.15.** Além disso, o governo é composto por diferentes setores, tais como agricultura, manejo florestal, finanças, tesouro, educação, saúde, transporte, comunicação, cultura, relações exteriores etc. Conseqüentemente, o auditor precisa adquirir conhecimentos específicos sobre as leis, regras e regulamentos aplicáveis e relevantes aos diferentes setores de atuação da entidade. Se declaradas, a visão e a missão da entidade indicam a natureza e a razão de sua existência.

- 5.16.** Nas operações do setor público, especialmente no governo, os valores refletidos nas demonstrações contábeis são frequentemente influenciados por leis aprovadas pelo Poder Legislativo, como a lei orçamentária, além de regulamentos e outros instrumentos normativos emitidos pelo governo. Além disso, a estrutura de relatório financeiro aplicável, que fornece a base para a elaboração de demonstrações contábeis do governo, pode ser baseada em leis e regulamentos. Os auditores do setor público devem considerar cuidadosamente o escopo da ISSAI 2250 para identificar as leis e regulamentos que tenham efeitos diretos e indiretos nas demonstrações contábeis.

Entendimento do controle interno da entidade

- 5.17.** É responsabilidade da entidade estabelecer controles internos para prevenir, detectar e corrigir distorções relevantes nas suas demonstrações contábeis. A responsabilidade do auditor é verificar se esses controles foram concebidos de maneira eficaz. No entanto, nem todos os controles internos desenhados e implementados pela administração podem ser relevantes para a auditoria. A ISSAI 2315 exige que o auditor obtenha entendimento dos controles internos que sejam relevantes para a auditoria. Ao adotar a abordagem de auditoria baseada em risco, espera-se que os auditores identifiquem os controles relevantes para os riscos identificados. Isso é mais bem explicado na seção **“Identificação de atividades de controle interno para prevenir a ocorrência de riscos”**.
- 5.18.** A ISSAI 2315.12(m) exige que, ao identificar controles internos, o auditor considere e estabeleça um entendimento de todos os cinco componentes do sistema de controle interno, que são: o ambiente de controle; o processo de avaliação de riscos da entidade; o sistema de informação, incluindo os processos de negócios relacionados que sejam relevantes para os relatórios financeiros, e comunicação; as atividades de controle; e o monitoramento de controles.

Ambiente de controle

- 5.19.** A ISSAI 2315, Apêndice 2, item 4, explica que o ambiente de controle inclui as funções de governança e administração e as atitudes, conscientização e ações dos responsáveis pela governança e da administração referentes ao sistema de controle interno e sua importância dentro da entidade.
- 5.20.** O ambiente de controle determina o tom da organização, influenciando a conscientização do seu pessoal e da sua administração. Dessa forma, ele determina a efetividade de outros componentes do sistema de controle interno: para que as atividades de controle interno funcionem eficazmente, é imprescindível que exista na organização uma cultura de honestidade, integridade e comportamento ético. Deficiências no ambiente de controle prejudicam a efetividade dos controles implementados, especialmente no que se refere à

prevenção de fraudes. Portanto, ao avaliar os riscos de distorções relevantes devido a erro ou fraude, a avaliação do ambiente de controle é muito importante. Um checklist para avaliar o ambiente de controle é fornecido no papel de trabalho de auditoria **PTA 5.2**.

Processo de avaliação de riscos da entidade

- 5.21.** Como parte do entendimento da entidade e do seu ambiente, a ISSAI 2315.22 exige que o auditor obtenha entendimento do processo de avaliação de riscos da entidade relevante para a elaboração das demonstrações contábeis. Esse processo é um dos componentes do sistema de controle interno que é destinado a gerenciar os riscos enfrentados pela entidade em suas operações de negócio e que auxilia o auditor na identificação dos riscos de distorções relevantes.
- 5.22.** A extensão dos procedimentos de auditoria a executar nesta área depende do ambiente da entidade e da existência de um processo de avaliação de riscos. Se houver tal processo, o auditor deve entendê-lo e documentar os resultados como sugerido no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.1**. A responsabilidade do auditor não é apenas entender o processo de avaliação de riscos da entidade, mas também como a administração responde a tais riscos (ações da gestão).
- 5.23.** Caso não exista um processo de avaliação de riscos, o auditor deve também avaliar o impacto disso na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias e do porte da entidade, a ausência de um processo de avaliação de riscos pode representar uma deficiência significativa de controle interno.

Sistema de informação, incluindo os processos de trabalho relacionados que sejam relevantes para relatórios financeiros, e comunicação

- 5.24.** A ISSAI 2315.25 exige que os auditores obtenham um entendimento do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relevantes para os relatórios financeiros.
- 5.25.** As informações relevantes devem ser identificadas, capturadas e comunicadas na forma e no prazo que permitam às pessoas cumprir suas responsabilidades. Sistemas de informação produzem relatórios com informações operacionais, financeiras e relacionadas à conformidade, que tornam possível executar e controlar as operações da organização. Lidam não apenas com dados gerados internamente, mas também com informações sobre eventos, atividades e condições externos necessárias para a tomada de decisões de negócios informadas e relatórios externos. A comunicação eficaz também deve ocorrer num sentido mais amplo, fluindo em todas as direções no contexto da organização.
- 5.26.** Todo o pessoal deve receber uma mensagem clara da alta administração de que as res-

responsabilidades de controle devem ser levadas a sério. Deve compreender o seu próprio papel no sistema de controle interno, bem como a forma como as atividades individuais se relacionam com o trabalho dos outros. Deve ter um meio de comunicar informações significativas aos níveis mais altos. Também é necessário haver uma comunicação eficaz com as partes externas. O entendimento do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relevantes para os relatórios financeiros, pode ser documentado como sugerido no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.1**.

Atividades de controle relevantes para a auditoria

- 5.27.** Atividades de controle referem-se às políticas e procedimentos que visam garantir que as operações da organização sejam realizadas conforme requerido, e que as demonstrações contábeis sejam livres de distorções relevantes.
- 5.28.** Cabe à administração a responsabilidade de instituir atividades de controle para prevenir, detectar e corrigir erros, omissões e fraudes na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. A responsabilidade do auditor é verificar se os controles estão desenhados, implementados e operando efetivamente na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes.
- 5.29.** No setor público, as atividades de controle relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis são majoritariamente definidas em normas, regulamentos e procedimentos contábeis padronizados. A adesão e aplicação efetiva dessas regras e regulamentos prevenirão distorções relevantes nas demonstrações, dependendo da atitude (ética e integridade) da administração e dos responsáveis pela governança. O auditor precisa obter entendimento dessas regras e regulamentos e de outros controles que sejam relevantes para a auditoria e a identificação de riscos.

Monitoramento de controles

- 5.30.** Sistemas de controle interno precisam ser monitorados — um processo realizado por meio de atividades de monitoramento contínuo, avaliações separadas, ou uma combinação de ambos, para avaliar a qualidade e o desempenho do sistema ao longo do tempo. O monitoramento contínuo ocorre no curso das operações, incluindo atividades regulares de gestão e supervisão e outras ações tomadas pelo pessoal no desempenho de suas funções.
- 5.31.** O escopo e a frequência das avaliações separadas dependerão principalmente de uma avaliação dos riscos e da eficácia dos procedimentos de monitoramento contínuo. As deficiências de controle interno devem ser relatadas aos níveis mais altos e, as questões mais sérias, à alta administração e aos responsáveis pela governança.

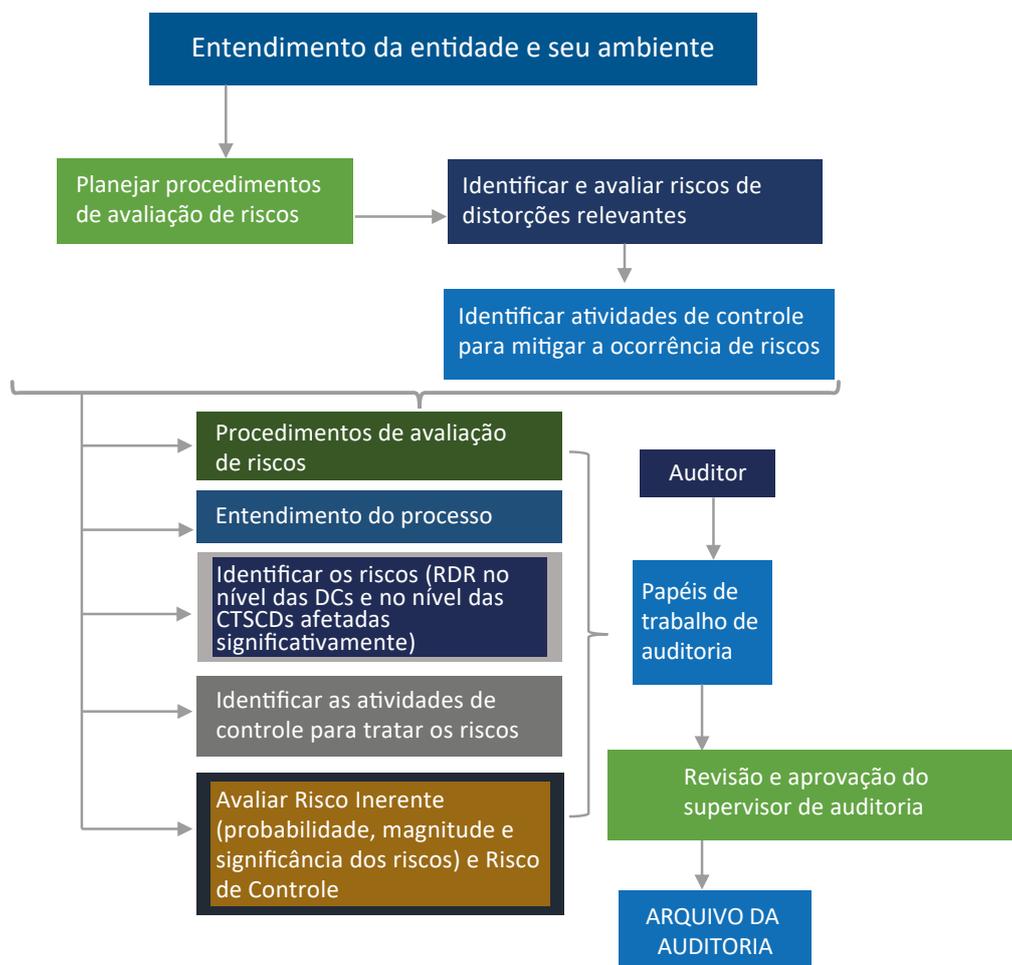
- 5.32. A função de auditoria interna** desempenha um papel importante ao monitorar a implementação de controles internos de uma entidade. É uma ferramenta de gestão e sua efetividade depende de quão independentemente está situada na estrutura da entidade, do nível ao qual se reporta e de quais ações a administração e os responsáveis pela governança tomam em relação aos seus relatórios.
- 5.33.** Uma função de auditoria interna eficaz pode reduzir a carga de trabalho dos auditores externos, embora nem todas as atividades da auditoria interna sejam relevantes para a auditoria financeira.
- 5.34.** Quando a entidade possuir uma função de auditoria interna, o auditor deve obter um entendimento dessa função: suas responsabilidades, seu *status* organizacional e as atividades que desempenha. Para obter esse entendimento sugere-se o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.1a**.
- 5.35.** O trabalho realizado pela auditoria interna também pode impactar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria, especialmente se a entidade possuir uma função de auditoria interna cujo trabalho possa ser aproveitado, após uma avaliação positiva conforme exigido pela ISSAI 2610. O auditor pode, a esse respeito, confirmar se a entidade tem uma função de auditoria interna e em que áreas e em que extensão o trabalho dos auditores internos pode ser utilizado.
- 5.36.** Como é esperado que os auditores internos monitorem a implementação de controles internos e tenham um conhecimento amplo da entidade, eles podem prestar assistência direta aos auditores externos no planejamento e na execução da auditoria. De acordo com a ISSAI 2610.14, a assistência direta refere-se à utilização de auditores internos para executar procedimentos de auditoria, sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo. O auditor precisa acordar com a entidade, caso planeje buscar assistência direta dos auditores internos, conforme modelos de papéis de trabalho de auditoria **PTA 5.1b** e **PTA 5.1c**.

Identificação de riscos de distorção relevante por meio do entendimento do processo

- 5.37.** A ISSAI 2315.11 e 13 exige que o auditor **identifique** e **avale** os riscos de distorção relevante no **nível das demonstrações contábeis** e no **nível de afirmação** para classes específicas de transações, saldos de contas ou divulgações, para proporcionar uma base adequada para o planejamento e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria.
- 5.38.** Após obter um entendimento suficiente da entidade e do seu ambiente, conforme explicado nos parágrafos 5.9 a 5.36, o próximo passo é identificar os processos da entidade, rotineiros e não rotineiros relativos a classes de transações, saldos de contas e divulgações apresentadas nas demonstrações contábeis para identificar os riscos de distorções relevan-

tes. A **Figura 5(c)** abaixo fornece uma visão simplificada do processo de avaliação de riscos, que inclui a identificação de riscos. As orientações sobre a avaliação dos riscos identificados quanto à sua probabilidade, magnitude e significância são fornecidas na seção **Determinação da materialidade para o planejamento e para a execução da auditoria**, deste capítulo.

Figura 5(c): Processo de avaliação de riscos



5.39. Ao documentar esse entendimento, o auditor precisa identificar riscos em todas as fases do processo. Em outras palavras, o auditor deve ser capaz de identificar "o que pode dar errado" em todas as etapas do processo ou ao nível da afirmação, considerando os riscos — por exemplo, durante o processamento de pagamento a um fornecedor, conforme exemplificado na **Ilustração 5.1**.

Ilustração 5.1: Risco e o que pode dar errado nas demonstrações contábeis

Processo de pagamento	Risco	O que pode dar errado
Processamento de pagamento final pela compra de equipamento de computação.	Taxa inflada na fatura final (acima da taxa cotada)	Superavaliação de despesa

- 5.40.** Um fluxo de processo pode ser documentado na forma de uma redação narrativa, fluxograma etc., seguindo as orientações fornecidas no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.3**.
- 5.41.** Espera-se que o auditor aplique julgamento profissional ao identificar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. O auditor pode documentar os riscos identificados em um registro de riscos (usando o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.4**), vinculando esses riscos às etapas do processo documentado pelo auditor.
- 5.42.** Ao identificar os riscos de distorção relevante no nível de afirmação, o auditor precisa identificar as classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes, que sejam afetadas por esses riscos (as classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas são aquelas em que há uma ou mais afirmações relevantes).

Identificação de riscos de distorções relevantes devido a fraude

- 5.43.** A ISSAI 2240 prescreve o que se espera do auditor no que se refere à fraude numa auditoria de demonstrações contábeis. A norma define os requisitos relacionados aos procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas, respostas aos riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude, evidências de auditoria etc. Esta seção aborda os procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas. Os outros requisitos são abordados nos capítulos pertinentes deste manual.
- 5.44.** Diferentemente do erro, a fraude é um ato intencional de enganar, praticado por um ou mais indivíduos, com o objetivo de obter uma vantagem injusta ou ilegal. Essa atitude pode resultar em relatórios financeiros fraudulentos ou apropriação indevida de ativos.
- 5.45.** A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes cabe à administração e aos responsáveis pela governança da entidade, por meio da implementação e operação de adequados sistemas de contabilidade e controle interno.
- 5.46.** A menos que a auditoria revele evidências em contrário, o auditor tem o direito de aceitar as declarações como verdadeiras e os registros e documentos como legítimos. No entanto,

o auditor deve planejar e executar a auditoria com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem ser encontradas condições ou eventos que indiquem a possibilidade de existência de fraude. Contudo, o auditor não deve presumir que a administração ou os funcionários da entidade sejam desonestos, nem assumir que sua integridade é inquestionável. Em vez disso, o auditor deve avaliar objetivamente as condições e circunstâncias observadas.

- 5.47.** Não obstante a experiência do auditor, o risco de distorções relevantes devido a fraude pode derivar de mudanças em certas circunstâncias, das quais o auditor precisa estar ciente (ISSAI 2240.A9).
- 5.48.** Os riscos de distorções relevantes podem ocorrer devido a erro ou fraude. Os riscos identificados e documentados no registro de riscos (ver modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.4**) devem incluir os riscos devidos a fraude ou erro. A ISSAI 2240.28 exige que o auditor trate os riscos de distorção relevante decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não o tenha feito, o auditor deve obter um entendimento dos respectivos controles da entidade, incluindo atividades de controle, relevantes para tais riscos.
- 5.49.** Desde que os procedimentos de auditoria sejam adequadamente planejados, os auditores serão capazes de detectar indícios de fraude em auditorias de demonstrações contábeis. Embora algumas ISCs tenham mandato para investigar fraudes, outras não têm. Nesse último caso, pode ser necessário comunicar qualquer possível indício de fraude à autoridade competente (ISSAI 2240.44).
- 5.50.** É comum nos países em desenvolvimento que uma grande parte dos orçamentos nacionais seja alocada para a aquisição, construção e desenvolvimento de obras de infraestrutura. Como parte da identificação e avaliação de riscos de distorções relevantes devido a fraude em departamentos governamentais, o auditor pode revisar os componentes das despesas de capital e identificar os montantes gastos na construção de obras de infraestrutura pública.
- 5.51.** Com diferentes leis em diferentes jurisdições, as entidades do setor público são obrigadas a ter sistemas e procedimentos implementados para identificar e responder riscos de fraude. Se tais sistemas existirem, o auditor deve avaliar se eles operam efetivamente e deve documentar suas conclusões. Dependendo da eficácia do sistema, o escopo dos procedimentos de avaliação de riscos que o auditor precisará executar poderá ser substancialmente reduzido.

- 5.52.** Para mitigar os riscos de distorções relevantes na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, espera-se que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela governança implementem controles internos. Com base no entendimento dos processos da entidade, por meio de fluxos de processos ou descrições narrativas (conforme o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.3**) e na vinculação dos riscos a cada etapa do processo, o auditor precisa identificar os controles que se destinam a mitigar os riscos identificados no nível da afirmação. Essas atividades de controle podem ser registradas em um documento, conforme sugerido no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.5**.
- 5.53.** Nas entidades do setor público, as atividades de controle relevantes para o processo de relatórios financeiros podem assumir a forma de regras e regulamentos financeiros, de aquisição etc. Ao adotar uma abordagem de auditoria baseada em riscos, espera-se que o auditor leve em consideração as disposições da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade, no processo de identificação dos riscos de distorções relevantes. Veja um exemplo na **Ilustração 5.2** abaixo.

Ilustração 5.2: Identificação das atividades de controle que tratam o risco

Risco	Atividade de controle
Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.

Observação: Este risco ocorrerá no nível de afirmação nas demonstrações contábeis. As afirmações nas demonstrações contábeis serão explicadas posteriormente nesta seção.

- 5.54.** Com base no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.5**, onde as atividades de controle são registradas, espera-se que o auditor transfira tais atividades de controle para o **PTA 5.8** e registre-as em relação a cada risco já identificado. Isso garante que cada uma das atividades de controle esteja associada aos riscos de distorções relevantes identificados e avaliados no nível da afirmação. Além disso, ao seguir esse processo, o auditor é constantemente lembrado de considerar a vinculação entre os riscos e as atividades de controle interno.
- 5.55.** É importante que o auditor entenda a vinculação entre a avaliação dos riscos e as afirmações de auditoria. O auditor identifica os riscos que podem causar distorções relevantes nas demonstrações contábeis. A administração de uma entidade faz várias afirmações ao elaborar as demonstrações contábeis, que são referidas como afirmações nas demonstrações contábeis. Portanto, o auditor deve assegurar-se de que o risco identificado é relevante para a(s) afirmação(ões). Após identificar o risco, o auditor deve avaliar “o que

poderia dar errado” no nível da afirmação como resultado desse risco. Isso será explicado em mais detalhes na próxima seção sobre o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria, onde será ilustrada a ligação entre as afirmações de auditoria, os riscos e os procedimentos adicionais de auditoria.

- 5.56.** Conforme a ISSAI 2315.A190, as afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de possíveis distorções que podem ocorrer enquadram-se nas duas categorias do quadro abaixo e podem assumir as formas descritas a seguir.

A. Afirmações sobre classes de transações e eventos do período		
N.º	Afirmação	Descrição
1	Ocorrência	Transações e eventos que foram registrados ou divulgados ocorreram e essas transações e eventos referem-se à entidade.
2	Integralidade	Todas as transações e eventos que deveriam ter sido registrados foram registrados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.
3	Precisão	Valores e outros dados relativos às transações e eventos registrados foram registrados apropriadamente e as divulgações relacionadas foram adequadamente mensuradas e descritas.
4	Corte	Transações e eventos foram registrados no período contábil correto.
5	Classificação	Transações e eventos foram registrados nas contas adequadas.
6	Apresentação	Transações e eventos foram adequadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável.
7	Conformidade	Transações e eventos foram realizados de acordo com as leis, regulamentos ou outras normas.
B. Afirmações sobre saldos de contas e divulgações relacionadas no final do período		
N.º	Afirmação	Descrição
1	Existência	Ativos, passivos e participações societárias existem.
2	Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos, e os passivos são obrigações da entidade.
3	Integralidade	Todos os ativos, passivos e participações societárias que deveriam ter sido registrados foram registrados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.
4	Precisão, avaliação e alocação	Ativos, passivos e participações societárias foram incluídos nas demonstrações contábeis pelos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de avaliação ou alocação resultantes foram registrados adequadamente, e as respectivas divulgações foram adequadamente mensuradas e descritas.
5	Classificação	Ativos, passivos e participações societárias foram registrados nas contas apropriadas.
6	Apresentação	Ativos, passivos e participações societárias foram adequadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável.

5.57. Conforme reconhece a ISSAI 2315.A192, as afirmações adicionais na auditoria das demonstrações contábeis do setor público devem ser consideradas durante o planejamento da auditoria. Isso está muito relacionado com os riscos de distorções relevantes devido à não conformidade com leis, regulamentos e normas, que exigem a concepção de procedimentos de auditoria apropriados (afirmação adicional incluída na tabela anterior como "conformidade"). A afirmação de "conformidade" abaixo é um exemplo de afirmação não prescrita pela ISSAI 2315, mas que pode ser incorporada se for considerada necessária para avaliar eficazmente os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Não seria apropriado adicionar tal afirmação para avaliar a conformidade com todas as leis e regulamentos que possam ser avaliados por um auditor do setor público, incluindo aquelas que possam não ser relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis. O escopo da ISSAI 2250 deve ser entendido e respeitado ao definir o escopo de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs. Uma seção separada que considera esses aspectos e como eles devem ser tratados pelo auditor está incluída neste capítulo (ISSAI 2250, "Consideração de leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações contábeis").

Ilustração 5.3: Afirmações nas demonstrações contábeis e exemplos

Transações e eventos

Para uma transação como a compra de equipamento de escritório, a administração faz as seguintes afirmações nas suas demonstrações contábeis:

Ocorrência	A compra realmente foi feita.
Integralidade	Todas as transações de compra estão incluídas nas demonstrações contábeis.
Precisão	As quantidades e os preços foram registrados corretamente.
Corte	A transação foi registrada dentro do período contábil correto.
Classificação	Realmente é uma compra de equipamento, não de custos de folha de pagamento ou de um veículo motorizado, e a contabilização foi feita de acordo com isso.
Conformidade	A compra do equipamento de escritório foi feita de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis para tal.

Saldos contábeis ao final do ano

Para os saldos contábeis no final do ano, as afirmações são ligeiramente diferentes, porque as coisas sobre as quais as afirmações são feitas são diferentes:

Existência

- Todos esses veículos motorizados, equipamentos de escritório, terrenos e edificações, e estoques são reais? Eles existem?
- Esses recebíveis comerciais são reais? Vendemos a eles algo pelo qual eles nos devem dinheiro?
- Algo foi efetivamente comprado originando essas contas a pagar e, portanto, realmente devemos algum dinheiro a alguém?

Direitos e obrigações

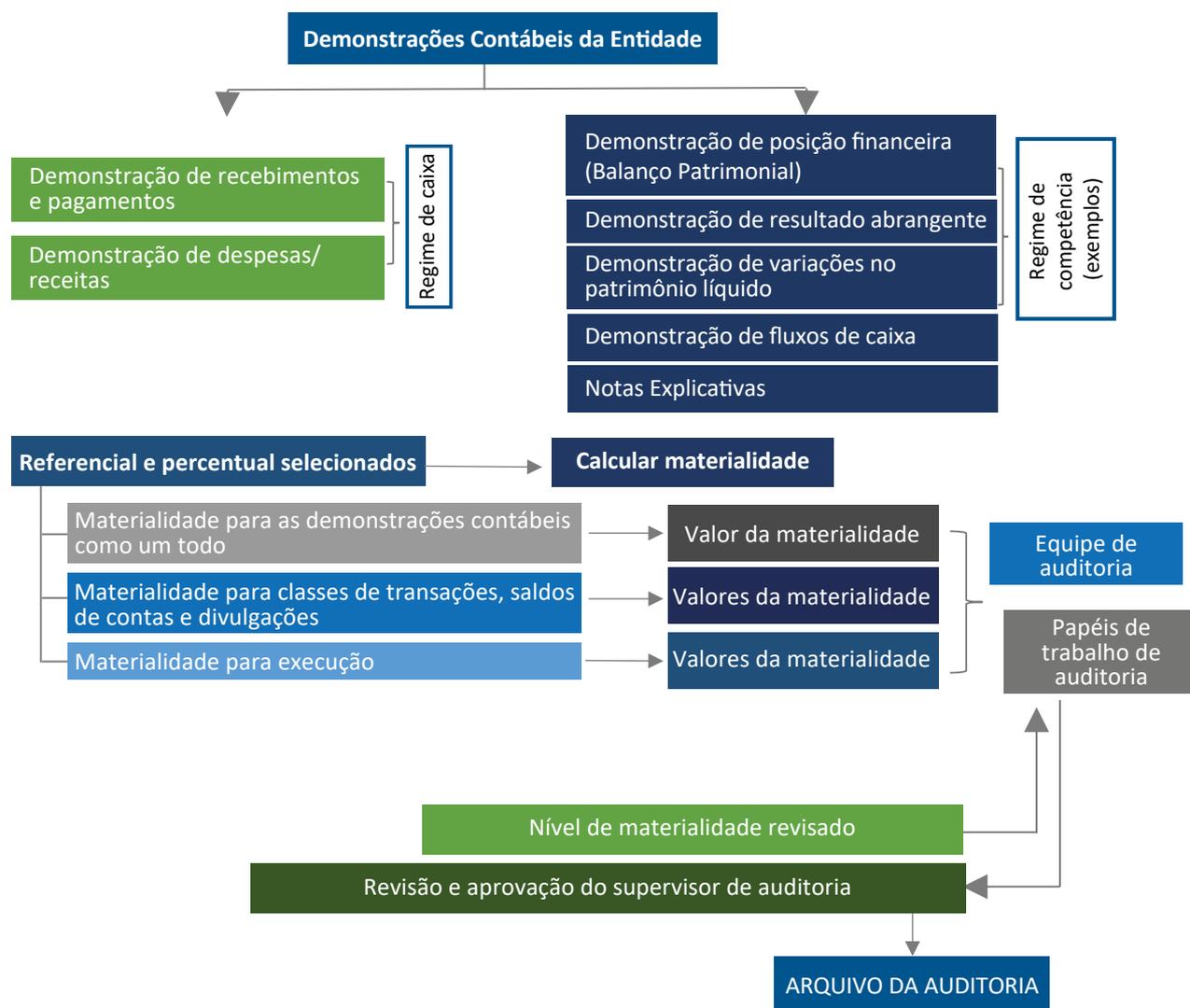
- Somos donos da fábrica, do carro, ou do computador?
- Os recebíveis comerciais podem existir, mas nós realizamos a antecipação desses recebíveis (*factoring*) ou transferimos nossos direitos em relação a eles?

Precisão, avaliação e alocação

- A depreciação sobre os ativos não circulantes foi calculada corretamente?
- Os devedores comerciais vão nos pagar?
- O estoque está danificado, tem giro lento, ou é obsoleto?

- 5.58.** De acordo com a *Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis* emitida pelo *International Accounting Standards Board - IASB (em português Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade)*, uma “informação é material se a sua omissão, distorção ou obscuridade puder influenciar, razoavelmente, as decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre a entidade específica que reporta.”
- 5.59.** Não existe uma regra-padrão sobre como materialidade deve ser calculada. A ISSAI 2320 refere-se ao “julgamento profissional” e ao “valor” e à “natureza” das distorções como possíveis considerações. O julgamento profissional pode se basear no entendimento da entidade, na natureza e extensão das distorções em auditorias anteriores, entre outros fatores relevantes. As bases do julgamento profissional aplicado na determinação da materialidade devem ser registradas em papel de trabalho.
- 5.60.** A gestão da ISC talvez devesse ter uma política abrangendo referenciais que possam ser relevantes e os percentuais a serem usados na determinação da materialidade.
- 5.61.** A ISSAI 2320 estabelece algumas referências para orientar os auditores na determinação da materialidade, caso o assunto não seja abordado na ERF aplicável:
- A informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar decisões econômicas tomadas pelos usuários com base nas demonstrações contábeis.
 - Os julgamentos sobre materialidade são influenciados pelas circunstâncias do ambiente, pela magnitude ou natureza da distorção, ou por ambos.
 - Os julgamentos sobre assuntos que são relevantes para os usuários das demonstrações contábeis baseiam-se na consideração das necessidades comuns desses usuários, como grupo identificável.
- A materialidade deve ser relevante para os usuários e não para quem elabora as demonstrações contábeis. A materialidade deve ser considerada nas fases de planejamento, execução e avaliação da auditoria.
- 5.62.** O processo para determinar a materialidade é apresentado na **Figura 5(d)** adiante, tanto para o planejamento quanto para a execução da auditoria.

Figura 5(d): Determinação da materialidade para o planejamento e para a execução de uma auditoria



O conceito de materialidade aplicado ao planejamento da auditoria

5.63. Ao estabelecer a estratégia global da auditoria, na fase de planejamento, o auditor deve determinar a materialidade a ser aplicada às demonstrações contábeis como um todo (IS-SAI 2320.10), também denominada materialidade para o planejamento e materialidade global, que é o valor que o auditor considerará relevante na formação da sua opinião sobre as referidas demonstrações.

5.64. Pode haver itens (classes de transações, saldos contábeis ou divulgações) para os quais se possa razoavelmente esperar que distorções de valores menos significativos influenciem as decisões econômicas e não econômicas dos usuários das demonstrações contábeis. Se o auditor concluir que tais possibilidades existem, então ele deve calcular a materialidade para esses itens.

- 5.65.** A equipe de auditoria precisa discutir a questão da materialidade a partir da perspectiva dos usuários. Quando a materialidade a ser aplicada for determinada, é necessário documentar e comunicar à toda a equipe envolvida, pois a materialidade afetará a extensão do trabalho de auditoria que precisa ser executado e a fase de avaliação da auditoria.
- 5.66.** Quando a equipe de auditoria identificar componentes significativos e classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes, a materialidade será determinada com base nas demonstrações contábeis preliminares fornecidas pela administração da entidade. Isso fornecerá uma visão geral, pelo menos, para o coordenador e o supervisor da auditoria, permitindo a identificação das áreas em que possam existir riscos de distorções relevantes elevados e nas quais a equipe de auditoria precise se concentrar e focar a sua atenção.
- 5.67.** Com base na identificação de componentes significativos, classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes, a equipe de auditoria pode identificar áreas onde há alto risco de distorções relevantes. Assim, o líder de equipe, coordenador ou supervisor de auditoria, pode alocar essas áreas de alto risco para os auditores mais competentes e experientes da equipe. Essas áreas podem ainda exigir a atenção do supervisor ou do líder da equipe.
- 5.68.** Ao determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, podem ser utilizados referenciais apropriados, como, por exemplo, as receitas totais, as despesas totais ou as despesas líquidas (despesas menos receitas) na contabilidade baseada em regime de caixa. No regime de competência, referenciais podem ser baseados em ativos, no patrimônio líquido total ou no valor patrimonial líquido, ou referenciais baseados na demonstração de resultados, como lucro antes de impostos, receita total, lucro bruto e despesas totais. O lucro antes de impostos é frequentemente utilizado para entidades com fins lucrativos (ver ISSAI 2320.A5). O exemplo a seguir ilustra o cálculo de materialidade para demonstrações contábeis com base nessa possível abordagem.

Ilustração 5.4: Cálculo da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo

Referencial	Montante (UM)	Porcentagem adotada	Valor da materialidade (UM)
Receitas totais	10.000.000	0,5%	50.000
<i>Motivo da aplicação de 0,5% — por que 0,5%?</i>			

Observação: A porcentagem adotada aqui é apenas um exemplo. Não deve ser usada como base prescrita para calcular a materialidade ao conduzir a auditoria. A ISC ou o auditor devem usar seu julgamento profissional para determinar a porcentagem a ser usada no cálculo da materialidade. A ISC pode ter sua própria política para determinar os níveis de materialidade.

- 5.69.** A identificação de um referencial para o cálculo da materialidade dependerá de muitos fatores, tais como a criticidade/importância do referencial escolhido para os usuários das demonstrações contábeis, a natureza da entidade etc. Na ilustração acima, se a entidade é uma entidade geradora de receitas, a conta receitas totais torna-se crítica para os usuários. Assim, distorções superiores a UM 50.000 (conforme mostrado na ilustração) serão consideradas relevantes nas suas demonstrações contábeis. A Tabela A do modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.6** sugere um modelo para calcular e documentar a materialidade no planejamento para as demonstrações contábeis como um todo.
- 5.70.** O mesmo princípio discutido no parágrafo anterior se aplica ao cálculo da materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. A **Ilustração 5.5** é um exemplo desse tipo de cálculo de materialidade.

Ilustração 5.5: Cálculo da materialidade para classes de transações

Referencial	Montante (UM)	Porcentagem adotada	Valor da materialidade (UM)
Classes de transações:			
Viagens	1.000.000	0,1%	1.000
Custos de funcionários	5.000.000	0,2%	10.000
<i>Razões para aplicar os percentuais determinados</i>			

Observação: A porcentagem adotada aqui é apenas um exemplo. Não deve ser usada como base prescrita para calcular a materialidade ao conduzir a auditoria. A ISC ou o auditor devem usar seu julgamento profissional para determinar a porcentagem a ser usada no cálculo da materialidade. A ISC pode ter sua própria política para determinar os níveis de materialidade.

- 5.71.** Conforme a ilustração, qualquer distorção nas despesas de viagem acima de UM 1.000 será considerada relevante. Entretanto, em comparação com a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, a distorção pode não ser relevante, mas pode, ainda assim, influenciar as decisões dos usuários dessas mesmas demonstrações, porque as despesas de viagem podem ser uma área crítica de despesas.
- 5.72.** A Tabela C do modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.6** sugere um modelo para determinar a materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.

Materialidade para execução aplicada ao planejamento da auditoria

- 5.73.** Além do nível de materialidade global, a ISSAI 2320.11 exige que o auditor determine o **nível de materialidade para execução** da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adi-

cionais de auditoria. Esse conceito refere-se ao valor ou valores fixados pelo auditor, abaixo da materialidade global, que visa minimizar a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas juntas excedam a materialidade definida para as demonstrações contábeis como um todo. Em outras palavras, a materialidade para execução é definida em um nível inferior à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. A determinação da materialidade para execução não é um simples cálculo mecânico. Envolve exercício do julgamento profissional e é afetada pelo entendimento que o auditor tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de riscos, e pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores (histórico) e pelas expectativas do auditor em relação às distorções no período corrente. A diferença entre a materialidade global e a materialidade para execução é muitas vezes descrita como um “corte”, cujo tamanho, determinado pelo julgamento profissional do auditor, reflete o risco de distorções relevantes não detectadas. Quanto maior for o corte, maior será a diferença entre a materialidade global e de execução. Uma diferença maior será necessária quando é preciso lidar com risco maior de que distorções relevantes não sejam detectadas.

- 5.74.** O exemplo a seguir ilustra o cálculo da materialidade para execução a partir da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. A Tabela B do modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.6** sugere um modelo para calcular e documentar a materialidade para execução.

Ilustração 5.6: Cálculo da materialidade para execução a partir da materialidade global

Referencial	Materialidade global (da Ilustração 5.4) (UM)	Porcentagem adotada	Valor da materialidade para execução (UM)
Receitas totais	50.000	75%	37.500

Observação: Como princípio geral, a Materialidade para Execução pode estar na faixa de 60% a 80% da Materialidade Global. Normalmente, os auditores usam 75% da Materialidade Global como Materialidade para Execução.

- 5.75.** O mesmo princípio se aplica ao determinar a materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. A **Ilustração 5.7** mostra um exemplo de cálculo da materialidade para execução para classes específicas de transações, contábeis ou divulgações.

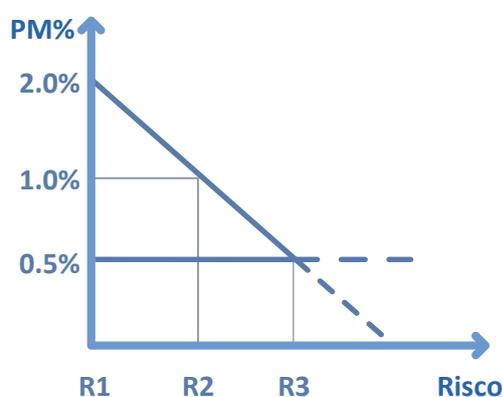
Ilustração 5.7: Cálculo da materialidade para execução para classes de transações

Referencial	Materialidade global (da Ilustração 5.5) (UM)	Porcentagem adotada	Valor da materialidade para execução (UM)
Classes de transações:			
Viagens	1.000	75%	750
Custos de funcionários	10.000	75%	7.500

5.76. A tabela C do modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.6** também inclui a determinação da materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.

Materialidade para execução e risco

5.77. A escolha dos níveis de materialidade para execução dependerá do risco de detecção de distorções relevantes: quanto maiores forem os riscos de detecção, menor será o nível de materialidade para execução e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária, implicando em maior extensão de testes (tamanho maior de amostras) de controles ou procedimentos substantivos (e vice-versa). Portanto, há uma relação “inversa” entre a materialidade para execução e os riscos de detecção de distorções relevantes



Observação: Se o risco de detecção for o mais baixo (R1), poderá ser aplicada a maior porcentagem possível para determinação da materialidade para execução. Se o risco de detecção for o mais alto (R3), então o percentual mais baixo possível poderá ser aplicado pelo auditor. Se o risco de detecção estiver em um nível intermediário (R2), então uma porcentagem selecionada entre a mais baixa e mais alta possível poderá ser aplicada. A porcentagem relativa que pode ser selecionada é baseada no julgamento do auditor.

5.78. No processo de determinação da materialidade, a **sensibilidade** dos itens das contas subjacentes também deve ser levada em consideração pelo auditor. Se a entidade auditada ou a conta das demonstrações contábeis forem mais sensíveis, o auditor deve reduzir o nível de materialidade, relativamente. A sensibilidade é considerada em termos dos usuários das demonstrações contábeis: no setor público, os principais usuários das informações considerados na determinação da materialidade podem ser o Poder Legislativo, a mídia, as autoridades estatais e o público. Com base nas expectativas dos usuários, diferentes limites podem ser aplicados.

Revisão do nível de materialidade à medida que a auditoria avança

5.79. Durante a auditoria, podem surgir novas situações ou mudanças nas circunstâncias que não foram previstas ao determinar a materialidade na fase de planejamento. Em tais circunstâncias, a ISSAI 2320.12 requer que o auditor revise a materialidade das demonstrações contábeis como um todo e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. A revisão dos níveis de materialidade e as razões da revisão devem ser documentadas no arquivo de auditoria.

- 5.80.** Como resultado, o auditor precisa determinar se também há necessidade de revisar a materialidade para execução com base na materialidade global revisada para as demonstrações contábeis como um todo e/ou para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. A materialidade para execução revisada deve ser documentada de maneira semelhante.
- 5.81.** A revisão da materialidade pode ser documentada no modelo de papel de trabalho de auditoria, conforme sugerido como **PTA 5.6**.

Avaliação dos riscos de distorção relevante

- 5.82.** Conforme explica a ISSAI 2320.5.A1, a materialidade e o risco de auditoria são considerados ao se identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes em classes de transações, saldos contábeis e divulgações. Para manter os vínculos e acompanhar o processo de avaliação de riscos, a metodologia de determinação da materialidade precede a seção sobre avaliação de riscos, porém, essa metodologia precisa ser lida e seguida em um processo iterativo. Ademais, a materialidade pode ser determinada simultaneamente enquanto se identificam e avaliam os riscos de distorção relevante.
- 5.83.** Após concluir o processo de identificação de riscos, o auditor deve **avaliar** os riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações.
- 5.84.** No nível das demonstrações contábeis, o auditor determina se os riscos de distorções relevantes se relacionam, de forma abrangente, com as demonstrações contábeis como um todo e se afetam muitas afirmações. Se aplicável, o auditor precisa identificar as afirmações afetadas.
- 5.85.** No nível das afirmações, o auditor precisa avaliar os riscos considerando a probabilidade e a magnitude dos riscos inerentes, e a sua significância e impacto na apresentação das demonstrações contábeis — que podem resultar em distorções relevantes. Ao mesmo tempo, o auditor precisa avaliar o risco de controle, que terá um impacto no seu plano para testar a efetividade operacional dos controles.
- 5.86.** A ISSAI 2315.12(j) e 14 prescrevem os **procedimentos de avaliação de riscos**, incluindo indagações à administração e a outros indivíduos apropriados da entidade, procedimentos analíticos, observação e inspeção.
- 5.87.** Se um risco identificado requer consideração especial na auditoria, ou seja, se é um **risco significativo** ou não, também deve ser avaliado pelo auditor usando julgamento profissional, considerando a probabilidade e magnitude das distorções resultantes da avaliação dos riscos inerentes. A ISSAI 2315.12(l) define risco significativo e seu Apêndice 2 fornece expli-

cações adicionais e exemplos sobre fatores de risco inerentes que podem levar a distorções relevantes, entre os quais:

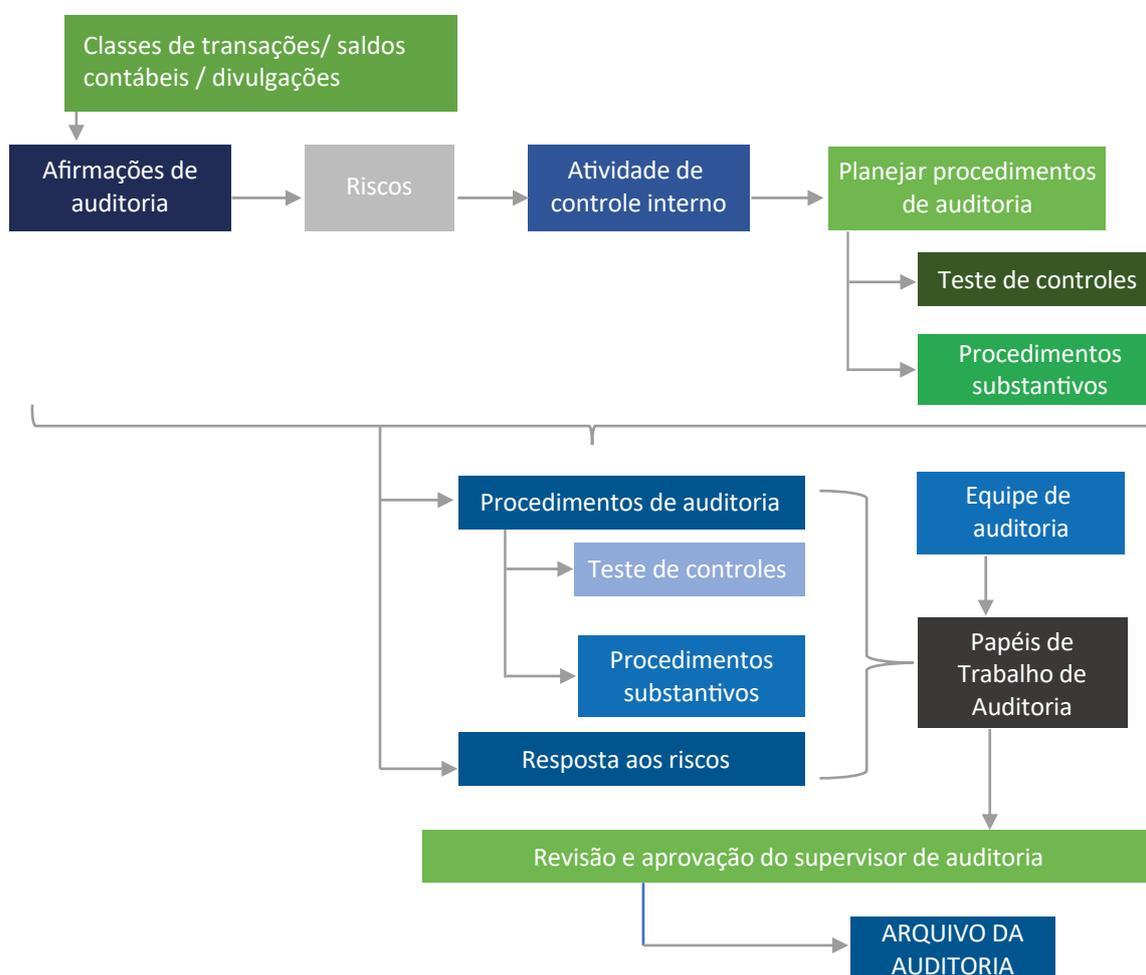
- possibilidade de fraude;
- acontecimentos recentes significativos (por exemplo, reformas contábeis, instabilidade política ou econômica, novos acordos contratuais de valor significativo etc.) que requerem atenção específica quanto ao risco;
- transações complexas;
- transações significativas com partes relacionadas;
- transações que estejam fora do curso normal das atividades da entidade, ou pareçam ser incomuns;
- grau de subjetividade na mensuração de informações relacionadas ao risco, especialmente quando há uma ampla gama de incertezas de mensuração.

- 5.88.** Nessa avaliação, o auditor também deve levar em conta o grau de subjetividade na mensuração das informações financeiras da entidade como um todo, ou a complexidade das transações ou eventos que as demonstrações contábeis podem representar.
- 5.89.** A necessidade de identificar classes significativas de transações, saldos contábeis e divulgações com base nos riscos de distorção relevante identificados é destacada na seção sobre identificação de riscos de distorção relevante por meio do entendimento do processo. Pode haver classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que sejam quantitativa e qualitativamente relevantes, mas que não tenham sido determinados como significativos. Estes precisam ser identificados, uma vez que o auditor é obrigado a executar procedimentos de auditoria substantivos mínimos, conforme exigido pela ISSAI 2330.18.
- 5.90.** O auditor pode usar o modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.7** para avaliar e documentar os riscos de distorção relevante tanto no nível das demonstrações contábeis como no nível das afirmações. As classes de transações, saldos contábeis ou divulgações identificados como relevantes, mas não significativos, podem ser derivados do **PTA 5.6** e documentados no **PTA 5.7** para que sejam abordados apropriadamente na fase de execução da auditoria.
- 5.91.** Os riscos identificados e avaliados, seja por fraude ou erro, podem mudar durante a auditoria à medida que o auditor obtém evidência adicional. A ISSAI 2315.37 exige que o auditor revise a avaliação de riscos e modifique os procedimentos de auditoria planejados (ver também ISSAI 2330, “Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados”). As revisões feitas na avaliação de riscos e as razões dessas revisões precisam ser documentadas e assinadas pelo revisor.

Planejamento de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos

5.92. O objetivo de planejar procedimentos de auditoria é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Os procedimentos de avaliação de riscos são considerados procedimentos de auditoria nos termos da ISSAI 2315. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, espera-se que o auditor responda apropriadamente a esses riscos, planejando “procedimentos adicionais de auditoria” adequados, conforme definido na ISSAI 2330. A **Figura 5(e)** apresenta uma visão simplificada do planejamento de procedimentos adicionais de auditoria.

Figura 5(e): Formulação de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorções relevantes



5.93. Numa abordagem de auditoria baseada em risco, os procedimentos de auditoria não vinculados aos riscos avaliados não atenderão ao objetivo pretendido. Os riscos identificados e avaliados no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações são transferidos para o modelo de papel de trabalho de auditoria de Resposta aos Riscos **PTA 5.8**.

5.94. Antes de sugerir como os requisitos da ISSAI 2330 podem ser cumpridos, é importante que os auditores compreendam as diferentes categorias de procedimentos de auditoria, conforme previsto na ISSAI 2330.4 e detalhadas a seguir.

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

- Esses testes são necessários quando a avaliação de riscos do auditor inclui uma expectativa de efetividade operacional dos controles, o que exige o teste desses controles para sustentar a avaliação de riscos; e nos casos em que os procedimentos substantivos por si só não fornecerem evidência de auditoria apropriada e suficiente, o que exige testes de controles para obter evidência de auditoria sobre sua efetividade operacional.
- Considerando a **Ilustração 5.2**, vejamos como o auditor pode planejar os testes de controle apresentados na **Ilustração 5.8** adiante. Isso é ligado às distorções relevantes em nível de afirmação. Aqui, o auditor precisa vincular o risco e a atividade de controle à afirmação de auditoria para planejar o procedimento de teste de controle.

Ilustração 5.8: Formulação de teste de controles relacionado a risco identificado e atividade de controle

Risco	Atividade de controle	Procedimento de teste de controle	Afirmação na demonstração contábil
Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.	Inspecionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários em busca de evidências da realização de verificação independente.	Precisão <i>(verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).</i>

Procedimento substantivo – é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes (classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.

- Seguindo o raciocínio da **Ilustração 5.8** acima, vejamos como o auditor pode planejar os procedimentos substantivos de auditoria, conforme mostrado **Ilustração 5.9** adiante.

Ilustração 5.9: Planejamento de procedimento de auditoria substantivo (teste de detalhe) relacionado a riscos identificados

Risco	Atividade de controle	Procedimento de teste de controle	Procedimento substantivo de auditoria	Afirmação na demonstração contábil
Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.	Inspecionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários em busca de evidências da realização de verificação independente.	Obter cópias das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovadas pelo governo) e comparar com as taxas aplicadas nos reembolsos de viagem de funcionários.	<i>Precisão (verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).</i>

- Como pode ser visto acima, tanto os testes de controle como os procedimentos substantivos de auditoria lidam com a detecção de distorções relevantes no nível das afirmações. A diferença é que os testes de controle lidam com a avaliação da efetividade operacional dos controles internos, que devem prevenir, detectar e corrigir distorções relevantes no nível das afirmações, enquanto os procedimentos substantivos consistem em testes detalhados que precisam ser planejados e executados em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, independentemente da existência ou não de controles internos. A base para planejar e realizar testes de controle dependerá dos controles internos implementados pela entidade.
- Procedimentos substantivos incluem **testes de detalhes** de componentes, classes de transações, saldos contábeis ou divulgações — por exemplo, conciliar os totais das contas de despesas do livro-razão com o diário de compras; ou conciliar, em uma amostra, as quantidades das faturas de compras com as mercadorias recebidas. Eles também incluem **procedimentos analíticos substantivos** — por exemplo, calcular o prazo médio de giro do estoque e comparar com o do ano anterior (análise de índices); calcular o aumento percentual da receita e comparar com a previsão e o ano anterior (análise de tendências); realizar um cálculo para testar a razoabilidade dos juros recebidos como, por exemplo, o saldo bancário médio em relação à taxa de juros média do ano (comprovação no total).
- Em resumo, **testes de detalhes** incluem o rastreamento de números em documentos de apoio relevantes para determinar a validade das transações, a sua adequada classificação e a sua integralidade. **Procedimentos analíticos substantivos** consistem na comparação da informação financeira constante das demonstrações contábeis com outra informação confiável ou com as expectativas do auditor, para determinar se a informação relatada é precisa. As variações ou diferenças inesperadas identifica-

das na execução de procedimentos analíticos podem levar a revisões e investigações adicionais. Um exemplo de procedimentos analíticos substantivos é apresentado na **Ilustração 5.10**.

Ilustração 5.10: Procedimentos analíticos substantivos

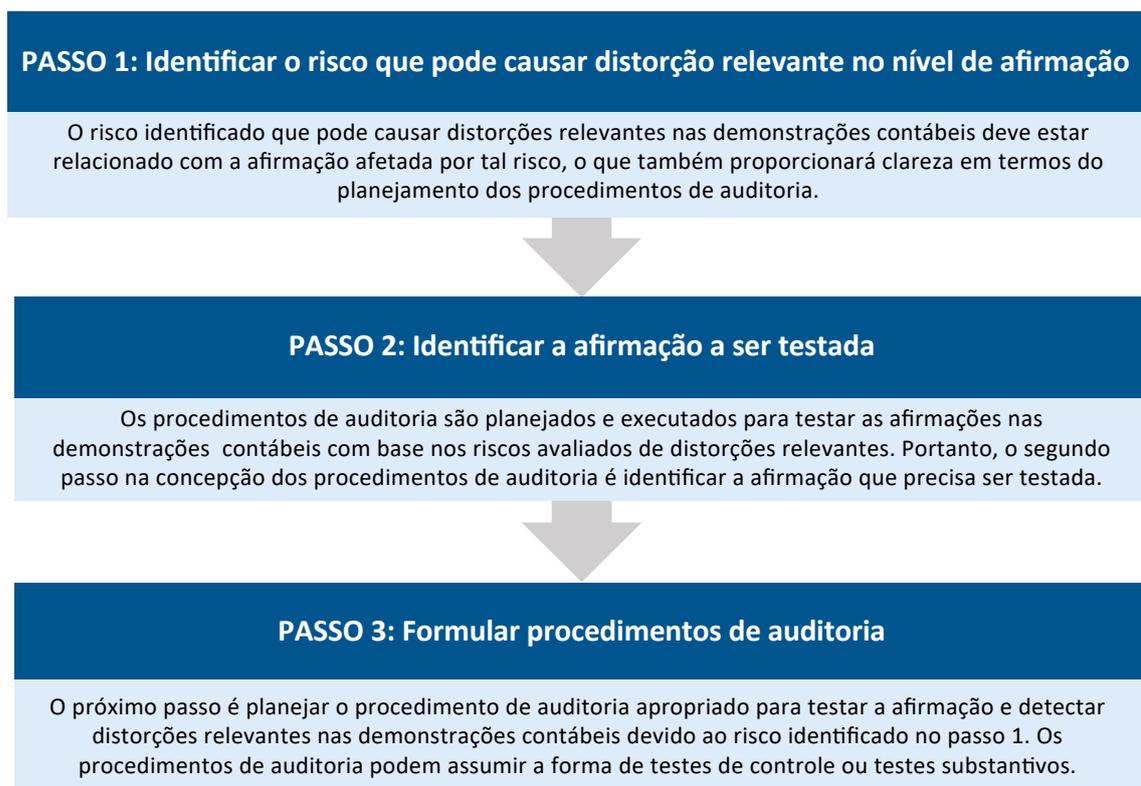
Afirmação na demonstração contábil	Saldo contábil	Procedimentos analíticos substantivos
Precisão	Custos de folha de pagamento	<ul style="list-style-type: none"> • Definir a tolerância aceitável para a diferença entre a expectativa independente da despesa total com salários-base de funcionários em 20X1 e a despesa real total com os salários-base de funcionários, reconhecida nas demonstrações contábeis de 20X1. • Desenvolver expectativa independente da despesa total com salários-base de funcionários em 20X1. • Determinar a despesa real com salários-base reconhecida nas demonstrações contábeis de 20X1. • Calcular a diferença entre a expectativa independente e o resultado real. • Explicar a diferença que exceda a tolerância aceitável

- A escolha dos procedimentos apropriados é uma questão de julgamento profissional nas circunstâncias. Os fatores a serem considerados na determinação da combinação relativa de testes de detalhes e procedimentos analíticos incluem o seguinte:
 - Natureza das transações e saldos em relação às afirmações envolvidas.
 - Disponibilidade de dados históricos ou outros critérios para uso nos procedimentos analíticos. Esta pode ser uma área de preocupação se não houver dados históricos disponíveis para o exercício em questão ou para o ano imediatamente anterior.
 - Disponibilidade de registros necessários para testes de detalhes eficazes e a natureza dos testes aos quais eles são suscetíveis.

5.95. Nas diferentes categorias de procedimentos de auditoria, conforme explicado acima, existem diferentes técnicas de planejamento e execução de procedimentos de auditoria, tais como exame, inquérito, recálculo, inspeção, confirmação de itens ou transações individuais, inspeção e observações.

5.96. Ao planejar cada “procedimento adicional de auditoria”, é importante indicar a afirmação a ser testada, o procedimento de auditoria e o objetivo do procedimento. Os passos na **Figura 5(f)** abaixo podem ser seguidos para planejar procedimentos adicionais de auditoria:

Figura 5(f): Abordagem sistemática para planejar procedimentos de auditoria



5.97. A ilustração a seguir explica a ligação entre afirmação, risco e procedimento de auditoria.

Ilustração 5.11: Afirmação, riscos e procedimentos de auditoria

Afirmação na demonstração contábil	Precisão
Saldo contábil	Saldo final (Caixa e Banco)
Risco	Saldo final de Caixa e Banco incorreto
Procedimento substantivo de auditoria	Solicitar uma carta de confirmação independente do banco e comparar o saldo fornecido pelo banco com o saldo final registrado no livro-caixa e refletido nas demonstrações contábeis, para garantir correspondência entre eles.

- 5.98. Ao planejar os procedimentos de auditoria, os auditores podem considerar as sugestões da **Ilustração 5.12** adiante

Ilustração 5.12: Considerações ao formular procedimentos de auditoria

Garantir clareza do procedimento de auditoria

Os procedimentos de auditoria devem ser elaborados de tal forma que mesmo um auditor novo ou júnior, ou um auditor revisor de uma equipe de auditoria, sejam capazes de entender o que deve ser feito. Os procedimentos não devem ser escritos em termos vagos como “*Verificar solicitações de custos de viagens de funcionários*”, pois isso não especifica o que deve ser verificado nessas solicitações. Por exemplo, uma solicitação de reembolso de viagem deve conter muitos detalhes, como datas, taxas de ajuda de custo, diárias, quilometragem para uso de carro pessoal, pagamento de táxi, tempo de viagem etc. Portanto, o procedimento deve especificar o que precisa ser verificado em tais solicitações de reembolso de viagens.

Mencionar o objetivo do procedimento de auditoria

Deve haver um objetivo para planejar e executar o procedimento de auditoria. No exemplo do pedido de reembolso de viagem acima, um procedimento de auditoria que diga apenas “*Verificar custos de viagens de funcionários*” não menciona porque o pedido de reembolso deve ser verificado. Em vez disso, o procedimento pode ser formulado como “*Conferir o valor de ajuda de custo e diárias refletido no formulário de solicitação de reembolso de custos de viagem de funcionários com o valor das taxas aprovadas pelo governo para garantir que foram pagas de acordo com essas taxas.*” Esta formulação do procedimento orienta a sua execução para confirmar que a ajuda de custo e diárias a funcionários foram pagas de acordo com as taxas aprovadas pelo governo, que é o seu objetivo.

Qual é a afirmação que está sendo testada?

Os procedimentos de auditoria devem testar as afirmações feitas nas demonstrações contábeis. Em outras palavras, a razão para realizar o procedimento de auditoria conforme indicado acima é testar a afirmação. No entanto, é importante que o auditor entenda qual afirmação será testada antes de formular o procedimento de auditoria. Ainda usando o exemplo da viagem, “*Conferir o valor da ajuda de custo/diária refletido no formulário de solicitação de reembolso de custos de viagem de um funcionário com o valor das taxas aprovadas pelo governo ⁽¹⁾ para garantir que a ajuda de custo/diária foi paga de acordo com essas taxas ⁽²⁾*” irá confirmar a afirmação de precisão das despesas de viagem na demonstração contábil ⁽³⁾.

⁽¹⁾Procedimento de auditoria; ⁽²⁾Objetivo do procedimento de auditoria; e ⁽³⁾Afirmação. A existência desses três componentes garante a completude do procedimento de auditoria.

Termos comumente usados na formulação dos procedimentos de auditoria

As terminologias relacionadas à auditoria, como “*conferir*”, “*totalizar*” e “*rastrear*” podem ser usados ao se formular um procedimento de auditoria para torná-lo mais específico.

A palavra “*totalizar*” significa somar uma lista — por exemplo, totalizar as despesas de viagem refletidas nas demonstrações contábeis. As palavras “*conferir*” e “*rastrear*” significam conferir/conciliar informações de dois documentos/registros — por exemplo, conferir a solicitação de diárias feita por um funcionário com os valores aprovados pelo governo, ou rastrear as despesas totais de viagem nas demonstrações contábeis com base nas informações do registro de viagens para confirmar sua precisão.

- 5.99. As orientações para formulação de procedimentos de auditoria fornecidas acima são corroboradas no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 5.8**. As ISCs ou os auditores podem adaptar essa metodologia para documentar procedimentos adicionais nos seus trabalhos de auditoria.

5.100. A fase de planejamento da auditoria das demonstrações contábeis termina com a definição dos procedimentos adicionais de auditoria baseando-se nos riscos de distorções relevantes identificados e avaliados no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações. No entanto, os procedimentos definidos na fase de planejamento podem ser alterados durante a execução da auditoria, conforme surgem novas circunstâncias e situações não previstas na fase de planejamento. O planejamento da auditoria é um processo muito iterativo e deve ser atualizado à medida que a auditoria progride.

Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis

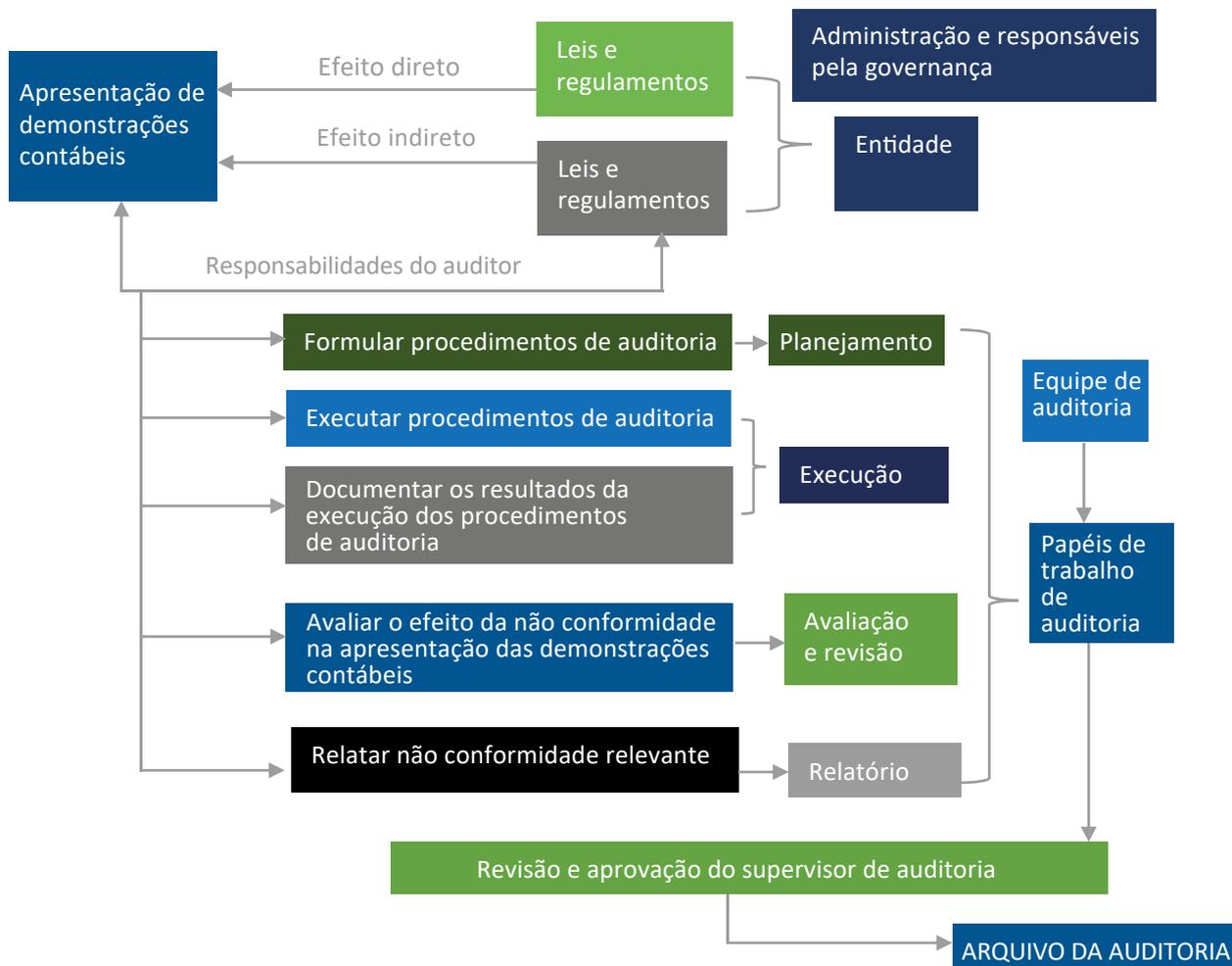
5.101. Esta seção consolida a análise dos princípios relacionados à consideração de leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações contábeis, analisados no Capítulo 2 deste documento (ver Parágrafos 2.32 a 2.36) e descreve a metodologia para essa consideração.

5.102. Ao considerar as leis e regulamentos, os objetivos do auditor, de acordo com a ISSAI 2250.10, são:

- Obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes quanto ao cumprimento das disposições das leis e regulamentos que sejam geralmente reconhecidos como tendo efeito direto sobre a determinação de valores relevantes e a divulgação nas demonstrações contábeis.
- Executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis.
- Responder adequadamente quando for identificada uma não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos durante a auditoria.

5.103. Embora algumas das leis aplicáveis possam ter efeitos diretos na apresentação das demonstrações contábeis, noutros casos os efeitos podem ser indiretos. Em ambos os casos, a não conformidade pode ter um efeito relevante na apresentação das demonstrações contábeis. A **Figura 5(g)**, a seguir, apresenta uma visão simplificada de como leis e regulamentos devem ser considerados pelo auditor no momento do planejamento e da execução da auditoria.

Figura 5(g): Consideração de leis e regulamentos durante o planejamento e execução de uma auditoria de demonstrações contábeis



5.104. É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições de leis e regulamentos aplicáveis, inclusive no que diz respeito ao cumprimento das disposições que determinam os valores apresentados e as divulgações nas demonstrações contábeis da entidade.

5.105. Como parte da obtenção do entendimento da entidade em uma auditoria de demonstrações contábeis, o auditor precisa, na fase de planejamento, identificar as leis e regulamentos aplicáveis que afetem as operações de tal entidade. Para entidades do setor público, tais leis e regulamentos podem incluir regulamentos ambientais, leis de finanças públicas, regulamentos financeiros, regulamentos de aquisições, leis trabalhistas, resoluções legislativas etc.

5.106. Nas operações do setor público, especialmente no governo, os valores refletidos nas demonstrações contábeis podem ser baseados em leis aprovadas pelo Poder Legislativo, como a lei orçamentária, além de regulamentos e outros instrumentos normativos emitidos pelo governo. A ERF aplicável, que fornece a base para a elaboração das demonstrações contábeis, também pode ser baseada em leis e regulamentos, que podem ter um efeito direto na determinação de valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis. A não conformidade com essas leis e regulamentos pode ter impactos significativos nas demonstrações contábeis, como demonstrado na **Ilustração 5.13** adiante.

Ilustração 5.13: Não conformidade com regulamentos com efeito direto nas demonstrações contábeis

Classe de transação	Regulamento financeiro do governo — viagens internacionais	Valor pago	Valor elegível conforme regras financeiras do governo (50% da diária)	Valor excedente pago
Viagens	Conforme a seção 9: "O trabalhador receberá 50% do subsídio diário, de acordo com a taxa aplicável ao país para o qual a viagem foi realizada, se a acomodação for fornecida pelo anfitrião."	UM 5.000	UM 2.500	UM 2.500
<p>Caso: Um funcionário da entidade X realizou viagens de negócios ao exterior para participar de seminário sobre desafios e oportunidades na implementação das IPSAS no governo. O convite do organizador e anfitrião do seminário afirmava que a acomodação durante todo o período seria custeada pelo anfitrião. O seminário durou cinco dias e foi realizado em Terra Distante. A taxa de subsídio diário aplicável ao funcionário do governo em Terra Distante, conforme o anexo 9 do regulamento financeiro do governo do país, é de UM 1.000 por dia, porém reduzida em 50% se a acomodação for fornecida pelo anfitrião.</p>				
<p>Fato: A Seção 9 do regulamento financeiro do governo determina o valor do subsídio diário a ser pago a um funcionário por cinco dias de participação em um seminário em Terra Distante que seria, com a redução de 50%, UM 2.500. No entanto, o funcionário recebeu UM 5.000, contrariando a Seção 9 do regulamento, tratando-se, portanto, de um caso de não conformidade com a Seção 9 do regulamento. Neste caso, presume-se que o valor excedente de UM 2.500 pago ao funcionário terá um efeito relevante nas demonstrações contábeis. Porém, no cenário real, a existência ou não de um efeito relevante dependerá da materialidade determinada para a classe de <i>Despesas Viagens</i>.</p>				

5.107. Uma entidade também é obrigada a cumprir outras leis e regulamentos nas suas operações do dia a dia, como leis ambientais, leis trabalhistas entre outras, que não têm efeito direto na determinação de valores e divulgações nas demonstrações contábeis. No entanto, a não conformidade com essas leis e regulamentos pode ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a violação de uma disposição da legislação ambiental pode gerar multas e penalidades, que poderão ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis. Ver **Ilustração 5.14** a seguir.

Ilustração 5.14: Não conformidade com regulamentos com efeito indireto nas demonstrações contábeis

Classe de transação	Seção da Lei de Gestão de Resíduos Sólidos da Autoridade Ambiental	Valor das multas e penalidades
Diversos (Multas e penalidades)	A Seção 55 estabelece: 'O descarte de resíduos sólidos em áreas diferentes das designadas resultará em multas e penalidades prescritas pela Autoridade Ambiental'.	UM 50.000
<p>Caso: Em um monitoramento rotineiro de escritórios e locais públicos por agentes ambientais da Autoridade Ambiental durante o ano, observou-se que a entidade X havia descartado lixo eletrônico do outro lado da estrada, a cerca de 100 metros de seus escritórios, em vez de descartá-lo na área designada, a cerca de 20 quilômetros da cidade. A entidade X foi punida pela violação da Seção 55 da Lei de Gestão de Resíduos Sólidos e recebeu uma notificação para o pagamento de multa no valor de UM 50.000 à Autoridade Ambiental até 31 de julho de 2018. A notificação informa ainda que, caso o pagamento não seja realizado no prazo estipulado, o valor da multa será acrescido de juros de 15% ao ano. A taxa aplicada para o cálculo da penalidade estava de acordo com a tabela de taxas de multas e penalidades prescritas pela Autoridade Ambiental em 2014. Em conformidade com a notificação, a entidade X pagou a multa com o cheque bancário n.º 000100, datado de 25 de julho de 2018, no valor de UM 50.000 a favor do órgão ambiental. O valor da multa de UM 50.000 foi registrado na conta <i>Diversos</i> — Multas e penalidades.</p>		
<p>Fato: O pagamento de UM 50.000 à Autoridade Ambiental registrado na conta <i>Diversos</i> não é um pagamento realizado no curso normal das atividades da entidade X. O pagamento ocorreu devido a uma violação da lei. O pagamento de UM 50.000 não só tem um efeito relevante nas demonstrações contábeis em termos de valor (a ser comparado com a materialidade definida na fase de planejamento da auditoria), mas a violação da lei é relevante pela natureza. A lei ambiental em si pode não ter um efeito direto na apresentação das demonstrações contábeis, mas sua violação — ou seja, a não conformidade com ela — teria um efeito, conforme exposto neste caso.</p>		

- 5.108.** Para aquelas leis e regulamentos com efeito direto na determinação de valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis, como as normas do Ministério das Finanças, a responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada à conformidade, conforme exemplificado anteriormente na **Ilustração 5.13**.
- 5.109.** O auditor deve planejar e executar procedimentos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada à conformidade com leis e regulamentos. Esses procedimentos podem incluir indagações à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, além da inspeção de documentos dentro e fora da entidade. Como exemplificado na **Ilustração 5.14**, onde documentos da Autoridade Ambiental podem ser obtidos para verificar a conformidade com as leis ambientais relevantes. O procedimento de auditoria para o caso da **Ilustração 5.13** acima pode ser concebido conforme apresentado na **Ilustração 5.15** abaixo.

Ilustração 5.15: Procedimentos de auditoria para detectar a não conformidade com leis e regulamentos

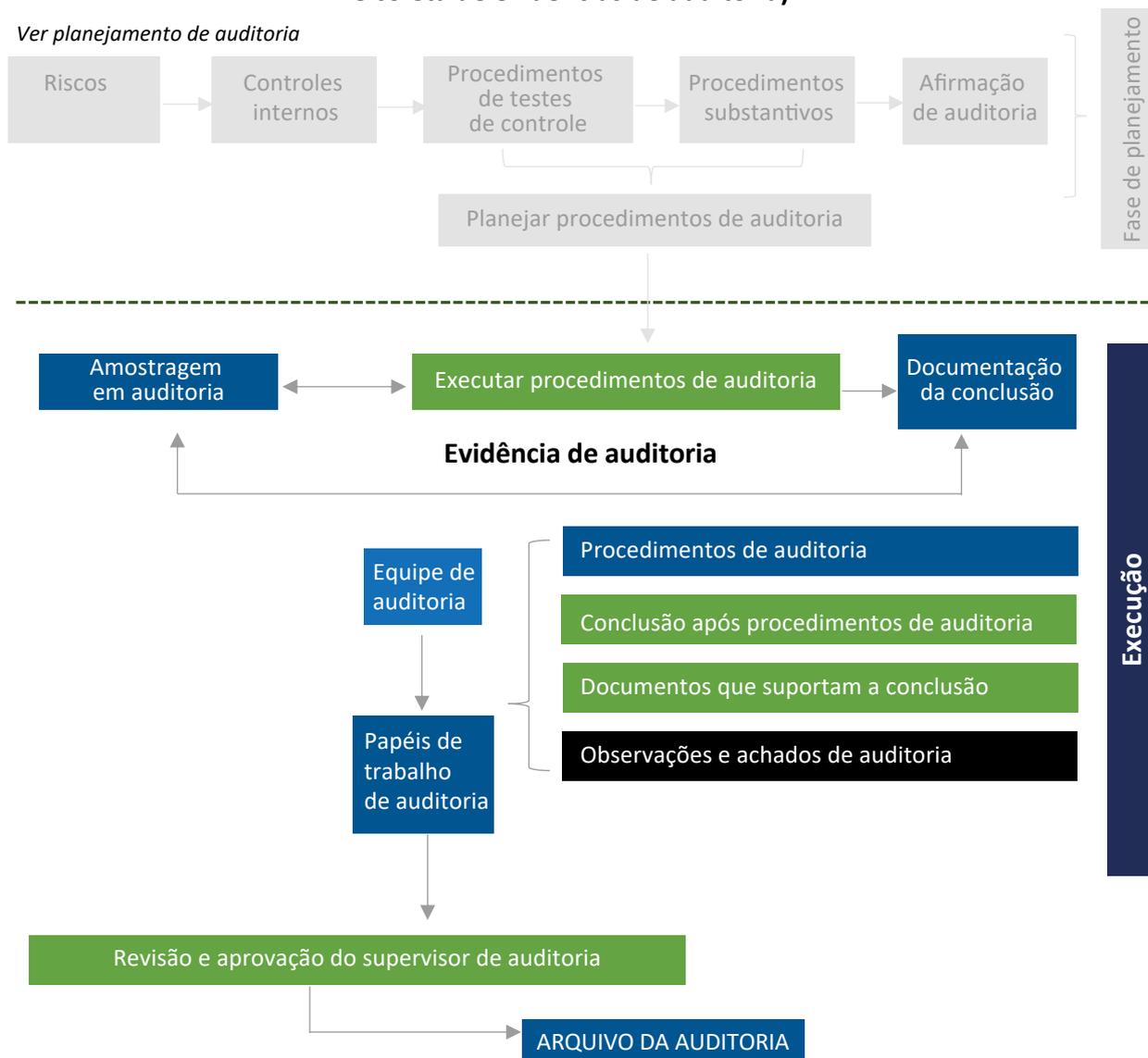
Classe de transação	Afirmação na demonstração contábil	Procedimentos de auditoria	Conclusão
Viagens (viagem internacional)	Precisão	<p>Extrair do registro de viagens cinco amostras de viagens de funcionários ao exterior e conferir se os subsídios diários pagos estão de acordo com as taxas prescritas na Seção 9 das regras de viagens ao exterior estabelecidas pelo Ministério das Finanças.</p>	<p>De cinco amostras testadas, foi detectado o pagamento excedente de UM 2.500 a um funcionário. As despesas de viagem nas demonstrações contábeis estão superavaliadas nessa importância.</p>
<p>Objetivo: O objetivo da realização deste procedimento é verificar se os pagamentos de viagens ao exterior foram realizados de acordo com as regras definidas pelo Ministério das Finanças. Ao realizar o procedimento, é possível garantir a precisão das despesas contabilizadas em relação às viagens ao exterior nas demonstrações contábeis. Além de assegurar o correto tratamento das despesas de viagem nos livros contábeis da entidade, compete ainda à administração assegurar que as despesas efetuadas estejam em conformidade com as normas emitidas pelo Ministério das Finanças.</p>			
<p>Evidências: As evidências da auditoria são: o procedimento de auditoria e o papel de trabalho com o registro da sua execução; a conclusão do procedimento de auditoria realizado; os extratos da Cláusula 9 e do Anexo 9 das Normas do Ministério das Finanças; e o extrato impresso de cinco amostras de viagens ao exterior de cinco funcionários (gerado a partir do sistema contábil da entidade).</p>			

Capítulo 6

Execução da Auditoria

- 6.1. A fase de execução de uma auditoria abrange a execução dos procedimentos de auditoria e a coleta de evidência de auditoria. A Figura 6(a) apresenta uma visão simplificada da fase de execução do processo de auditoria financeira.

Figura 6(a): Fase de execução da auditoria (execução de procedimentos de auditoria e coleta de evidências de auditoria)



- 6.2.** O auditor executa procedimentos de auditoria para obter evidências de auditoria, que formam a base da conclusão do auditor. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Enquanto a suficiência está relacionada à quantidade de evidências de auditoria, a adequação está relacionada à qualidade dessas evidências em termos de relevância e confiabilidade.
- 6.3.** Após executar os procedimentos de auditoria, o auditor deve documentar suas conclusões e indicar se os objetivos dos procedimentos de auditoria foram atingidos. O ato de documentar as conclusões também garante que o auditor tenha executado os procedimentos de auditoria planejados, e a documentação dessa execução serve como evidência de auditoria. Em outras palavras, se devidamente documentada, a conclusão é evidência de que os procedimentos de auditoria foram executados.

Ilustração 6.1: A importância de documentar a conclusão dos procedimentos de auditoria executados

Em 2014, a ISC ABC (situação real) contratou uma equipe da ISC XYZ de outro país para realizar a avaliação de seu SAI-PMF (equivalente, no Brasil, ao Marco de Medição de Desempenho (MMD-TC)). Ao revisar o arquivo de auditoria de uma auditoria financeira realizada em 2013, a equipe de avaliação constatou que a equipe de auditoria havia planejado os procedimentos de auditoria com base nos riscos avaliados de distorção relevante, conforme documentado no planejamento da auditoria. No entanto, a equipe de avaliação não encontrou qualquer evidência da execução dos procedimentos de auditoria pelos auditores, uma vez que não foram registradas conclusões relativamente a cada procedimento de auditoria planejado. A equipe de avaliação entrevistou a equipe de auditoria para perguntar se eles haviam executado os referidos procedimentos de auditoria, e eles responderam que os procedimentos de auditoria foram executados conforme planejado. Quando questionados se as conclusões alcançadas foram registradas, eles responderam que as conclusões relativas a cada procedimento não foram registradas. A equipe alegou que os achados de auditoria foram considerados como a sua conclusão. Como resultado, a classificação foi muito baixa, no âmbito do domínio C do relatório de avaliação do SAI-PMF.

Considerando o exemplo acima, verifica-se que é crucial que os auditores documentem as conclusões dos procedimentos de auditoria executados, independentemente de os procedimentos terem gerado achados de auditoria relativos à discrepância com critérios (conclusão negativa) ou não (conclusão positiva).

- 6.4.** Com referência à **Ilustração 5.2** do Capítulo 5, uma das atividades de controle implementadas pela entidade para verificar a exatidão das taxas aplicadas às despesas de viagem consistia na verificação independente dos dados das solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem processadas pelo funcionário. A partir da **Ilustração 5.2**, uma forma possível de o auditor documentar a conclusão, com base na realização dos testes de controle, é apresentada na **Ilustração 6.2**.

Ilustração 6.2: Documentação da conclusão do teste de controle

Risco	Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.
Atividade de controle	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.
Procedimento de teste de controle	Inspecionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários em busca de evidências da realização de verificação independente.
Conclusão	<i>Conclusão positiva: Uma verificação independente é realizada por pessoal designado pela entidade. Os controles internos estão funcionando de forma eficaz.</i>
	<i>Conclusão negativa: Não é realizada uma verificação independente das taxas aplicadas aos reembolsos/pagamentos de despesas de viagem.</i>
Afirmação	Precisão (verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).

Observação: A conclusão pode ser de dois tipos. A conclusão positiva é quando as atividades de controle estão funcionando de forma eficaz, e a conclusão negativa é quando as atividades de controle não estão funcionando de forma eficaz. A conclusão negativa levaria, então, à formulação de achados e recomendações de auditoria a serem comunicadas à administração e aos responsáveis pela governança.

- 6.5.** Após realizar os testes de controle, o auditor deve registrar as conclusões na documentação de auditoria **PTA 6.1**, que será assinada pelo revisor após a verificação de que os procedimentos de teste de controle foram executados corretamente.
- 6.6.** Ao aplicar as ISSAIs de auditoria financeira, o auditor deve entender os controles internos da entidade auditada que sejam relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis. No mínimo, o auditor deve avaliar o desenho e a implementação dos controles internos identificados nos processos que possam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis. Isso significa identificar esses controles internos e avaliar se foram adequadamente concebidos para mitigar eficazmente os riscos a serem tratados. Também significa avaliar se os controles internos foram realmente implementados (se os controles estão realmente sendo executados). Isso é necessário porque controles internos mal concebidos ou com falhas na implementação podem dar origem a riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. A avaliação de desenho e implementação de controles internos pode ser documentada por meio do papel de trabalho de auditoria **PTA 5.5**. O auditor deve adicionalmente testar a efetividade operacional dos controles internos quando decide que essa é a resposta de auditoria apropriada para um risco identificado ou quando simplesmente não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio de outros procedimentos de auditoria executados. Testar a efetividade operacional significa verificar a aplicação do controle para ter certeza de que ele está sendo executado de forma efetiva pela entidade auditada.

- 6.7.** O modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 6.1** sugere a forma como o auditor pode executar procedimentos para testar a efetividade operacional de controles e pode documentar os procedimentos executados e as conclusões a que chegou.
- 6.8.** Independentemente de realizar testes de controle e de chegar a uma conclusão sobre a efetividade operacional dos controles internos, o auditor deve executar procedimentos substantivos para componentes, classes de transações significativas, saldos contábeis ou divulgações, porque a avaliação de riscos do auditor é baseada em julgamento e pode não ser suficientemente precisa para identificar todos os riscos de distorção relevante. Além disso, existem limitações inerentes ao controle interno, incluindo o risco de serem contornados pela administração, a possibilidade de erro humano e o efeito de alterações nos sistemas.
- 6.9.** A ISSAI 2330.6 requer que o auditor planeje e execute procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. O exemplo de reembolso de despesas de viagem apresentado na **Ilustração 6.3** indica como o auditor pode documentar a conclusão alcançada mediante execução de procedimentos substantivos de auditoria, e como eles abordam os riscos e as afirmações de auditoria identificadas.

Ilustração 6.3. Documentação da conclusão dos procedimentos substantivos de auditoria

Risco	Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.
Atividade de controle	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.
Procedimento de teste de controle	Inspeccionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários em busca de evidências da realização de verificação independente.
Procedimentos substantivos de auditoria (testes de detalhes)	Obter cópias das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovadas pelo governo) e comparar com as taxas aplicadas nos reembolsos de viagem de funcionários.
Conclusão	<i>Conclusão positiva: As taxas aplicadas no reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários estão de acordo com as taxas estabelecidas (taxas de despesas de viagem aprovadas pelo governo).</i>
	<i>Conclusão negativa: As taxas aplicadas no reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários não estão de acordo com as taxas estabelecidas (taxas de despesas de viagem aprovadas pelo governo). Foi identificada uma diferença de XX entre os dois registros.</i>
Afirmação	Precisão (verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).

Observação: A conclusão pode ser de dois tipos. A conclusão positiva é quando as taxas de despesas de viagem dos dois registros coincidem. A conclusão negativa é quando há diferenças e, portanto, há distorções nas demonstrações contábeis. A conclusão negativa, dependendo do nível de materialidade, pode impactar a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis.

- 6.10.** O auditor precisa executar procedimentos substantivos de auditoria para obter evidência de auditoria substancial e corroborativa. A forma como o auditor pode executar e documentar os procedimentos substantivos de auditoria é sugerida no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 6.2**.
- 6.11.** Certas condições ou circunstâncias podem indicar a possibilidade de distorções relevantes. Os exemplos incluem:
- procedimentos analíticos que revelem diferenças significativas em relação às expectativas (ver abaixo);
 - diferenças significativas entre a conciliação de uma conta contábil e os registros subsidiários, ou entre uma contagem física e a conta contábil relacionada;
 - solicitações de confirmação que revelem diferenças significativas ou gerem menos respostas que o esperado;
 - transações selecionadas para testes que não estão suportadas por documentação adequada ou que não foram devidamente autorizadas;
 - registros ou arquivos de apoio que deveriam estar prontamente disponíveis, mas que não tenham sido prontamente apresentados quando solicitados; e
 - testes de auditoria que detectem erros que aparentemente eram conhecidos pelo pessoal da entidade, mas não foram voluntariamente reveladas ao auditor.
- 6.12.** Quando as condições ou circunstâncias acima existem, os procedimentos substantivos originalmente planejados podem não ser suficientes para detectar distorções relevantes que possam ter ocorrido. O auditor deve considerar se a avaliação inicial dos riscos de distorções relevantes e os testes substantivos planejados ainda são apropriados. Se necessário, testes substantivos adicionais devem ser realizados para determinar se ocorreram distorções relevantes e para quantificar o valor de tais distorções. A escolha dos procedimentos apropriados, incluindo a extensão da realização de uma combinação de procedimentos analíticos e testes de detalhes, é uma questão de julgamento profissional.

Confirmações externas

- 6.13.** Confirmação externa é um teste substantivo de detalhes que envolve a obtenção de informações diretamente de terceiros. Portanto, esse tipo de procedimento de auditoria produz evidência de auditoria muito confiável. A confirmação externa é uma resposta escrita dirigida diretamente ao auditor por uma terceira parte, em formato impresso, eletrônico, ou por outros meios.
- 6.14.** Os procedimentos de confirmação externa para a obtenção de evidência de auditoria são orientados pela ISSAI 2505, que prevê, entre outras orientações, que informações corroborativas obtidas de fontes independentes da entidade podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência contida nos registros contábeis, ou de representações feitas pela administração (ISSAI 2505.2).

- 6.15.** No setor público, as confirmações externas podem ser usadas para obter evidência sobre saldos bancários, contas a pagar e recebíveis (áreas comuns).
- 6.16.** A confirmação de terceiras partes é um procedimento de auditoria importante porque normalmente a evidência de auditoria obtida de fontes independentes externas à entidade pode fornecer maior grau de confiabilidade do que a evidência obtida exclusivamente dentro da entidade.
- 6.17.** Espera-se que o auditor exerça controles para fornecer segurança razoável de que as solicitações de confirmação sejam dirigidas aos terceiros que selecionou. Isso requer o seguinte:
- controle sobre a preparação e o envio das solicitações (seja por entrega pessoal, por correio, fax ou e-mail);
 - investigação das razões para envio de solicitações a indivíduos específicos dentro de uma entidade;
 - envio das solicitações em envelopes contendo o endereço do auditor no remetente, para que quaisquer itens não entregues pelos correios sejam devolvidos ao auditor para redirecionamento, se possível;
 - investigação de solicitações não entregues; e
 - estar alerta para respostas que apresentem semelhanças suspeitas, por exemplo, mesma caligrafia, mesmo endereço etc.
- 6.18.** A confirmação externa pode ser uma confirmação positiva ou negativa. As diferenças entre as duas estão na formulação do conteúdo da carta de confirmação e na indicação de se, e como, o terceiro deve responder a tal solicitação do auditor. Modelos de cartas de confirmação positiva e negativa são disponibilizados nos modelos de papel de trabalho de auditoria **PTA 6.3** e **PTA 6.4**.
- 6.19.** A solicitação de confirmação positiva exige que o destinatário responda ao auditor em todos os casos, independentemente de a parte concordar ou discordar do valor do saldo refletido na solicitação de confirmação. O auditor também pode deixar de colocar o valor ou outras informações na solicitação de confirmação positiva, solicitando à outra parte que o preencha o valor ou forneça outras informações. A resposta a uma solicitação de confirmação positiva geralmente fornece evidência de auditoria confiável. A solicitação de confirmação externa negativa exige que o destinatário responda apenas em caso de desacordo com o valor do saldo refletido na carta.
- 6.20.** As exceções de confirmação podem ser submetidas à administração da entidade para investigação, após o auditor realizar e estabelecer seu controle por meio de uma cópia ou outro registro da resposta de confirmação. Se o pessoal da entidade investigar as exceções, o auditor deve inspecionar, ao menos com base em testes, a evidência que explica e reconcilia as exceções.

- 6.21.** O auditor deve determinar se exceções significativas e/ou frequentemente recorrentes podem ser indicativas de um padrão de erros nas contas não confirmadas. O auditor também deve exercer ceticismo profissional ao lidar com respostas incomuns ou inesperadas a pedidos de confirmação (por exemplo, alterações significativas no número ou tempestividade das respostas em relação a auditorias anteriores), ou uma não-resposta quando uma resposta seria esperada. Essas circunstâncias podem indicar riscos de distorção relevante devido a fraude não identificados anteriormente.
- 6.22.** Quando o auditor não recebe respostas de pedidos de confirmação, ele deve realizar procedimentos de auditoria alternativos em relação aos não-respondentes para obter a evidência necessária e reduzir os riscos da auditoria a um nível aceitavelmente baixo. A natureza dos procedimentos alternativos a serem realizados varia de acordo com a conta e a afirmação. O auditor deverá aplicar procedimentos alternativos para cada um dos itens que compõem todo o saldo das confirmações que não foram recebidas.
- 6.23.** O exemplo mais comum de procedimentos de confirmação é a confirmação de saldos bancários. O auditor confirma o saldo no final do ano por meio de correspondência direta com todos os bancos nos quais a entidade manteve contas no período. Os procedimentos de confirmação fornecem evidências de que o saldo declarado no Balanço Patrimonial ou na Demonstração de Recebimentos e Pagamentos existe no final do ano e que é de propriedade da entidade.
- 6.24.** Os pedidos de confirmação bancária solicitam ao banco que forneça uma confirmação independente dos saldos das contas da entidade e outras informações mantidas pelo banco em nome do cliente, inclusive títulos, instrumentos de gestão de tesouraria e documentos. As informações contidas na confirmação referem-se a atividades bancárias normais. Um exemplo de solicitação de confirmação bancária é apresentado no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 6.5**.

Procedimentos analíticos

- 6.25.** “Procedimentos analíticos” significam avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados (**ISSAI 2520.4**). É obrigatório que os auditores executem procedimentos analíticos nas fases de planejamento e conclusão da auditoria.
- 6.26.** Os procedimentos analíticos podem ser usados para os seguintes propósitos:
- Para auxiliar no planejamento da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

- Como teste substantivo para detectar possíveis distorções nas demonstrações contábeis.
 - Como uma revisão geral das demonstrações contábeis.
- 6.27.** Os procedimentos analíticos executados durante o planejamento da auditoria e na revisão geral das demonstrações contábeis geralmente consistem em métodos relativamente simples, aplicados em níveis agregados, tais como saldos das demonstrações contábeis. Já os realizados como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos) podem incluir análises de maior precisão, dependendo da eficácia e eficiência desses testes em relação a outros procedimentos de auditoria.
- 6.28.** A ISSAI 2520 fornece orientações para a execução de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos de auditoria. De acordo com a ISSAI 2520, ao realizar procedimentos analíticos, quer como procedimentos substantivos, quer para auxiliar na formação de uma conclusão geral, os auditores do setor público também podem considerar as seguintes relações:
- a. Comparações:
 - Despesas *versus* orçamento ou dotações;
 - Pagamentos de benefícios, como pensões alimentícias e outras pensões *versus* informações demográficas;
 - Receitas fiscais *versus* informações demográficas ou condições econômicas ou indicadores;
 - Juros como porcentagem da dívida nacional em relação às taxas oficiais de empréstimos;
 - Resultados realizados em relação às despesas, onde as informações sobre o desempenho são incluídas como parte das demonstrações contábeis; e
 - Subsídios governamentais para desenvolvimento econômico e social, como subsídios para agricultores de baixa renda e subsídios para a construção de escolas *versus* indicadores econômicos e demográficos.
 - b. Prova de total, ou seja, quando o auditor prevê o valor de um saldo e o compara ao saldo divulgado.
 - c. Consideração de relações, por exemplo, custos com folha de pagamento e número de empregados.

6.29. Ao planejar procedimentos analíticos como testes substantivos, o auditor deve considerar o valor da diferença que pode ser aceita em relação à expectativa, dispensando investigação adicional. O nível de segurança desejado dos procedimentos analíticos é afetado pelos seguintes fatores:

- **Natureza do saldo contábil ou da afirmação**

Os procedimentos analíticos podem ser testes eficazes e eficientes para saldos de contas ou afirmações, quando potenciais distorções não forem aparentes a partir de um exame da evidência detalhada ou quando a evidência detalhada não estiver prontamente disponível.

- **Plausibilidade e previsibilidade da relação**

É necessário que haja um elevado nível de previsibilidade ao utilizar procedimentos analíticos substantivos para abordar riscos no nível de afirmações. Se a previsibilidade for baixa, esses procedimentos de auditoria podem se tornar ineficazes e não relevantes.

As relações que envolvem contas de resultados tendem a ser mais previsíveis que as relações que envolvem apenas contas de balanço ou contas que indiquem a posição financeira, uma vez que as contas de resultado ou de demonstrações semelhantes representam transações ao longo de um período, ao passo que as contas de balanço ou contas que indiquem a posição financeira representam valores num determinado momento. As relações que envolvem transações sujeitas à discricionariedade da administração são às vezes menos previsíveis.

- **Disponibilidade de dados**

Os dados podem ou não estar prontamente disponíveis para a elaboração de expectativas relativas a saldos contábeis ou afirmações.

- **Confiabilidade dos dados**

Alguns dos fatores que influenciam as considerações do auditor sobre a confiabilidade dos dados para fins de cumprir os objetivos da auditoria são:

- se os dados foram obtidos de fontes independentes externas à entidade ou de fontes internas;
- se as fontes internas eram independentes dos responsáveis pelo valor auditado;
- se os dados foram desenvolvidos sob um sistema confiável com controles adequados;
- se os dados foram submetidos a testes de auditoria no exercício corrente ou anterior; ou
- se as expectativas foram desenvolvidas usando dados de uma variedade de fontes.

- **Precisão das expectativas**

As expectativas devem ser suficientemente precisas para fornecer um nível de segurança que permita a identificação de diferenças que possam ser potenciais distorções relevantes, individualmente ou em conjunto com outras distorções. À medida que as expectativas se tornam mais precisas, o intervalo de diferenças esperadas torna-se

mais estreito e, conseqüentemente, é mais provável que diferenças significativas em relação às expectativas indiquem distorções. Qualquer uma das seguintes medidas pode ser usada para melhorar a precisão dos procedimentos analíticos:

- Aumente o nível de detalhamento; ou
- Analise os resultados em períodos mais curtos.

6.30. O auditor deve considerar até que ponto o valor da diferença em relação à expectativa que pode ser aceito, sem investigação adicional. Essa consideração é influenciada principalmente pela materialidade e deve ser consistente com o nível de segurança desejado dos procedimentos. A determinação do montante aceitável da diferença envolve a consideração da possibilidade de que uma combinação das distorções em saldos contábeis ou classes de transações específicas, ou em outros saldos ou classes, possa resultar em valores inaceitáveis. A reconsideração dos métodos e fatores utilizados no desenvolvimento das expectativas e indagações à administração da entidade pode ajudar o auditor nesse sentido. As respostas da administração, no entanto, normalmente devem ser corroboradas com outras evidências.

6.31. Nos casos em que não for possível obter explicação para uma diferença, o auditor deve obter evidência suficiente sobre o saldo contábil ou a afirmação por meio da execução de outros procedimentos de auditoria, para se certificar de que a diferença representa uma provável distorção. Ao formular outros procedimentos, o auditor deve considerar que diferenças inexplicáveis podem indicar distorções relevantes.

Seleção de itens para teste

6.32. A aplicação de procedimentos de auditoria frequentemente envolve a seleção de itens que serão testados para obtenção de evidência de auditoria de uma população. O auditor deve determinar os meios apropriados para a seleção dos itens a serem testados, com vistas à obtenção da evidência de auditoria. Isso inclui o seguinte:

Seleção de todos os itens (exame 100%). Esta opção é adequada nos casos em que:

- a população constitui um pequeno número de itens de grande valor;
- há um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
- a natureza repetitiva do cálculo ou outro processo executado automaticamente por um sistema de informação torna o exame de 100% favorável em termos de custo-benefício, por ex., usando técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs).

Seleção de itens específicos. Esta opção é adequada nos casos de:

- itens importantes ou de alto valor que possam resultar individualmente em distorções relevantes;
- casos em que o auditor deseja cobrir todas as transações acima de um valor específico;

- quaisquer itens incomuns ou sensíveis ou divulgações das demonstrações contábeis;
- quaisquer itens que sejam altamente suscetíveis a distorções;
- itens que fornecerão informações sobre assuntos como a natureza da entidade, a natureza de transações e o controle interno; e
- itens para testar o funcionamento de certas atividades de controle.

Uso de amostragem em auditoria (seleção de itens da população). Esta opção é adequada quando:

- se pretende chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população), selecionando e examinando uma amostra representativa de itens que compõem essa população, que é possível se o auditor usar métodos estatísticos e não estatísticos de amostragem em auditoria.

6.33. A decisão irá depender do julgamento do auditor e das circunstâncias. A aplicação de qualquer um dos métodos acima mencionados ou uma combinação deles pode ser apropriada em certos casos.

Uso de amostragem

6.34. A amostragem em auditoria envolve a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de uma classe de transações ou saldo contábil, de modo que todas as unidades de amostragem da população (cada um dos itens) tenham a mesma chance de ser selecionada. A amostragem em auditoria permite ao auditor obter e avaliar evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população da qual a amostra foi extraída. A determinação do tamanho da amostra pode ser feita usando métodos estatísticos ou não estatísticos.

- A **amostragem estatística** é um método de seleção aleatória de uma amostra, ou seja, de forma que cada item da população tenha uma probabilidade conhecida de ser incluído na amostra. A probabilidade auxilia o auditor na definição de uma amostra eficiente, na medição da suficiência das evidências obtidas e na avaliação dos resultados da amostra.
- A **amostragem não estatística** é um método pelo qual o auditor utiliza julgamento profissional para selecionar os itens (ISSAI 2530.A12) e para avaliar os resultados da amostra. Ao exercer julgamento profissional, os auditores usam seus conhecimentos, habilidades e experiência para realizar diligentemente a coleta de evidências, de boa fé e com integridade. O exercício de julgamento profissional permite que os auditores obtenham razoável segurança que quaisquer distorções relevantes ou imprecisões significativas nos dados provavelmente serão detectadas.

6.35. Embora uma aplicação de amostragem não estatística adequadamente concebida possa fornecer resultados tão válidos quanto os de uma amostragem estatística adequadamente

desenhada, há uma diferença fundamental: a amostragem estatística mede explicitamente o risco de amostragem associado ao procedimento de amostragem.

6.36. O uso de amostragem oferece muitos benefícios. Por exemplo:

- agiliza a revisão de papéis de trabalho;
- permite os auditores tirar conclusões válidas e atende o objetivo de obter uma redução razoável do risco e não uma certeza absoluta;
- permite que os auditores combinem resultados de testes substantivos a partir de outros testes, de modo que as evidências obtidas de uma fonte possam ser corroboradas por evidências obtidas de outras fontes, para proporcionar uma maior redução de riscos; e
- reduz os custos de auditoria. O custo de examinar cada lançamento nos registros contábeis e todas as evidências que os suportam seria antieconômico.

6.37. O uso da amostragem em auditoria é orientado pela **ISSAI 2530**. Especificamente, a **ISSAI 2530.6** exige que, 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.

Principais etapas do processo de amostragem em auditoria

6.38. Quer o método de amostragem seja estatístico ou não estatístico, e independentemente da técnica de amostragem aplicada, o auditor pode seguir os principais passos a seguir no processo de amostragem de auditoria:

Definir a amostra de auditoria. Os auditores devem considerar os objetivos dos procedimentos de auditoria e os atributos da população da qual a amostra será extraída. Eles devem:

- determinar os objetivos dos testes;
- definir as condições de erros;
- definir a população da qual a amostra será extraída;
- determinar o método de amostragem e a técnica de seleção; e
- definir as unidades de amostragem, ou seja, os itens individuais que compõem a população.

Determinar o tamanho da amostra. O tamanho da amostra é afetado pelo nível de risco de amostragem que o auditor estiver disposto a aceitar. Quanto menor for o risco aceitável, maior será o tamanho da amostra. O tamanho da amostra pode ser determinado mediante aplicação de uma fórmula baseada em estatística, ou por meio do exercício do julgamento profissional. Entre os fatores que influenciam o tamanho da amostra estão os seguintes:

- Nível de confiança ou fator de confiabilidade: quanto maior for o grau de confiabilidade ou confiança exigido pelo auditor de que os resultados da amostra são, de fato,

indicativos da real incidência de desvio na população, maior deverá ser o tamanho da amostra.

- Extensão na qual os riscos de distorções relevantes são reduzidos pela efetividade operacional dos controles: quanto maior segurança que o auditor pretende obter da efetividade operacional dos controles, menor será a sua avaliação do risco de distorção relevante e maior o tamanho que a amostra precisará ter.
- Avaliação do risco de distorção relevante: quanto mais elevada for a avaliação do risco de distorção relevante do auditor, maior o tamanho que a amostra precisará ter.
- Taxa de desvio tolerável: isto é, uma taxa definida pelo auditor para desvio dos procedimentos de controle interno previstos. O auditor procura obter um nível apropriado de segurança de que a taxa de desvio definida não será excedida pela taxa de desvio real na população; quanto mais baixa a taxa de desvio que o auditor estiver disposto a aceitar, maior o tamanho que a amostra precisará ter. A taxa de desvio tolerável, conforme definida pela ISSAI 2530.5(j) *“é a taxa de desvio dos procedimentos de controle interno previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.”*
- Taxa de desvio esperada da população: quanto maior for a taxa de desvio que o auditor espera, maior deverá ser o tamanho da amostra, de modo que lhe seja possível fazer uma estimativa razoável da taxa real de desvio.
- Erro tolerável: quanto menor o erro que o auditor está disposto a aceitar, maior o tamanho que a amostra precisará ter. O erro ou distorção tolerável definido pela ISSAI 2530.5(i) *“é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população”*.

Selecionar a amostra. A seleção amostral pressupõe a expectativa de que todas as unidades amostrais da população tenham uma chance igual de seleção. Entre as técnicas de seleção amostral, estão a amostragem aleatória, sistemática, ou por unidade monetária. Cada ISC pode adotar suas próprias técnicas de seleção amostral, que devem ser aplicadas de maneira uniforme pelos auditores para evitar vieses. A aplicação de técnicas de amostragem pode diferir de uma auditoria para outra.

Executar os procedimentos de auditoria. A fase de execução dos procedimentos de auditoria é crucial para alcançar os objetivos dos testes estabelecidos para cada item selecionado na amostra. A seguir, são detalhadas as etapas dessa fase, que o auditor deve executar:

Testes de controle

- O auditor deve selecionar as unidades amostrais e examiná-las para determinar se há desvios em relação aos controles relevantes para a auditoria.
- É possível, e mais prático, selecionar um conjunto único de amostras para múltiplos objetivos de teste, incluindo algumas unidades adicionais para possível substituição, se necessário.

- Caso um item selecionado não esteja disponível e nenhum procedimento alternativo puder ser executado para testar se o controle foi aplicado conforme previsto, esse item deve ser considerado um desvio de controle para fins de avaliação da amostra.
- Nas situações em que um número significativo de desvios é identificado na primeira parte da amostra, o auditor deverá reavaliar o nível de risco de controle e ponderar sobre a necessidade de continuar o teste para suportar o nível reavaliado de risco de controle.

Testes de detalhes

- Nos casos em que a documentação de suporte não está disponível para as unidades de amostragem selecionadas devido à falta de documentação de suporte, a abordagem para os itens não examinados será determinada com base no seu impacto na avaliação da amostra.
- Não é mandatório examinar esses itens não examinados se a avaliação do auditor sobre os resultados da amostra não for alterada ao considerá-los distorcidos.

Avaliar os resultados da amostra. Após testar as unidades amostrais e fazer um resumo dos erros observados, o auditor deve avaliar os resultados para chegar a uma conclusão geral, seguindo os passos abaixo:

- Considerar a natureza e as causas dos erros. O efeito direto dos erros identificados nas demonstrações contábeis deve ser considerado pelo auditor na avaliação dos resultados. Pode ser possível que os erros tenham uma característica ou tendência comum. Nesse caso, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que possuam tal característica comum e ampliar os procedimentos de auditoria nesse estrato. Também é possível que tais erros sejam intencionais e possam indicar a possibilidade de fraude.
- Calcular e projetar os erros da amostra.
- Chegar a uma conclusão geral. O auditor deve avaliar os resultados da amostra para determinar se a avaliação preliminar das características relevantes da população foi confirmada, ou se precisa ser revisada, e qual é o efeito do resultado da amostra tanto para os objetivos do teste quanto para outras áreas da auditoria.
- Considerar a necessidade de decidir se os erros identificados justificam amostragens e testes adicionais.

Documentar os procedimentos de amostragem. O auditor deve documentar o plano amostral e os procedimentos na forma papéis de trabalho.

- 6.39.** As ISCs podem adaptar o método de amostragem por unidade monetária (AUM) fornecido no modelo de papel de trabalho de auditoria **PTA 6.6**, ou adotar seu próprio método. A função de tabela dinâmica no aplicativo MS Excel pode ser usada para estratificar a população. Orientações adicionais sobre a estratificação da população encontram-se disponíveis no Apêndice 1 da ISSAI 2530.

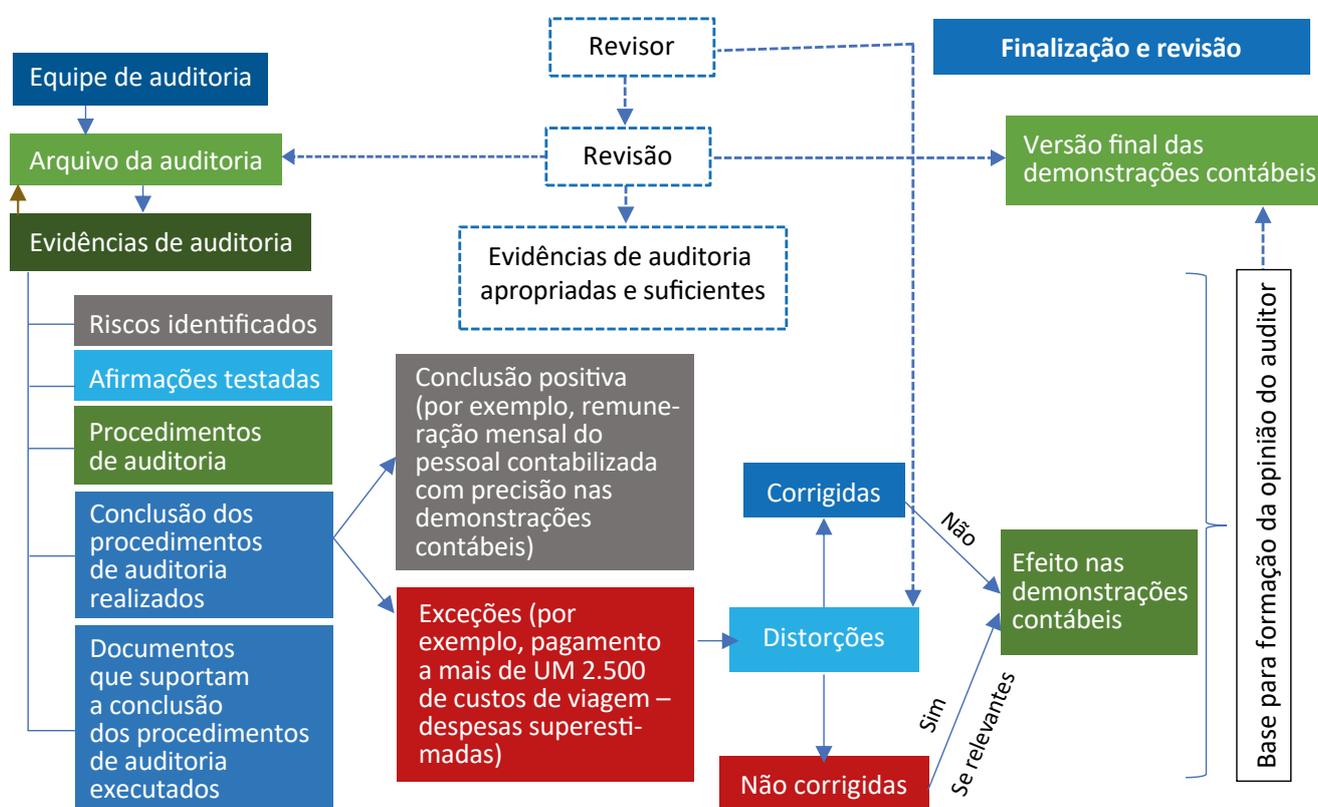
Capítulo 7

Finalização e Revisão

- 7.1.** A ISSAI 2220 “Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, além de exigir que todo o trabalho de auditoria seja revisado ao longo de todo o processo de auditoria, exige também que o auditor se certifique, na fase de conclusão, de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões e a emissão do relatório do auditor (ISSAI 2220.32-33). Isto é realizado por meio da revisão da documentação de auditoria e discussão com a equipe de trabalho, juntamente com a revisão da versão final das demonstrações contábeis.
- 7.2.** Espera-se que o coordenador/supervisor de auditoria (ou qualquer outra designação usada pela ISC) desempenhe um papel muito importante nesta etapa da auditoria, além da revisão que ele ou ela deverá realizar em todas as etapas da auditoria para fins de qualidade. Uma revisão e avaliação inadequadas na fase de conclusão da auditoria podem resultar na emissão de uma opinião de auditoria inadequada sobre as demonstrações contábeis.
- 7.3.** Outras ISSAIs exigem que certos procedimentos específicos sejam executados na fase de finalização e revisão, como os procedimentos analíticos finais (ISSAI 2520), os procedimentos sobre eventos subsequentes (ISSAI 2560), os procedimentos sobre continuidade operacional (ISSAI 2570), obtenção de representação formal da administração (ISSAI 2580) e comunicação com a administração ou com os responsáveis pela governança (ISSAI 2260).
- 7.4.** O arquivo da auditoria torna-se a base da revisão, pois contém as evidências de auditoria. Normalmente, o arquivo da auditoria deve conter os riscos identificados e avaliados, as afirmações das demonstrações contábeis testadas, os procedimentos de auditoria executados, as conclusões a que se chegou por meio da execução procedimentos de auditoria, e os documentos que suportam essas conclusões. Todos esses elementos formam a base para conduzir a revisão em relação à versão final das demonstrações contábeis fornecidas pela entidade.
- 7.5.** Nesse sentido, o revisor precisa visitar o plano de auditoria, o que pode ser realizado a partir do papel de trabalho de auditoria **PTA 5.8**, no qual o auditor registrou procedimentos de auditoria planejados em resposta aos riscos, e dos papéis de trabalho de auditoria **PTA 6.1** e **PTA 6.2**, relativos à documentação da execução dos procedimentos e das conclusões alcançadas ao executá-los, para reavaliar se tais procedimentos foram adequadamente planejados e executados.

- 7.6. Quanto aos documentos que suportam as conclusões a que o auditor chegou ao executar os procedimentos de auditoria, tradicionalmente as cópias dos documentos obtidas da entidade e de terceiros são consideradas evidências de auditoria, mas estas, por si só, não podem ser consideradas evidências de auditoria suficientes e apropriadas. A evidência de auditoria é, em geral, o registro do trabalho realizado pelo auditor.
- 7.7. A **Figura 7(a)** fornece uma visão simplificada da etapa de finalização e revisão da auditoria. Alguns passos adicionais são sugeridos, que embora não sejam requisitos das ISSAIs, são considerados boas práticas e podem ser adaptados pelas ISCs. Isso será explicado em detalhes nos próximos parágrafos.

Figura 7(a): Finalização e revisão da auditoria



- 7.8. Numa auditoria financeira realizada em conformidade com as ISSAIs, **distorção** é a diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que é requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude.
- 7.9. Ao realizar procedimentos de auditoria em classes de transações, saldos de contas ou divulgações nas demonstrações contábeis, espera-se que o auditor chegue a conclusões positivas ou negativas — ambos os tipos precisam ser registrados nos papéis de trabalho da auditoria.

- 7.10.** A ISSAI 2450 prescreve os requisitos para avaliação de distorções identificadas durante a auditoria, o que é feito na etapa de finalização da auditoria: todas as distorções identificadas devem ser acumuladas durante a auditoria para que o auditor/revisor tanto avalie o seu efeito na auditoria (executando procedimentos adicionais de auditoria) quanto o efeito de quaisquer distorções **não corrigidas** nas demonstrações contábeis (implicações para a opinião do auditor). As distorções podem ser registradas num papel de trabalho denominado "Avaliação de distorções não corrigidas nas demonstrações contábeis", conforme sugerido no modelo de papel de trabalho **PTA 7.1**.
- 7.11.** A ISSAI 2450 também exige que todas as distorções sejam comunicadas tempestivamente à administração, requerendo que as distorções identificadas sejam corrigidas¹². O revisor analisa as distorções identificadas durante a auditoria e verifica se elas foram comunicadas à administração, em tempo hábil.
- 7.12.** Normalmente, o auditor fornece à administração uma lista das distorções (formato sugerido no modelo de papel de trabalho **PT 7.1**), quantificando o valor de cada distorção e propondo as ações e os ajustes necessários nas demonstrações contábeis. Tomando o exemplo das diferenças nas taxas de despesas de viagem aplicadas à solicitação de um funcionário, o auditor pode propor a compensação da diferença e a realização do ajuste contábil necessário nos livros contábeis.
- 7.13.** Quando a administração tiver realizado os ajustes necessários nos livros e nas demonstrações contábeis, o auditor deve verificar se foram feitos corretamente. O auditor deve, então, registrar a conclusão revisada sobre os procedimentos de auditoria executados, com base na verificação dos ajustes feitos pela administração. Os lançamentos de ajustes necessários e outros documentos de suporte devem ser documentados pelo auditor para sustentar a conclusão revisada, baseada nos procedimentos de auditoria executados.
- 7.14.** Em resposta às distorções identificadas, o auditor pode precisar realizar procedimentos de auditoria adicionais, por exemplo, para determinar se foram encontradas diferenças nas taxas de despesas de viagem em outras solicitações reembolso/pagamento (considerando o exemplo acima), ou seja, se existem distorções adicionais. O revisor pode instruir o auditor a aumentar o tamanho da amostra de solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem, realizar procedimentos adicionais de auditoria adicionais e chegar a uma conclusão.

¹² O entendimento comum é que o auditor deve se comunicar com a administração durante todo o processo de auditoria e, portanto, as distorções identificadas e detectadas durante a auditoria devem ter sido comunicadas para sua devida correção e retificação.

Procedimentos analíticos

- 7.15.** A ISSAI 2520.6 estabelece que o auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria, que o auxiliem a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações contábeis são consistentes com o entendimento que possui da entidade. As conclusões resultantes da execução de procedimentos analíticos no final da auditoria têm a finalidade de corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações contábeis. Os procedimentos analíticos realizados no final da auditoria podem ter uma formulação semelhante àqueles executados durante a fase de planejamento. Por exemplo, o auditor pode comparar os resultados do ano corrente com os do ano anterior para garantir que sejam compreendidas todas as variações significativas, com base nas informações obtidas durante o processo de auditoria.
- 7.16.** Além disso, como as demonstrações contábeis contêm notas explicativas sobre as contas conforme requerido pelos diferentes ERFs e outras legislações aplicáveis à entidade, o auditor precisa auditar as notas explicativas para garantir sua conformidade com a ERF aplicável. As notas explicativas são tecnicamente equivalentes às demonstrações contábeis e, portanto, o auditor deve assegurar que seja obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para obter conforto sobre essas notas.
- 7.17.** Os novos procedimentos de auditoria planejados e executados precisam ser documentados no modelo de procedimento analítico sugerido no papel de trabalho de auditoria **PTA 7.2** deste Manual. Mas como evidência de controle de qualidade, deve ser claramente indicado no papel de trabalho que estes procedimentos foram executados no final da auditoria.

Procedimentos sobre eventos subsequentes

- 7.18.** “Eventos subsequentes” afetam a apresentação das demonstrações contábeis e, por conseguinte, a opinião do auditor, na medida em que a administração seja obrigada a ajustar as demonstrações contábeis e o auditor a ajustar o seu relatório. Eventos subsequentes ocorrem entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, incluindo fatos que o auditor venha a ter conhecimento após a data de seu relatório. Portanto, a ISSAI 2560 “Eventos Subsequentes” exige que os auditores executem procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que sejam identificados todos os eventos ocorridos entre a data de encerramento das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, que requerem ajustes ou divulgações nas demonstrações contábeis.

7.19. Com base na ERF utilizada pela entidade para elaborar suas demonstrações contábeis, a administração deve identificar quaisquer eventos subsequentes e como eles foram tratados nessas demonstrações contábeis. O auditor precisa verificar se a administração estabeleceu procedimentos adequados para identificar eventos subsequentes relevantes. Cabe ao auditor revisar se há eventos que requerem ajustes ou não, com referência à ERF aplicável. Os eventos após à data das demonstrações contábeis que requerem ajustes são aqueles que fornecem evidência de condições que existiam na data de encerramento dessas demonstrações. Os eventos que não requerem ajustes são aqueles em que há indicativos de condições que surgiram após a data de encerramento das demonstrações contábeis.

Procedimentos sobre continuidade operacional

7.20. A premissa de continuidade operacional parte da suposição de que a entidade está em continuidade operacional e continuará em operação no futuro previsível. Assim, ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração da entidade usa premissas de continuidade, se ela acredita na capacidade de a entidade continuar em operação.

7.21. Essas premissas impactam significativamente as demonstrações contábeis da entidade, porque entidades que não estão em continuidade relatam em uma base diferente daquelas que estão (por exemplo, os ativos e passivos seriam reconhecidos pelo seu valor de liquidação, e não pelo seu valor esperado no futuro).

7.22. A premissa de continuidade operacional é adotada, a menos que evidências indiquem o contrário. É por isso que a ISSAI 2570 “Continuidade Operacional” estabelece que o auditor deve permanecer alerta, durante toda a auditoria, sobre evidências de eventos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade continuar em operação.

7.23. Ao final da auditoria, o auditor precisa executar procedimentos de auditoria sobre as premissas de continuidade operacional utilizadas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis (por exemplo, revisar a previsão dos fluxos de caixa para atender os passivos), incluindo a obtenção de evidências para avaliar a adequação das premissas de continuidade da administração e formar uma conclusão sobre se essas evidências indicam quaisquer incertezas relevantes sobre a capacidade da entidade continuar em operação. Na verdade, a premissa de continuidade operacional envolve julgamentos sobre eventos que ocorrerão no futuro, que são inerentemente incertos.

7.24. A administração deve elaborar as demonstrações contábeis numa base de continuidade, na premissa de que a entidade continuará suas operações num futuro previsível, que é de doze meses a partir da data em que o relatório do auditor é assinado.

7.25. O conceito de continuidade operacional no setor público, especialmente no governo, pode ser menos relevante que no setor privado, uma vez que o financiamento do setor público é mobilizado por meio de impostos e outras fontes de receitas não tributárias. No entanto, a aplicabilidade do conceito não pode ser descartada. Na verdade:

- No setor público, a aplicação do conceito de continuidade pode ser mais relevante quando as contas de todo o governo forem auditadas pela ISC, uma vez que a influência ou o interesse do governo em empresas, públicas ou privadas, será contabilizado nas demonstrações contábeis consolidadas. Assim, à medida que governos estatizam e privatizam entidades governamentais e mantêm influência ou interesse nelas, questões de continuidade se tornarão cada vez mais relevantes para o setor público.
- Além disso, ao auditar entidades do setor público cujo financiamento é apoiado pelo governo, e que pode ser retirado, sua existência também pode estar em risco e, portanto, a ISSAI 2570 fornece orientações úteis para auditá-las.

Quando houver incerteza significativa sobre a capacidade da entidade continuar em operação e isso tiver sido divulgado nas demonstrações contábeis, o auditor deverá incluir menção em Parágrafo de Ênfase para direcionar a atenção dos usuários para a nota explicativa. Caso o auditor não concorde com a premissa da administração relativamente à continuidade, ele deve modificar a sua opinião no relatório de auditoria.

Representações formais

7.26. As representações formais, muitas vezes chamadas de representações da administração, são, por si só, uma forma de evidência de auditoria ou um tipo de evidência que corrobora outra evidência de auditoria obtida pelo auditor.

7.27. A ISSAI 2580 requer que o auditor execute certos procedimentos de auditoria nas representações da administração até o final da auditoria. O auditor deve assegurar que a data das representações formais seja a mais próxima possível, mas não posterior, à data do relatório do auditor. O auditor não pode expressar uma opinião sobre a apresentação das demonstrações contábeis em data anterior à data das representações formais, porque essas representações são evidências de auditoria.

7.28. O modelo de papel de trabalho **PTA 7.3** fornece um exemplo de representação formal, que precisa ser adaptado de acordo com as necessidades da ISC ou do auditor. O modelo oferece uma visão geral do que as representações formais precisam ter. Dependendo da estrutura de governança das entidades auditadas pelas ISCs de diferentes jurisdições, a administração da ISC deve decidir e comunicar à entidade qual pessoa deve assinar as representações formais.

Consultas jurídicas

7.29. De acordo com a ISSAI 2700 (revisada), o auditor não deve datar o seu relatório antes da data em que tiver obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis. A evidência de auditoria sobre a situação de eventuais litígios e demandas até a data do relatório do auditor podem ser obtidas por meio de indagação à administração, inclusive seus consultores jurídicos internos, responsáveis por tratar de assuntos relevantes. Em alguns casos, o auditor pode precisar obter informações atualizadas de um consultor jurídico externo à entidade.

Comunicar deficiências nos controles internos à administração e aos responsáveis pela governança

7.30. De acordo com a ISSAI 2265, o auditor é obrigado a comunicar aos responsáveis pela governança ou à administração sobre deficiências significativas observadas nos controles internos relevantes para o processo de relatórios financeiros, com base no trabalho de auditoria realizado (ver seção testes de controles, no Capítulo 6). Essa comunicação deve ser feita por escrito. A comunicação com a administração e os responsáveis pela governança é um processo contínuo em uma auditoria. A ISSAI 2265.A13 afirma que, ao determinar quando emitir a comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o recebimento dessa comunicação seria um fator importante para permitir que os responsáveis pela governança desempenhem suas responsabilidades de supervisão em relação ao processo de relato financeiro, o que inclui a aprovação das demonstrações contábeis. As ISCs podem ter suas próprias políticas sobre quando tais assuntos precisam ser comunicados aos responsáveis pela governança e à administração, para que tomem as medidas apropriadas.

Documentação do processo de revisão

7.31. A ISSAI 2230 “Documentação de Auditoria” exige que a documentação do processo de revisão inclua informações sobre quem revisou o trabalho de auditoria finalizado e a data e extensão dessa revisão. Nos papéis de trabalho sugeridos nos anexos deste manual, foram criadas linhas e colunas designadas para registrar "*quem executou o trabalho de auditoria*" e "*quem revisou o trabalho finalizado*". As evidências de revisão em diferentes níveis devem garantir que o devido processo de controle de qualidade da auditoria financeira de acordo com as ISSAIs tenha sido seguido na auditoria.

7.32. A documentação dos papéis de trabalho de auditoria com numeração específica é sugerida no **PTA 7.4**. As ISCs podem adaptar tal prática.

Reunião de encerramento da auditoria

- 7.33.** A reunião de encerramento não é um requisito das ISSAIs, mas é frequentemente realizada para garantir que o relatório preliminar do auditor, os achados de auditoria, os comentários de gestores e a versão final das demonstrações contábeis sejam discutidos e acordados com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança. Essa reunião também reduz os riscos de mal-entendidos posteriores entre a administração e o auditor sobre questões refletidas no relatório final de auditoria. Alguns se referem isso como reunião de esclarecimentos da auditoria.
- 7.34.** Outros assuntos relevantes para a auditoria também podem ser discutidos, como dificuldades encontradas durante o processo de auditoria, para que possam ser mitigadas na próxima auditoria, detalhes de quaisquer questões éticas que possam ser esclarecidas com a administração etc.
- 7.35.** O auditor e a administração devem manter a ata da reunião de encerramento, detalhando os debates sobre o relatório do auditor e os achados de auditoria específicos, bem como as decisões tomadas sobre cada ponto de discussão. As atas de reunião de encerramento de auditorias devem ser datadas e assinadas pelos representantes da equipe de auditoria e da administração. Tais atas da reunião também constituem evidência de auditoria, que pode ser usada como base para finalizar o relatório.
- 7.36.** Após realizar a reunião de encerramento, a equipe de auditoria elabora o relatório de auditoria levando em consideração os comentários de gestores, fornecidos pela administração e, se aplicável, pelos responsáveis pela governança.

Capítulo 8

Relatório de Auditoria

- 8.1.** O relatório de auditoria é o produto final de todo o processo de auditoria, que é elaborado com base nas evidências de auditoria suficientes e apropriadas, obtidas pelos auditores, mediante execução dos procedimentos de auditoria. Conforme a ISSAI 2700, os objetivos do auditor são: formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, com base na avaliação das conclusões extraídas das evidências; e expressar claramente essa opinião por meio de um relatório escrito, que também descreva a base para essa opinião.
- 8.2.** Baseado na avaliação do efeito das conclusões extraídas das evidências de auditoria, o auditor elabora e emite o relatório de auditoria. A **Figura 8(a)**, abaixo, ilustra um exemplo do processo de elaboração do relatório em uma auditoria financeira, que pode ser adaptado à organização e divisão de responsabilidades da ISC.

Figura 8(a): Processo de elaboração do relatório de auditoria

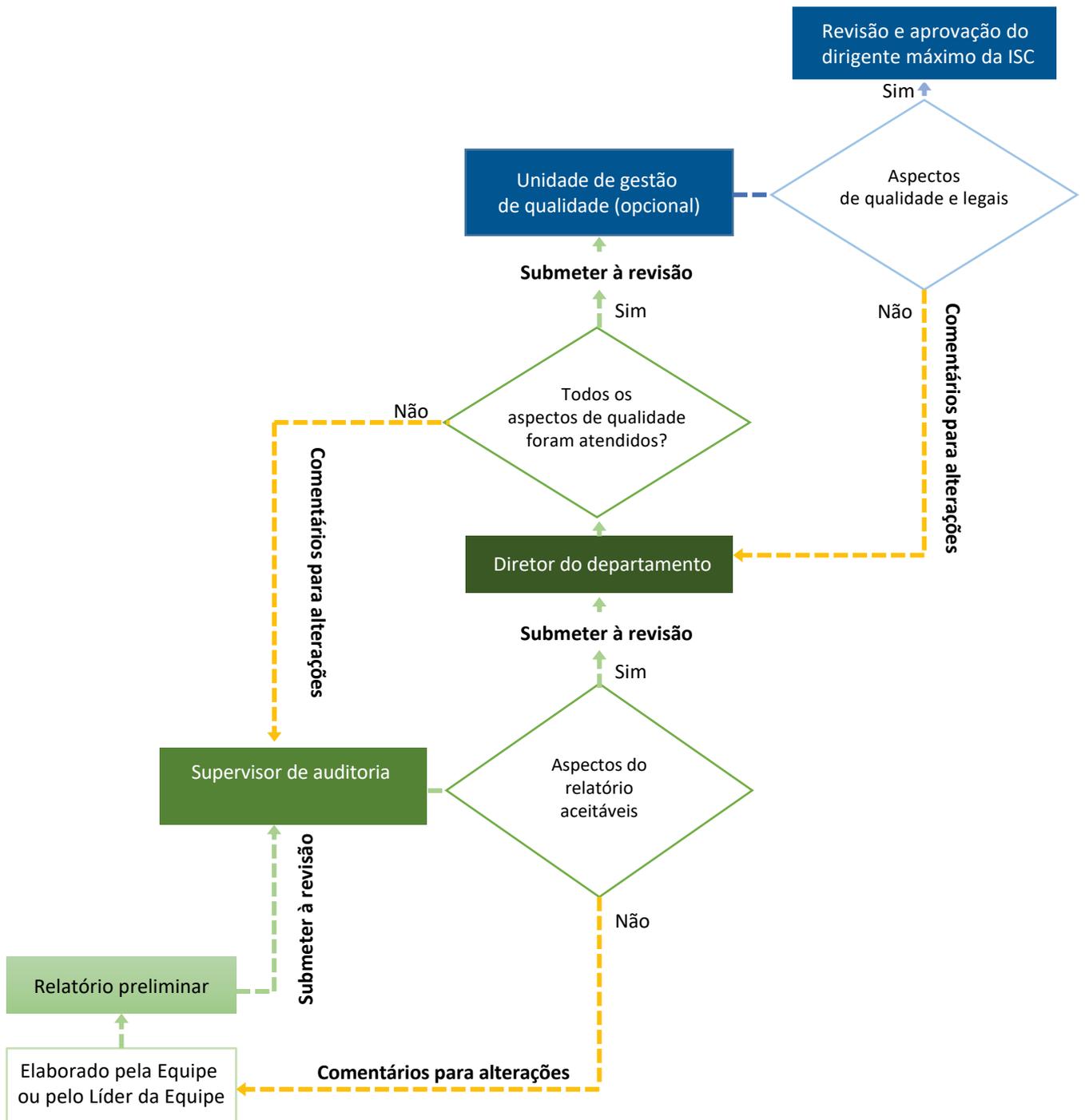


- 8.3.** Os requisitos de relatórios são estabelecidos nas seguintes ISSAIs:
- ISSAI 2700 “Formação de Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis”;
 - ISSAI 2701 “Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente”;
 - ISSAI 2705 “Modificações na Opinião do Auditor Independente”;
 - ISSAI 2706 “Parágrafo de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente”;
 - ISSAI 2710, “Informações Comparativas — Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas”; e
 - ISSAI 2720, “Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações”.

Além desses requisitos, as ISCs podem ter responsabilidades adicionais de relatório, determinadas por leis e regulamentos em suas respectivas jurisdições. Isso é enfatizado nas notas práticas das ISSAIs e até mesmo nas respectivas ISSAIs.

- 8.4.** Para garantir a consistência e produzir um relatório de auditoria de alta qualidade, o texto deve ser submetido a um processo de revisão de qualidade na ISC. A **Figura 8(b)** apresenta um exemplo de processo de revisão de qualidade de relatório de auditoria em uma ISC. A figura é autoexplicativa e adaptável à estrutura organizacional e ao processo de revisão de qualidade de cada ISC.

Figura 8(b): Processo de revisão da qualidade do relatório de auditoria



8.5. A redação da opinião de auditoria depende da ERF utilizada para elaborar as demonstrações contábeis (explicado pela ISSAI 2200.13), uma vez que é a ERF que determina, em termos amplos, a forma, o conteúdo e a estrutura das demonstrações contábeis.

Formação de opinião sobre as demonstrações Contábeis

8.6. O auditor considera ou avalia as seguintes condições ao formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis:

- Se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a ERF aplicável.
- Se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, devido fraude ou erro. Esta conclusão deve ser baseada no seguinte (ISSAI 2700.11):
 - se foram obtidas evidências suficientes e apropriadas, conforme exigido pela ISSAI 2330; e
 - se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, de acordo com a ISSAI 2450.
- A consideração dos aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidades nos julgamentos da administração (ISSAI 2700.12).

8.7. A **Ilustração 8.1**, abaixo, ajudará o auditor a realizar a avaliação para formar sua opinião.

Ilustração 8.1: Considerações do auditor ao formar a opinião

Evidências de auditoria	Suficientes e apropriadas	Informações apresentadas nas demonstrações contábeis	Relevantes
	Sim Não		Sim Não
Distorções não corrigidas	Relevantes		Confiáveis
	Não Sim		Sim Não
Políticas contábeis significativas	Divulgadas adequadamente		Comparáveis
	Sim Não		Sim Não
Políticas contábeis	Compatíveis com a ERF ¹³		Compreensíveis
	Sim Não		Sim Não
	Apropriadas	Divulgações das demonstrações contábeis	Adequadas
	Sim Não		Sim Não
Estimativas contábeis	Razoáveis	Terminologia usada	Apropriada
	Sim Não		Sim Não

¹³ Estrutura de Relatório Financeiro aplicável.

- 8.8.** A auditoria financeira é uma avaliação independente das demonstrações contábeis, em que o auditor expressa uma opinião que fornece asseguração razoável (alto nível de segurança, mas não absoluta). Existem basicamente dois tipos de opinião de auditoria:
- opinião não modificada; e
 - opinião modificada.

Opinião não modificada

- 8.9.** A opinião de auditoria é não modificada quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 8.10.** A redação do parágrafo da opinião do relatório do auditor dependerá do tipo de estrutura de relatório aplicável à entidade na elaboração das demonstrações contábeis, ou seja, estrutura de apresentação adequada ou estrutura de conformidade. Exemplos extraídos da ISSAI 2700 são reproduzidos a seguir.

Ilustração 8.2: ERF aplicável e opinião do auditor

Opinião do auditor sob uma estrutura de apresentação adequada

- a. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho financeiro de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com (a estrutura de relatório financeiro aplicável);
- OU
- b. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa, em todos os aspectos relevantes, da posição patrimonial e financeira da entidade em 31 de dezembro de 20X1, do desempenho financeiro de suas operações e dos seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com (a estrutura de relatório financeiro aplicável).

Opinião do auditor sob uma estrutura de conformidade*

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

*Conformidade com requisitos de estatutos ou leis.

A descrição do que as demonstrações contábeis se propõem a apresentar (por exemplo, posição financeira, ou resultados de operações, nos exemplos ilustrativos acima), poderá variar dependendo da estrutura de relatório financeiro aplicada (IFRS, IPSAS, regime de caixa etc.).

- 8.11.** A estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade auditada pode as IFRS, emitidas pelo Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB) ou as IPSAS, emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSASB). No entanto,

algumas entidades podem elaborar suas demonstrações baseadas em normas contábeis nacionais, compatíveis ou não com as IFRS ou as IPSAS. Normalmente, as demonstrações contábeis de entidades governamentais são baseadas em leis aprovadas pelo Poder Legislativo ou em regras e regulamentos instituídos pelo governo (ministério de finanças ou departamento do tesouro).

- 8.12.** As IFRS e as IPSAS são consideradas estruturas de apresentação adequada. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, o auditor deve avaliar se essas demonstrações alcançam uma apresentação adequada. De acordo com a ISSAI 2700.14, a avaliação do auditor sobre a apresentação adequada das demonstrações contábeis deve considerar:
- a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
 - se as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
- 8.13.** Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, o auditor não é obrigado a avaliar se elas atingem uma apresentação adequada (ISSAI 2700.19).
- 8.14.** Um exemplo de relatório de auditoria com opinião não modificada, sob uma estrutura de apresentação adequada é apresentado no **Apêndice 8.1**; e outro sob uma estrutura de conformidade é apresentado no **Apêndice 8.2**.

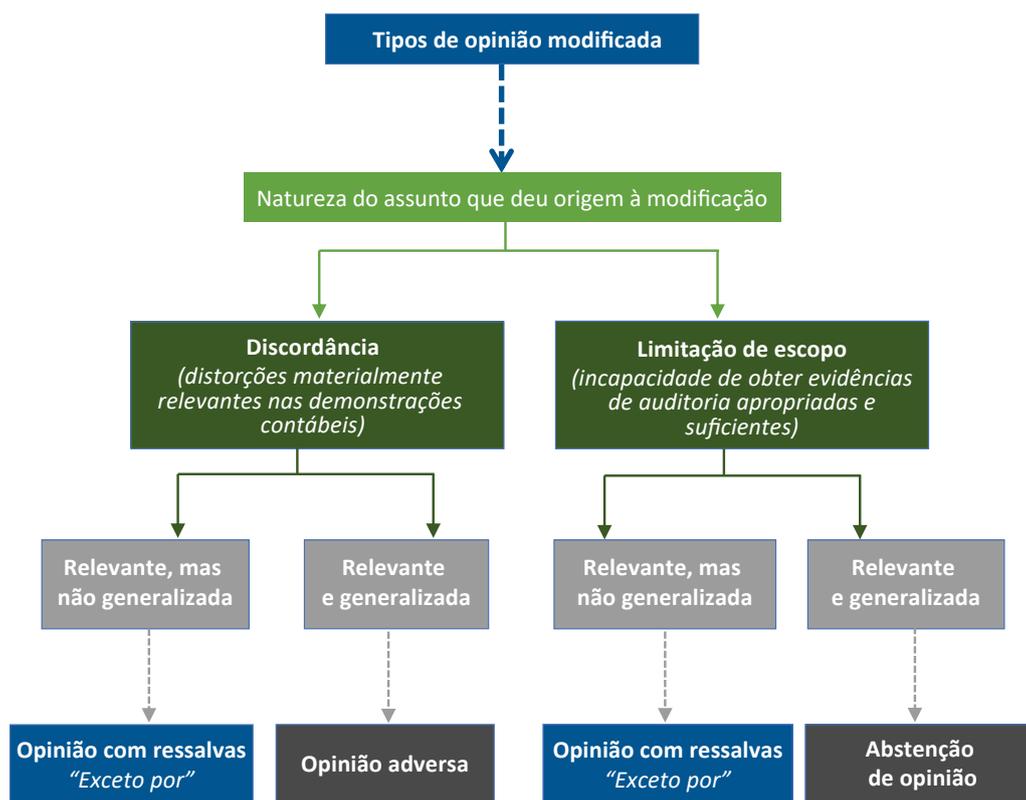
Opinião modificada

- 8.15.** A ISSAI 2700.17 estabelece que o auditor deve modificar sua opinião no relatório se:
- concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações contábeis como um todo não estão livres de distorções relevantes (discordância) - por exemplo, discordância com as políticas contábeis adotadas pela entidade ou com as transações contábeis registradas nos livros contábeis; ou
 - não conseguir obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes para concluir que as demonstrações contábeis como um todo estejam livres de distorções relevantes (limitações de escopo) — por exemplo, falta de acesso a certas áreas de documentos de transações contábeis, ou não disponibilização de certos documentos pela administração.
- 8.16.** A extensão da modificação da opinião do auditor dependerá das circunstâncias e da generalização dos efeitos das distorções, reais ou possíveis, sobre as demonstrações contábeis. A ISSAI 2705 define os requisitos para a modificação da opinião no relatório do auditor independente; eles devem ser lidos em conjunto com os requisitos da ISSAI 2700, pois são inter-relacionados.

Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor

- 8.17.** Ao determinar o tipo de modificação na opinião do auditor, o julgamento profissional dos auditores desempenha um papel crucial na determinação da generalização dos efeitos ou dos possíveis efeitos do assunto que deu origem à modificação da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. A **Figura 8(c)** apresenta uma árvore de decisão para os diferentes tipos de opinião de auditoria modificada.
- 8.18.** Como pode ser visto na **Figura 8(c)**, o assunto que dá origem a uma modificação na opinião da auditoria pode ser uma distorção relevante nas demonstrações contábeis ou a impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Em outras palavras, a base para a modificação pode ser uma discordância com a administração sobre certos assuntos nas demonstrações contábeis ou uma limitação de escopo, que impeça o auditor de realizar os procedimentos adicionais de auditoria para reunir evidência de auditoria apropriada e suficiente.
- 8.19.** Se o assunto que dá origem à modificação for uma distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor precisa avaliar se a distorção é relevante ou generalizada, individualmente ou em conjunto. Se o assunto for relevante, mas não generalizado, o auditor pode expressar uma opinião com ressalvas, usando um parágrafo com a expressão “exceto por”. Esse tipo de opinião, também denominada “*opinião qualificada*”, é muito comum nas auditorias realizadas pelas ISCs.

Figura 8(c): Julgamentos para formação dos diferentes tipos de opiniões de auditoria modificadas

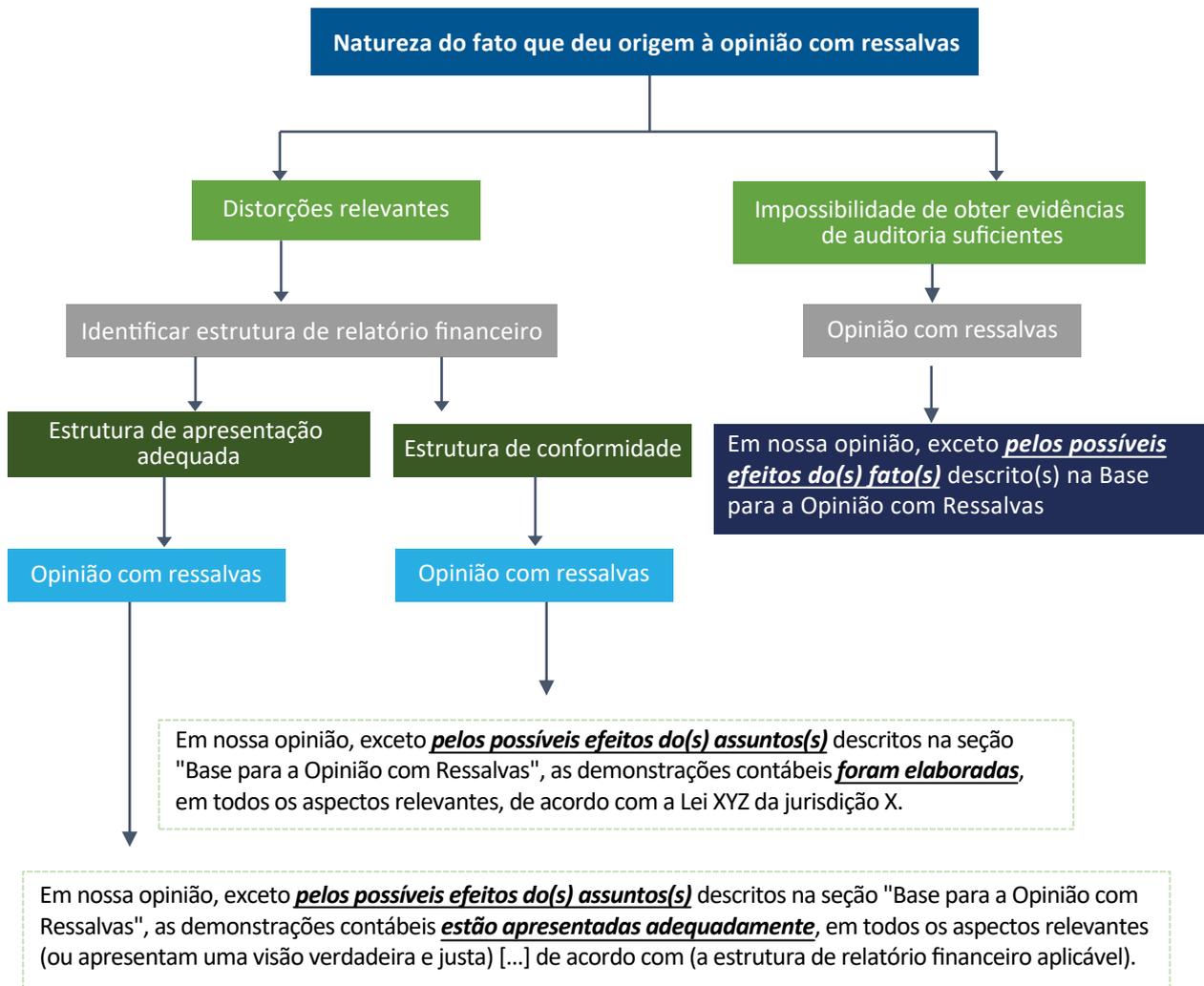


- 8.20.** Se o assunto que dá origem à modificação for uma distorção relevante e generalizada, o auditor deve emitir uma opinião adversa.
- 8.21.** Da forma similar, se o assunto que dá origem à modificação estiver relacionado à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve avaliar se o assunto é relevante ou generalizado. Se for relevante, mas não generalizado, ele(a) pode expressar uma opinião com ressalvas, utilizando um parágrafo com a expressão “exceto por”.
- 8.22.** No caso de impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente, e que auditor conclui que os possíveis efeitos do assunto, se houver, podem ser relevantes e generalizados, ele deve se abster de emitir uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis. Nessa situação, o auditor está impossibilitado de executar procedimentos adicionais de auditoria para reunir evidência que lhe permita formar uma base para fornecer uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
- 8.23.** A **Figura 8(d)**, adiante, ilustra melhor como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação e sobre a generalização de seus efeitos ou possíveis efeitos nas demonstrações contábeis pode afetar o tipo de opinião a ser expressa.

Opinião com ressalvas

- 8.24.** A forma de redação e as frases usadas no parágrafo da Opinião com Ressalvas, do relatório do auditor, são determinadas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, se uma estrutura de apresentação adequada ou se uma estrutura de conformidade, conforme exemplificado na **Ilustração 8.2**. No caso de impossibilidade de reunir evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deverá alterar o parágrafo de responsabilidade do auditor no seu relatório. A forma e o conteúdo de uma opinião com ressalvas são apresentados na **Figura 8(d)**.

Figura 8(d): Forma e conteúdo da opinião com ressalvas

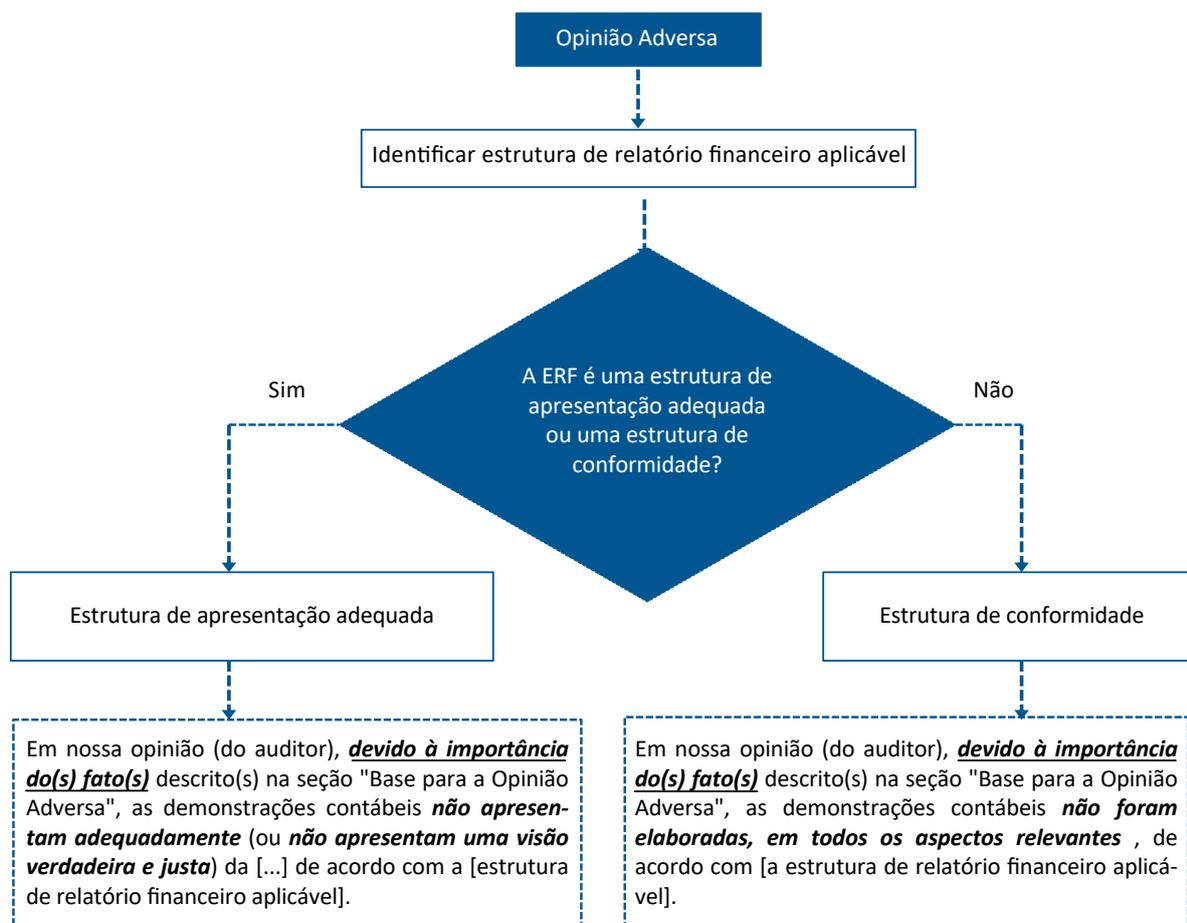


8.25. O **Apêndice 8.3** fornece um exemplo de Opinião com Ressalvas devido a distorções nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de propósito geral, de uma entidade governamental. O **Apêndice 8.4**, por sua vez, apresenta um exemplo de Opinião com Ressalvas devido a distorções nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade de propósito geral, também de uma entidade governamental. Já o **Apêndice 8.5** apresenta um exemplo de Opinião com Ressalvas devido à impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um ou mais itens reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Opinião Adversa

8.26. O parágrafo de opinião adversa, tanto sob uma estrutura de apresentação adequada quanto sob uma estrutura de conformidade, é apresentado na **Figura 8(e)**, adiante.

Figura 8(e): Formação de uma opinião adversa sobre as demonstrações contábeis



8.27. Um exemplo de opinião adversa devido a distorções nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de propósito geral, de uma entidade governamental, é fornecido no **Apêndice 8.6**.

Abstenção de opinião

8.28. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, a redação da Abstenção de Opinião deve seguir o prescrito na ISSAI 2705. Isso também exige a modificação da formulação padrão e a redação do parágrafo que trata das responsabilidades do auditor, em comparação com outros formas de opinião (ver ISSAI 2705.28).

Abstenção de opinião

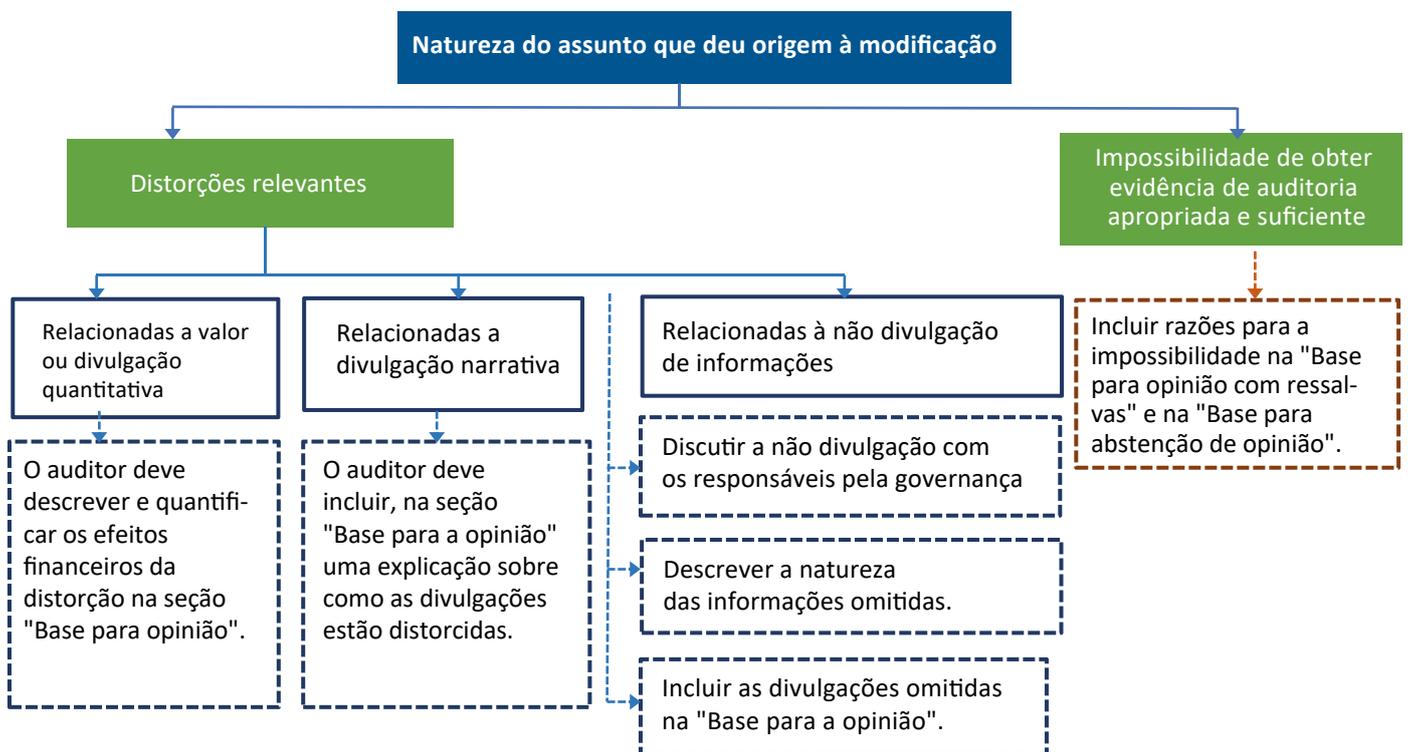
Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis referidas. Devido à **relevância do(s) assunto(s)** descrito(s) na seção "Base para a Abstenção de Opinião", **não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis.**

8.29. Um exemplo de Abstenção de Opinião, devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, é fornecido no **Apêndice 8.7**.

Alteração da base da opinião

8.30. Conforme exige a ISSAI 2705.20, quando o auditor modifica a opinião, ele deve alterar o título da base para opinião para “Base para opinião com ressalvas”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, incluindo uma descrição do assunto que deu origem à modificação. No caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deverá alterar o parágrafo de responsabilidade do auditor no seu relatório. Os requisitos que constam nos parágrafos 21 a 27 da ISSAI 2705 são ilustrados na **Figura 8(f)** abaixo.

Figura 8(f): Condições que devem ser descritas na base para opinião



Base para abstenção de opinião

8.31. Quando o auditor se abstém de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve alterar a descrição no parágrafo de responsabilidade do auditor para incluir as seguintes declarações, conforme exige a ISSAI 2705.28:

- de que a responsabilidade do auditor é de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da entidade de acordo com as normas de auditoria e emitir um relatório de auditoria;
- de que, em decorrência do(s) assunto(s) descrito(s) na seção "Base para abstenção de opinião", não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e

- sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas exigidas pela ISSAI 2700.28(c).

8.32. Se o assunto for relevante e generalizado, o auditor deve abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Em ambas as situações, o auditor não consegue executar procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para formar uma base para emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Parágrafos de Ênfase no relatório do auditor

8.33. Um "Parágrafo de Ênfase" no relatório do auditor enfatiza um assunto já apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis. O objetivo é chamar a atenção dos usuários das demonstrações contábeis para questões que, no julgamento do auditor, são fundamentais para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis. A ISSAI 2706 apresenta os requisitos relacionados ao Parágrafo de Ênfase. Um exemplo de Parágrafo de Ênfase é:

“Chamamos a atenção para a nota X relativa às demonstrações contábeis, que descreve as incertezas quanto ao resultado futuro de um litígio pendente contra o Hospital Y. No entanto, não modificamos nossa opinião em relação a esse assunto.”

8.34. O Parágrafo de Ênfase, que é incluído imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor, não afeta a opinião de auditoria e isso deve ser claramente indicado no relatório (ISSAI 2706.9).

Parágrafos de Outros Assuntos no relatório do auditor

8.35. Os parágrafos de "Outros Assuntos" diferem do Parágrafo de Ênfase: o primeiro inclui assuntos diferentes daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis que, no julgamento do auditor, são relevantes para o entendimento sobre a auditoria e as responsabilidades do auditor, bem como seu relatório, por parte dos usuários (ISSAI 2706.10).

8.36. Os parágrafos de Outros Assuntos vêm imediatamente após o parágrafo da Opinião e do Parágrafo de Ênfase. A ISSAI 2706 prescreve os requisitos relacionados aos parágrafos de Outros Assuntos. A necessidade de incluir parágrafos de Outros Assuntos no relatório do auditor pode surgir nas seguintes situações:

- Não é possível ao auditor renunciar ao trabalho, embora o possível efeito da incapacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente seja disseminado de forma generalizada, devido à limitação do alcance da auditoria imposta pela administração (ISSAI 2706.A10).

- Leis, regulamentos ou práticas geralmente aceitas em uma jurisdição exigem, ou permitem, que o auditor aborde assuntos que proporcionem explicações adicionais relacionadas às responsabilidades do auditor na auditoria das demonstrações contábeis ou sobre o relatório do auditor sobre elas.
- Uma entidade prepara um conjunto de suas demonstrações contábeis de acordo com uma estrutura de propósito geral (por exemplo, a estrutura nacional) e outro conjunto de acordo com outra estrutura de propósito geral (por exemplo, as IFRS), e o auditor tem a atribuição de expressar opinião sobre ambos os conjuntos de demonstrações contábeis. Se o auditor tiver determinado que as estruturas são aceitáveis nas respectivas circunstâncias, ele pode incluir parágrafos de Outros Assuntos no seu relatório, referindo-se ao fato de que outro conjunto de demonstrações contábeis foi elaborado pela mesma entidade, de acordo com outra estrutura de propósito geral, e que o auditor emitiu um relatório sobre essas demonstrações contábeis.
- As demonstrações contábeis elaboradas para um propósito especial são elaboradas de acordo com uma estrutura de propósito geral, porque os usuários destinatários determinaram que as demonstrações contábeis de propósito geral atendem às suas necessidades de informações financeiras. Dado que o relatório do auditor se destina a usuários específicos, ele pode considerar necessário, nas circunstâncias, incluir um parágrafo de Outros Assuntos, declarando que o relatório do auditor se destina exclusivamente aos usuários específicos, e não deve ser distribuído ou usado por outras partes.

8.37. Um exemplo de relatório do auditor com Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos é fornecido no **Apêndice 8.8**. Um relatório do auditor independente contendo uma opinião com ressalvas, devido a um desvio da estrutura de relatório financeiro aplicável, e que inclui Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos é apresentado no **Apêndice 8.9**.

Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no relatório do auditor

8.38. A ISSAI 2701.8 define Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) como assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

8.39. De acordo com a ISSAI 2701.5, o auditor é obrigado a comunicar os PAAs nas auditorias de empresas listadas em bolsas de valores e pode, voluntariamente, comunicar os PAAs no seu relatório, na auditoria de entidades não listadas. Conforme declara o Parágrafo 3 da NP sobre a ISSAI 2701, *“Dado que o setor público é um participante significativo de qualquer economia e é responsável por manter e fornecer funções importantes que afetam os cidadãos, os auditores do setor público também devem considerar relatar PAAs para entidades auditadas que não sejam empresas listadas.”*

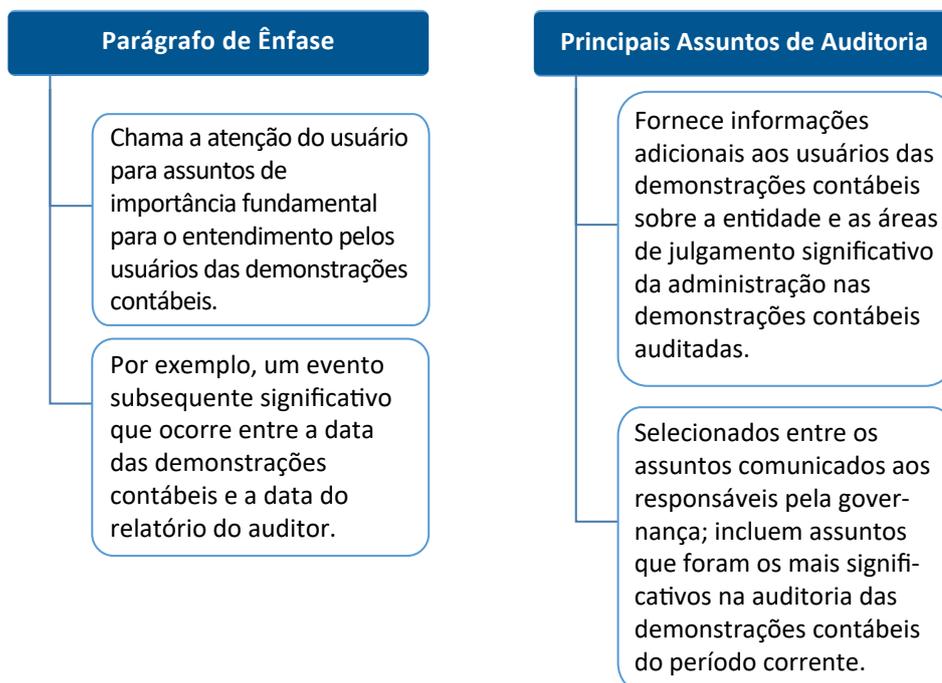
- 8.40.** Os PAAs são extraídos entre aqueles assuntos comunicados à administração e aos responsáveis pela governança que, por terem exigido atenção significativa do auditor, são considerados os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. O processo de tomada de decisão para determinar os PAAs é apresentado na **Figura 8(g)**, adiante.
- 8.41.** A intenção de comunicar os PAAs é aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor, proporcionando maior transparência sobre a auditoria. Isso também fornece informações adicionais aos usuários das demonstrações contábeis.
- 8.42.** A ISSAI 2705.29 proíbe o auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria quando ele se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento. Uma questão que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISSAI 2705 ou uma incerteza relevante relacionada a eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570, são, por sua natureza, principais assuntos de auditoria. Contudo, em tais circunstâncias, esses assuntos não devem ser descritos na seção “Principais Assuntos de Auditoria” do relatório do auditor. Em vez disso, o auditor deve:
- Relatar esse(s) assunto(s) de acordo com a(s) ISSAI(s) aplicável(eis); e
 - Incluir, na seção “Principais Assuntos de Auditoria”, uma referência à seção “Base para opinião com Ressalvas (ou Adversa)” ou à seção “Incertezas relevantes relacionadas à continuidade operacional”.

Figura 8(g): Estrutura de tomada de decisão para Principais Assuntos de Auditoria (PAAs)



- 8.43.** No relatório do auditor, o parágrafo sobre Principais Assuntos de Auditoria deve vir após o Parágrafo de Ênfase e antes do parágrafo de Outros Assuntos.

Figura 8(h): Relação entre o parágrafo de ênfase e os Principais Assuntos de Auditoria no relatório do auditor



Forma e conteúdo do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis

8.44. O relatório do auditor deve incluir os seguintes elementos, conforme a ISSAI 2700.20-49:

- Título
- Destinatário
- Opinião do Auditor
- Base para Opinião
- Continuidade Operacional (se aplicável)
- Principais Assuntos de Auditoria (apenas quando relevante e aplicável)
- Outras informações (se aplicável, de acordo com a ISSAI 2720)
- Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis
- Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Contábeis
- Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório (se aplicável) — a serem relatadas em seção separada do relatório com o título "Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios"
- Nome do supervisor da auditoria (nome da pessoa autorizada a assinar o relatório do auditor — conforme as políticas específicas da ISC)
- Assinatura do Auditor (pessoa autorizada da ISC — supervisor da auditoria ou pode ser o Auditor-Geral — conforme as políticas da ISC)
- Endereço do Auditor
- Data do Relatório do Auditor

- 8.45.** A forma e o conteúdo do relatório do auditor serão alterados quando houver modificação na opinião. Os conteúdos listados acima são sugeridos quando a opinião do auditor não for modificada.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios

- 8.46.** No contexto das auditorias financeiras realizadas pelas ISCs e considerando o ambiente no qual o setor público opera, as ISCs podem ter outras responsabilidades para relatar informações adicionais àquelas estabelecidas nas responsabilidades do auditor, nos termos das ISSAIs. De acordo com a ISSAI 2700.43, essas outras responsabilidades podem ser tratadas em uma seção separada no relatório do auditor, sob o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”. Se o relatório contiver tal seção, o relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis precisa ter uma seção com o título “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis” (ISSAI 2700.45). O formato de apresentação do relatório, quando este contiver a seção “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”, é sugerido no **Apêndice 8.1**.

Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade

- 8.47.** A ISSAI 2250 determina três níveis de comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade, a saber:
- a) Comunicação de não conformidade aos responsáveis pela governança (Parágrafos 23 e 24).
 - b) Comunicação de não conformidade no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis (Parágrafos 26 a 28).
 - c) Comunicação de não conformidade às autoridades reguladoras e de fiscalização (Parágrafo 29).
- 8.48.** Os casos observados pelo auditor de não conformidade com leis e regulamentos podem ser relatados à administração e aos responsáveis pela governança, e a outras autoridades competentes, dependendo das exigências de leis, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. A necessidade de relatar a autoridades competentes, externas à entidade, dependerá da importância e da gravidade do caso de não conformidade, que não possa ser tratado no nível da entidade.
- 8.49.** Os casos de não conformidade que precisam ser incluídos no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis dependerão de a não conformidade ter ou não um efeito relevante nas demonstrações contábeis. Se o auditor concluir que a não conformidade tem um efeito relevante e não foi adequadamente refletido nas demonstrações contábeis, o auditor é obrigado a expressar uma opinião com ressalvas ou uma opinião adversa, de acordo com a ISSAI 2705. De forma similar, se houver uma limitação de escopo para avaliar se a

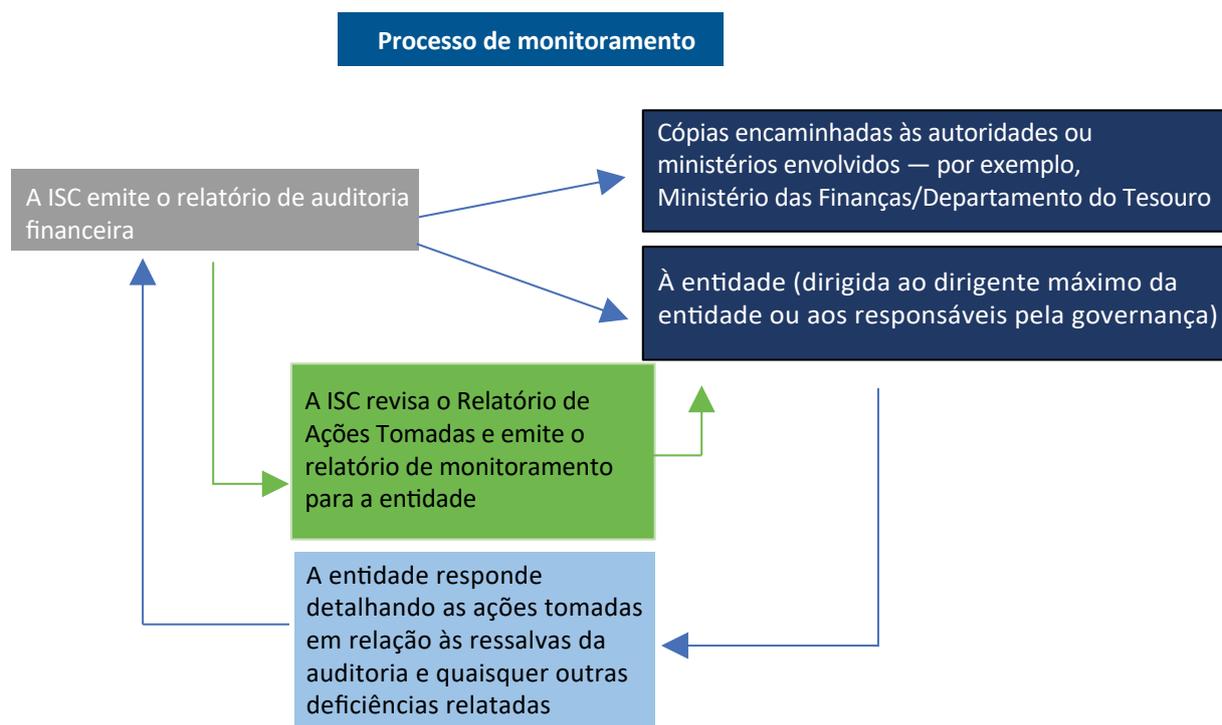
não conformidade pode ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis, o auditor é obrigado a expressar uma opinião com ressalvas ou uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis, de acordo com a ISSAI 2705.

- 8.50.** Se o caso de não conformidade merecer a atenção das autoridades superiores competentes (por exemplo, o Poder Legislativo), o auditor é obrigado a determinar se ele tem a responsabilidade de comunicar a essas autoridades. A ISSAI 2250.A34 (Considerações específicas para entidade do setor público) fornece uma nota explicativa de que auditor do setor público pode ser obrigado a comunicar a não conformidade identificada ou a suspeita de não conformidade ao órgão legislativo ou às autoridades governamentais ou a relatá-la no relatório do auditor.

- 9.1.** Os auditores devem sempre realizar o monitoramento de recomendações e determinações relevantes, para garantir que os problemas identificados foram resolvidos pela entidade auditada. No contexto de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs, o auditor normalmente realizará esse monitoramento como parte do processo de auditoria do ano seguinte, uma vez que questões não resolvidas do ano anterior podem representar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do ano subsequente. Conforme explicado nas seções anteriores, os auditores do setor público podem ter que relatar informações adicionais, que não são obrigatórias pelas ISSAIs de auditoria financeira. Essas informações adicionais podem também exigir a realização de atividades de monitoramento adicionais.
- 9.2.** O relatório de auditoria, conforme explicado no Capítulo 8, pode conter uma opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis, principais assuntos de auditoria, achados de auditoria sobre deficiências nos controles internos, e não conformidades com leis e regulamentos que podem ou não ter efeito direto nas demonstrações contábeis.
- 9.3.** O monitoramento é considerado uma das boas práticas das ISCs, de acordo com o Princípio 3 da INTOSAI-P 20. Além disso, a ISSAI 100 reconhece que as ISCs têm um papel no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável, em resposta às questões levantadas em seus relatórios de auditoria.
- 9.4.** O monitoramento centra-se em saber se a entidade auditada abordou adequadamente as questões levantadas pela auditoria, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias tomadas pela entidade auditada podem exigir um relatório adicional da ISC.
- 9.5.** Além dos requisitos legais, um dos objetivos da realização de auditorias financeiras é ajudar a melhorar os sistemas e procedimentos, incluindo o processo de relatórios financeiros da entidade. Ao realizar um monitoramento, a ISC também será capaz de estabelecer o valor agregado pela auditoria financeira em termos de melhorias introduzidas nos sistemas. Caso o monitoramento não seja realizado, a ISC não poderá avaliar se o impacto desejado da auditoria foi efetivo ou não. Portanto, o monitoramento é um dos componentes importantes do processo de auditoria, que não pode ser completo sem ele. Além disso, mesmo a administração e os responsáveis pela governança podem não ser motivados a agir se não houver um sistema de monitoramento na ISC.

- 9.6. Diferentes ISCs podem ter diferentes processos de monitoramento, dependendo do modelo adotado (modelo de tribunal, modelo de Westminster, modelo de conselho etc.). A **Figura 9(a)** apresenta uma visão simplificada de sugestão para o processo de monitoramento.
- 9.7. Dependendo das questões refletidas no relatório de auditoria e dos requisitos de leis pertinentes, as ISCs podem ser obrigadas a encaminhar cópias dos relatórios de auditoria às autoridades ou aos ministérios competentes — por exemplo, o Ministério das Finanças — bem como à administração e aos responsáveis pela governança. No entanto, deve ser responsabilidade do dirigente máximo da entidade ou dos responsáveis pela governança tomar medidas sobre questões de auditoria pendentes, abordadas no relatório de auditoria.
- 9.8. As ISCs e/ou as leis e regulamentos podem indicar o prazo para os auditados responderem aos relatórios do auditor que contenham opiniões com ressalva e outras deficiências, por exemplo, deficiências nos controles internos relatadas sob a forma de achados da auditoria, detalhando as ações corretivas a serem tomadas pela entidade (sugerido como *Relatório de Ações Tomadas*).

Figura 9(a): Processo de monitoramento



- 9.9. A ISC analisa o *Relatório de Ações Tomadas sobre os achados de auditoria* e elabora um relatório de monitoramento. O monitoramento pode consistir em uma revisão documental ou em uma visita à entidade para a confirmação factual das respostas fornecidas pela administração ou pelos responsáveis pela governança. O relatório de monitoramento também deve também passar pelo devido processo de controle de qualidade. Isso também depende de como a função de monitoramento está estruturada na ISC, se estiver implementada.

- 9.10.** Pode ser apropriado ter uma função de monitoramento independente na ISC, para realizar uma avaliação objetiva das ações tomadas pela administração e exercer julgamento profissional. Se, por exemplo, a mesma divisão/unidade funcional ou equipe que conduziu a auditoria fizer o monitoramento, poderá tender a defender seus achados e ressalvas, mesmo que a administração ou os responsáveis pela governança tenham tomado as medidas adequadas sobre essas questões.
- 9.11.** Com base nos diferentes modelos de ISC e na estrutura legislativa predominante na jurisdição de cada ISC, a Comissão de Contas Públicas desempenha um papel ativo na revisão e monitoramento dos relatórios de auditoria apresentados ao Poder Legislativo. Portanto, pode haver dois níveis de monitoramento dos achados e recomendações de auditoria, ou seja, um no nível de ISC, e outro no nível da Comissão de Contas Públicas/Legislativo.
- 9.12.** O **Apêndice 9.1** apresenta modelos de relatórios de monitoramento resumidos e relatórios de monitoramento detalhados. Eles podem ser adaptados pelas ISCs de acordo com suas necessidades e o ambiente em que atuam.
- 9.13.** O monitoramento de um relatório de auditoria pode abranger apenas o ano contábil ou exercício financeiro em que a auditoria foi realizada e o relatório foi emitido. No entanto, poderão existir questões pendentes nos relatórios de auditorias (financeiras ou outras) de anos anteriores, relativamente à mesma entidade, que também poderão ter que ser monitoradas juntamente com as do relatório emitido mais recentemente.
- 9.14.** O monitoramento da ISC deve ser um processo contínuo, até que os achados de auditoria pendentes sejam resolvidos, com base em ações apropriadas tomadas pela administração ou pelos responsáveis pela governança. Após a emissão do relatório de auditoria inicial e ao receber uma primeira resposta da administração ou dos responsáveis pela governança, a frequência do monitoramento posterior poderá ser decidida pela própria ISC. A ISC também poderá ter determinados regulamentos ou leis que orientem esse processo. No entanto, é do melhor interesse da ISC e da entidade resolver questões de auditoria pendentes, incluindo qualquer opinião com ressalvas sobre as demonstrações contábeis, o mais cedo possível.

Capítulo 10

Asseguração de Qualidade no Nível do Trabalho de Auditoria

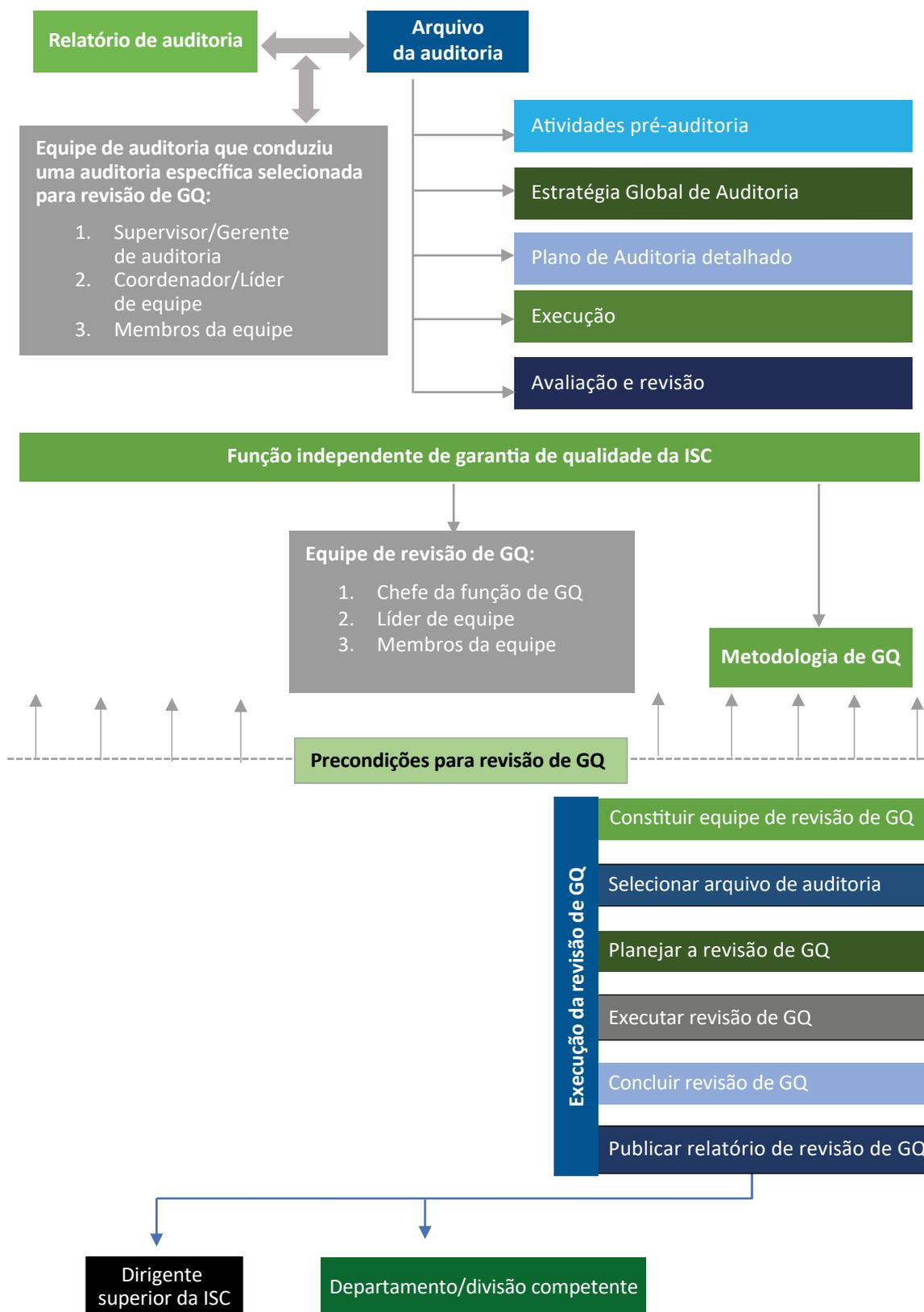
- 10.1.** No nível do trabalho de auditoria financeira, as ISCs devem estabelecer medidas de gestão da qualidade, especificamente para assegurar alta qualidade de cada produto de auditoria. A alta qualidade é alcançada quando a ISC e seu pessoal cumprem com suas responsabilidades de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e os relatórios de auditoria emitidos são apropriados nas circunstâncias (ver ISSAI 2220.2 e 11).
- 10.2.** Para serem eficazes, essas medidas devem ser planejadas, implementadas e operadas, bem como submetidas a um processo de monitoramento, que forneça segurança razoável e independente de que as políticas e procedimentos relacionados ao sistema de gestão da qualidade são relevantes, adequados e estão operando efetivamente (ISSAI 2220.2 e 39)¹⁴.
- 10.3.** Nesse sentido, a IDI desenvolveu um Guia e uma Ferramenta de Garantia da Qualidade (GQ) para ajudar as ISCs a implementar um sistema de revisão de GQ. A ferramenta de GQ prescreve um conjunto de perguntas e declarações, cujas respostas indicam o grau de conformidade da ISC com o nível apropriado das ISSAIs. As respostas obtidas podem ser validadas por meio de documentos fornecidos pela ISC, que devem ser inspecionados durante a revisão de GQ, uma vez que fornecem uma visão da qualidade dos processos realizados pela ISC e seu pessoal em geral, bem como da qualidade das auditorias financeiras e dos respectivos relatórios de auditoria emitidos, em particular. A GQ descrita neste capítulo refere-se à realização de revisões de GQ, após a conclusão da auditoria e a emissão do relatório.
- 10.4.** Institucionalmente, uma função de GQ pode ser criada dentro da ISC, apoiada na independência do objeto para o qual se busca a garantia de qualidade¹⁵. A função pode ser exercida por uma equipe (em ISCs maiores) ou por um profissional (em ISCs menores), dentro da ISC, ou, alternativamente, por pares externos (onde uma ISC revisa a garantia de qualidade da outra). Independentemente de quem realiza a revisão de GQ, a equipe deve ser composta por uma combinação de profissionais que tenham amplo conhecimento das normas aplicáveis e/ou experiência e/ou habilidades de supervisão em auditoria financeira.

¹⁴ Em **nível institucional**, para que o sistema seja eficaz, ele precisa fazer parte da estratégia, cultura, políticas e procedimentos da ISC. Quanto à qualidade, neste nível, as ISCs devem desenvolver uma política de qualidade provavelmente incluindo uma declaração de missão de qualidade e os objetivos de qualidade da ISC.

¹⁵ A revisão do trabalho da ISC de uma perspectiva externa propicia mais objetividade na conclusão sobre a auditoria ter sido realizada de acordo com as normas internacionais ou outras equivalentes. Embora, em algumas circunstâncias, a garantia de qualidade seja percebida como uma atividade de detecção de falhas, uma revisão externa é frequentemente considerada mais confiável: o revisor de GQ, como profissional externo, pode fazer recomendações diretas e sem preconceitos, com base em seu julgamento profissional, para recomendar melhorias.

- 10.5.** A maioria das ISCs estabeleceu (formal ou informalmente) práticas de GQ que podem ser fortalecidas por meio das ferramentas supracitadas, desenvolvidas pela IDI. Inicialmente, a ISC pode constituir uma equipe ad hoc para avaliar até que ponto uma função de GQ precisa ser criada. Os resultados da avaliação servirão como base para a elaboração de uma política de GQ, que incluiria, entre outros: o objetivo da política de GQ; a criação de uma unidade de GQ; a natureza e frequência das revisões de GQ; os critérios para seleção dos objetos de GQ; e os requisitos de relatórios e monitoramento. Ao se criar uma unidade de GQ, deve-se tomar cuidado para haja pessoal adequado. Um manual de GQ também deve ser desenvolvido para orientar a condução da função de GQ, com foco especial na revisão dos processos e produtos da auditoria financeira.
- 10.6.** No nível do trabalho de auditoria financeira, uma revisão típica de GQ seguiria brevemente os passos mostrados na **Figura 10(a)**, adiante:

Figura 10(a): Revisão de garantia de qualidade em auditorias financeiras



- 10.7.** Após a seleção dos trabalhos de auditoria financeira para a revisão de GQ, a ferramenta de GQ pode ser utilizada para verificar/inspecionar a conformidade da documentação de auditoria com as ISSAIs. Os questionários abrangem a metodologia de auditoria financeira, as diferentes fases da auditoria e os procedimentos de controle de qualidade. Na coleta de evidências são utilizados, entre outros, os seguintes métodos: revisão documental; observação física; grupos focais; entrevista ou confirmações externas (isto é, evidência de auditoria obtida na forma de resposta de terceiros (as partes confirmadoras) diretas ao revisor, por escrito, em papel, formato eletrônico ou outro meio).
- 10.8.** As informações obtidas nos questionários de GQ são analisadas e quaisquer deficiências são anotadas, juntamente com as recomendações correspondentes.
- 10.9.** Os resultados da revisão de GQ são discutidos primeiro com a equipe de auditoria envolvida, em uma reunião de encerramento, para garantir a clara compreensão dos achados por todos os envolvidos. A equipe de GQ deve obter a anuência da equipe de auditoria para as observações e recomendações de GQ. Caso haja qualquer desacordo entre a equipe de GQ e a equipe de auditoria, especialmente sobre questões de alto risco, a ISC pode estabelecer políticas e procedimentos para lidar e resolver divergências dentro da equipe de auditoria, com os consultados e, quando aplicável, entre o supervisor da equipe de auditoria e o revisor de GQ (adaptado da norma ISQC 1.43). Os resultados de GQ também podem indicar alguma lacuna de competência dos auditores. Portanto, também podem fornecer uma base para determinar as necessidades de capacitação dos auditores, de forma a resolver essas lacunas de competências.
- 10.10.** Em seguida, os resultados de GQ (observações e recomendações) devem ser relatados ao dirigente superior da ISC, que deverá assegurar a correção das deficiências para aprimorar o sistema de gestão de qualidade da ISC.
- 10.11.** A implementação das recomendações de GQ visa melhorar ou corrigir as práticas da ISC, tendo como referência as ISSAIs e as melhores práticas. Isso permitirá que a ISC evolua para uma organização mais capacitada, confiável e profissional (INTOSAI-P 12).

Referências

1. ISSAIs, disponíveis em www.ISSAI.org
2. Plano de Desenvolvimento Estratégico do IFPP 2017–2019
3. Manual do IAASB 2016–2017 — volume 1
4. Artigo técnico ACCA — Finalizando a Auditoria (escrito por um membro da equipe examinadora do ACCA, Paper P7)
5. Artigo técnico ACCA — Procedimentos de Auditoria, por Vijaya Swaminathan

Modelos de Papéis de Trabalho

ATIVIDADES PRÉ-AUDITORIA

PTA 4.1. Avaliação da aceitabilidade da Estrutura de Relatório Financeiro aplicável

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Avaliado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Avaliação da aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável	Conclusão da avaliação												
<p>1. Há uma estrutura de relatório financeiro aplicável (ERF) adotada pela entidade/governo?</p> <p>Em caso afirmativo, indique o nome do ERF adotada e responda às questões a seguir. Caso contrário, não há uma base para a elaboração das demonstrações contábeis e, como tal, o auditor/avaliador não precisa responder às próximas perguntas.</p>	<table border="1"> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Sim</td> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Não</td> </tr> </table> <p>Comentários (se houver):</p>	<input type="checkbox"/>	Sim	<input type="checkbox"/>	Não								
<input type="checkbox"/>	Sim	<input type="checkbox"/>	Não										
<p>2. Qual é a base para a elaboração das demonstrações contábeis?</p>	<table border="1"> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Regime de competência</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Regime de caixa</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Regime de competência modificado</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Regime de caixa modificado</td> </tr> </table> <p>Comentários (se houver):</p>	<input type="checkbox"/>	Regime de competência	<input type="checkbox"/>	Regime de caixa	<input type="checkbox"/>	Regime de competência modificado	<input type="checkbox"/>	Regime de caixa modificado				
<input type="checkbox"/>	Regime de competência												
<input type="checkbox"/>	Regime de caixa												
<input type="checkbox"/>	Regime de competência modificado												
<input type="checkbox"/>	Regime de caixa modificado												
<p>3. Qual é o propósito das demonstrações contábeis elaboradas?</p>	<table border="1"> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Para fins gerais</td> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Para fins especiais</td> </tr> </table> <p>Comentários (se houver):</p>	<input type="checkbox"/>	Para fins gerais	<input type="checkbox"/>	Para fins especiais								
<input type="checkbox"/>	Para fins gerais	<input type="checkbox"/>	Para fins especiais										
<p>4. Quem são os usuários primários das demonstrações contábeis?</p>	<table border="1"> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Legislativos/Parlamento/Congresso</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Órgãos do Executivo/governo</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Autoridades reguladoras</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Doadores/mutantes</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Fornecedores/credores</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td>Outros (especificar)</td> </tr> </table> <p>Comentários (se houver):</p>	<input type="checkbox"/>	Legislativos/Parlamento/Congresso	<input type="checkbox"/>	Órgãos do Executivo/governo	<input type="checkbox"/>	Autoridades reguladoras	<input type="checkbox"/>	Doadores/mutantes	<input type="checkbox"/>	Fornecedores/credores	<input type="checkbox"/>	Outros (especificar)
<input type="checkbox"/>	Legislativos/Parlamento/Congresso												
<input type="checkbox"/>	Órgãos do Executivo/governo												
<input type="checkbox"/>	Autoridades reguladoras												
<input type="checkbox"/>	Doadores/mutantes												
<input type="checkbox"/>	Fornecedores/credores												
<input type="checkbox"/>	Outros (especificar)												

Avaliação da aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável	Conclusão da avaliação																
5. A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade?	<table border="1" data-bbox="821 295 1380 398"> <tr> <td data-bbox="821 295 1085 398">Estrutura de apresentação adequada</td> <td data-bbox="1091 295 1380 398">Estrutura de conformidade</td> </tr> </table> <p data-bbox="810 430 1082 459">Comentários (se houver):</p>	Estrutura de apresentação adequada	Estrutura de conformidade														
Estrutura de apresentação adequada	Estrutura de conformidade																
6. Em que consistem as demonstrações contábeis?	<table border="1" data-bbox="821 497 1380 981"> <tr> <td data-bbox="821 497 896 571"></td> <td data-bbox="903 497 1380 571">Demonstração da Posição Financeira/Balço patrimonial</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 580 896 645"></td> <td data-bbox="903 580 1380 645">Demonstração do Desempenho Financeiro/Demonstração de Resultados ou DVP</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 654 896 683"></td> <td data-bbox="903 654 1380 683">Demonstração dos Fluxos de Caixa</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 692 896 757"></td> <td data-bbox="903 692 1380 757">Demonstração das Mutações Patrimônio líquido</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 766 896 824"></td> <td data-bbox="903 766 1380 824">Demonstração de Recebimentos e Pagamentos em dinheiro</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 833 896 862"></td> <td data-bbox="903 833 1380 862">Demonstração de Despesas</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 871 896 936"></td> <td data-bbox="903 871 1380 936">Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 945 896 974"></td> <td data-bbox="903 945 1380 974">Outros (especificar)</td> </tr> </table> <p data-bbox="810 1048 1082 1077">Comentários (se houver):</p>		Demonstração da Posição Financeira/Balço patrimonial		Demonstração do Desempenho Financeiro/Demonstração de Resultados ou DVP		Demonstração dos Fluxos de Caixa		Demonstração das Mutações Patrimônio líquido		Demonstração de Recebimentos e Pagamentos em dinheiro		Demonstração de Despesas		Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis		Outros (especificar)
	Demonstração da Posição Financeira/Balço patrimonial																
	Demonstração do Desempenho Financeiro/Demonstração de Resultados ou DVP																
	Demonstração dos Fluxos de Caixa																
	Demonstração das Mutações Patrimônio líquido																
	Demonstração de Recebimentos e Pagamentos em dinheiro																
	Demonstração de Despesas																
	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis																
	Outros (especificar)																
7. A ERF usada para elaborar as demonstrações contábeis apresenta esses atributos? (para a descrição de cada atributo, ver Ilustração 4.1 do Manual)	<table border="1" data-bbox="821 1111 1380 1317"> <tr> <td data-bbox="821 1111 896 1149"></td> <td data-bbox="903 1111 1380 1149">Relevância</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 1158 896 1196"></td> <td data-bbox="903 1158 1380 1196">Integralidade</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 1205 896 1234"></td> <td data-bbox="903 1205 1380 1234">Confiabilidade</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 1243 896 1281"></td> <td data-bbox="903 1243 1380 1281">Neutralidade</td> </tr> <tr> <td data-bbox="821 1290 896 1319"></td> <td data-bbox="903 1290 1380 1319">Compreensibilidade</td> </tr> </table> <p data-bbox="810 1348 1082 1377">Comentários (se houver):</p>		Relevância		Integralidade		Confiabilidade		Neutralidade		Compreensibilidade						
	Relevância																
	Integralidade																
	Confiabilidade																
	Neutralidade																
	Compreensibilidade																
<p data-bbox="204 1393 386 1422">Conclusão geral:</p> <p data-bbox="204 1431 785 1460">A estrutura de relatório financeiro aplicável existe e é:</p> <table border="1" data-bbox="858 1438 1353 1489"> <tr> <td data-bbox="858 1438 1098 1489">Aceitável</td> <td data-bbox="1104 1438 1353 1489">Inaceitável</td> </tr> </table> <p data-bbox="204 1505 1394 1570"><i>Observação: Se for concluído que a estrutura não é aceitável, o auditor pode realizar algumas das ações propostas nas orientações abaixo:</i></p>		Aceitável	Inaceitável														
Aceitável	Inaceitável																

Riscos identificados (se houver neste nível) ao avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro usada pela entidade para a elaboração das demonstrações contábeis que podem resultar em distorções relevantes:	
Em nível de demonstração financeira (transferir para a tabela A, do PTA 5.4)	Em nível de afirmação, se aplicável (transferir para a tabela B, do PTA 5.4)

(Nome do avaliador da ISC/Supervisor de auditoria)

Data da avaliação:

Orientações para elaboração do PTA 4.1. Avaliação da aceitabilidade da Estrutura de Relatório Financeiro aplicável

<p>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</p>	<p>O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável como uma das atividades pré-auditoria. Ele também fornece ao auditor uma compreensão da estrutura de relatório financeiro usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações contábeis e ajuda a determinar a redação a ser usada na opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.</p> <p>Uma das precondições para a auditoria é a existência de uma estrutura de relatório financeiro aceitável.</p>
<p>ISSAIs aplicáveis</p>	<p>ISSAI 2200, ISSAI 2210, ISSAI 2700, ISSAI 2705, ISSAI 2706 e ISSAI 2800</p>
<p>Orientações</p>	<p>O auditor pode avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro usando o conjunto de perguntas sugeridas acima. Isso pode ser feito entrevistando o pessoal-chave da entidade e/ou fazendo uma revisão documental. A conclusão de cada questão deve ser registrada na coluna intitulada "Conclusão da avaliação". Esta é uma avaliação baseada em evidências e, portanto, o auditor ou a equipe da ISC que conduzir a avaliação deve manter documentos de suporte para respaldar todas as conclusões.</p> <p>Considerando que existem entidades semelhantes em muitas ISCs que realizam auditorias financeiras, a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro pode ser determinada no nível de ISC, e não no nível de cada trabalho de auditoria. As entidades governamentais costumam usar a da estrutura de relatório financeiro do próprio governo (especialmente emitida pelo Ministério das Finanças/Departamento do Tesouro) na elaboração de suas demonstrações contábeis. Portanto, isso pode ser feito apenas uma vez, no nível de ISC, sem que haja a necessidade de repeti-lo para cada auditoria.</p> <p>É possível que o auditor tenha de determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro no nível do trabalho de auditoria apenas se a entidade a ser auditada estiver usando uma estrutura de relatório financeiro completamente diferente, embora isso possa ser bastante raro.</p> <p>O auditor pode planejar e realizar a auditoria se a estrutura de relatório financeiro aplicável existir e for aceitável.</p> <p>Se a estrutura de relatório financeiro for considerada inaceitável, o auditor pode fazer o seguinte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Solicitar à administração da entidade que elabore divulgações adicionais. 2. Se forem apresentadas divulgações adicionais, adicionar um Parágrafo de Ênfase ao relatório do auditor. 3. Se a Administração se recusar a apresentar divulgações adicionais, considerar uma modificação de opinião (uma abstenção de opinião), explicando a natureza enganosa das demonstrações contábeis. 4. Considerar informar ao Poder Legislativo e aos órgãos normativos e de controle sobre a inadmissibilidade de ERF. <p>Ao avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro utilizada na elaboração das demonstrações contábeis, o auditor pode também identificar riscos que possam resultar em distorções relevantes, tanto bi nível das demonstrações contábeis quanto no nível de afirmação. Os riscos podem existir tanto nos casos em que a ERF utilizada na elaboração das demonstrações contábeis é considerada aceitável quanto nos casos em que for considerada inaceitável. Esses riscos podem ser registrados na tabela acima e transferidos para o Registro de Riscos do PTA 5.4.</p>

Conclusão geral	Com base na conclusão ou nas informações factuais obtidas em cada pergunta da avaliação, o auditor ou o avaliador da ISC deve registrar sua conclusão geral. A conclusão geral pode ser que o marco de relatório financeiro usado para a elaboração das demonstrações contábeis é aceitável OU não aceitável.
Registro da evidência de avaliação e revisão	<p>A tabela, indicando os dados do avaliador e do revisor, precisa ser completada ao final. Isto é para garantir que houve verificação independente e equilibrada na equipe do trabalho de auditoria, e que essa avaliação foi concluída antes de começar o planejamento da auditoria. Conforme mencionado acima, essa avaliação pode ser realizada no nível da ISC, para todas as entidades que utilizarem o mesmo marco de relatório financeiro, e não necessariamente para cada auditoria.</p> <p>Se a avaliação tiver sido realizada no nível do trabalho de auditoria, o avaliador geralmente é um membro da equipe de auditoria ou o coordenador/líder da equipe, ao passo que o revisor, que aprova a avaliação, é o supervisor de auditoria. No caso de a avaliação ser feita no nível de ISC, cabe à gestão e à liderança da ISC estabelecer como essas responsabilidades podem ser delegadas. Esta avaliação precisa ser assinada pelo avaliador e pelo revisor.</p>

PTA 4.2. Matriz de competências da equipe de auditoria

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Tabela A. Matriz de competências

	1	2	3
Item nº	Nome e cargo	Qualificação acadêmica/profissional	Experiência em auditoria financeira no ambiente do setor público
1	Supervisor de auditoria		
1.1 Sr./Sra. A			
2	Coordenador/Líder da equipe de auditoria		
2.1 Sr./Sra. B			
3	Membros da equipe de auditoria		
3.1	Sr. X		
3.2	Sra. Y		
3.3	Sra. Z		

Tabela B. Consideração das competências e capacidades específicas da auditoria

1	2	3	4	5	6
Equipe de auditoria	Conhecimento e experiência prática em trabalhos de auditoria de natureza similar	Conhecimento dos sistemas e processos da entidade, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável e a base de elaboração das suas demonstrações contábeis (competência ou caixa)	Conhecimento técnico, incluindo experiência com sistemas de TI e ambientes informatizados	Conhecimento prévio sobre a entidade e o seu ambiente	Conhecimento das obrigações de relatórios da entidade, incluindo relatórios para o Poder Legislativo ou outros órgãos de governo ou de interesse público
Sr./Sra. B					
Lider da equipe (inserir nome)					
Membros da equipe					
X (inserir nome)					
Y (inserir nome)					
Z (inserir nome)					

Observação: com base na natureza e complexidade da entidade auditada, a ISC ou a equipe de auditoria podem adicionar outros atributos e considerações relevantes nesta matriz.

Conclusão

A equipe de auditoria possui, coletivamente, as capacidades, competências e experiência apropriadas para realizar a auditoria.

(Nome do supervisor de auditoria)

Cargo/função

Orientações para elaboração do PTA 4.2. Matriz de competências da equipe

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é determinar e documentar que a equipe de auditoria possui, coletivamente, as competências e capacidades apropriadas para realizar a auditoria, de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e possibilitar a emissão de um relatório de auditoria apropriado nas circunstâncias.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2220 e ISSAI 2210
Orientações	<p>Tabela A: Matriz de competências da equipe — o objetivo é documentar a qualificação acadêmica/profissional e a experiência em auditoria financeira da equipe de auditoria, incluindo o supervisor de auditoria, com base no que seria idealmente exigido para executar a auditoria.</p> <p>Coluna 1 Listar os membros da equipe e seus cargos/funções na ISC. O cargo ou função deve servir de base para verificar se há uma combinação adequada de competências na equipe de auditoria.</p> <p>Coluna 2 Indicar a qualificação acadêmica/profissional dos membros da equipe de auditoria, o que geralmente pode ser obtido no sistema de RH da ISC. Isso ajuda a garantir que a equipe de auditoria tenha a combinação certa de auditores com as qualificações acadêmicas/profissionais ideais para realizar o trabalho de auditoria.</p> <p>Coluna 3 Declarar a experiência da equipe de auditoria com auditorias financeiras no ambiente do setor público. Isso pode ser registrado na forma de um resumo narrativo e no número de anos de experiência em auditoria de demonstrações contábeis no ambiente do setor público.</p>
	<p>Tabela B: Consideração das competências e capacidades específicas da auditoria — o objetivo é identificar as competências e capacidades relevantes para determinada auditoria. Essas competências e capacidades são considerações adicionais às qualificações e experiências profissionais da equipe de auditoria, que podem ser necessárias para realizar a auditoria de acordo com as normas profissionais.</p> <p>Coluna 1 Listar os membros da equipe e seus cargos/funções na ISC.</p> <p>Coluna 2 Declarar o conhecimento e a experiência prática de cada membro com auditorias de natureza semelhante. Essas informações podem ser úteis durante a elaboração do plano de auditoria, especialmente ao se avaliar os riscos de distorção relevante.</p> <p>Coluna 3 Verificar se todos os membros da equipe conhecem e entendem os sistemas e processos da entidade e a base para a elaboração das demonstrações contábeis. O objetivo é identificar e avaliar o entendimento dos sistemas e processos específicos da entidade para elaborar as demonstrações contábeis, bem como suas operações. Espera-se que os auditores tenham um bom conhecimento dos regimes contábeis, de competência e de caixa, e de como são tratados os eventos e transações nos livros contábeis. Isso precisa ser confirmado em entrevistas com os membros da equipe. O regime (de caixa ou de competência) dependerá do tipo de estrutura de relatório financeiro usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações contábeis.</p> <p>Coluna 4 Verificar se todos os membros da equipe conhecem e entendem sistemas de TI e estão familiarizados com ambientes informatizados. A contabilidade manual tornou-se obsoleta com o advento dos sistemas de TI. Espera-se que todos os membros da equipe tenham um bom conhecimento e habilidades de TI. A falta de tais habilidades pode afetar adversamente o andamento da auditoria.</p>

	Coluna 5	Confirmar se os membros da equipe de auditoria têm conhecimento prévio da entidade e do ambiente em que ela opera. Embora seja possível que as entidades em que a ISC realiza auditorias financeiras operem em ambientes semelhantes, algumas entidades podem atuar em ambientes mais complexos.
	Coluna 6	Geralmente, as ISCs realizam auditorias financeiras com base em suas competências, o que é definido em seus regulamentos próprios ou em outras leis e regulamentos relevantes. Essas leis e regulamentos podem prever outras responsabilidades de relatórios. Nesta coluna, indicar o entendimento de cada membro da equipe sobre as obrigações de relatórios da entidade, inclusive os que devem ser elaborados para o Poder Legislativo ou outros órgãos de governo ou de interesse público.
Conclusão		Com base na avaliação acima, o supervisor da auditoria precisa concluir se, coletivamente, a equipe possui as capacidades, competências e experiências apropriadas para planejar e executar a auditoria. A conclusão deve ser assinada pelo supervisor de auditoria, com indicação de seu nome e cargo/função (no campo específico do papel de trabalho).
Registro da evidência de elaboração e revisão		A tabela acima da Tabela A contém campos específicos para registrar os dados da pessoa que elaborou a matriz de competências da equipe de auditoria e da pessoa que a revisou. Nesse caso, o elaborador pode ser o coordenador/líder da equipe de auditoria, e o revisor pode ser o supervisor/gerente da auditoria. Isso dependerá de como a ISC estrutura seus departamentos e divisões de auditoria e as equipes de auditoria. A matriz de competências precisa ser assinada assim que a avaliação for concluída e revisada.

PTA 4.3. Declaração do auditor de cumprimento do Código de Ética na condução da auditoria

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Verificado por:		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

1	2	3
Código de Ética	Declaro que:	Razões pelas quais não se consegue cumprir o item do Código de Ética
		Transferir p/PTA 4.6
Integridade	Atuarei com honestidade, confiança, boa fé e no interesse público. Serei confiável no decorrer do meu trabalho. Cumprirei as políticas e normas estabelecidas pela minha ISC.	
	Tomarei os devidos cuidados no exercício das minhas responsabilidades e no uso de poderes, informações e recursos colocados à minha disposição exclusivamente para o benefício do interesse público. Não usarei minha posição para obter favores ou benefícios pessoais para mim ou para terceiros.	
	Permanecerei ciente das vulnerabilidades de integridade e das abordagens para mitigá-las e agirei em conformidade com isso.	
Independência e objetividade	Manterei independência de influências políticas e serei livre de vieses políticos.	
	Não me envolverei em tomadas de decisões da administração da entidade auditada.	
	Evitarei circunstâncias em que interesses pessoais possam afetar a tomada de decisões.	
	Evitarei circunstâncias em que relações com a administração ou o pessoal da entidade auditada ou de outras entidades possam afetar a tomada de decisões.	
	Recusarei presentes, gratificações ou tratamentos preferenciais que possam prejudicar ou parecer prejudicar a independência ou a objetividade.	
Competência	Executarei meu trabalho de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo.	
	Agirei de acordo com os requisitos da minha atribuição, de forma cuidadosa, completa e tempestiva.	
	Manterei e desenvolverei meus conhecimentos e habilidades para acompanhar os desenvolvimentos em meu ambiente profissional, a fim de desempenhar meu trabalho de maneira otimizada.	

Comportamento profissional	Cumprirei as leis e regulamentos aplicáveis, bem como as orientações para meu comportamento estabelecidas pela ISC.	
	Não me envolverei em condutas que possam desacreditar minha ISC.	
Confidencialidade e transparência	Permanecerei ciente das obrigações legais e das políticas e orientações da ISC relativas a confidencialidade e transparência.	
	Não divulgarei qualquer informação adquirida como resultado do meu trabalho sem a devida e específica autorização, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de fazê-lo.	
	Não usarei informações confidenciais para ganhos pessoais ou de terceiros.	
	Permanecerei alerta à possibilidade de divulgações inadvertidas a terceiros de informações confidenciais.	
	Manterei o sigilo profissional durante e após o meu vínculo ao trabalho.	

De acordo do membro da equipe

Eu, abaixo assinado, compreendo perfeitamente os requisitos e as minhas responsabilidades em relação ao Código de Ética indicados na tabela acima.

Cumprirei os requisitos éticos estabelecidos na tabela acima em relação à auditoria de/o/a *(Nome da entidade auditada)*.

Assinatura

Nome do auditor

Divisão/Unidade/Seção

Conclusão

Com base em meus conhecimentos e convicções, e após consideração das declarações acima e entrevistas com a pessoa, concluo que todos os requisitos contidos no Código de Ética para auditores da ISC foram compreendidos por *(inserir nome) (inserir cargo/função)*. Quaisquer ameaças à independência da equipe de auditoria foram eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, conforme documentado no *(referenciar o PTA 4.6)*.

Nome do supervisor de auditoria:

Assinatura:

Data:

Orientações para elaboração do PTA 4.3. Declaração do auditor de cumprimento do Código de Ética na condução da auditoria

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração individual de todos os membros da equipe de auditoria, inclusive do supervisor de auditoria, de que eles cumprirão o Código de Ética da ISC, durante a auditoria. É também garantir que o auditor manterá a objetividade e a independência ao longo da realização da auditoria.
ISSAIs	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
Orientações	<p><i>Todos os membros da equipe de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, devem preencher esta declaração para confirmar que cumprirão o Código de Ética da ISC durante a realização da auditoria. Por exemplo, se a equipe de auditoria for composta por cinco membros, entre os quais o supervisor, cinco declarações devem constar no arquivo da auditoria.</i></p> <p>Há três colunas neste modelo. As explicações sobre as colunas 1 e 2 e as orientações para o preenchimento da coluna 3 são fornecidas abaixo:</p> <p>Coluna 1 Contém o Código de Ética resumidamente. Estes são os principais elementos de conduta ética que o auditor precisa cumprir durante a realização da auditoria. A extensão da lista dependerá do Código de Conduta de cada ISC, que se presume ser elaborado com base na ISSAI 130. O modelo se baseia na ISSAI 130.</p> <p>Coluna 2 São algumas declarações predeterminadas ou declarações que cada membro da equipe de auditoria deve fazer em relação ao Código de Ética (descrição do código da ISSAI 130). Dependendo da natureza e do tipo de entidade que será auditada, as declarações podem ser customizadas de acordo com as necessidades da ISC.</p> <p>Coluna 3 No caso de um membro da equipe de auditoria não ser capaz de cumprir algum(s) item(s) do Código de Ética, as razões pelas quais não se consegue cumprir devem ser registradas nesta coluna, que podem posteriormente ser transferidas para o PTA 4.6. Por exemplo, o motivo pode ser interesse próprio, ou risco de autorrevisão. O objetivo é que essas ameaças possam ser tratadas de forma adequada com a implementação de salvaguardas.</p>
Compromisso global do membro	Com base em cada compromisso da declaração, no âmbito do respectivo Código de Ética da ISC, o membro da equipe de auditoria assume o compromisso geral de reafirmar que compreende suas responsabilidades, nos termos do Código de Ética, e que elas serão adequadamente cumpridas. A declaração precisa ser assinada e enviada ao revisor para uma revisão independente.
Conclusão do supervisor	O supervisor ou o revisor independente da ISC ou da equipe de auditoria deve concluir que revisou a declaração feita pelo membro da equipe de auditoria e reafirma que tal membro compreendeu o Código de Ética, cujas cláusulas devem ser cumpridas durante a realização da auditoria.
Registro da evidência de verificação e revisão	<p>A tabela, indicando os dados do verificador e do revisor, deve ser completada ao final. Isso é para garantir que houve um sistema de verificação independente e equilibrado na equipe de auditoria, e que este foi concluído antes do início da auditoria.</p> <p>Nesse caso, o verificador geralmente é o coordenador/líder da equipe de auditoria, e o revisor é o supervisor da auditoria. De forma similar, quando o coordenador/líder da equipe de auditoria e o supervisor de auditoria fornecem a declaração, o verificador e o revisor podem ser definidos com base na estrutura organizacional da ISC. Os termos de compromisso precisam ser assinados pelo verificador e pelo revisor, respectivamente.</p>

PTA 4.4. Declaração de Ausência de Conflito de Interesses

Eu, Sr./Sra. (.....) fui nomeado(a) supervisor(a) de auditoria/líder de equipe/membro da equipe para a auditoria de(.....) no período de *1º de julho de 20...* a *30 de junho de 20...* Em conformidade com a cláusula sobre conflito de interesses que consta no Código de Ética da ISC, eu declaro que, tanto quanto é do meu conhecimento, nenhum dos meus familiares próximos ocupa posição influente em/no/na Além disso, comprometo-me a informar meu supervisor/líder de equipe caso venha a saber que algum de meus parentes próximos ocupa posição influente em/no/na....., ou caso surjam quaisquer circunstâncias que possam entrar em conflito ou parecer conflitantes com meus próprios interesses. No caso de qualquer situação adversa decorrente de um conflito de interesses no qual eu esteja envolvido, entendo que serei totalmente responsável e serei passível de processo administrativo ou judicial, em conformidade com as leis locais.

Data Assinatura :

Nome do membro da equipe que presta a declaração :

Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade :

Data Assinatura :

Supervisor de auditoria/diretor do departamento :

Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade :

Orientações para elaboração do PTA 4.4. Declaração de Ausência de Conflito de Interesses

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração do supervisor da auditoria, do líder da equipe de auditoria e de cada membro da equipe de auditoria de que não há conflito de interesses no contexto de parentes próximos, que ocupam posição influente na entidade auditada. A inclusão de supervisor, líder ou membro na equipe de auditoria que tenha conflito de interesses pode prejudicar, ou parecer prejudicar, a objetividade e a condução independente da auditoria. A equipe de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, deve ser independente e ser vista como tal.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
Orientações	A declaração prestada por todos os membros da equipe de auditoria deve ser assinada pelo supervisor. A declaração do supervisor de auditoria, por sua vez, deve ser assinada por uma pessoa a quem esteja subordinado. Diferentes ISCs podem ter diferentes estruturas organizacionais, e os diferentes níveis das equipes de auditoria têm designações diferentes. As designações mencionadas neste modelo deverão ser modificadas de acordo com a composição da equipe de auditoria da ISC e os níveis de supervisão definidos. Os textos do modelo também podem ser modificados, conforme o caso.

PTA 4.5. Declaração de Conflito de Interesses

Eu, Sr./Sra. (.....) fui nomeado(a) líder de equipe/membro da equipe para a auditoria de(.....) no período de 1º de julho de 20 a 30 de junho de 20... Em conformidade com a cláusula sobre conflito de interesses que consta no Código de Ética da ISC, eu declaro que meu(s) parente(s) próximo(s) indicado(s) na tabela a seguir ocupa(m) posição de influência em..... Portanto, enfrentarei um conflito de interesses se integrar a equipe para realizar esta auditoria. Devido a isso, gostaria de me retirar da equipe.

N/S	Nome do parente próximo	Cargo/função ocupado na entidade
1	Senhor X	Controlador financeiro
2	Senhor Y	Gerente de recursos humanos
3	Senhor Z	Diretor de aquisições

Data Assinatura

Nome do membro da equipe de auditoria que presta a declaração

Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade

Data Assinatura

Supervisor de auditoria/Chefe do Departamento/Divisão/Seção/Unidade

Orientações para elaboração do PTA 4.5. Declaração de Conflito de Interesses

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração do supervisor da auditoria, do líder da equipe de auditoria e de cada membro da equipe de auditoria de que há conflito de interesses no contexto de parentes próximos, que ocupam posição influente na entidade auditada. A inclusão de supervisor, líder ou membro na equipe de auditoria que tenha conflito de interesses pode prejudicar, ou parecer prejudicar, a objetividade e a condução independente da auditoria. A equipe de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, deve ser independente e ser vista como tal.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
Orientações	<p>A declaração feita por todos os membros da equipe de auditoria precisa ser assinada pelo supervisor. A declaração do supervisor de auditoria, por sua vez, deve ser assinada por uma pessoa a quem esteja subordinado. Diferentes ISCs podem ter diferentes estruturas organizacionais, e os diferentes níveis das equipes de auditoria têm designações diferentes. As designações mencionadas neste modelo deverão ser modificados de acordo com a composição da equipe de auditoria da ISC e os níveis de supervisão definidos. Os textos do modelo também podem ser modificados, conforme o caso.</p> <p>No caso de haver mais de um parente próximo ocupando posição de influência na entidade, a pessoa que fizer a declaração poderá mencionar os nomes de todos eles na tabela incluída no modelo. A influência de uma pessoa na entidade dependerá do tipo de cargo/função que ela ocupa. Nem todos os parentes próximos que trabalham na entidade terão influência nos processos decisórios, daí a necessidade de indicar claramente os cargos/funções ocupados pelas pessoas incluídas na lista.</p> <p>A declaração feita por cada indivíduo precisa ser verificada de forma independente por uma pessoa que a possa aprovar e assinar, pelo menos para garantir que o cargo/função ocupado pela pessoa declarada como parente próximo seja válido e correto e que tal parente tenha influência no processo de tomada de decisões.</p>

PTA 4.6. Avaliação de ameaças éticas e salvaguardas

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Avaliado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Nome do auditor:

Cargo/função:

Ameaças éticas <i>(transferido do PTA 4.3)</i>	Salvaguardas sugeridas
Ameaça de interesse próprio (<i>interesses financeiros ou de outros tipos por parte do membro da equipe de auditoria ou de um de seus familiares próximos</i>)	
Ameaça de autoavaliação (<i>auditor que conduz a revisão de seu próprio trabalho e, portanto, não identifica as deficiências em seu próprio trabalho</i>)	
Ameaça de advocacy (<i>auditor é solicitado a promover a posição da entidade auditada ou a representá-la de alguma forma</i>)	
Ameaça de familiaridade (<i>o auditor confia demais na entidade auditada por ter um relacionamento próximo com ela</i>)	
Ameaça de intimidação (<i>auditores são dissuadidos de agir objetivamente por ameaças feitas contra eles, como ameaças de litígios</i>)	

Conclusão

As ameaças éticas surgidas em relação ao auditor acima mencionado, em razão dele ter que participar de auditoria na/o (*nome da entidade auditada*) foram avaliadas e as salvaguardas necessárias foram implementadas, conforme indicado acima, para manter a independência e a objetividade na realização da auditoria desta entidade.

(Nome do supervisor de auditoria)

Cargo/função:

Divisão/Unidade/Seção:

Orientações para elaboração do PTA 4.6. Avaliação de ameaças éticas e salvaguardas

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é avaliar as ameaças éticas mapeadas, decorrentes da realização desta auditoria, e sugerir salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
Orientações	<p>Este modelo de papel de trabalho deve ser usado somente se houver ameaça(s) ética(s) que afetem individualmente um membro, um coordenador/líder de equipe ou um supervisor de auditoria etc., como resultado da condução da auditoria de uma entidade. Este modelo é vinculado ao PTA 4.3. Caso um determinado membro da equipe de auditoria tenha declarado a razão pela qual ele/ela não será capaz de cumprir o Código de Ética, a solução final seria retirar esse membro específico da equipe de auditoria. No entanto, dada a situação em que a ISC tem restrições de recursos humanos, a retirada de um(s) membro(s) e ter um substituto, pode nem sempre ser possível. Portanto, a ISC ou o supervisor de auditoria devem sugerir salvaguardas para reduzir as ameaças éticas a um nível aceitável.</p> <p>Além disso, com base nas razões indicadas pelos membros da equipe no PTA 4.3, um auditor individualmente, assim como os supervisores de auditoria e coordenadores/líderes de equipe podem avaliar as ameaças éticas e sugerir as salvaguardas pertinentes. Esse procedimento é para garantir que sejam implementadas salvaguardas adequadas para cada uma das ameaças identificadas.</p> <p>A lista fornecida aqui é apenas um exemplo e pode não ser aplicável em todas as ISCs.</p>
Conclusão	<p>Embora se espere que o coordenador/líder de equipe designado para a auditoria avalie as ameaças éticas e as salvaguardas para todos os membros da equipe, o supervisor da auditoria deve revisar e apresentar uma conclusão da avaliação.</p> <p>De forma similar, se houver uma ameaça ética que afete o supervisor de auditoria, espera-se que seu superior faça uma avaliação e forneça uma conclusão semelhante à acima.</p>
Registro da evidência de avaliação e revisão	<p>A tabela, indicando os dados da pessoa que avaliou as ameaças éticas e de quem as revisou, precisa ser completada ao final. Isso é para garantir que houve um sistema de verificação independente e equilibrado na equipe de auditoria, e que este foi concluído antes do início da auditoria.</p> <p>Nesse caso, o avaliador geralmente é o coordenador/líder da equipe de auditoria e o revisor é o supervisor de auditoria. Da mesma forma, quando são avaliadas ameaças éticas relacionadas ao coordenador/líder da equipe e ao supervisor de auditoria, o avaliador e o revisor podem ser selecionados com base na estrutura organizacional da ISC. As avaliações precisam ser assinadas pelo avaliador e pelo revisor, respectivamente.</p>

PTA 4.7. Termos do Trabalho de Auditoria

Número de referência do trabalho:

Data:

Ao Dirigente máximo da entidade (Chefe da Administração ou dos responsáveis pela governança)
Entidade XYZ

Senhor/Senhora,

Objetivo e escopo da auditoria

Conforme prevê a *(Constituição ou lei(s) que atribui competências de auditoria à ISC) e ... (normas pertinentes)*, a ISC *(inserir nome da ISC)* realizará auditoria das demonstrações contábeis da entidade XYZ, que compreendem a demonstração da posição patrimonial financeira em 31 de dezembro de 20x1, a demonstração dos resultados, a demonstração das variações do patrimônio líquido e a demonstração dos fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, além de notas explicativas às demonstrações contábeis, incluindo o resumo das políticas contábeis significativas *(incluir nomes das demonstrações conforme previsto na ERF. No caso de demonstrações elaboradas pelo regime de competência, os nomes são mais ou menos os exemplificados. No caso de demonstrações elaboradas pelo regime de caixa, as demonstrações contábeis podem incluir demonstrações de recebimentos e pagamentos, ou recebimentos em dinheiro e pagamentos em dinheiro, e demonstrações de despesas para o ano encerrado em 31 de dezembro de 20x1)*. Esta é uma auditoria obrigatória, conforme previsto *(citar dispositivos legais e normativos pertinentes)*. Confirmamos, ainda, nosso entendimento sobre esta auditoria por meio desta carta.

Nosso objetivo é obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, e emitir um relatório de auditoria que inclua nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) sempre irá detectar uma distorção relevante quando existir. Distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas demonstrações auditadas.

Responsabilidades dos Auditores

Conduziremos nossa(s) auditoria(s) de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs). Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos. Como parte de uma auditoria de acordo com as ISSAIs, exerceremos julgamento profissional e manteremos ceticismo profissional durante toda a auditoria. Iremos também:

- Identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro, planejar e executar procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião. O risco de não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude é maior que o de não detectar uma que seja resultante de erro, pois a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, declarações falsas ou a não aplicação de controles internos.
- Obter entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria, para planejar os procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da entidade. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas nos controles internos relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis, que forem identificadas durante a auditoria.
- Avaliar a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluir sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza significativa em relação a eventos ou circunstâncias que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar atenção em nosso relatório

de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões serão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a entidade a não mais se manter em continuidade operacional.

- Avaliar a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Devido às limitações inerentes à uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controle interno, há o risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja planejada e executada adequadamente de acordo com as ISSAIs.

Durante a auditoria, os achados de auditoria serão objeto de esclarecimentos junto aos responsáveis, demandando informações adicionais, explicações adequadas e ações apropriadas da administração. Tais achados serão comunicados à administração e com ela discutidos, antes do encerramento do exercício, de modo que seja possível efetuar os ajustes necessários, a fim de evitar que as demonstrações sejam encerradas com distorções sejam obrigados a emitir uma opinião modificada.

Responsabilidades da Administração

Nossa auditoria será conduzida com base na premissa de que [a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança] reconhecem e entendem que são responsáveis:

- a) Pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (*caso a entidade tenha usado uma estrutura de apresentação adequada*); ou pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável segundo a Lei XYZ, da jurisdição ABC (*caso a entidade tenha usado uma estrutura de conformidade*).
- b) Pelo controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.
- c) Por nos fornecer:
 - i. acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
 - ii. informações adicionais que venhamos a solicitar da administração para fins da auditoria; e
 - iii. acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade de quem, segundo nosso julgamento, será necessário para obter evidências de auditoria.

Como parte de nosso processo de auditoria, solicitaremos à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, confirmação por escrito sobre as declarações feitas a nós em relação à auditoria (representações formais). Esperamos poder contar com a total cooperação de sua equipe durante a auditoria.

Reunião de Abertura da Auditoria

A Reunião de Abertura da Auditoria deve ser realizada no início da auditoria. Entre outros assuntos, o conteúdo da carta de auditoria será debatido nessa reunião.

Divulgação de fraudes e corrupção

Se a Administração estiver ciente de fraudes e corrupção que tenham ocorrido na entidade, ela deve divulgar essas informações aos auditores durante a Reunião de Abertura da Auditoria ou durante a própria auditoria. É responsabilidade da Administração instituir um sistema adequado de controles internos para prevenir e detectar fraudes e corrupção.

Custódia e controle dos documentos

Caberá à Administração a responsabilidade pela guarda e controle dos documentos. O auditor não deve remover documentos das sedes da entidade sem o consentimento da Administração. Ao final da auditoria, os auditores devem devolver todos os documentos à Administração.

Reunião de Encerramento da Auditoria

Será realizada uma Reunião de Encerramento da Auditoria no prazo de um mês após a conclusão da auditoria. Durante a Reunião de Encerramento, o relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis, os resultados da auditoria e as respostas da Administração serão debatidos e finalizados.

Relatórios

Após a conclusão da auditoria, o auditor designado pela ISC deverá expressar um parecer sobre as demonstrações contábeis terem sido elaboradas (ou não), em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com o marco de relatórios financeiros, ou apresentarem uma visão verdadeira e adequada do desempenho financeiro de qualquer entidade.

De Acordo

Favor assinar e devolver a cópia anexa desta carta para confirmar seu reconhecimento e concordância com as providências para nossa auditoria das demonstrações contábeis, inclusive a respeito de nossas respectivas responsabilidades.

Data

_____ (assinatura)

Chefe da ISC/Departamento/Divisão
Nome e cargo/função

Reconheço e concordo em nome da entidade XYZ

Data

(assinatura)

Dirigente máximo da entidade (Chefe da Administração ou dos responsáveis pela governança)
Nome e cargo/função

Orientações para elaboração do PTA 4.7. Termos do Trabalho de Auditoria

<p>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</p>	<p>O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é estabelecer os termos e condições da auditoria. No contexto de uma auditoria conduzida pelas ISCs, a emissão da carta de auditoria contendo os termos do trabalho pode reforçar ainda mais o mandato e as responsabilidades das ISCs, bem como da administração das entidades, que podem já ter sido definidas em várias leis, normas e regulamentos.</p> <p>Essa carta também estabelece os termos e condições do trabalho, a ser realizado pela equipe de auditoria.</p>
<p>ISSAIs aplicáveis</p>	<p>ISSAI 2210 e ISSAI 2260</p>
<p>Orientações</p>	<p>O PTA 4. Termos do Trabalho de Auditoria foi adaptado do Apêndice 1 da ISSAI 2210 (R1). Alguns dos conteúdos são personalizados para que possam ser aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis de entidades do setor público.</p> <p>O conteúdo da carta de auditoria pode ser modificado de acordo com o tipo de estrutura de relatório financeiro utilizado pela entidade ou entidades para elaborar suas demonstrações contábeis. A estrutura pode ser de apresentação adequada ou de conformidade. Assim, a redação do parágrafo (a) da seção que trata das Responsabilidades da Administração terá de ser alterada, conforme o caso. Da forma similar, se as demonstrações contábeis forem elaboradas pelo regime de caixa, a responsabilidade do auditor de avaliar a razoabilidade das estimativas contábeis torna-se irrelevante (<i>ver terceiro ponto da seção que trata das Responsabilidades do Auditor</i>).</p> <p>O parágrafo sobre continuidade operacional também precisa ser revisto, uma vez que é mais aplicável às entidades comerciais/empresariais ou a empresas listadas em Bolsa de Valores. Ele pode ser aplicável se as demonstrações contábeis consolidadas do governo como um todo forem auditadas, onde a dívida pública pendente também pode aparecer nas demonstrações contábeis. No entanto, o uso pela administração da base contábil de continuidade operacional pode parecer menos relevante, quando um órgão governamental for auditado.</p> <p>Portanto, os Termos do Trabalho de Auditoria devem ser customizados adequadamente, e elaborado de forma pertinente com as características específicas do órgão/entidade a ser auditado.</p>
<p>Conclusão</p>	<p>O supervisor ou o coordenador de auditoria deve assegurar que a administração da entidade ou os responsáveis pela governança tenham entendido o conteúdo da carta de auditoria contendo os termos do trabalho. Entre outras, a reunião de abertura da auditoria pode ser usada como um fórum para discutir e comunicar à administração ou aos responsáveis pela governança, conforme aplicável, sobre os termos e condições da auditoria.</p>

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

PTA 5.1. Entendimento da entidade e do seu ambiente

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por	Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:			
Cargo/função:			
Data:			

1. Antecedentes da entidade

2. Ambiente externo que afeta a entidade

2.1 Diretrizes e interesses parlamentares

2.2 Leis e regulamentos relevantes que afetam a entidade

2.3 Questões relevantes para o trabalho de auditoria noticiadas pela mídia

2.4 Áreas significativas impactadas pela natureza do trabalho da entidade e que afetam a vida dos cidadãos

--

3. Ambiente interno que afeta a entidade

3.1 Estrutura organizacional e fontes de financiamento

--

3.2 Objetivos e estratégias da entidade

--

3.3 Função principal ou natureza da entidade

--

3.4 Existência e independência da função de auditoria interna

--

4. Seleção e aplicação de políticas contábeis

4.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável seguida pela entidade

--

--

4.2 Políticas contábeis

--

4.3 Processos orçamentários

--

4.4 Sistemas orçamentário e contábil usados (Baseados na Web/Manuais/Autônomos)

--

4.5 Requisitos legais de relatórios, estruturas e prazos

--

5. Consideração de outros fatores que afetam o negócio da entidade

5.1 Pessoal-chave da entidade

--

5.2 Lista de contas bancárias, com indicação do signatário autorizado

--

6. Achados/observações de auditoria do ano anterior que tenham impacto na avaliação de riscos do ano corrente

--

7. Procedimentos analíticos

Itens das demonstrações (A)	Saldo do ano anterior (B)	Saldo do ano corrente (C)	Diferença		Explicação para variações relevantes
			Montante (D) = (C) – (B)	% (E) = (D) / (B)	
Caixa	1.000,00	1.500,00	500,00	50%	O aumento significativo no caixa é atribuível a
Créditos a receber					
Estoques					
...					
...					

8. Conclusões gerais: riscos que afetam a entidade e no nível das demonstrações contábeis (riscos resultantes das operações da entidade)

(Transferir para o PTA 5.4. Registro de Riscos)

Orientações para elaboração do PTA 5.1. Entendimento da entidade e seu ambiente

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é obter e documentar o entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes para uma auditoria. A ISSAI 2315 requer que o auditor avalie os riscos de distorções relevantes por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2300, ISSAI 2315 e ISSAI 2250
Orientações	Para avaliar o risco de distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor precisa entender a entidade e seu ambiente. Com base na lista fornecida no modelo PTA 5.1, o auditor pode obter um entendimento geral da entidade, levando em consideração fatores internos e externos. É fundamental que o auditor entenda o negócio principal da entidade. Na documentação do entendimento da entidade e seu ambiente, o auditor precisa ter em mente os riscos relacionados à entidade (riscos do negócio ou riscos da entidade) que podem ocorrer durante o curso de suas operações e que possam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Caso exista uma função de auditoria interna, a equipe de auditoria, para fins do item 3.4 do PTA 5.1 , precisará recorrer ao " PTA 5.1a . Entendimento da função de auditoria interna, incluindo a confiança no seu trabalho" e, conforme aplicável, ao " PTA 5.1b . Modelo de solicitação de assistência direta dos auditores internos" e ao " PTA 5.1c . Modelo de acordo escrito para assistência direta de auditores internos".
Conclusão	A equipe de auditoria precisa concluir que obteve um adequado entendimento da entidade e que todos os auditores da equipe têm conhecimento da entidade. A equipe também deve assegurar que a documentação desse entendimento esteja bem conectada com a avaliação do risco de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis, e com a avaliação do ambiente de controle e à identificação das atividades de controle relevantes para os riscos identificados.
Registro da evidência de elaboração e revisão	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e documentou o entendimento e de quem o revisou deve ser preenchida no final. Enquanto a equipe deve, coletivamente, documentar o entendimento da entidade, o coordenador/líder da equipe ou um dos membros que tenha preparado o documento, pode assinar como elaborador. O revisor, geralmente o supervisor de auditoria, deve assinar o documento para assegurar e evidenciar que ele foi revisado.

PTA 5.1a. Entendimento da função de Auditoria Interna, abrangendo a confiança em seu trabalho

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Trabalho da auditoria interna avaliado por	Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:			
Cargo/função:			
Data:			

Checklist para entendimento da função de auditoria interna e avaliação da confiança em seu trabalho	(Sim/Não)	Se "Sim", extensão da confiança no trabalho realizado pela auditoria interna e em que área	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis Transferir para o PTA 5.4
1	2	3	4
A. Avaliação da objetividade			
a) Há uma estrutura e um papel claramente definidos de auditoria interna na entidade? A configuração atual propicia adequada objetividade dos auditores internos?			
b) Há evidência de independência no nível de reporte? (Para quem a auditoria interna reporta?)			
c) Há ausência de conflitos nas funções atribuídas à auditoria interna?			
d) Há ausência de restrições ou limitações impostas à função de auditoria interna pela administração ou pelos responsáveis pela governança?			
e) A administração toma medidas em relação às recomendações da auditoria interna?			
B. Competência dos auditores internos			
a) Os auditores internos são membros de órgãos profissionais relevantes? (Informar o órgão).			
b) Eles passaram por formação técnica adequada e por exames de proficiência como auditores internos?			
c) Há alguma política implementada para aperfeiçoar as competências técnicas dos auditores internos?			
C. Devido zelo profissional			
a) As atividades de auditoria interna são devidamente planejadas, supervisionadas, revisadas e documentadas?			
b) As conclusões alcançadas são suplementadas por evidências de auditoria adequadas?			
D. Atividades da função de auditoria interna, incluem atribuições para:			
a) Revisão e monitoramento de controles etc.			

Checklist para entendimento da função de auditoria interna e avaliação da confiança em seu trabalho	(Sim/Não)	Se "Sim", extensão da confiança no trabalho realizado pela auditoria interna e em que área	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis Transferir para o PTA 5.4
1	2	3	4
b) Revisão dos meios aplicáveis para identificar, mensurar, classificar e relatar informações financeiras e operacionais.			
c) Revisão da economicidade, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo atividades não financeiras.			
d) Revisão da conformidade com leis, regulamentos e outros requisitos externos, inclusive políticas.			
e) Gestão de riscos.			
f) Avaliação dos processos de governança.			
E. Documentação			
a) Os auditores internos mantêm uma adequada documentação do trabalho de auditoria interna executado de uma maneira profissional?			

Orientações para elaboração do PTA 5.1a. Entendimento da função de Auditoria Interna, incluindo a confiança no seu trabalho

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar o entendimento da função de auditoria interna da entidade e avaliar o trabalho realizado pelo(s) auditor(es) interno(s), se o auditor externo pode confiar nesse trabalho e se ele é relevante para a auditoria das demonstrações contábeis. A ISSAI 2315 reconhece a função de auditoria interna como um importante elemento de monitoramento dos controles internos.	
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2300, ISSAI 2315 e ISSAI 2610	
Orientações	A auditoria interna de uma entidade é um elemento importante, que pode prevenir ou detectar distorções relevantes nas demonstrações contábeis resultantes de fragilidades nos controles internos. O trabalho dos auditores externos pode ser reduzido, levando em consideração o trabalho já realizado pela auditoria interna, desde que esse trabalho seja confiável. Este modelo de papel de trabalho deve ser usado apenas se houver a função de auditoria interna na entidade. A ISSAI 2315.A118 e seu Apêndice 4 descrevem considerações adicionais para o entendimento da função de auditoria interna.	
	Coluna 1	Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para documentar o entendimento da função de auditoria interna e avaliar o trabalho realizado pelos auditores internos, desdobrada em cinco categorias amplas. Esta lista de verificação pode ser customizada no momento do planejamento da auditoria. Não se trata de uma lista exaustiva.

	Coluna 2	Após finalizar a lista de verificação, seja ela customizada ou usada a lista de verificação sugerida na Coluna 1, o auditor pode registrar a resposta apropriadamente na Coluna 2, como "Sim" ou "Não". Se a resposta for "Sim", as evidências que sustentam essa avaliação devem ser obtidas da entidade e documentadas adequadamente no arquivo da auditoria.
	Coluna 3	Esta coluna oferece um campo no qual os auditores podem registrar até que ponto o trabalho realizado pelo auditor interno pode ser confiável em uma auditoria de demonstrações contábeis e em quais áreas. Ela será preenchida apenas se a resposta às perguntas específicas na lista de verificação for "Sim". O grau da confiança pode ser "totalmente confiável" ou "parcialmente confiável", e as áreas de confiança dependem dos itens das demonstrações contábeis.
	Coluna 4	Se a resposta às perguntas específicas na lista de verificação for "Não", o auditor precisa registrar como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Isso deve ser transferido para o PTA 5.4 Registro de riscos. Uma função de auditoria interna fraca ou falta de ação da administração sobre o trabalho da auditoria interna, aumentam os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.
Conclusão	<p>A equipe de auditoria precisa concluir que foi obtido um adequado entendimento da função de auditoria interna e que o trabalho realizado pelos auditores internos foi avaliado quanto à extensão da confiança a ser depositada nesse trabalho, se vier a ser utilizado, na auditoria de demonstrações contábeis.</p> <p>Uma vez concluído, este documento precisa ser assinado pelo supervisor de auditoria. No entanto, ele deve ser atualizado sempre que necessário.</p>	
Registro da evidência de avaliação e revisão	<p>Ao final do trabalho, deve ser preenchida a tabela com os dados da pessoa que avaliou a função de auditoria interna e o trabalho realizado pelos auditores internos e de quem revisou o trabalho. Um dos membros da equipe ou o coordenador/líder da equipe pode fazer essa avaliação, que precisa ser assinada por quem a fez.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor de auditoria, deve assinar o documento para assegurar e evidenciar que ele foi revisado.</p>	

PTA 5.1b. Modelo de solicitação ao Representante Autorizado da entidade buscando assistência direta da Auditoria Interna

Ao Representante Autorizado da entidade auditada

Nome da entidade

Local

Prezado Senhor/Senhora,

Além da confiança na natureza e extensão do trabalho realizado pela função de auditoria interna na (*nome da entidade*), a equipe de auditoria da (*nome da divisão*), do (*nome da ISC*) avaliou as condições prévias para solicitar a assistência direta dos auditores internos, nos termos da Norma Internacional da Instituições Superiores de Controle ISSAI 2610, que dispõe sobre a utilização do trabalho da Auditoria Interna. Conforme sua avaliação da competência e eventuais ameaças à objetividade da função de auditoria interna, a equipe de auditoria decidiu solicitar assistência direta de seus auditores internos para a auditoria do exercício de (*ano*).

A equipe identificou a natureza e a extensão do trabalho que pretende alocar aos seus auditores internos, sob a supervisão direta da equipe de auditoria, conforme a breve descrição abaixo:

1. Testes de controles (desenho, implementação e testes de efetividade operacional) sobre os contratos de trabalho de funcionários relativos ao exercício de (*ano*), incluindo os procedimentos substantivos conforme programa de auditoria planejado.
2. Confirmação direta do saldo bancário anual final da conta n.º... na agência (*nome da agência*) sob supervisão direta de (*nome do membro da equipe*).
3. Resumo dos valores de vendas do (*ano*) por agente e por datas de recebimento e depósitos.
4.

Solicitamos sua gentil cooperação para confirmar se aceita/recusa oferecer a colaboração de seus auditores internos à nossa equipe de auditoria, assinando o acordo anexo (fazer referência ao PTA 5.1c) e devolvendo-o à equipe de auditoria, o mais tardar até (*data e ano*)

Atenciosamente,

(Nome do supervisor)

Nome da divisão/departamento

PTA 5.1c. Modelo de acordo escrito com o representante autorizado da entidade permitindo assistência direta de auditores internos

Ao Supervisor de auditoria
Nome da divisão/departamento
ISC XYZ

Prezado Senhor/Senhora,

Conforme solicitação por escrito de (*cargo*) (*nome da divisão*) para utilização do trabalho dos nossos auditores internos, após revisão do escopo e da natureza das atividades informadas na carta de solicitação, a administração concluiu que:

1. Concordo/concordamos em ceder os auditores internos para prestar assistência direta na auditoria nos trabalhos alocados, sob a supervisão direta e reporte à equipe de auditoria, sem qualquer intervenção no trabalho de nossos auditores internos, executados para a equipe de auditoria.
OU
2. Lamento/lamentamos informar que não temos disponibilidade para ceder o trabalho dos nossos auditores internos para o trabalho de auditoria atual, devido aos seguintes motivos:

✓

Concordo/concordamos em cumprir este acordo.

Atenciosamente,

(Representante Autorizado da entidade auditada)
Nome da divisão

Orientações para o preenchimento dos modelos de documentação de auditoria PTA 5.1b e PTA 5.1c

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral é destes papéis de trabalho é documentar a solicitação de assistência direta de auditores internos em uma auditoria de demonstrações contábeis e o acordo da administração ou do representante dos auditores internos para prestar tal assistência.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2300 e ISSAI 2610
Orientações	<p>Primeiramente, redigir a carta de solicitação acima (PTA 5.1b), detalhando as áreas a serem alocadas aos auditores internos, e enviá-la à administração, aos responsáveis pela governança ou ao representante dos auditores internos da entidade. Isso dependerá de quem coordena o trabalho dos auditores internos.</p> <p>Juntamente com a carta de solicitação, enviar o modelo indicado para obter o acordo com a administração, os responsáveis pela governança ou representante dos auditores internos (PTA 5.1c), para a utilização de assistência direta dos auditores internos pela ISC. Conforme indica o modelo, a resposta pode ser positiva ou negativa. A ISC deve assegurar, entre outros, que a administração ou os responsáveis pela governança entendam a natureza do trabalho. Na medida do possível, a ISC ou o supervisor de auditoria devem assegurar que o propósito da assistência direta seja explicado à administração ou aos responsáveis pela governança.</p>

PTA 5.2. Avaliação do Ambiente de Controle

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Avaliado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis
		Transferir para o PTA 5.4 — Tabela A
A. Ambiente de controle		
a) Há uma estrutura de administração superior claramente definida (por exemplo, comitê em nível ministerial, comitê de alta administração, comitê executivo etc.)?		
b) A administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, criou e mantém uma cultura de honestidade e comportamento ético? A integridade e os valores éticos são comunicados e reforçados?		
c) As responsabilidades dos membros da alta administração estão claramente definidas?		
d) A administração considerou os níveis de competência, habilidades e conhecimentos necessários ao nomear ocupantes para cargos específicos?		
e) A administração participou do desenho e implementação de controles que concorrem para uma estrutura de administração adequada?		
B. Código de Conduta		
a) A administração aprovou um código de conduta escrito, aplicável tanto à ela própria quanto ao pessoal, para servir de referência para as atitudes e comportamentos da administração e do pessoal?		
b) O código é comunicado a toda a organização? É periodicamente reconhecido pelos funcionários? Os funcionários manifestaram concordância com o código de conduta aplicável?		
c) Os funcionários são informados sobre o que eles devem fazer se identificarem comportamentos inapropriados?		
d) Existem políticas escritas para regular as relações da administração com os funcionários, fornecedores, clientes e credores?		
e) Existe uma política escrita disciplinando a respeito de transações com partes relacionadas?		
C. Atitude da administração em relação aos controles internos		

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis
a) A administração incentiva e age em resposta às avaliações independentes do ambiente de controle e de controles internos? Por exemplo, os relatórios de auditoria e as instruções do governo são revisados e respondidas no nível do comitê de gestão? Os relatórios de auditoria interna sobre controles internos são incentivados pela alta administração e respondidos no nível do comitê de gestão?		
b) Existe um comitê de auditoria constituído apropriadamente para supervisionar as atividades de auditoria interna e externa, e com missão relacionada à operação de controles internos?		
c) A administração responde de forma robusta às violações de códigos de conduta e leis? Há canais de comunicação em toda a organização sobre ações disciplinares tomadas em decorrência de infrações?		
d) A administração alguma vez excepciona procedimentos normais, controles internos etc. para, por exemplo, fazer aquisições sem seguir os procedimentos de aquisições, nomear funcionários sem seleção transparente? Essas exceções são documentadas e investigadas?		
e) A administração fornece recursos adequados para o trabalho da auditoria interna? (Considerar se a função de auditoria interna tem o tamanho, qualidade e independência apropriados.)		
D. Recrutamento, retenção e remuneração de altos funcionários		
a) Os altos cargos vagos são amplamente divulgados entre indivíduos devidamente qualificados (interna e/ou externamente)?		
b) Há mecanismos de promoção e nomeação transparentes, objetivos e adequados para prevenir clientelismo e nepotismo?		
c) Há alguma revisão independente das remunerações?		
d) Outros fatores que não só metas de desempenho a curto prazo são considerados nas avaliações de desempenho?		
e) A integridade e os critérios éticos estão incluídos nas avaliações de desempenho?		
f) Há alguma revisão independente das atribuições de funcionários-chave (por auditoria interna ou por uma parte externa)?		
g) Há descrições de cargos? Em caso afirmativo, elas contêm suficientes referências às responsabilidades relacionadas a controles?		
h) As funções executivas estão reservadas ao nível apropriado de gerenciamento?		
i) A organização tem políticas adequadas de motivação e retenção de funcionários?		
j) As políticas de recrutamento são escritas?		

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis
k) Há procedimentos adequados para verificar a experiência, as qualificações e as referências do candidato? Há comissões apropriadas constituídas para o recrutamento?		
l) Os novos funcionários são informados de suas responsabilidades e das expectativas da administração em relação a eles, de preferência por meio de uma descrição detalhada das atribuições por escrito?		
m) As avaliações de desempenho abordam o atendimento de necessidades de desenvolvimento e capacitação e os requisitos futuros de desenvolvimento e capacitação dos funcionários?		
n) Há procedimentos disciplinares apropriados para transgressões do código da organização ou outros comportamentos inaceitáveis dos funcionários?		
E. Supervisão das operações pela administração		
a) Há uma estrutura de gestão/organização claramente definida, com linhas de subordinação claras, abrangendo todas as funções e pessoal da organização?		
b) Há manuais de procedimentos atualizados que abrangem os procedimentos contábeis-financeiros e operacionais?		
c) A administração estabelece metas financeiras e operacionais/físicas para a organização?		
d) Há a prática de elaboração de relatórios de contas administrativas e de avaliação de desempenho? Se houver, eles têm um nível adequado de análise e comparação orçamentária e são elaborados regularmente e em tempo hábil?		
e) As contas dos administradores são elaboradas a partir dos mesmos registros contábeis que formam a base das demonstrações financeiras auditadas?		
f) Os registros contábeis parecem ser organizados e completos, e as conciliações contábeis são realizadas regularmente?		
g) O processo de definição do orçamento é: <ul style="list-style-type: none"> - Definido em um manual de procedimentos? - Realizado por pessoal adequado? - Validado pelos gestores de linha e pelo pessoal que têm responsabilidade operacional? Sujeito à aprovação da alta administração? Propício à disciplina orçamentária? 		
h) Há medidas/indicadores de desempenho relevantes e confiáveis?		
i) A alta administração dá a devida atenção aos processos e resultados da auditoria externa e às demonstrações contábeis?		

Orientações para elaboração do PTA 5.2. Avaliação do Ambiente de Controle

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é avaliar o ambiente de controle dentro da entidade, o que terá impacto na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. O ambiente de controle é um dos componentes do sistema de controle interno, conforme a ISSAI 2315.12(m)		
ISSAI aplicável	ISSAI 2315		
Orientações	O entendimento do ambiente de controle faz parte do entendimento da entidade e de seu ambiente. Tendo entendido o ambiente de controle, o próximo passo é avaliar as áreas específicas que são sugeridas neste modelo.		
	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="466 555 593 712">Coluna 1</td> <td data-bbox="600 555 1394 712">Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para avaliar o ambiente de controle em cinco categorias. Essa lista de verificação pode ser customizada com base na natureza da entidade, o que também inclui a sua estrutura de governança.</td> </tr> </table>	Coluna 1	Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para avaliar o ambiente de controle em cinco categorias. Essa lista de verificação pode ser customizada com base na natureza da entidade, o que também inclui a sua estrutura de governança.
	Coluna 1	Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para avaliar o ambiente de controle em cinco categorias. Essa lista de verificação pode ser customizada com base na natureza da entidade, o que também inclui a sua estrutura de governança.	
	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="466 712 593 1048">Coluna 2</td> <td data-bbox="600 712 1394 1048">Com base na avaliação do ambiente de controle usando a lista de verificação sugerida, o auditor pode registrar a resposta à Coluna 1 como "Sim", "Não" ou "NA" (não aplicável). Sugere-se que esta avaliação seja feita com base na revisão de documentos e entrevistas com a administração e outras pessoas pertinentes da entidade. Se a resposta for "Sim", ela deve ser sustentada por evidências apropriadas coletadas da entidade, que podem também incluir registros de entrevistas. A opção "Não aplicável" é sugerida como uma possível resposta no caso de o auditor usar este modelo como checklist padrão, caso em que alguns itens não seriam aplicáveis à auditoria específica.</td> </tr> </table>	Coluna 2	Com base na avaliação do ambiente de controle usando a lista de verificação sugerida, o auditor pode registrar a resposta à Coluna 1 como "Sim", "Não" ou "NA" (não aplicável). Sugere-se que esta avaliação seja feita com base na revisão de documentos e entrevistas com a administração e outras pessoas pertinentes da entidade. Se a resposta for "Sim", ela deve ser sustentada por evidências apropriadas coletadas da entidade, que podem também incluir registros de entrevistas. A opção "Não aplicável" é sugerida como uma possível resposta no caso de o auditor usar este modelo como checklist padrão, caso em que alguns itens não seriam aplicáveis à auditoria específica.
Coluna 2	Com base na avaliação do ambiente de controle usando a lista de verificação sugerida, o auditor pode registrar a resposta à Coluna 1 como "Sim", "Não" ou "NA" (não aplicável). Sugere-se que esta avaliação seja feita com base na revisão de documentos e entrevistas com a administração e outras pessoas pertinentes da entidade. Se a resposta for "Sim", ela deve ser sustentada por evidências apropriadas coletadas da entidade, que podem também incluir registros de entrevistas. A opção "Não aplicável" é sugerida como uma possível resposta no caso de o auditor usar este modelo como checklist padrão, caso em que alguns itens não seriam aplicáveis à auditoria específica.		
<table border="1"> <tr> <td data-bbox="466 1048 593 1227">Coluna 3</td> <td data-bbox="600 1048 1394 1227">Se alguma resposta às perguntas específicas da Coluna 1 for registrada como "Não" na Coluna 2, o auditor deve informar na Coluna 3 como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante. Isso deve então ser transferido para o papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos, sobre riscos de distorção relevante.</td> </tr> </table>	Coluna 3	Se alguma resposta às perguntas específicas da Coluna 1 for registrada como "Não" na Coluna 2, o auditor deve informar na Coluna 3 como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante. Isso deve então ser transferido para o papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos, sobre riscos de distorção relevante.	
Coluna 3	Se alguma resposta às perguntas específicas da Coluna 1 for registrada como "Não" na Coluna 2, o auditor deve informar na Coluna 3 como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante. Isso deve então ser transferido para o papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos, sobre riscos de distorção relevante.		
Registro da evidência de avaliação e revisão	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que avaliou o ambiente de controle e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. Um dos membros da equipe pode avaliar o ambiente de controle, caso em que deve assinar o documento como avaliador.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>		

PTA 5.3. Fluxo de Processo para identificar Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis *(relacionado a itens específicos nas demonstrações contábeis)*

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Nome do processo <i>(depende da natureza e das operações da entidade, ou seja, ciclo de recebimentos de caixa, ciclo de desembolsos de caixa etc.)</i>	
Base utilizada para determinar o fluxo do processo	<i>Revisão de documentos e entrevistas com o pessoal designado na entidade.</i>

Fluxo do processo definido a seguir *(descreva aqui o fluxo desde o início até o relatório):*

<descrição narrativa ou fluxograma>

Resumo dos riscos no nível de afirmações e atividades de controle:

Riscos no nível de afirmação <i>Transferir para o PTA 5.4</i>	Atividades de controle <i>Transferir para o PTA 5.5</i>

Orientações para elaboração do PTA 5.3. Documentação de fluxo de processos para identificar de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis

<p>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</p>	<p>O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar o fluxo de processos e facilitar o entendimento dos auditores sobre o processo contábil relacionado às classes de transações, saldos contábeis e divulgações que facilitarão a identificação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. A ISSAI 2315 exige que o auditor avalie os riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente. Ao fazê-lo, o auditor precisa obter um entendimento dos processos envolvidos em cada classe de transação, saldo contábil e divulgação, quando relevante.</p>
<p>ISSAIs aplicáveis</p>	<p>ISSAI 2300 e ISSAI 2315</p>
<p>Orientações</p>	<p>Um modelo de entendimento geral da entidade é sugerido no PTA 5.1. Este modelo PTA 5.3 contém principalmente orientações sobre como o auditor pode documentar o fluxo de processos de classes de transações, saldos contábeis e divulgações.</p> <p>A equipe de auditoria precisa identificar os processos que estarão sujeitos a tal entendimento com base no seu entendimento e na sua experiência sobre a natureza e as operações da entidade. A equipe de auditoria pode também indagar ao pessoal apropriado sobre os processos envolvidos na entidade ou consultar o manual que documenta os procedimentos da entidade, se houver. Esses processos incluem procedimentos rotineiros e não rotineiros relacionados a classes de transações, saldos contábeis e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos rotineiros frequentemente incluem transações recorrentes, como recebimentos e desembolsos de caixa etc. Os processos não rotineiros incluem transações que mesmo sendo recorrentes ocorrem com menos frequência, como baixas de recebíveis, reduções ao valor recuperável etc.</p> <p>O objetivo é identificar riscos de distorção relevante no nível das afirmações, por meio do entendimento dos processos contábeis e do que pode dar errado em todas as etapas do processo. O processo deve cobrir os estágios de iniciação, processamento, registro e relato.</p> <p>O fluxo de processos pode ser documentado na forma de narrativa escrita, fluxograma etc. Ao documentar o fluxo de processos, o auditor precisa visualizar o que pode dar errado em cada estágio do processo relacionado a classes individuais de transações, saldos contábeis e divulgações. Deve ser elaborado um modelo para cada processo identificado.</p> <p>Deve-se identificar o processo documentado e registrar a base sobre a qual foi estabelecido o seu fluxo: pode ser na forma de revisão de documentos, observação do processamento das transações contábeis ou entrevista com o pessoal da entidade, responsável pelo processo.</p> <p>Os riscos identificados podem ser resumidos na tabela abaixo do fluxo do processo, que deverão ser transferidos então para a Tabela B, do PTA 5.4. Registro de Riscos. Quaisquer controles identificados, que possam mitigar tais riscos, podem também ser resumidos na tabela e transferidos para o PTA 5.5. Registro de Atividades de Controle.</p> <p>A equipe de auditoria precisa executar procedimentos passo a passo (“walkthrough”), que consiste em seguir uma transação ao longo de todo o processo. Isso ajudará a equipe de auditoria a confirmar seu entendimento se os processos documentados são realmente seguidos. Isso também fornecerá uma base para fazer uma avaliação inicial sobre se os controles estão desenhados e implementados adequadamente. Vale notar que isso é diferente do teste de controle em que a equipe de auditoria testa a efetividade operacional dos controles. Se a equipe de auditoria identificar que os controles não estão adequadamente desenhados nem implementados, não há necessidade de planejar procedimentos de testes de controles na resposta aos riscos, a menos que a equipe de auditoria tenha determinado que os testes substantivos, por si só, não podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente, conforme estabelecido na ISSAI 2330.</p>
<p>Registro da evidência de elaboração e revisão</p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o fluxo de processos e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 5.4. Registro de Riscos

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Tabela A. Riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações contábeis (RDC)

Nº	Riscos identificados	Risco Nº
	<i>Transferir do PTA 4.1 - ERF; do PTA 5.1 - Entendimento da entidade; PTA 5.2 - Ambiente de controle; e do PTA 5.3 — Fluxo do processo (se aplicável)</i>	<i>Transferir do PTA 5.5 - Registro de Controles e do PTA 5.8 - Resposta ao Risco</i>
	1	2
1.		RDC/01
2.		RDC/02

Tabela B. Riscos de distorções relevantes no nível das afirmações (RNA)

Nº	Nome do processo	Riscos identificados	Risco Nº	CTSCD* afetadas (significativas)	Afirmações relevantes
		<i>Transferir do PTA 5.3 - Fluxo do processo e dos PTAs 4.1, 5.1 e 5.2 (se aplicável)</i>	<i>Transferir do PTA 5.5 - Registro de controles e do PTA 5.8 - Resposta ao risco</i>	<i>Transferir para o PTA 5.7 - Avaliação de riscos</i>	<i>Transferir para o PTA 5.7 - Avaliação de riscos</i>
	1	2	3	4	5
1.			RNA/01		
2.			RNA/02		

* CTSCD – Classes de transações, saldos contábeis e divulgações

Orientações para elaboração do PTA 5.4. Registro de Riscos

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é registrar os riscos de distorções relevantes identificados no nível de demonstração contábil, por meio da obtenção do entendimento da entidade e seu ambiente; e no nível de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações, por meio do entendimento dos processos envolvidos em cada classe de transação, saldo contábil e divulgação relevante obtido ao documentar o fluxo desses processos.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2300 e ISSAI 2315
Orientações	O registro dos riscos deve ocorrer simultaneamente à obtenção do entendimento da entidade e seu ambiente e dos fluxos de processos relacionados a classes de transações, saldos contábeis e divulgações. Em auditorias subsequentes, o registro de riscos pode ser atualizado com novos riscos por meio da revisão do entendimento e dos fluxos, sem ter que passar por todo o processo novamente.

	<p>Tabela A: Riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações contábeis</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, o auditor deve registrar os riscos identificados no nível de demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do seu ambiente de controle. Isso pode também ser transferido do PTA 4.1, PTA 5.1 e PTA 5.2, os quais contêm campos específicos para registrar os riscos identificados durante a obtenção do entendimento.</p> <p>Coluna 2 Cada risco identificado no nível das demonstrações contábeis pode ser apresentado com um número de identificação exclusivo (ver exemplos na Tabela A, coluna 2) para facilitar referências.</p> <p>Tabela B: Riscos de distorções relevantes no nível das afirmações</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, a equipe de auditoria precisa indicar o nome do processo revisado no PTA 5.3 — Fluxo de processo.</p> <p>Coluna 2 Nesta coluna, o auditor precisa registrar os riscos identificados em relação a classes de transações, saldos contábeis e divulgações, com base no fluxo de processos indicado no PTA 5.3. Ao registrar o risco, o auditor deve considerar "o que pode dar errado" nas demonstrações contábeis, como resultado dos riscos identificados.</p> <p>Coluna 3 Os riscos identificados e registrados no Registro de Riscos deverão ser posteriormente associados às Atividades de Controle, no PT 5.5, e à Avaliação de Riscos, no PT 5.7. Para esse fim, cada risco identificado em relação a classes de transações e saldos contábeis pode ser documentado com um número de identificação único (ver exemplos na Tabela B, coluna 3) para facilitar a referência.</p> <p>Coluna 4 A ISSAI 2315 exige que sejam identificadas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações significativas, que são aquelas(es) para as(os) quais há uma ou mais afirmações relevantes afetadas pelos riscos identificados pela equipe de auditoria. Esses itens serão transferidos para o PTA 5.7 - Avaliação de Riscos.</p> <p>Coluna 5 Cada risco identificado deve então ser vinculado a afirmações de auditoria relevantes. Como resultado dos riscos identificados em relação a classes de transações, saldos de contas e divulgações, pode haver distorções relevantes nas demonstrações contábeis, e elas estarão bem vinculadas às afirmações relevantes. A outra razão para identificar as afirmações de auditoria relevantes em relação aos riscos é que o auditor precisa responder a esses riscos, planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria apropriados, e as afirmações relevantes identificadas neste nível se tornarão os objetivos da auditoria.</p>
Registro da evidência de elaboração e revisão	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o Registro de Riscos e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 5.5. Registro das Atividades de Controle

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Nº	Risco Nº	Identificação das atividades de controle no nível de afirmação	Manual ou Automatizado	(MV) Muitas vezes (SM) Semanal (MS) Mensal (TR) Trimestral (AN) Anual	Atividade de controle Nº	Avaliação do desenho e da implementação das atividades de controle Adequada/Inadequada
	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.3</i>				<i>Transferir para o PTA 5.8, Coluna 9</i>
	1	2	3	4	5	6
1	RNA/01				AC/01	
2	RNA/02				AC/02	

Orientações para elaboração do PTA 5.5. Registro das Atividades de Controle

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é identificar e registrar as atividades de controle que estão ou deveriam estar implementadas para prevenir a ocorrência dos riscos identificados no nível das demonstrações contábeis e no nível de no nível de afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes. Em outras palavras, a administração é responsável pelos controles internos para prevenir riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis.
ISSAI aplicável	ISSAI 2315
Orientações	<p>As atividades de controle em relação a cada risco podem ser registradas com base na revisão dos documentos mantidos pela entidade e em conversas com o pessoal designado da entidade. O auditor deve assegurar que as atividades de controle identificadas sejam relevantes para os riscos. Ao responder os riscos avaliados de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor pode primeiramente testar a efetividade operacional dos controles implementados, e este registro das atividades de controle se tornará a base de referência para testar os controles.</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, o auditor pode registrar o nome do risco ou apenas o número de referência do risco, transferindo da Tabela B do PTA 5.4.</p> <p>Coluna 2 Nesta coluna, o auditor deve registrar as atividades de controle associadas aos riscos identificados no PTA 5.3 — Fluxo de Processo. As atividades de controle devem também ser relevantes e bem vinculadas às classes de transações, saldos contábeis e divulgações correspondentes. O auditor deve assegurar que as atividades de controle aqui identificadas e registradas existem na entidade. O auditor também pode registrar uma atividade de controle que deveria estar implementada, mas que não está (posteriormente, esse caso pode se tornar parte de uma recomendação de auditoria para fortalecer os controles internos; vale notar que a ISSAI 2265 exige que a equipe de auditoria comunique eventuais deficiências significativas de controle interno identificadas na auditoria).</p>

	<p>Coluna 3 Esta coluna é para indicar se os controles implementados relativos aos riscos identificados são manuais ou automatizados. Por razões óbvias, pode haver um elevado risco de distorção relevante nas demonstrações contábeis se os controles implementados forem manuais, em vez de automatizados. Isso irá, portanto, influenciar a extensão e o planejamento dos procedimentos apropriados tanto para os testes de efetividade operacional dos controles como para os testes substantivos.</p>
	<p>Coluna 4 Esta coluna traz categorias para indicar a frequência de aplicação dos controles manuais na entidade, ou seja, os controles identificados podem ser aplicados muitas vezes, semanalmente, mensalmente, trimestralmente ou anualmente. A frequência com que os controles manuais são aplicados determinará o número de unidades amostrais a serem selecionadas para testar sua efetividade operacional, conforme indicado na Coluna 8, Tabela B, do PTA 5.8 (Planejamento dos Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos).</p>
	<p>Coluna 5 As atividades de controle identificadas e registradas neste papel de trabalho deverão, posteriormente, ser vinculadas aos riscos identificados. Para isso, cada atividade de controle identificada e registrada em relação a cada risco e vinculada a classes de transações, saldos contábeis e divulgações precisa receber um número de identificação único para facilitar a referência (ver exemplos de números de identificação na coluna Atividade de Controle N^o).</p>
	<p>Coluna 6 Esta coluna documenta a avaliação do auditor sobre se os controles identificados são adequadamente desenhados para mitigar os riscos identificados, e se estão implementados conforme o planejado. Essa avaliação é baseada nos procedimentos realizados na forma de um “passo a passo” (“<i>walkthrough</i>”), durante a fase de entendimento do processo, no PTA 5.3. Na realização desse tipo de procedimento, o auditor precisa seguir uma transação ao longo de todo o processo para confirmar se as atividades de controle estão sendo seguidas apropriadamente e avaliar o seu desenho e implementação. A conclusão pode ser “Adequado” ou “Inadequado”, o que fornecerá a base para o auditor fazer a avaliação preliminar do risco de controle no PTA 5.7. Avaliação de Riscos, Coluna 7.</p>
<p>Registro da evidência de elaboração e revisão</p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o Registro das Atividades de Controle e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 5.6. Determinação da Materialidade para o Planeamento e a Execução da Auditoria

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Materialidade calculada por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Tabela A: Determinação da materialidade para o planeamento da auditoria

1	2	3	4	5	6
Referencial	Limite	Percentual de materialidade adotada	Valor do Referencial (UM)	Valor da Materialidade (UM)	Valor da materialidade revisado (UM)
Total de pagamentos (no caso de contabilidade pelo regime de caixa)	0,5% a 2%	2%	XXXX	XXXX	
Revisão	0,5% a 2%	1%	XXXX		XXXX

Explicações relacionadas à determinação da materialidade:

1. Justificativa para o referencial utilizado (e.g.: Porque usar o total de pagamentos neste caso)

2. Justificativa para o percentual utilizado

3. Considerações sobre distorções relevantes pela natureza (aspectos qualitativos)

4. Razões para a revisão da materialidade

Tabela B: Determinação da materialidade para a execução da auditoria

1	2	3	4	5
Referencial	Materialidade Global (Transferir da Tabela A, Coluna 5)	Percentual adotado	Materialidade para execução (UM)	Materialidade para execução revisada
Total de pagamentos (no caso de contabilidade pelo regime de caixa)	xxxx	75%	XXX	XXXX
Revisão	xxxx		XXX	
Razões para a revisão da materialidade para execução:				

Orientações para elaboração do PTA 5.6. Determinação da Materialidade para o Planejamento e a Execução

<p>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</p>	<p>O objetivo geral deste de papel de trabalho é determinar a materialidade para planejar e executar a auditoria, e isso é realizado como parte da estratégia global de auditoria.</p> <p>O primeiro passo é determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (ou materialidade global), a ser usada no planejamento. O passo seguinte, é determinar a materialidade para execução da auditoria. Esta usada como fator quantitativo para selecionar classes de transações, saldos contábeis ou divulgações relevantes que não são identificados como significativos com base nos riscos. Todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações acima deste valor, ou que sejam relevantes com base na sua natureza (materialidade qualitativa), serão listadas na Tabela C do PTA 5.7. Avaliação de Riscos. A materialidade para a execução, determinada na fase de planejamento, também é utilizada para definir o tamanho das amostras.</p> <p>A materialidade determinada na fase de planejamento pode ser revisada à medida que a auditoria avançar.</p>								
<p>ISSAIs aplicáveis</p>	<p>ISSAI 2320 e ISSAI 2300</p>								
<p>Orientações</p>	<p>Tabela A: Determinação da materialidade para o planejamento da auditoria</p> <p><i>O primeiro passo é determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, a ser usada no planejamento, que também tem impacto na formação da opinião sobre as demonstrações, na fase de relatório. No início da auditoria, o auditor é capaz de determinar o nível de materialidade usando seu julgamento profissional e sua experiência anterior. O objetivo é assegurar que quaisquer distorções abaixo do nível de materialidade não irão afetar a apresentação das demonstrações contábeis e, portanto, não afetarão os diferentes propósitos para os quais as demonstrações contábeis auditadas são utilizadas.</i></p> <p>Coluna 1 Selecionar um referencial adequado para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, usada no planejamento. As demonstrações contábeis podem ser elaboradas pelo regime de competência ou pelo regime de caixa, e isso determinará o tipo de referencial a ser escolhido para definir a materialidade. No exemplo dado, o referencial escolhido foi o total de pagamentos. Ao escolher esse referencial, o auditor precisa considerar se esse item é crítico para os usuários das demonstrações contábeis. As justificativas para a escolha do referencial podem ser registradas na primeira linha fornecida para registrar as explicações sobre a determinação da materialidade global.</p> <p>Coluna 2 Observar os limites de materialidade. O limite dependerá das políticas da ISC: pode estar entre 0,5% e 2% ou entre 1% e 5%. Isso pode também depender do tipo de referencial escolhido para as demonstrações contábeis, por exemplo, total dos ativos ou lucro líquido (no regime de competência) e total dos recebimentos ou total dos pagamentos (no regime de caixa).</p> <p>Coluna 3 Dentro dos limites dados, selecionar um porcentual a ser aplicado ao referencial escolhido para chegar ao valor da materialidade (no exemplo dado, é 1% do total de pagamentos). A porcentual de materialidade a ser aplicado será determinado pela sensibilidade dos itens da receita e despesa ou da demonstração da posição financeira (no regime de competência); e pelos recebimentos e pagamentos ou recebimentos e pagamentos em dinheiro (no regime de caixa). Sensibilidade é a medida em que os itens de receitas ou despesas são considerados “críticos” pelos usuários das demonstrações contábeis. O porcentual a ser aplicado pode ser decidido como a seguir:</p> <table border="1" data-bbox="571 1659 1217 1823"> <thead> <tr> <th>Sensibilidade</th> <th>Porcentual de materialidade</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Muito sensível</td> <td>0,5%</td> </tr> <tr> <td>Sensível</td> <td>0,5% a 2%</td> </tr> <tr> <td>Não sensível</td> <td>2%</td> </tr> </tbody> </table>	Sensibilidade	Porcentual de materialidade	Muito sensível	0,5%	Sensível	0,5% a 2%	Não sensível	2%
Sensibilidade	Porcentual de materialidade								
Muito sensível	0,5%								
Sensível	0,5% a 2%								
Não sensível	2%								

	<p>Coluna 4 Registrar o valor total do referencial escolhido, derivado das demonstrações contábeis. No exemplo dado, o total de pagamentos é derivado da Demonstração de Recebimentos e Pagamentos.</p> <p>Coluna 5 Calcular o valor da materialidade aplicando o percentual escolhido (na coluna 3) sobre o valor do referencial (coluna 4). Esse é o valor da materialidade para o planejamento.</p> <p>Coluna 6 É aqui que o valor revisado da materialidade deve ser registrado, se houver a necessidade de revisão da materialidade. Para chegar a esse valor, repita o mesmo processo acima. Usando julgamento profissional, o auditor pode também simplesmente indicar o valor de materialidade revisado sem ter de aplicar a percentagem revisada ao referencial.</p> <p>Registro das explicações relacionadas à determinação da materialidade:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No Item 1, registrar as razões para o uso do referencial escolhido, pois há diferentes elementos das demonstrações contábeis que podem ser usados como referência. 2. No Item 2, registrar a justificativa para o uso do percentual escolhido. Primariamente, isso dependerá da sensibilidade. Pode também depender da natureza da entidade e também da sua disciplina financeira. 3. No Item 3, registrar as considerações sobre distorções relevantes pela natureza, que precisam ser consideradas ao longo da auditoria. Esse particular aspecto é muito importante nas auditorias do setor público. 4. No Item 4, registrar as razões para qualquer revisão de materialidade, para acompanhar por que o valor da materialidade foi revisado e por que houve necessidade de revisá-lo. 										
	<p>Tabela B: Determinação da materialidade para a execução da auditoria</p> <p><i>O objetivo é estabelecer o nível de materialidade para reduzir, a um nível aceitavelmente baixo, a probabilidade de que distorções não corrigidas e não detectadas juntas excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Em outras palavras, a materialidade para execução é definida em um nível inferior à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.</i></p> <table border="1" data-bbox="411 969 1406 1480"> <tr> <td data-bbox="411 969 555 1032">Coluna 1</td> <td data-bbox="555 969 1406 1032">O referencial da materialidade para execução permanece o mesmo da materialidade global ou de planejamento.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1032 555 1104">Coluna 2</td> <td data-bbox="555 1032 1406 1104">O valor da materialidade global determinada na tabela A deve ser transferido para esta coluna, que se torna a base para a determinação da materialidade para execução.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1104 555 1205">Coluna 3</td> <td data-bbox="555 1104 1406 1205">Como princípio geral, a materialidade para execução pode se situar na faixa de 60% a 80% da materialidade global. Normalmente, os auditores adotam 75% da materialidade global como materialidade para a execução.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1205 555 1301">Coluna 4</td> <td data-bbox="555 1205 1406 1301">Calcular o valor da materialidade para execução aplicando 75% ou um percentual apropriado na faixa de 60% a 80% sobre o valor de materialidade global, transferido da tabela A.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1301 555 1480">Coluna 5</td> <td data-bbox="555 1301 1406 1480">É aqui que o valor revisado da materialidade para execução deve ser registrado, se houver a necessidade de revisar a materialidade. Para chegar a esse valor, repita o mesmo processo acima. Usando julgamento profissional, o auditor pode também simplesmente indicar o valor de materialidade revisado sem ter de aplicar a percentagem revisada ao referencial. Este valor será sempre inferior a qualquer valor revisado da materialidade de planejamento.</td> </tr> </table> <p>Na seção de descrição, registrar as razões para a revisão do valor da materialidade para a execução.</p>	Coluna 1	O referencial da materialidade para execução permanece o mesmo da materialidade global ou de planejamento.	Coluna 2	O valor da materialidade global determinada na tabela A deve ser transferido para esta coluna, que se torna a base para a determinação da materialidade para execução.	Coluna 3	Como princípio geral, a materialidade para execução pode se situar na faixa de 60% a 80% da materialidade global. Normalmente, os auditores adotam 75% da materialidade global como materialidade para a execução.	Coluna 4	Calcular o valor da materialidade para execução aplicando 75% ou um percentual apropriado na faixa de 60% a 80% sobre o valor de materialidade global, transferido da tabela A.	Coluna 5	É aqui que o valor revisado da materialidade para execução deve ser registrado, se houver a necessidade de revisar a materialidade. Para chegar a esse valor, repita o mesmo processo acima. Usando julgamento profissional, o auditor pode também simplesmente indicar o valor de materialidade revisado sem ter de aplicar a percentagem revisada ao referencial. Este valor será sempre inferior a qualquer valor revisado da materialidade de planejamento.
Coluna 1	O referencial da materialidade para execução permanece o mesmo da materialidade global ou de planejamento.										
Coluna 2	O valor da materialidade global determinada na tabela A deve ser transferido para esta coluna, que se torna a base para a determinação da materialidade para execução.										
Coluna 3	Como princípio geral, a materialidade para execução pode se situar na faixa de 60% a 80% da materialidade global. Normalmente, os auditores adotam 75% da materialidade global como materialidade para a execução.										
Coluna 4	Calcular o valor da materialidade para execução aplicando 75% ou um percentual apropriado na faixa de 60% a 80% sobre o valor de materialidade global, transferido da tabela A.										
Coluna 5	É aqui que o valor revisado da materialidade para execução deve ser registrado, se houver a necessidade de revisar a materialidade. Para chegar a esse valor, repita o mesmo processo acima. Usando julgamento profissional, o auditor pode também simplesmente indicar o valor de materialidade revisado sem ter de aplicar a percentagem revisada ao referencial. Este valor será sempre inferior a qualquer valor revisado da materialidade de planejamento.										
<p>Registro da evidência de elaboração e revisão</p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que calculou a materialidade e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. Geralmente, é o coordenador/líder da equipe quem calcula a materialidade, em consulta com o supervisor de auditoria. Nesse caso, o coordenador/líder da equipe de auditoria deve assinar como elaborador.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>										

Tabela C: Determinação da materialidade para classes de transações, saldos contábeis e divulgações

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Classes de transações, saldos contábeis e divulgações	Sensibilidade	% Materialidade usado	Valor total da População (UM)	Materialidade	Materialidade para execução (75% de materialidade na coluna 5)	Justificativa para a seleção do percentual de materialidade (refere-se à coluna 3)	Materialidade de revisada, se houver, com razões	Materialidade para execução para execução revisada, se houver, com razões
				(Valor total da População x % de materialidade)				
Receitas tributárias								
Receitas não tributárias								
Outras receitas								
Outros pagamentos								
Viagens								
Folha de pagamento								
Despesas correntes	Muito sensível	0,5%	21.032,04	105,16				
Despesas de capital	Muito sensível	0,5%	15.443,80	77,22				
Receíveis								
Pagáveis								
Dinheiro no banco								

Orientações para elaboração do PTA 5.6 Tabela C. Determinação da materialidade para classes de transações, saldos de contas e divulgações

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	<p>O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar a materialidade específica para classes de transações e saldos contábeis, para os quais pode ser razoavelmente esperado que distorções de valor menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, possam influenciar as decisões econômicas ou não econômicas dos usuários dessas demonstrações.</p> <p>A materialidade determinada neste nível é aplicada para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações.</p>	
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2320	
Orientações	Coluna 1	<p>Listar todas as classes de transações, saldos contábeis e divulgações das demonstrações contábeis para determinar a materialidade. No entanto, isso não significa que a equipe de auditoria deva calcular a materialidade para todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações. A ISSAI 2320.A11 descreve as circunstâncias que podem indicar a necessidade de cálculo dessa materialidade da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se leis, regulamentos ou a estrutura de relatório financeiro aplicável afetam as expectativas dos usuários em relação à mensuração ou divulgação de certos itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, a remuneração da administração e dos responsáveis pela governança) e análises de sensibilidade das estimativas contábeis do valor justo que apresentam alta incerteza); • as principais divulgações referentes ao setor em que a entidade atua (por exemplo, custos de pesquisa e desenvolvimento para empresa farmacêutica); e • se a atenção está focada em aspecto específico do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações contábeis (por exemplo, divulgações sobre segmentos ou combinação de negócios significativa). <p>No exemplo dado, todas as classes de transações, saldos contábeis e divulgações estão listadas, mas apenas as despesas de capital e as despesas correntes são identificadas como tendo necessidade de materialidade específica para classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.</p>
	Coluna 2	<p>Para os itens que necessitam de materialidade para classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, identificar o seu nível de sensibilidade, que pode ser sensível, muito sensível ou não sensível. O nível de sensibilidade afetará o percentual a ser usado para calcular o valor da materialidade. A sensibilidade de um item deve ser considerada do ponto de vista dos usuários das demonstrações contábeis.</p>
	Coluna 3	<p>Inserir o percentual a ser aplicado ao valor total da classe específica de transação, saldo contábil e divulgação. O percentual irá depender da sensibilidade da classe de transação, saldo contábil e divulgação, e do limite determinado com base nas políticas da ISC ou no julgamento do auditor.</p>
	Coluna 4	<p>Transferir para esta coluna o valor total das classes de transações, saldos de contas e divulgações das demonstrações contábeis, sobre o qual o percentual de materialidade selecionado será aplicado para derivar o valor da materialidade.</p>
	Coluna 5	<p>Esta coluna fornece o campo para o registro do valor da materialidade, que é calculado pela aplicação do percentual de materialidade ao valor total das classes de transações, saldos contábeis e divulgações.</p>
	Coluna 6	<p>Esta coluna contém campos para calcular a materialidade para execução das classes de transações, saldos de contas e divulgações. Como princípio geral, a materialidade para execução pode se situar na faixa de 60% a 80% da materialidade de planejamento. Normalmente, os auditores aplicam 75% à materialidade para chegar à materialidade de execução para classes de transações, saldos contábeis e divulgações — ou seja, 75% do valor XXX na Coluna 5.</p>

	Coluna 7	Embora o percentual de materialidade a ser aplicado seja determinado em função da sensibilidade das classes de transações, saldos contábeis e divulgações, o percentual é selecionada a partir do limite determinado pela ISC ou pelos auditores, que pode variar. Portanto, pode ser apropriado registrar nesta coluna a justificativa para o percentual de materialidade selecionado.
	Coluna 8	Registrar os valores revisados da materialidade, se eles tiverem sido revisados durante a auditoria, juntamente com as razões para a revisão.
	Coluna 9	Registrar os valores revisados da materialidade para execução, se eles tiverem sido revisados durante a auditoria, juntamente com as razões para a revisão.
Registro da evidência de elaboração e revisão	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que calculou a materialidade e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. Geralmente, é o coordenador/líder da equipe quem calcula a materialidade, em consulta com o supervisor de auditoria. Nesse caso, o coordenador/líder da equipe de auditoria deve assinar como elaborador.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>	

PTA 5.7. Avaliação de Riscos

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Tabela A: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes no Nível das Demonstrações Contábeis

1	2	3	4	5
Riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações contábeis	Afirmações afetadas, se identificáveis	Possibilidade de risco de fraude? (S/N)	Razões para a possibilidade de risco de fraude	Decorrente do ambiente de controle deficiente ou de outros componentes do sistema de controle interno? (S/N)
<i>(Transferir do PTA 5.4)</i>				

Tabela B: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes no Nível das Afirmações

1	2	3	4	5	6	7
Classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas	Afirmações afetadas	Risco inerente				
		Probabilidade (Alta/Baixa)	Magnitude (Alta/Baixa)	Nível do Risco (Alto/Moderado/Baixo) (combinação Probab/Magnit)	Risco Significativo? (S/N)	Risco de Controle (Máximo ou Menor que máximo)
<i>(Transferir do PTA 5.4, Tabela B, Coluna 4) (Transferir para o PTA 5.8)</i>	<i>(Transferir do PTA 5.4, Tabela B, Coluna 5)</i>					<i>(Com base no PTA 5.5, Coluna 6)</i>

Tabela C: Classes de Transações, Saldos Contábeis e Divulgações Não Significativas, mas Relevantes

Materialidade para execução: 1.000
(Transferido do PTA 5.6)

1	2	3	4	5
Classes de transações, saldos contábeis e divulgações NÃO significativas	Valor	Acima da materialidade para execução? (materialidade quantitativa)	Relevante pela natureza? (materialidade qualitativa)	Classificação: - Não Significativa, mas RELEVANTE - Não Significativa e Não Relevante
				<i>Transferido do PTA 5.8</i>
		NÃO		
		NÃO		
		NÃO		

Orientações para elaboração do PTA 5.7. Avaliação de Riscos

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é orientar a equipe de auditoria na avaliação dos riscos de distorção relevante (RDR), independentemente se devido a fraude ou erro, no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações, fornecendo assim uma base para planejar e implementar respostas aos riscos avaliados de distorções relevantes.																													
ISSAI aplicável	ISSAI 2315																													
Orientações	<p>Tabela A: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes no Nível das Demonstrações Contábeis</p> <table border="1"> <tr> <td>Coluna 1</td> <td>Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A, os RDR no nível das demonstrações contábeis. A equipe de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 2</td> <td>Os RDR nível das demonstrações contábeis relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações contábeis como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipe de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipe de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados no nível das afirmações, na Tabela B.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 3</td> <td>O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipe possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 4</td> <td>Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. “Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.” (ISSAI 2240.48)</td> </tr> <tr> <td>Coluna 5</td> <td>A equipe de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controle interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipe de auditoria comunique as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria.</td> </tr> </table> <p>Tabela B: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes no Nível das Afirmações</p> <table border="1"> <tr> <td>Colunas 1 e 2</td> <td>Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 3</td> <td>Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser Alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 4</td> <td>Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspectos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 5</td> <td>Determine o Nível do Risco, combinando a probabilidade e a magnitude potencial do risco inerente, como a seguir:</td> </tr> </table> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <table border="1"> <tr> <td rowspan="2" style="vertical-align: middle;">Magnitude</td> <td>Alta</td> <td style="background-color: #f4a460; text-align: center;">Moderado</td> <td style="background-color: #d62728; text-align: center;">Alto</td> </tr> <tr> <td>Baixa</td> <td style="background-color: #ffff00; text-align: center;">Baixo</td> <td style="background-color: #f4a460; text-align: center;">Moderado</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">Baixa</td> <td style="text-align: center;">Alta</td> </tr> </table> <p>Probabilidade</p> </div>	Coluna 1	Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A, os RDR no nível das demonstrações contábeis. A equipe de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.	Coluna 2	Os RDR nível das demonstrações contábeis relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações contábeis como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipe de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipe de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados no nível das afirmações, na Tabela B.	Coluna 3	O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipe possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.	Coluna 4	Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. “Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.” (ISSAI 2240.48)	Coluna 5	A equipe de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controle interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipe de auditoria comunique as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria.	Colunas 1 e 2	Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.	Coluna 3	Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser Alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.	Coluna 4	Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspectos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.	Coluna 5	Determine o Nível do Risco, combinando a probabilidade e a magnitude potencial do risco inerente, como a seguir:	Magnitude	Alta	Moderado	Alto	Baixa	Baixo	Moderado			Baixa	Alta
Coluna 1	Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A, os RDR no nível das demonstrações contábeis. A equipe de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.																													
Coluna 2	Os RDR nível das demonstrações contábeis relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações contábeis como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipe de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipe de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados no nível das afirmações, na Tabela B.																													
Coluna 3	O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipe possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.																													
Coluna 4	Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. “Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.” (ISSAI 2240.48)																													
Coluna 5	A equipe de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controle interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipe de auditoria comunique as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria.																													
Colunas 1 e 2	Transfira do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.																													
Coluna 3	Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser Alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.																													
Coluna 4	Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspectos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.																													
Coluna 5	Determine o Nível do Risco, combinando a probabilidade e a magnitude potencial do risco inerente, como a seguir:																													
Magnitude	Alta	Moderado	Alto																											
	Baixa	Baixo	Moderado																											
		Baixa	Alta																											

	<p>Coluna 6 Na determinação dos riscos significativos, o auditor pode primeiro identificar os riscos inerentes avaliados que estiverem próximos ao limite superior do espectro de risco inerente. Isso pode surgir de assuntos como (ISSAI 2315.A221):</p> <ul style="list-style-type: none"> • transações para as quais existem múltiplos tratamentos contábeis aceitáveis de maneira que haja subjetividade envolvida; • estimativas contábeis com alta incerteza de estimativa ou modelos complexos; • complexidade na coleta e no processamento de dados para suportar saldos contábeis; • saldos contábeis ou divulgações quantitativas que envolvem cálculos complexos; • princípios contábeis que podem estar sujeitos a diferentes interpretações; • mudanças nas operações da entidade que envolvem mudanças na contabilidade, por exemplo, fusões e aquisições.
	<p>Coluna 7 Risco de controle menor que máximo Escolher esta opção se, com base no entendimento do fluxo do processo (PTA 5.3), a equipe de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificou uma atividade de controle que poderia mitigar o risco (documentado no PTA 5.5); • observou que o desenho do controle é adequado e ele está implementado; • então a equipe de auditoria pode optar por confiar nos controles. (documentado no PTA 5.5) <p>Risco de controle máximo Escolher esta opção se a equipe de auditoria não planeja testar a efetividade operacional dos controles porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> • não identificou controles, ou identificou, mas eles podem não mitigar o risco porque o desenho não é adequado e não foi implementado;
<p>Tabela C: Classes de Transações, Saldos Contábeis e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES</p>	
<p>Colunas 1 e 2</p>	<p>Listar todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, incluindo seus valores, que não foram selecionadas como significativas, com base nas avaliações de riscos feitas na Tabela B.</p>
<p>Coluna 3</p>	<p>Comparar o valor com a materialidade para execução. A equipe de auditoria só precisa atualizar o valor da materialidade para execução com base em PTA 5.6.</p>
<p>Coluna 4</p>	<p>Com base na natureza das classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, determinar se são relevantes pela natureza ou não.</p>
<p>Coluna 5</p>	<p>Para qualquer resposta SIM nas Colunas 3 e 4, as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações serão classificadas como "Não Significativa, mas RELEVANTE". Para aquelas com respostas NÃO em ambas as Colunas 3 e 4, elas estarão fora do escopo da auditoria. Somente aquelas que não são significativas, mas são relevantes, receberão resposta de auditoria no PTA 5.8.</p>
<p>Registro da evidência de elaboração e revisão</p>	<p>A tabela no início do PTA 5.7, acima, contém os campos pertinentes para registrar a evidência da pessoa ou do funcionário que elaborou este papel de trabalho e de quem o revisou e aprovou. A equipe pode elaborar e finalizar este papel de trabalho, mas ele pode ser assinado pelo coordenador/líder da equipe de auditoria e deve ser revisado e aprovado pelo supervisor do trabalho de auditoria.</p> <p>A decisão de incluir ou não uma determinada classe de transação ou saldo contábil no escopo da auditoria é uma decisão estratégica e, como tal, é aconselhável que o coordenador/líder da equipe de auditoria e o supervisor do trabalho de auditoria estejam plenamente envolvidos. Além disso, cabe ao supervisor de auditoria e ao coordenador/líder da equipe decidir a quem na equipe deve ser atribuído o trabalho em quais classes de transações, saldos contábeis e divulgações.</p>

PTA 5.8. Planejamento de Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura		Revisado e aprovado por		Assinatura	
Nome:							
Cargo/função:							
Data:							

Tabela A: Respostas aos Riscos Avaliados de Distorções Relevantes no Nível das Demonstrações Contábeis

Riscos	Respostas gerais para tratar os riscos de distorções relevantes em nível de demonstração contábil
1	2
Transferir da Tabela A (PTA 5.8)	

Tabela B: Respostas aos Riscos Avaliados de Distorções Relevantes no Nível das Afirmações

1	2	3	4	5			8	9	10
				Confiança nos testes de efetividade operacional de controles do ano anterior					
Classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas (indicar se há RISCOS SIGNIFICATIVOS com base no PTA 5.7)	Afirmações Relevantes	A. Abordagem Combinada (para RC* menor que máximo, planejar testes de efetividade operacional de controles e testes substantivos mínimos) OU B. Abordagem Puramente Substantiva (Para RC máximo, planejar testes substantivos detalhados)	Atividade de Controle	Confiança nos testes de efetividade operacional de controles do ano anterior			Testes de Efetividade Operacional de (EO) de Controles - Nº de amostras	Procedimentos para Testes de Efetividade Operacional de (EO) de Controles	Procedimentos para Testes Substantivos (para Abordagem Combinada e para Abordagem Puramente Substantiva)
				6	7				
Transferido do PTA 5.7		Transferido do PTA 5.7	Transferido do PTA 5.5	(Se "Sim/Não" prosseguir diretamente para os procedimentos de testes de EO)	Se "Sim", onde houver quaisquer alterações significativas (Sim/Não), indicar as alterações feitas em determinada área (se "Sim", prosseguir para os procedimentos de testes de EO)	Se não houve mudanças significativas nos controles, prosseguir diretamente para os testes substantivos (testar controles relevantes pelo menos a cada três anos)		Transferir para o PTA 6.1	Transferir para o PTA 6.2
							MV: 24		
							SM: 15		
							MS: 6		
							TR: 2		
							AN: 1		

*RC = Risco de Controle

Tabela C: Resposta para Classes de Transações, Saldo Contábeis e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES

Classes de transações, saldos contábeis ou divulgações não significativas, mas RELEVANTES	Procedimentos substantivos mínimos
1	2
<i>Transferido da Tabela C (PTA 5.7)</i>	

Orientações para elaboração do PTA 5.8. Planejamento de Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é planejar e documentar as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorções relevantes, tanto no nível das demonstrações contábeis quanto no nível das afirmações.										
ISSAI aplicável	ISSAI 2230, ISSAI 2240, ISSAI 2300, ISSAI 2315, ISSAI 2330, ISSAI 2520, ISSAI 2530 e ISSAI 2500										
Orientações	<p>Este papel de trabalho é principalmente vinculado ao PTA 5.7. Avaliação de Riscos, embora se espere que o auditor consulte outros papéis de trabalho ao planejar os procedimentos de auditoria. Após finalizar o processo neste papel de trabalho, o trabalho realizado nesta fase direcionará a fase de execução da auditoria, na qual os procedimentos planejados aqui nesta fase serão executados sobre amostras selecionadas tanto para testar a efetividade operacional de controles quanto para realizar testes substantivos. Em outras palavras, esta é a última etapa da fase de planejamento da auditoria. No entanto, o auditor precisa se lembrar que a auditoria é um processo iterativo.</p> <p>Tabela A: Nível das Demonstrações Contábeis</p> <table border="1"> <tr> <td>Coluna 1</td> <td>Esta coluna é para registrar os riscos transferidos do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A. O auditor pode registrar tanto o número de identificação único do risco quanto a sua descrição nesta coluna, conforme documentado na Tabela A do PTA 5.4.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 2</td> <td> <p>Nesta coluna, o auditor precisa fornecer uma resposta geral para os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis. As seguintes respostas são alguns dos exemplos derivados da ISSAI 2330. A1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional; • designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas; • fornecer mais supervisão; • incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados; <p>Fazer alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria, por exemplo: executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar; ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.</p> </td> </tr> </table> <p>Tabela B: Nível das Afirmações para classes de transações, saldos contábeis e divulgações</p> <table border="1"> <tr> <td>Coluna 1</td> <td>O auditor precisa replicar as classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes do PTA 5.7. Isto é para garantir a consistência entre estes dois papéis de trabalho. Não esquecer de indicar se existem riscos significativos em cada item, com base no PTA 5.7, pois isso tem consideração especial na resposta ao risco.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 2</td> <td>Nesta coluna, o auditor precisa replicar as afirmações relevantes identificadas em relação a cada risco e classe de transação, saldo contábil e divulgação relevante, na elaboração do papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos.</td> </tr> <tr> <td>Coluna 3</td> <td> <p>Indicar se a abordagem a ser usada é uma abordagem combinada (testes de controle conjugados com testes substantivos) ou uma abordagem puramente substantiva.</p> <p>A abordagem combinada é selecionada quando a equipe de auditoria concluiu, na avaliação preliminar desenvolvida no PTA 5.5. Registro de Atividades de Controle e no PTA 5.7. Avaliação de Riscos, que o desenho do controle é adequado e que ele foi implementado conforme planejado. Uma vez selecionada, a equipe de auditoria precisa verificar se é possível depositar confiança nos testes de controles do ano anterior (Colunas 5 a 7). Caso contrário, a equipe de auditoria deve planejar procedimentos de testes de efetividade operacional de controles para o ano corrente. No entanto, a equipe de auditoria também precisa realizar procedimentos substantivos, dependendo dos resultados dos testes de efetividade operacional dos controles. Se estiverem operando efetivamente, só serão necessários procedimentos substantivos mínimos. Se for comprovado que os controles não estão operando efetivamente, contrariando a avaliação preliminar, a equipe de auditoria precisa mudar a abordagem para puramente substantiva, como se não tivesse planejado confiar nos controles desde o início.</p> <p>Tomar cuidado ao formular os procedimentos de testes de efetividade operacional de controles. Consultar as orientações da Coluna 9, adiante.</p> <p>Abordagem puramente substantiva é selecionada quando a equipe de auditoria conclui que o desenho e a implementação dos controles não são adequados. Se esse for o caso, a equipe de auditoria prosseguirá para a Coluna 10 e planejará procedimentos substantivos detalhados, que podem ser procedimentos analíticos substantivos, testes de detalhes, ou uma combinação destes.</p> </td> </tr> </table>	Coluna 1	Esta coluna é para registrar os riscos transferidos do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A. O auditor pode registrar tanto o número de identificação único do risco quanto a sua descrição nesta coluna, conforme documentado na Tabela A do PTA 5.4.	Coluna 2	<p>Nesta coluna, o auditor precisa fornecer uma resposta geral para os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis. As seguintes respostas são alguns dos exemplos derivados da ISSAI 2330. A1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional; • designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas; • fornecer mais supervisão; • incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados; <p>Fazer alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria, por exemplo: executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar; ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.</p>	Coluna 1	O auditor precisa replicar as classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes do PTA 5.7. Isto é para garantir a consistência entre estes dois papéis de trabalho. Não esquecer de indicar se existem riscos significativos em cada item, com base no PTA 5.7, pois isso tem consideração especial na resposta ao risco.	Coluna 2	Nesta coluna, o auditor precisa replicar as afirmações relevantes identificadas em relação a cada risco e classe de transação, saldo contábil e divulgação relevante, na elaboração do papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos.	Coluna 3	<p>Indicar se a abordagem a ser usada é uma abordagem combinada (testes de controle conjugados com testes substantivos) ou uma abordagem puramente substantiva.</p> <p>A abordagem combinada é selecionada quando a equipe de auditoria concluiu, na avaliação preliminar desenvolvida no PTA 5.5. Registro de Atividades de Controle e no PTA 5.7. Avaliação de Riscos, que o desenho do controle é adequado e que ele foi implementado conforme planejado. Uma vez selecionada, a equipe de auditoria precisa verificar se é possível depositar confiança nos testes de controles do ano anterior (Colunas 5 a 7). Caso contrário, a equipe de auditoria deve planejar procedimentos de testes de efetividade operacional de controles para o ano corrente. No entanto, a equipe de auditoria também precisa realizar procedimentos substantivos, dependendo dos resultados dos testes de efetividade operacional dos controles. Se estiverem operando efetivamente, só serão necessários procedimentos substantivos mínimos. Se for comprovado que os controles não estão operando efetivamente, contrariando a avaliação preliminar, a equipe de auditoria precisa mudar a abordagem para puramente substantiva, como se não tivesse planejado confiar nos controles desde o início.</p> <p>Tomar cuidado ao formular os procedimentos de testes de efetividade operacional de controles. Consultar as orientações da Coluna 9, adiante.</p> <p>Abordagem puramente substantiva é selecionada quando a equipe de auditoria conclui que o desenho e a implementação dos controles não são adequados. Se esse for o caso, a equipe de auditoria prosseguirá para a Coluna 10 e planejará procedimentos substantivos detalhados, que podem ser procedimentos analíticos substantivos, testes de detalhes, ou uma combinação destes.</p>
Coluna 1	Esta coluna é para registrar os riscos transferidos do PTA 5.4. Registro de Riscos, Tabela A. O auditor pode registrar tanto o número de identificação único do risco quanto a sua descrição nesta coluna, conforme documentado na Tabela A do PTA 5.4.										
Coluna 2	<p>Nesta coluna, o auditor precisa fornecer uma resposta geral para os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis. As seguintes respostas são alguns dos exemplos derivados da ISSAI 2330. A1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional; • designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas; • fornecer mais supervisão; • incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados; <p>Fazer alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria, por exemplo: executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar; ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.</p>										
Coluna 1	O auditor precisa replicar as classes de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes do PTA 5.7. Isto é para garantir a consistência entre estes dois papéis de trabalho. Não esquecer de indicar se existem riscos significativos em cada item, com base no PTA 5.7, pois isso tem consideração especial na resposta ao risco.										
Coluna 2	Nesta coluna, o auditor precisa replicar as afirmações relevantes identificadas em relação a cada risco e classe de transação, saldo contábil e divulgação relevante, na elaboração do papel de trabalho PTA 5.4. Registro de Riscos.										
Coluna 3	<p>Indicar se a abordagem a ser usada é uma abordagem combinada (testes de controle conjugados com testes substantivos) ou uma abordagem puramente substantiva.</p> <p>A abordagem combinada é selecionada quando a equipe de auditoria concluiu, na avaliação preliminar desenvolvida no PTA 5.5. Registro de Atividades de Controle e no PTA 5.7. Avaliação de Riscos, que o desenho do controle é adequado e que ele foi implementado conforme planejado. Uma vez selecionada, a equipe de auditoria precisa verificar se é possível depositar confiança nos testes de controles do ano anterior (Colunas 5 a 7). Caso contrário, a equipe de auditoria deve planejar procedimentos de testes de efetividade operacional de controles para o ano corrente. No entanto, a equipe de auditoria também precisa realizar procedimentos substantivos, dependendo dos resultados dos testes de efetividade operacional dos controles. Se estiverem operando efetivamente, só serão necessários procedimentos substantivos mínimos. Se for comprovado que os controles não estão operando efetivamente, contrariando a avaliação preliminar, a equipe de auditoria precisa mudar a abordagem para puramente substantiva, como se não tivesse planejado confiar nos controles desde o início.</p> <p>Tomar cuidado ao formular os procedimentos de testes de efetividade operacional de controles. Consultar as orientações da Coluna 9, adiante.</p> <p>Abordagem puramente substantiva é selecionada quando a equipe de auditoria conclui que o desenho e a implementação dos controles não são adequados. Se esse for o caso, a equipe de auditoria prosseguirá para a Coluna 10 e planejará procedimentos substantivos detalhados, que podem ser procedimentos analíticos substantivos, testes de detalhes, ou uma combinação destes.</p>										

	Coluna 4	Nesta coluna, o auditor precisa replicar as atividades de controle identificadas em relação a cada risco, a partir do PTA 5.5. Registro de Atividades de Controle.
	Coluna 5-7	As Colunas 5 a 7 são relevantes apenas se uma auditoria específica for uma auditoria recorrente e se a efetividade operacional dos controles tiver sido testada na auditoria anterior. Se estas duas condições não existirem, estas colunas poderão ser excluídas.
		<p>Na Coluna 6, a opção "Sim" oferece ao auditor a possibilidade de confiar nos resultados dos testes de efetividade operacional de controles realizados na auditoria do ano anterior. Se a resposta for "Não", então o auditor pode prosseguir diretamente para o planejamento dos procedimentos de testes de efetividade operacional para a auditoria do ano corrente (ou seja, Coluna 9).</p> <p>Se o auditor pretende confiar nos resultados dos testes de efetividade operacional do ano anterior, ele deve verificar se houve mudanças significativas nos controles durante o ano corrente. Se sim, essas alterações precisam ser documentadas nesta coluna e, em seguida, o auditor pode prosseguir para o planejamento dos procedimentos de testes de efetividade operacional para a auditoria do ano corrente (ou seja, Coluna 9).</p> <p>Se não houver mudanças significativas nos controles, o auditor pode prosseguir para o planejamento dos procedimentos de testes substantivos (ou seja, Coluna 10), o que significa que o auditor pretende confiar nos resultados anteriores dos testes de efetividade operacional. No entanto, recomenda-se que, mesmo na ausência de mudanças significativas, os controles relevantes sejam testados pelo menos uma vez a cada três anos.</p>
	Coluna 8	Com base na frequência de aplicação dos controles manuais identificados no PTA 5.5. Registro das Atividades de Controle, Coluna 4), o número de unidades amostrais a serem testadas pode ser registrado na Coluna 8. O modelo sugere alguns números predeterminados, mas esses podem ser alterados. A lógica é que, se os controles identificados tiverem sido aplicados muitas vezes, o número de unidades amostrais selecionadas deve ser maior que para os controles implementados anualmente.
	Coluna 9	<p>Nesta coluna, o auditor planeja os procedimentos para testar a efetividade operacional dos controles implementados para prevenir e detectar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Tais procedimentos são elaborados na fase de planejamento da auditoria e devem abordar três coisas: riscos, afirmações de auditoria e controles. Os procedimentos planejados nesta fase devem ser aplicados na fase de execução da auditoria em amostras selecionadas (<i>a referência para o papel de trabalho da fase de execução da auditoria precisa ser registrada nesta coluna</i>).</p> <p>No entanto, a mera existência de controles não necessariamente exige a realização de testes de efetividade operacional. O teste de efetividade operacional dos controles é realizado apenas se o desenho dos controles identificados for adequado e se eles estiverem implementados conforme planejados (ver PTA 5.5, Coluna 6). Se a avaliação preliminar do desenho e da implementação dos controles for "inadequada", esta coluna não se aplica.</p> <p>No entanto, a ISSAI 2330.8(b) também estabelece que a equipe de auditoria ainda precisa planejar e executar testes de efetividade operacional de controles se os procedimentos substantivos por si só não conseguem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação.</p> <p>Para riscos significativos: Além disso, a ISSAI 2330.15 exige que se o auditor pretende confiar em controles de um risco avaliado como significativo (ver PTA 5.7, Tabela B, Coluna 6), o auditor deve testar esses controles no período corrente.</p>
	Coluna 10	<p>Nesta coluna, o auditor planeja os procedimentos para os testes substantivos — os testes detalhados que abordam os riscos identificados e avaliados de distorções relevantes. Esses procedimentos são elaborados na fase de planejamento da auditoria. Os procedimentos planejados nesta fase devem ser aplicados na fase de execução da auditoria em amostras selecionadas (<i>a referência para o papel de trabalho da fase de execução da auditoria precisa ser registrada nesta coluna</i>).</p> <p>Para riscos significativos: A equipe de auditoria deve assegurar que os procedimentos substantivos respondam suficientemente os riscos significativos. Se a abordagem selecionada for puramente substantiva, a ISSAI 2330.21 estabelece que esses procedimentos devem incluir testes de detalhes.</p>

Tabela C: Classes de Transações, Saldos Contábeis e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES	
Coluna 1	<p>Listar as classes de transações, saldos contábeis e divulgações não significativas, mas relevantes, do PTA 5.7. Notar que esses itens são identificados usando a materialidade para execução (quantitativa e qualitativa, pois as distorções podem ser relevantes pelo tamanho e natureza).</p> <p>Classes de transações, saldos contábeis e divulgações serão quantitativamente (usando a materialidade para execução) ou qualitativamente relevantes se a omissão, distorção ou obscurecimento de informações a respeito delas puder razoavelmente influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis como um todo.</p>
Coluna 2	<p>Planejar procedimentos substantivos mínimos, que podem ser procedimentos analíticos substantivos e/ou testes de detalhes limitados. Como a determinação das classes de transações, saldos contábeis ou divulgações significativas é baseada no resultado dos riscos, a ISSAI 2330 reconhece a necessidade de realizar testes substantivos para todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações relevantes devido às seguintes limitações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a avaliação de riscos é puramente baseada no julgamento do auditor; e • pode haver transgressão dos controles pela administração. <p>NOTA:</p> <p>Se as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações não significativas, mas relevantes, incluírem contas de estoque, a resposta de auditoria, conforme a ISSAI 2501.4, não deve consistir apenas em procedimentos substantivos mínimos, mas deve incluir:</p> <p>(a)acompanhamento da contagem física dos estoques, a não ser que seja impraticável, para (i) avaliar as instruções e os procedimentos da administração para registrar e controlar os resultados da contagem física dos estoques da entidade; (ii) observar a realização dos procedimentos de contagem pela administração; (iii) inspecionar o estoque; e (iv) executar testes de contagem; e</p> <p>(b)execução de procedimentos de auditoria nos registros finais de estoque da entidade para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.</p>
Registro da evidência de avaliação e revisão	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou essa tabela de riscos de distorções relevantes (RDR) e de quem a revisou precisa ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou. Este papel de trabalho pode exigir múltiplos elaboradores e revisores. Portanto, o nome do preparador e dos revisores que precisam ser registrados pode ser mais de um.</p> <p>O revisor geral, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

CONDUÇÃO DA AUDITORIA

PTA 6.1: Execução dos Testes de Efetividade Operacional (EO) de Controles

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

PASSO 1. Transferir riscos, atividades de controle e testes de EO dos documentos de planejamento

Classes de transações, saldos contábeis ou divulgações significativas:

1	2	3	4	5	6
Nº de referência de controle	Risco	Nº de referência do Risco	Atividade de controle que trata o risco	Procedimentos de testes de controle a serem realizados	Afirmação de auditoria relevante abordada
<i>Nº de referência de controle</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.5</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>
AC/01		RNA/01			
AC/02		RNA/02			
AC/03		RNA/03			

PASSO 2. Execução dos testes de efetividade operacional

Risco	RNA/01
Atividade de controle testada	AC/01

1	2	3					4
Amostra	Nº de referência da amostra	Detalhes/itens testados na amostra					Conclusão
		Item n.º 1	Item n.º 2	Item n.º 3	Item n.º 4	Item n.º 5	

Conclusão geral da execução dos procedimentos de testes de EO de controles:

Orientações para elaboração dos PTA 6.1. Execução dos Testes de Efetividade Operacional de Controles

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os testes de controle (EO) executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2330 e ISSAI 2500
Orientações	<p>O auditor precisa seguir dois passos para elaborar este papel de trabalho, conforme o modelo fornecido, explicado a saber:</p> <p>Passo 1: Neste passo, transferir dos documentos de planejamento as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que foram consideradas para os testes e registrá-las nos campos acima. O auditor deve ainda transferir os respectivos riscos, atividades de controle, procedimentos de testes de controle e afirmações relevantes correspondentes, identificados nos documentos de planejamento.</p> <p>Passo 2: Neste passo, o auditor deve selecionar uma amostra de uma atividade de controle de cada vez para ser testada. Portanto, o auditor precisa primeiro registrar o número de referência do controle e o número de referência do risco, para que fique bem claro qual controle foi testado. Registrar isso no campo fornecido no modelo e, em seguida, proceder o registro dos detalhes das amostras na tabela fornecida. Os detalhes ou itens da amostra a serem testados dependerão do objetivo do teste, que são as afirmações de auditoria, e o que precisa ser testado deve ser extraído dos procedimentos para testes de controle planejados.</p> <p>Consultar as orientações detalhadas abaixo para concluir os passos 1 e 2:</p> <p>Passo 1: Transferir riscos, atividades de controle e procedimentos de testes EO dos documentos de planejamento</p> <p>Após registrar as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações a serem testados, proceder o preenchimento da tabela com seis elementos.</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, transferir o número de referência da atividade de controle do PTA 5.5. Registro das Atividades de Controle ou do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, elaborados na fase de planejamento da auditoria. Embora o nome da atividade de controle deva ser mencionado na Coluna 4, a razão para manter a Coluna 1 para registrar o número de referência do controle é dar destaque aos controles testados para determinada classe de transação, saldo contábil ou divulgação.</p> <p>Coluna 2 Transferir os riscos identificados para cada classe de transação, saldo de conta ou divulgação do PTA 5.4. Registro de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente Transferir os riscos avaliados como riscos significativos.</p> <p>Coluna 3 É opcional registrar o nome ou o número de referência do risco neste papel de trabalho. O número de referência do risco pode ser replicado nesta coluna, a partir do PTA 5.4. Registro de Riscos.</p> <p>Coluna 4 Registrar nesta coluna o nome da atividade de controle, replicando-o do PTA 5.5 ou do PTA 5.8; ele deve corresponder ao número de referência da atividade de controle registrado na Coluna 1 e também aos riscos mapeados no PTA 5.4. É opcional que o auditor registre apenas o número de referência da atividade de controle, ou tanto o número quanto o nome da atividade de controle.</p> <p>Coluna 5 Nesta coluna, registrar os procedimentos para testes de controle desenvolvidos na fase de planejamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, Coluna 9. Este é o trabalho que precisa ser executado pelo auditor.</p>

	<p>Coluna 6 Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os testes de controle realizados.</p>
	<p>Passo 2: Execução dos procedimentos de testes de efetividade operacional (EO) de controles</p> <p>No Passo 2, o auditor documenta os testes de EO executados em cada atividade de controle identificada, relacionada a cada risco, para determinada classe de transação, saldo de conta ou divulgação. Primeiramente, indicar o número de referência do risco e o número de referência da atividade de controle do Passo 1, registrando-os no campo fornecido.</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, registrar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.</p>
	<p>Coluna 2 Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, pode ser o número de um comprovante de pagamento ou de recebimento e a data.</p>
	<p>Coluna 3 Nesta coluna, o auditor precisa registrar os detalhes ou os itens testados na amostra específica. Por exemplo, os itens testados podem ser "comprovante de pagamento assinado pelo gestor financeiro" ou "comprovante de pagamento elaborado pelo assistente de contas". Os itens a serem testados em amostra específica serão determinados pelos procedimentos de testes de controle elaborados na fase de planejamento e pelos objetivos dos testes, que são as afirmações.</p>
	<p>Coluna 4 O auditor precisa chegar a uma conclusão sobre cada amostra testada, que precisa ser registrada nesta coluna. As conclusões individuais formarão a conclusão geral.</p>
<p>Conclusão geral dos testes EO dos controles</p>	<p>Com base nos controles identificados, relacionado a cada risco, para classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgações, o auditor deverá concluir se os controles implementados estão operando efetivamente. Ao fazê-lo, o auditor primeiro precisa registrar as bases da conclusão e então concluir com uma das seguintes declarações:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Os controles estavam operando efetivamente. 2. Os controles NÃO estavam operando efetivamente.
<p>Registro da evidência de elaboração e revisão</p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 6.2. Execução dos Procedimentos Substantivos de Auditoria

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

PASSO 1. Transferir riscos e procedimentos substantivos de auditoria dos documentos de planejamento

Classes de transações, saldos contábeis ou divulgação **significativas**:

1	2	3	4
Risco	Nº de referência do Risco	Procedimentos substantivos de auditoria a serem executados	Afirmação de auditoria relevante abordada
<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>
	RNA/01		
	RNA/02		
	RNA/03		

PASSO 2. Execução dos procedimentos substantivos de auditoria

Risco	RNA/01
-------	--------

1 Amostra	2 Nº de referência da amostra	3 Detalhes/itens testados na amostra					4 Conclusão
		Item n.º 1	Item n.º 2	Item n.º 3	Item n.º 4	Item n.º 5	

Conclusão geral da execução dos procedimentos substantivos de auditoria:
--

Orientações para elaboração dos PTA 6.2. Execução de Procedimentos Substantivos de Auditoria

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os procedimentos substantivos executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.										
ISSAI aplicável	ISSAI 2230, ISSAI 2330 e ISSAI 2500										
Orientações	<p>O auditor precisa seguir dois passos para elaborar este papel de trabalho, conforme o modelo fornecido, explicado a saber:</p> <p>Passo 1: Neste passo, transferir dos documentos de planejamento as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que foram consideradas para os testes e registrá-las nos campos acima. O auditor deve ainda transferir os respectivos riscos, procedimentos de testes substantivos e afirmações relevantes correspondentes, identificados nos documentos de planejamento.</p> <p>Passo 2: Neste passo, o auditor deve selecionar as amostras a serem testadas. Normalmente, as amostras selecionadas para testes substantivos são maiores que aquelas selecionadas para testes de controle. Portanto, o auditor deve primeiramente registrar o número de referência do risco para que fique bem claro qual risco será abordado ao executar os procedimentos substantivos de auditoria. Deve-se registrar isso no campo fornecido no modelo e, em seguida, proceder o registro dos detalhes das amostras na tabela fornecida. Os detalhes ou itens a serem testados em cada amostra dependerão dos objetivos dos testes, que são as afirmações de auditoria, e o que precisa ser testado deve ser extraído dos procedimentos para testes substantivos planejados.</p> <p>Consultar as orientações detalhadas abaixo para concluir os Passos 1 e 2:</p> <p>Passo 1: Transferir os riscos e procedimentos substantivos de auditoria dos documentos de planejamento</p> <p>Após registrar as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações a serem testados, proceder o preenchimento da tabela com quatro elementos. O auditor deve focar primeiro nos riscos significativos e executar os procedimentos de auditoria substantivos que respondam a esses riscos.</p> <table border="1" data-bbox="448 1173 1394 1603"> <tr> <td data-bbox="448 1173 576 1256">Coluna 1</td> <td data-bbox="580 1173 1394 1256">Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contábil ou divulgação do PTA 5.4. Registro de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="448 1263 576 1346">Coluna 2</td> <td data-bbox="580 1263 1394 1346">O número de referência do risco pode ser registrado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="448 1352 576 1435">Coluna 3</td> <td data-bbox="580 1352 1394 1435">Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planejamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, Coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="448 1442 576 1603">Coluna 4</td> <td data-bbox="580 1442 1394 1603">Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.</td> </tr> </table> <p>Passo 2: Execução dos procedimentos substantivos de auditoria</p> <p>No Passo 2, o auditor documenta os procedimentos substantivos de auditoria executados, que respondem aos riscos avaliados de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Primeiro, registrar a descrição e o número de referência do risco no campo fornecido.</p> <table border="1" data-bbox="448 1756 1394 1814"> <tr> <td data-bbox="448 1756 576 1814">Coluna 1</td> <td data-bbox="580 1756 1394 1814">Nesta coluna, registrar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.</td> </tr> </table>	Coluna 1	Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contábil ou divulgação do PTA 5.4. Registro de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.	Coluna 2	O número de referência do risco pode ser registrado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.	Coluna 3	Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planejamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, Coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.	Coluna 4	Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.	Coluna 1	Nesta coluna, registrar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.
Coluna 1	Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contábil ou divulgação do PTA 5.4. Registro de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.										
Coluna 2	O número de referência do risco pode ser registrado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.										
Coluna 3	Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planejamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, Coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.										
Coluna 4	Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.										
Coluna 1	Nesta coluna, registrar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.										

	Coluna 2	Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, pode ser o número de um comprovante de pagamento ou de recebimento e a data.
	Coluna 3	Nesta coluna, o auditor precisa registrar os detalhes ou os itens testados na amostra específica. Os itens a serem testados em determinada amostra serão determinados pelos procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planejamento e pelos objetivos dos testes, que são as afirmações.
	Coluna 4	O auditor precisa chegar a uma conclusão sobre cada amostra testada, que precisa ser registrada nesta coluna. As conclusões individuais formarão a conclusão geral.
Conclusão geral dos procedimentos substantivos		<p>Para chegar a uma conclusão geral, o auditor deve primeiramente estabelecer as bases da conclusão. Isso pode ser derivado pela síntese das conclusões de cada amostra, na Coluna 4.</p> <p>Quaisquer exceções observadas durante a execução dos procedimentos substantivos de auditoria, em cada amostra selecionada para os testes, devem ser replicadas na lista de observações da fase de finalização e revisão da auditoria (PTA 7.1. Avaliação do efeito das distorções não corrigidas nas Demonstrações Contábeis) para que sejam adequadamente tratadas com a administração e para avaliação do impacto na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Dependendo da sua natureza e significância, e também das políticas da ISC, tais exceções ou (em outras palavras) observações podem ser comunicadas (na fase de execução da auditoria ou na fase de finalização e revisão) à administração ou aos responsáveis pela governança da entidade.</p>
Registro da evidência de elaboração e revisão		<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 6.3. Exemplo de Carta de Confirmação Positiva de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores

Cabeçalho em papel timbrado da entidade

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Endereço

Data da circularização

Assunto: Confirmação de saldo

Os nossos registros contábeis de/a/o _____ apresenta um saldo no valor de \$ _____ pago ao senhor/à senhora como adiantamento. Tal saldo permanece em aberto em ___/___/___.

Ficáramos gratos se gentilmente confirmasse aos nossos auditores sua concordância/discordância com o saldo apresentado, assinando a carta de confirmação anexa, devolvendo-a aos auditores no envelope pré-franqueado anexo, o mais tardar até ___/___/___.

Caso discorde do saldo, favor fornecer aos nossos auditores detalhes e razões para tal desacordo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação nessa questão será muito apreciada.

Atenciosamente,
Departamento de contabilidade

Data:

Ao coordenador/líder da equipe

Auditores

Auditoria de _____

Senhor/Senhora,

Eu/Nós confirmamos que o saldo em aberto no meu/nosso nome na demonstração de ___/___/___ está de acordo com meus/nossos registros.

OU

Eu/Nós não concordo/amos com o saldo em aberto indicado na demonstração de ___/___/___, conforme meus/nossos registros, cujos detalhes são fornecidos abaixo, junto com a demonstração, para referência adicional:

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Assinatura

Cargo

PTA 6.4. Exemplo de Carta de Confirmação Negativa de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores

Cabeçalho em papel timbrado da entidade

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Endereço

Data da circularização

Assunto: Confirmação de saldo

Como parte de seus procedimentos normais de auditoria, nossos auditores solicitaram que o senhor/a senhora confirmasse o saldo de sua conta conosco em (*data final do ano*).

O saldo de sua conta, de acordo com nossos registros, é de \$ A demonstração de sua conta está anexada a este documento. Após comparar tal demonstração a seus registros, favor assinar a carta de confirmação e responder apenas se não concordar com o saldo indicado em nossos registros, fornecendo uma demonstração detalhada diretamente aos auditores no envelope pré-franqueado anexo.

Caso discorde do saldo, favor fornecer aos nossos auditores detalhes e razões para tal desacordo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação nessa questão será muito apreciada.

Atenciosamente,

Departamento de contabilidade

Data:

Ao coordenador/líder da equipe

Auditores

Auditoria de _____

Senhor/Senhora,

Não concordamos com o saldo indicado em sua demonstração, conforme nossos registros, cujos detalhes são fornecidos abaixo, junto com a demonstração, para referência adicional:

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Assinatura

Cargo

PTA 6.5. Exemplo de Carta de Confirmação de Saldo Bancário

Ao Gerente
Banco ABC

Assunto: Confirmação de saldo bancário

Senhor/Senhora,

Os auditores, no processo de condução da auditoria de _____, solicitaram a confirmação dos saldos bancários das seguintes contas em __/__/__:

Conta corrente n.º

Conta corrente n.º

Ficariamos gratos se o senhor/a senhora gentilmente confirmasse os saldos das contas acima, conforme os registros do banco, diretamente aos auditores no envelope pré-franqueado anexo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação em relação a este assunto será muito apreciada.

Atenciosamente,

Departamento de contabilidade

PTA 6.6. Uso de Amostragem por Unidade Monetária

Passos para o uso da Amostragem por Unidade Monetária (AUM)

1. Determinar o valor correto da população para os itens selecionados (o tamanho da amostra deve ser suficiente, e cada unidade amostral da população deve ter chances iguais de ser selecionada).
2. Considerar a materialidade para execução para a população selecionada ou itens para testes.
3. Selecionar o múltiplo da população para a materialidade de execução.
4. Considerar os riscos avaliados (risco/risco significativo).
5. Considerar os resultados dos testes de controle (efetivo ou não efetivo).
6. Determinar o número de amostras a serem testadas usando a tabela a seguir.

Tamanho da população — múltiplos da materialidade para execução	Risco (não significativo) e confiança nos controles — baixa extensão de teste	Risco (não significativo) e confiança nos controles — extensão normal de teste	Risco significativo e confiança nos controles, ou risco (não significativo) e nenhuma confiança nos controles	Riscos significativos e nenhuma confiança nos controles
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	28	75
30x	6	21	45	75(*)
40x	8	28	60	75(*)
50x	10	35	75	75(*)
100x	20	70	75(*)	75(*)
200x (ou mais)	40 (*)	75(*)	75(*)	75(*)

* Os números indicam as situações que são impactadas pela existência de um tamanho máximo de amostra (ou seja, se não tivéssemos um tamanho máximo de amostra, o número necessário selecionado seria maior nessas situações).

- Os tamanhos de amostra representam tamanhos de amostra mínimos. A equipe de auditoria pode determinar que, em algumas circunstâncias, seja apropriado aumentar os tamanhos das amostras em relação aos da tabela.
- Para uma população que apresente riscos significativos, somos obrigados a realizar procedimentos substantivos que sejam especificamente responsivos a esses riscos. Esses procedimentos substantivos especificamente responsivos frequentemente envolvem uma seleção não representativa.

Nota: Supondo que o múltiplo da população para a materialidade para execução seja 8, o risco avaliado não seja um risco significativo e a extensão da confiança no controle seja normal, o tamanho da amostra deve ser 6.

- Usar planilha de AUM (preencher o tamanho da população e o tamanho determinado da amostra usando a tabela acima).
- Adicionar linhas dependendo do número de itens da população, como mostrado abaixo.

Planilha de amostragem por unidades		Conta de demonstração financeira		População		Tamanho da amostra		Intervalo de amostragem		Início aleatório	
		Aquisição de energia		435.747.415		14		31.124.815		10.000.000	
										Adicionar linhas	
Item n.º	ID	Descrição	Quantia	Subtotal	Número de seleções	Intervalo de amostragem	Resto da seleção				
Inserir dados da população nas células em branco abaixo							(10.000.000)				
1	500000015	10/01/12	13.158.479,75	3.153.480	1	31.124.815	(27.966.336)				
4	500000306	31/01/12	5.293.473,28	(22.672.862)	0	31.124.815	(22.672.862)				
7	500000321	31/01/12	17.420.774,46	(5.252.088)	0	31.124.815	(5.252.088)				
10	500000351	31/01/12	13.740.795,12	8.483.707	1	31.124.815	(22.636.108)				
5	500001020	07/03/12	4.650.509,14	(17.985.500)	0	31.124.815	(17.985.500)				
6	500001062	07/03/12	12.931.211,93	(5.054.288)	0	31.124.815	(5.054.288)				
7	500001138	29/02/12	15.435.314,51	10.382.027	1	31.124.815	(20.742.789)				
8	500002021	05/04/12	13.705.066,05	(7.037.723)	0	31.124.815	(7.037.723)				
9	500002024	31/03/12	4.795.012,43	(7.242.710)	0	31.124.815	(7.242.710)				
10	500002186	31/03/12	18.882.067,07	16.639.357	1	31.124.815	(14.485.459)				
11	500002987	30/04/12	11.867.247,00	(2.618.211)	0	31.124.815	(2.618.211)				
12	500003001	30/04/12	4.131.735,23	1.513.525	1	31.124.815	(29.611.291)				
13	500003064	30/04/12	16.713.514,71	(12.897.776)	0	31.124.815	(12.897.776)				
14	500004106	31/05/12	17.222.699,45	4.324.924	1	31.124.815	(26.799.892)				
15	500004113	03/06/12	12.655.124,65	(14.143.767)	0	31.124.815	(14.143.767)				
16	500004192	11/06/12	3.611.245,52	(10.532.522)	0	31.124.815	(10.532.522)				
17	500004850	30/06/12	11.820.309,02	1.287.787	1	31.124.815	(29.837.028)				
18	500004895	30/06/12	3.759.930,53	(25.077.097)	0	31.124.815	(26.077.097)				
19	500004919	30/06/12	16.067.537,64	(10.009.560)	0	31.124.815	(10.009.560)				
20	500006002	06/08/12	4.036.880,38	(5.972.679)	0	31.124.815	(5.972.679)				
21	500006053	07/08/12	15.953.354,61	9.985.685	1	31.124.815	(21.139.130)				
22	500006055	07/08/12	12.077.352,30	(9.051.778)	0	31.124.815	(9.061.778)				
23	500007139	04/09/12	16.803.205,50	7.733.428	1	31.124.815	(23.386.386)				
24	500007142	13/09/12	4.089.418,29	(19.296.969)	0	31.124.815	(19.296.969)				
25	500007159	13/09/12	12.241.074,69	(7.055.895)	0	31.124.815	(7.055.895)				
26	500007995	09/10/12	4.140.548,39	(2.915.346)	0	31.124.815	(2.915.346)				
27	500008000	09/10/12	12.825.042,62	9.909.696	1	31.124.815	(21.215.119)				
28	500008013	09/10/12	16.880.647,27	(4.334.472)	0	31.124.815	(4.334.472)				
29	500009140	09/11/12	4.782.095,60	447.624	1	31.124.815	(30.677.192)				
30	500009141	09/11/12	14.219.044,19	(16.458.147)	0	31.124.815	(16.458.147)				
31	500009147	09/11/12	16.344.373,21	(113.774)	0	31.124.815	(113.774)				
32	5000010342	05/12/12	13.515.854,95	13.402.081	1	31.124.815	(17.722.735)				
33	5000010516	06/12/12	5.273.103,15	(12.449.631)	0	31.124.815	(12.449.631)				
34	5000010597	07/12/12	18.489.622,17	6.039.991	1	31.124.815	(25.084.825)				
35	5000012297	28/12/12	3.354.039,00	(21.720.786)	0	31.124.815	(21.720.786)				
36	5000012514	31/12/12	22.870.534,49	1.149.719	1	31.124.815	(29.975.096)				
37	5000012515	31/12/12	14.269.958,56	(15.705.138)	0	31.124.815	(15.705.138)				
38	5000012516	31/12/12	5.705.137,84	(10.000.000)	0	31.124.815	(10.000.000)				

- Gerar amostra; o resultado final deve ser o seguinte:

Monetary Unit Sampling Worksheet				
# of Selections:		#DIV/0!		
Item #	ID#	Description	Amount	Number of Selections
1	5000000015	1/10/12	13.158.479,75	1
4	5000003061	1/31/12	13.740.795,12	1
7	5000001138	2/29/12	15.436.314,61	1
10	5000002186	3/31/12	18.882.067,07	1
12	5000003001	4/30/12	4.131.736,23	1
14	5000004106	5/31/12	17.222.699,45	1
17	5000004850	6/30/12	11.820.309,02	1
21	5000006053	8/7/12	15.958.364,61	1
23	5000007139	9/4/12	16.800.205,50	1
27	5000008000	10/9/12	12.825.042,62	1
29	5000009140	11/9/12	4.782.095,60	1
32	5000010342	12/5/12	13.515.854,95	1
34	5000010597	12/7/12	18.489.622,17	1
36	5000012514	12/31/12	22.870.504,49	1

Notas:

- Os dados fornecidos acima são fictícios. A entidade utilizada é uma empresa de energia de propriedade do governo, e a auditoria é realizada pela ISC do país X.
- Esta ferramenta de amostragem do Microsoft Excel é um arquivo separado a ser usado por ISCs.

Avaliação da Amostragem

ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS TESTES DE AUDITORIA

	P
Saldo total da conta auditada (A)	(A)
Valor total das transações testadas (B)	(B)
Valor total das distorções reais (C)	(C)
Distorções projetadas para toda a população $D = (C/B \times A)$	(D)
Distorção tolerável (E)	(E)
Distorções projetadas toleráveis $(F) = (E - D)$	(F)
Número mínimo recomendado de itens amostrais adicionais a serem selecionados (G):	(G)

$$G = F / (1 - (E/n)) = \text{Número de itens a serem amostrados}$$

$$n = \text{tamanho da amostra}$$

Quando o valor de F for negativo (*F seria negativo quando as distorções projetadas excedessem as distorções toleráveis*), o auditor deve realizar o seguinte:

Passo 1: Confirmar se a confiança nos controles finais está definida como "nenhuma confiança". Reafirmar a confiança nos controles nos casos em que qualquer confiança média ou alta tenha sido declarada anteriormente. Recalcular os tamanhos das amostras, quando aplicável, e testar os itens adicionais. Se agora o valor de (F) acima for positivo, você pode parar aqui. Se (F) ainda for negativo, prosseguir para o Passo 2.

Passo 2: Ampliar ainda mais os tamanhos das amostras para identificar distorções e erros reais na população. O número mínimo recomendado de itens amostrais adicionais a serem selecionados é indicado acima como (G). Vale notar que esse número é apenas uma diretriz, que sugere o número mínimo de itens a serem testados com base na taxa projetada de distorções nos itens inicialmente testados.

Quando ampliar o tamanho da amostra não for prático ou não for a solução ideal por qualquer motivo, o impacto da distorção projetada que exceda a distorção tolerável deve ser considerado à luz do relatório de auditoria.

Passo 3: Após os itens de amostra adicionais terem sido testados, confirmar se as distorções projetadas estão abaixo dos erros/distorções toleráveis ($G > 0$). Caso contrário, isso significa que a taxa esperada de distorções na população pode ter de ser aumentada. Por exemplo, nos casos em que os testes adicionais tiverem produzido erros maiores que as projeções iniciais, isso significa que pode ser necessário realizar ainda mais testes. Isso pode ser devido ao fato de os itens da amostra original incluírem itens significativos, que foram considerados incorretos. Pode haver a necessidade de selecionar transações além daquelas indicadas acima em (G). Alguma pequena variação, no entanto (por exemplo, menos de 5% da distorção tolerável), pode ser aceita pelos auditores.

FINALIZAÇÃO E REVISÃO

PTA 7.1. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas nas Demonstrações Contábeis

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Documentação da lista de observações extraídas da fase de execução da auditoria

Nº	Área de Auditoria	Tipo: 1. Erro 2. Deficiências de controle 3. Deficiências de divulgação 4. Outro	Essência da observação	Valor envolvido, se houver	Referência do PTAA de onde a observação foi extraída	Responsável pela auditoria	Resposta da administração	Status da observação (resolvida/não resolvida)	Nº de referência da Observação	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Valor total (distorções não corrigidas consideradas como erros contábeis)									Valor \$	Ref. PTAA
Valor total da distorção nas classes de transações/saldos contábeis (A)										
Distorções acumuladas corrigidas (B)										
Distorções não corrigidas acumuladas finais C = (A) – (B)										<i>Transferir para...</i>
Materialidade para as demonstrações contábeis como um todo										<i>Replicar do PTA 5.6 (A)</i>
Materialidade para classes de transações, saldos contábeis e divulgações: _____ (uma ou mais)										<i>Replicar do PTA 5.6 (C)</i>
Materialidade para classes de transações, saldos contábeis e divulgações: _____ (uma ou mais)										<i>Replicar do PTA 5.6 (C)</i>
Avaliação geral das distorções não corrigidas e verificação dos impactos nas demonstrações contábeis										
As distorções individuais não corrigidas para as classes de transações/saldos contábeis são relevantes com base no nível de materialidade definido para essas classes de transações/saldos de contas?										
Se a resposta for "sim", verificar os impactos nas classes de transações/saldos contábeis (por exemplo, superavaliação ou subavaliação de receitas, despesas etc.).										
As distorções agregadas não corrigidas são relevantes usando a materialidade global? (Sim/Não)										
Se a resposta for "sim", verificar os impactos nas demonstrações contábeis como um todo (por exemplo, superavaliação ou subavaliação de receitas, despesas etc.).										
Se a resposta for "não", as distorções são relevantes pela natureza (informar, com justificativas, se as distorções são, pela natureza, relevantes e se elas têm impactos na apresentação das demonstrações contábeis).										

Orientações para elaboração do PTA 7.1. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas nas Demonstrações Contábeis

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é registrar a avaliação do efeito de distorções relevantes não corrigidas nas demonstrações contábeis, que se tornarão a base para a opinião do relatório do auditor.
ISSAIs aplicáveis	ISSAI 2450 e ISSAI 2500
Orientações	<p>Observações de auditoria são as exceções que o auditor observou ao executar os procedimentos de testes de controle e os procedimentos substantivos de auditoria. As observações a serem registradas neste papel de trabalho de auditoria serão extraídas da fase de execução da auditoria, especificamente da seção sobre conclusão geral da execução dos procedimentos de testes de controles (PTA 6.1) e conclusão geral da execução dos procedimentos de testes substantivos de auditoria, registrados pelo auditor.</p> <p>O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar (a) o tamanho e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações e às demonstrações contábeis como um todo, quanto em relação às circunstâncias específicas de sua ocorrência; e (b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações relevantes e às demonstrações contábeis como um todo.</p> <p>Coluna 2 Nesta coluna o auditor pode registrar a área de auditoria relacionada (classes de transações ou saldos contábeis relevantes).</p> <p>Coluna 3 Nesta coluna, a equipe de auditoria pode categorizar se as distorções/observações identificadas resultaram de erro, deficiências de controle, deficiências de divulgação ou de quaisquer outros assuntos. Essa categorização ajudará a equipe de auditoria a avaliar o efeito da distorção.</p> <p>Coluna 4 Nesta coluna, a equipe pode registrar a essência da observação.</p> <p>Coluna 5 Nesta coluna, registrar, em relação a cada observação de auditoria, o valor envolvido que, se não resolvido, pode ter impacto nas demonstrações contábeis, independentemente de ser relevante ou não.</p> <p>Coluna 6 Nesta coluna, o auditor pode registrar a referência do papel de trabalho de auditoria a seção da qual uma particular observação foi extraída (deve ser referenciada a seção de conclusão geral dos procedimentos de testes de controles e dos procedimentos de testes substantivos).</p> <p>Coluna 7 O nome do auditor que executou os testes de controles ou os testes substantivos e que observou as distorções e redigiu a observação de auditoria pode ser registrado aqui, para facilitar o acompanhamento e o tratamento do assunto até que seja resolvido.</p> <p>Coluna 8 O resumo ou essência da resposta da administração à observação de auditoria pode ser registrado nesta coluna.</p> <p>Coluna 9 Após discussão com a administração, durante a auditoria ou na reunião de encerramento da auditoria, algumas observações podem ou não ser resolvidas. O <i>status</i> pode ser registrado nesta coluna.</p> <p>Coluna 10 Nesta coluna, o auditor pode registrar o número de referência de cada observação de auditoria, independentemente de ter sido resolvida.</p>
Registro da evidência de elaboração e revisão	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.</p>

PTA 7.2: Procedimentos analíticos realizados na fase de finalização e revisão

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

A equipe de auditoria pode usar as linhas de itens apresentados nas demonstrações contábeis da entidade.

1	2	3	4	5	6
Classes de transações/saldos contábeis	Valores nas demonstrações contábeis preliminares apresentadas ao auditor pela administração	Erros observados nas demonstrações contábeis preliminares	Valores nas demonstrações contábeis finais apresentadas aos auditores na conclusão da auditoria	Diferença entre os valores nas demonstrações contábeis preliminares e nas demonstrações contábeis finais	Correção de erros pela administração

Conclusão geral sobre os procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão da auditoria:

Orientações para elaboração do PTA 7.2. Procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão

Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é registrar os procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão da auditoria.
ISSAI aplicável	ISSAI 2500 e ISSAI 2520
Orientações	<p>Ao auditar as demonstrações contábeis, o auditor, no momento do planejamento da auditoria, obtém demonstrações contábeis preliminares da entidade, e os procedimentos de auditoria são planejados e executados de acordo com essa versão preliminar. Espera-se que a administração faça correções nos livros contábeis e, conseqüentemente, nas demonstrações contábeis, com base em quaisquer erros e omissões apontados pelos auditores. A administração deve então submeter a versão final das demonstrações contábeis aos auditores, normalmente na fase de conclusão e revisão da auditoria, após fazer as correções dos erros e omissões. O auditor então executa procedimentos analíticos nesta versão final das demonstrações contábeis.</p> <p>Coluna 1 Nesta coluna, registrar as classes de transações e os saldos contábeis, podendo-se usar o nível de apresentação das linhas de itens nas demonstrações contábeis.</p>

	Coluna 2	Registrar, nesta coluna, os valores refletidos nas demonstrações contábeis preliminares, de acordo com as classes de transações e saldos contábeis.
	Coluna 3	Nesta coluna, o auditor pode registrar os erros observados nas demonstrações contábeis preliminares ao realizar os procedimentos de auditoria planejados.
	Coluna 4	Replicar os valores das demonstrações contábeis finais apresentadas à equipe de auditoria, elaboradas pela administração.
	Coluna 5	Comparar os valores das demonstrações contábeis finais com os correspondentes valores das demonstrações contábeis preliminares e registrar quaisquer diferenças nesta coluna
	Coluna 6	Nesta coluna, o auditor pode registrar qualquer correção feita nas demonstrações contábeis pela administração.
Conclusão geral	O auditor precisa apresentar uma conclusão geral sobre os procedimentos analíticos realizados na conclusão da auditoria. O objetivo dos procedimentos analíticos próximos ao final da auditoria é auxiliar o auditor a formar uma conclusão geral sobre a consistência das demonstrações contábeis com o entendimento do auditor sobre a entidade. Isso também pode ajudar o auditor a identificar riscos de distorções relevantes anteriormente não reconhecidos. Isso pode ser feito em forma de narrativa, destacando o trabalho realizado pelo auditor e a conclusão alcançada após a finalização do trabalho.	
Registro da evidência de elaboração e revisão	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipe de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou. O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe foi adequadamente revisado.	

PTA 7.3: Modelo-padrão de Carta de Representação Formal da Administração

Papel timbrado da entidade

Data:

Ao
(Nome do Auditor)
Nome da divisão
ISC

Esta carta de representação é fornecida em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis da *[inserir nome da entidade]* relativas ao exercício findo em *[inserir dia/mês/ano]* com o objetivo de expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas em todos os aspectos relevantes de acordo com *[a estrutura de relatório financeiro aplicável]* ou apresentam adequadamente (ver nota).

Confirmamos que *(tanto quanto é do nosso conhecimento e convicção, tendo feito as perguntas que consideramos necessárias com o propósito de nos informarmos adequadamente)*:

Demonstrações contábeis

- Cumprimos nossas responsabilidades, conforme estabelecido nos Termos do Trabalho de Auditoria datados *[inserir data]*, para a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com *[a estrutura de relatório financeiro aplicável]*; em particular, que as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente (ou *dão uma visão verdadeira e justa*) ou foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com essa estrutura.
- As premissas significativas utilizadas por nós ao fazer estimativas contábeis, incluindo aquelas mensuradas pelo valor justo, são razoáveis (ISSAI 2540).
- As relações e transações com partes relacionadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados de acordo com os requisitos da *[estrutura de relatório financeiro aplicável]* (ISSAI 2550).
- Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e para os quais as *[estrutura de relatório financeiro aplicável]* requer ajustes ou divulgações foram ajustados ou divulgados (ISA 2560).
- Os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individual e agregadamente para as demonstrações contábeis como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa a esta carta de representação (ISSAI 2450).
- [Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados.]

Informações fornecidas

- Nós lhes fornecemos:
 - acesso a todas as informações das quais estamos cientes que são relevantes para a elaboração das demonstrações, tais como registros, documentação e outros assuntos;
 - informações adicionais solicitadas pela equipe para o propósito da auditoria; e
 - acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais a equipe de auditoria entendeu necessárias para obter evidências de auditoria.
- Todas as transações foram registradas nos registros contábeis e estão refletidas nas demonstrações contábeis.
- Divulgamos a V.Sas. os resultados da nossa avaliação de eventuais riscos de que as demonstrações contábeis possam conter distorções relevantes resultantes de fraudes (ISSAI 2240).
- Divulgamos a V.Sas. todas as informações relacionadas a fraudes ou suspeitas de fraudes de que temos conhecimento e que afetem a entidade e envolvendo:
 - Administração;
 - Funcionários que tenham funções significativas de controles internos; ou
 - Outros em que a fraude possa ter efeito relevante nas demonstrações contábeis (ISSAI 2240).

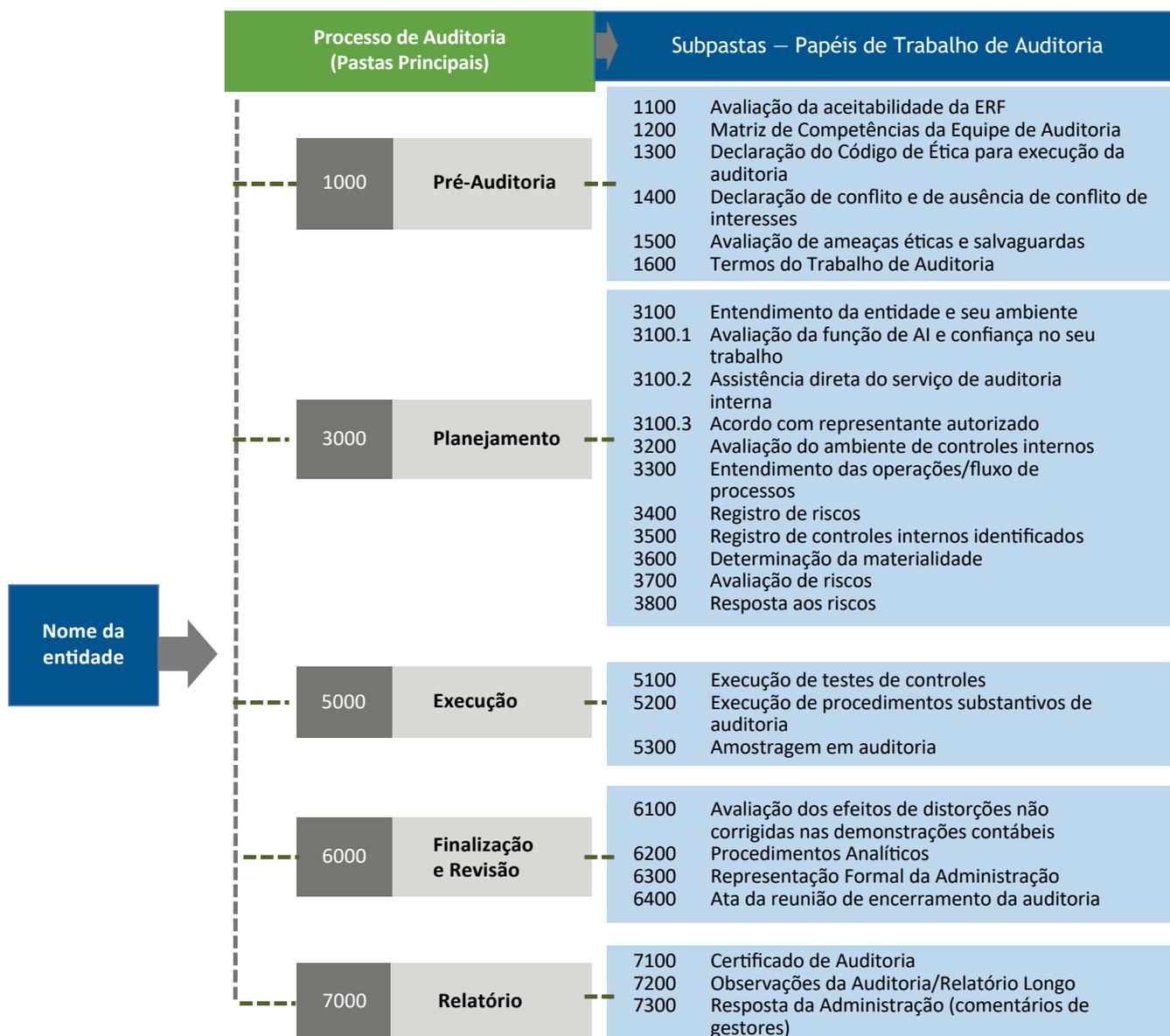
- Divulgamos a V.Sas. todas as informações relacionadas a alegações de fraudes, ou suspeitas de fraudes, que afetem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por funcionários, ex-funcionários, analistas, reguladores ou outros (ISSAI 2240).
- Divulgamos a V.Sas. todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, cujos efeitos devem ser considerados ao elaborar demonstrações contábeis (ISSAI 2250).
- Divulgamos aos senhores a identidade das partes relacionadas da entidade e todas as relações e transações com partes relacionadas de que temos conhecimento (ISSAI 2550).
- [Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados.]

Assinatura do funcionário autorizado

Administração

Nota: A carta deve ser alterada adequadamente nos casos de auditorias de demonstrações contábeis elaboradas conforme regimes contábeis de caixa e de competência, e a estrutura de apresentação adequada ou de conformidade adotada para elaboração das demonstrações.

PTA 7.4. Documentação dos Papéis de Trabalho de Auditoria



Nota: Este é um formato sugerido para a estruturação e organização papéis de trabalho de auditoria eletrônicos, que facilitaria o processo de arquivamento, revisão e recuperação sistemáticos.

Apêndice 8.1. Relatório do Auditor sobre Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada (ISSAI 2700)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis (*a ser adaptado conforme o caso*).
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis¹⁶

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.]

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).]

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis¹⁷

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS¹⁸ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

¹⁶ O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

¹⁷ Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

¹⁸ Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis.

(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade¹⁹.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*

¹⁹ Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é [nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.2. Relatório do Auditor sobre Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade (ISSAI 2700)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de conformidade. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com a Estrutura de Relatório Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X (ou seja, uma estrutura de relatório financeiro que abrange leis ou regulamentos, formulada para atender às necessidades comuns de informação financeira de uma vasta gama de usuários, mas que não é uma estrutura de apresentação adequada).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis (*a ser adaptado conforme o caso*).
- O auditor não tem outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor determinadas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem a Demonstração de Recebimentos e Pagamentos e a Demonstração de Despesas do ano findo em 31 de dezembro de 20X1, bem como anexos das demonstrações contábeis, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Lei XYZ de Jurisdição X.

Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como "Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas"]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).]

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis²⁰

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de a Lei XYZ da Jurisdição X²¹ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

²⁰ Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do marco legal da jurisdição específica.

²¹ Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade²².
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso de privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

²² Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

Apêndice 8.3. Opinião com Ressalva devido a distorção relevante nas Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O valor contábil dos edifícios e das despesas de depreciação estão distorcidos. As distorções foram consideradas relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis (ou seja, uma opinião com “ressalva” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis²³

Opinião com Ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para a Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião com Ressalva

Os edifícios do Ministério são depreciados ao longo da vida útil usando o método linear. No entanto, todas as partes dos edifícios (isto é, telhados, janelas e portas, pavimentos, paredes de tijolo etc.), que têm custos significativos em comparação com os custos totais dos edifícios, foram depreciadas em conjunto, em vez de separadamente, o que constitui um desvio da IPSAS 17. A extensão do impacto financeiro no valor contábil desses ativos no Balanço Patrimonial e o efeito resultante nas despesas de depreciação na Demonstração de Resultado Patrimonial não são atualmente determináveis.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Ressalva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).*]

²³ O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis²⁴

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS²⁵ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis.

(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade²⁶.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso

²⁴ Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

²⁵ Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

²⁶ Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria *(equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições)* na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.4. Opinião com Ressalva devido a distorção relevante nas Demonstrações Contábeis de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade de Propósito Geral (ISSAI 2705)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de conformidade. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com a Estrutura de Relatório Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X (ou seja, uma estrutura de relatório financeiro que abrange leis ou regulamentos, formulada para atender às necessidades comuns de informação financeira de uma vasta gama de usuários, mas que não é uma estrutura de apresentação adequada).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- As despesas estão distorcidas. As distorções foram consideradas relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis (ou seja, uma opinião com “ressalva” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- O auditor não tem outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor determinadas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião com Ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem a Demonstração de Recebimentos e Pagamentos e a Demonstração de Despesas do ano findo em 31 de dezembro de 20X1, bem como anexos das demonstrações contábeis, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Lei XYZ de Jurisdição X.

Base para a Opinião com Ressalva

O fornecedor foi pago o valor excedente de xxx em comparação com o preço cotado para o fornecimento de equipamentos de escritório, que foram adquiridos por meio de processo de licitação. Isto resultou numa superavaliação de despesas em xxx, com consequente efeito no saldo de caixa/banco na mesma medida.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).]

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis²⁷

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de a Lei XYZ da Jurisdição X²⁸ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria

²⁷ Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do marco legal da jurisdição específica.

²⁸ Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade²⁹.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas.
- Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

²⁹ Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

Apêndice 8.5. Opinião com Ressalva devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o reconhecimento do valor de um novo edifício de escritórios nos livros contábeis (ISSAI 2705)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação ao reconhecimento do valor do novo prédio de escritórios nos registros contábeis. Os possíveis efeitos do assunto em relação ao qual o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis (ou seja, uma opinião com “ressalva” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis³⁰

Opinião com Ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião com Ressalva

O Ministério contratou a construção do seu novo edifício de escritórios, que foi concluída durante o ano de 20X1 e registrada nos livros contábeis em 1º de outubro de 20x1, seguindo o modelo de custos previsto na IPSAS 17. O edifício está contabilizado pelo valor de xxx no Balanço Patrimonial de 31 de dezembro de 20X1. Não conseguimos obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre o valor escriturado deste edifício em 31 de Dezembro de 20X1 e o consequente efeito na depreciação do ano porque nos foi negado o acesso à informação financeira, de gerenciamento e registo da construção. Consequentemente, não conseguimos determinar se quaisquer ajustes nesses valores eram necessários.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Ressalva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

³⁰ O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).]

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis³¹

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS³² e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. **(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).**

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.

31 Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

32 Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade³³.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

³³ Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.6. Opinião Adversa devido a distorções nas Demonstrações Contábeis de uma Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- As demonstrações contábeis contém distorções relevantes devido a não reconhecimento de terrenos e edificações registrados em nome da Entidade. Além de relevantes, as distorções foram também consideradas generalizadas nas demonstrações contábeis. Os efeitos das distorções nas demonstrações contábeis não foram determinados, porque não era praticável fazê-lo (ou seja, uma opinião “adversa” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis³⁴

Opinião Adversa

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido a importância do assunto discutido na seção a seguir “Base para Opinião Adversa”, as demonstrações contábeis acima referidas não apresentam adequadamente (*ou não apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião Adversa

Os ativos não circulantes do Ministério, compostos por terrenos e edifícios, não foram reconhecidos no Balanço Patrimonial. Com base nas informações disponíveis no Ministério e na confirmação de terceiros obtida da Prefeitura Municipal, xxx acres de terreno e xxx edifícios foram registrados no cadastro imobiliário em nome do Ministério. De acordo com a IPSAS 17, os terrenos e edifícios deveriam ter sido contabilizados pelos seus custos e a correspondente depreciação reconhecida sobre os edifícios. Os efeitos financeiros do não reconhecimento desses ativos nas demonstrações contábeis não foram determinados.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Ressalva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.]

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).]

³⁴ O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis³⁵

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS³⁶ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. [\(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental\).](#)

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um site de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no site aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade³⁷.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.

³⁵ Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

³⁶ Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

³⁷ Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria (*equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições*) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.7. Abstenção de Opinião devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à destruição de registros contábeis pelo fogo (ISSAI 2705)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido ao fato de os registros contábeis terem sido destruídos por um recente acidente de incêndio. Os possíveis efeitos dos assuntos em relação aos quais o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis (ou seja, uma “abstenção” de opinião é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- É necessária uma descrição mais limitada da seção de responsabilidades do auditor.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis³⁸

Abstenção de Opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas. Devido a relevância do assunto descrito na seção a seguir “Base para Abstenção de Opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis.

Base para Abstenção de Opinião

O Ministério tem mantido os seus registros contábeis tanto de forma manual como no sistema contábil. Cerca de 70-80% dos registros contábeis do ano 20X1 foi relatado como tendo sido destruídos pelo recente acidente de incêndio no escritório. Como resultado disto, não fomos capazes de realizar os nossos procedimentos de auditoria sobre as afirmações feitas pelo Ministério nas suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis³⁹

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS⁴⁰ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

38 O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável

39 Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

40 O Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossa responsabilidade é conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis do Ministério de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. No entanto, devido ao assunto descrito na seção "Base para Abstenção de Opinião" do nosso relatório, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fornecer uma base para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas "outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor") devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo "Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis", como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.8. Relatório do Auditor que inclui uma seção de Principais Assuntos de Auditoria, um Parágrafo de Ênfase e um Parágrafo de Outros Assuntos (ISSAI 2706)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor do setor público concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, a construtora, a quem foram adjudicadas as obras de construção de um estacionamento e uma garagem em frente ao edifício recém-construído, comunicou a sua impossibilidade de prosseguir a obra. A empresa recebeu adiantado pela obra o valor de XXX. Isso foi divulgado pela entidade como evento subsequente. No julgamento do auditor, o assunto é de tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários. O assunto não exigiu atenção significativa do auditor na auditoria das demonstrações contábeis no período corrente.
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os valores correspondentes do período anterior são apresentados nas demonstrações contábeis, que foram auditadas por outro auditor. O auditor não está proibido por lei ou regulamento de consultar o relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes e decidiu fazê-lo.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis⁴¹

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Ênfase⁴²

Chamamos a atenção para a nota X às demonstrações contábeis, que descreve os efeitos da incapacidade da construtora de concluir as obras de construção do estacionamento e da garagem do prédio de escritórios. Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto.

Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

Outros Assuntos

Durante o ano de 20X1, o Ministério lançou a iniciativa *governo para o cidadão* (G2C) para melhorar a prestação de serviços do órgão aos cidadãos e disponibilizar uma série de serviços em um só local, conhecida como balcão único ou *One-Stop Shop*.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor sobre elas”]

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).*]

41 O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

42 Conforme observado no parágrafo A16, da ISSAI 2706, um Parágrafo de Ênfase pode ser apresentado imediatamente antes ou depois da seção *Principais Assuntos de Auditoria*, com base no julgamento do auditor quanto à importância relativa das informações incluídas no Parágrafo de Ênfase.

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis⁴³

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS⁴⁴ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade⁴⁵.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.

43 Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

44 Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

45 Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

- Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria (*equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições*) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é [nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 8.9. Relatório do Auditor independente contendo uma Opinião com Ressalva devido a um desvio da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável, e incluindo um Parágrafo de Ênfase (ISSAI 2706)

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações contábeis consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, previstas na ISSAI 2210.
- Um desvio da estrutura de relatório financeiro aplicável resultou em uma opinião com “ressalva”.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, a construtora, a quem foram adjudicadas as obras de construção de um estacionamento e uma garagem em frente ao edifício recém-construído, comunicou a sua impossibilidade de prosseguir a obra. A empresa recebeu adiantado pela obra o valor de XXX. Isso foi divulgado pela entidade como evento subsequente. No julgamento do auditor, o assunto é de tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários. O assunto não exigiu atenção significativa do auditor na auditoria das demonstrações contábeis no período corrente.
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis⁴⁶

Opinião com Ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para a Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Base para a Opinião com Ressalva

Os edifícios do Ministério são depreciados ao longo da vida útil usando o método linear. No entanto, todas as partes dos edifícios (isto é, telhados, janelas e portas, pavimentos, paredes de tijolo etc.), que têm custos significativos em comparação com os custos totais dos edifícios, foram depreciadas em conjunto, em vez de separadamente, o que constitui um desvio da IPSAS 17. A extensão do impacto financeiro no valor contábil desses ativos no Balanço Patrimonial e o efeito resultante nas despesas de depreciação na Demonstração de Resultado Patrimonial não são atualmente determináveis.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações contábeis, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Ênfase – efeitos da incapacidade de uma empresa de concluir obras contratadas

Chamamos a atenção para a nota X às demonstrações contábeis, que descreve os efeitos da incapacidade da construtora de concluir as obras de construção do estacionamento e da garagem do prédio de escritórios. Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto.

Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações contábeis⁴⁷

⁴⁶ O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável

⁴⁷ Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as IPSAS⁴⁸ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. (Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detectar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controle interno da Entidade⁴⁹.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.

48 Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: "A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ..."

49 Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.

- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis”, como indicado neste exemplo,

O supervisor da auditoria *(equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições)* na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é [nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controle (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

PROCEDIMENTOS DE MONITORAMENTO

Apêndice 9.1: Relatórios de monitoramento sintético e detalhado sobre as ações tomadas pela entidade sobre o(s) relatório(s) de auditoria do(s) ano(s) anterior(es)

Ressalvas de auditoria na Base para Opinião com Ressalva do Relatório do Auditor

Exercício financeiro	Número total de achados da base para opinião com ressalva	Nº de achados da base para opinião com ressalva com ação implementada	Nº de achados da base para opinião com ressalva com ação implementada parcial	Saldo de achados da base para opinião com ressalva com ação a ser implementada
<i>Orientações</i>	<i>Ver seção "Base para opinião com ressalva" no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis.</i>	<i>Indagar à administração e revisar evidências (documentos) das ações para ressalvas, se implementadas.</i>	<i>Revisar evidências e usar julgamento profissional para registrar o status das ações parcialmente implementadas para as ressalvas da "Base para opinião com ressalva".</i>	<i>Após considerar as ações total e parcialmente implementadas, registrar o saldo daquelas a serem implementadas aqui.</i>
20....				
20....				
20....				

Relatório de Auditoria para a Administração

Exercício financeiro	Número total de recomendações no Relatório de Auditoria	Nº de recomendações implementadas totalmente	Nº de recomendações implementadas parcialmente	Saldo de recomendações a serem implementadas
<i>Orientações</i>	<i>As ISCs podem ter diferentes práticas para o relato de recomendações de auditoria não resolvidos (geralmente descritos no relatório destinado à administração).</i>	<i>Indagar à administração e revisar evidências (documentos) das recomendações de auditoria, se implementadas.</i>	<i>Revisar as evidências e exercer julgamento profissional para registrar o status das recomendações parcialmente implementadas.</i>	<i>Após considerar as recomendações total e parcialmente implementadas, registrar o saldo daquelas a serem implementadas aqui.</i>
20X1				
20X2				

Relatório de monitoramento detalhado para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1

Número de referência da recomendação	Síntese das recomendações de auditoria (do relatório para a administração)	Resposta da administração — status atual	Comentários adicionais da ISC
<i>Orientações</i>	<i>Extrair um resumo da observação do relatório para a administração.</i>	<i>Solicitar resposta por escrito da administração, juntamente com documentos de suporte, sobre as ações que estão sendo tomadas em relação às recomendações da auditoria.</i>	<i>Indicar se implementadas, não implementadas, ou parcialmente implementadas. Adicionar comentários para as "parcialmente implementadas" e "não implementadas".</i>
00.01			
00.02			
Nº de referência	Síntese das ressalvas da base para a opinião com ressalvas	Resposta da Administração — status atual	Comentários adicionais da ISC
<i>Orientações</i>	<i>Extrair do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis.</i>	<i>Solicitar resposta por escrito da administração, juntamente com documentos de suporte sobre as ações que estão sendo tomadas em relação às recomendações de auditoria.</i>	<i>Indicar se implementadas, não implementadas, ou parcialmente implementadas. Adicionar comentários para as "parcialmente implementadas" e "não implementadas".</i>
20X1			
20X2			

