**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 330**

**AS RESPOSTAS DO AUDITOR A RISCOS AVALIADOS**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009)

**ÍNDICE**


| | Parágrafo |
|---|---|
| **Introdução** | |
| Âmbito desta ISA | 1 |
| Data de Eficácia | 2 |
| **Objetivo** | 3 |
| **Definições** | 4 |
| **Requisitos** | |
| Respostas Globais | 5 |
| Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos de Distorção Material Avaliados ao Nível de Asserção | 6–23 |
| Adequação da Apresentação das Demonstrações Financeiras | 24 |
| Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria | 25–27 |
| Documentação | 28–30 |
| **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo** | |
| Respostas Globais | A1–A3 |
| Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos de Distorção Material Avaliados ao Nível de Asserção | A4–A60 |
| Adequação da Apresentação das Demonstrações Financeiras | A61 |
| Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria | A62–A64 |
| Documentação | A65 |


A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

# Introdução

## Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a ISA 315 (Revista 2019)[1] numa auditoria de demonstrações financeiras.

## Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009.

# Objetivo

3. O objetivo do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos riscos de distorção material avaliados, através da conceção e implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

# Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:

   (a) Procedimento substantivo – Procedimento de auditoria concebido para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem

      (i) Testes de detalhe (de classes de transações, saldos de contas e divulgações); e

      (ii) Procedimentos analíticos substantivos.

   (b) Testes aos controlos – Procedimento de auditoria concebido para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou na deteção e correção, de distorções materiais ao nível de asserção.

# Requisitos

## Respostas Globais

5. O auditor deve conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos de distorção material avaliados ao nível das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A1 a A3)

## Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos de Distorção Material Avaliados ao Nível de Asserção

6. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão se baseiam e respondem aos riscos de distorção material avaliados ao nível de asserção. (Ref: Parágrafos A4 a A8; A43 a A54)

7. Ao conceber procedimentos de auditoria adicionais a executar, o auditor deve:

   (a) Considerar as razões para a avaliação do risco de distorção material ao nível da asserção para cada classe de transações significativa, saldos de contas ou divulgações, incluindo:

      (i) A probabilidade e dimensão de distorção devido às características particulares da classe de transações significativa, saldos de contas ou divulgações significativas (isto é, o risco inerente); e

      (ii) Se a avaliação do risco toma em conta os controlos que abordam o risco de distorção material (isto é, o risco de controlo), exigindo assim que o auditor obtenha prova de auditoria para determinar se os controlos estão a operar com eficácia (isto é, o auditor planeia testar a eficácia operacional dos controlos ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos); e (Ref: Parágrafos A9 a A18)

   (b) Obter prova de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação que faz do risco. (Ref: Parágrafo A19)

*Testes aos Controlos*

8. O auditor deve conceber e executar testes aos controlos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos se:

[1] ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*

(a) A sua avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluir uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia (i.e., o auditor planeia testar a eficácia operacional dos controlos ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos); ou

(b) Os procedimentos substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção. (Ref: Parágrafos A20 a A24)

9. Ao conceber e executar testes aos controlos, o auditor deve obter prova de auditoria tanto mais persuasiva quanto maior for a confiança que coloca na eficácia de um controlo. (Ref: Parágrafo A25)

Natureza e Extensão dos Testes aos Controlos

10. Ao conceber e executar testes aos controlos, o auditor deve:

(a) Executar outros procedimentos de auditoria em conjunto com indagações para obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos, incluindo:

(i) O modo como os controlos foram aplicados em momentos relevantes durante o período sob auditoria;

(ii) A consistência com que foram aplicados; e

(iii) Por quem ou por que meios foram aplicados. (Ref: Parágrafos A26 a A30)

(b) Na medida em que ainda não tenha sido abordado, determinar se os controlos a testar dependem de outros controlos (controlos indiretos) e, em caso afirmativo, se é necessário obter prova de auditoria que suporte o funcionamento eficaz desses controlos indiretos. (Ref: Parágrafos A32)

Oportunidade dos Testes aos Controlos

11. O auditor deve testar os controlos num dado momento ou ao longo do período relativamente ao qual pretende confiar nesses controlos, sem prejuízo dos parágrafos 12 e 15 adiante, a fim de proporcionar uma base apropriada para a pretendida confiança do auditor. (Ref: Parágrafo A32)

Usar a Prova de Auditoria Obtida Durante um Período Intercalar

12. Se o auditor obtiver prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos durante um período intercalar, deve:

(a) Obter prova de auditoria acerca de alterações significativas a esses controlos subsequentemente ao período intercalar; e

(b) Determinar a prova de auditoria adicional a obter para o período remanescente. (Ref: Parágrafos A34 a A35)

Usar a Prova de Auditoria Obtida em Auditorias Anteriores

13. Ao determinar se é apropriado utilizar prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos obtida em auditorias anteriores e, em caso afirmativo, a duração do período que poderá decorrer antes de voltar a testar um controlo, o auditor deve considerar:

(a) A eficácia de outros componentes do sistema de controlo interno da entidade, incluindo o ambiente de controlo, o processo da entidade de monitorizar o sistema de controlo interno e o processo da entidade para a avaliação do risco;

(b) Os riscos decorrentes das características do controlo, nomeadamente se é manual ou automatizado;

(c) A eficácia dos controlos gerais de TI;

(d) A eficácia do controlo e a sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão dos desvios na aplicação do controlo notados em auditorias anteriores e se ocorreram mudanças de pessoal que afetem de forma significativa a aplicação do controlo;

(e) Se a ausência de uma alteração num controlo em particular representa um risco devido à alteração das circunstâncias; e

(f) Os riscos de distorção material e o grau de confiança no controlo. (Ref: Parágrafo A36)

14. Se o auditor planear usar a prova de auditoria obtida numa auditoria anterior acerca da eficácia operacional de controlos específicos, deve estabelecer a relevância e fiabilidade continuada dessa prova, obtendo prova de auditoria sobre se ocorreram alterações significativas nesses controlos desde a auditoria anterior. O auditor deve obter esta

prova através de indagações combinadas com observações ou inspeções para confirmar o seu conhecimento desses controlos específicos, e

(a) Se ocorreram alterações que afetem a relevância continuada da prova de auditoria obtida na auditoria anterior, deve testar os controlos na auditoria corrente. (Ref: Parágrafo A37)

(b) Se não ocorreram alterações desse tipo, o auditor deve testar os controlos pelo menos uma vez em cada três auditorias e deve testar alguns controlos em cada auditoria, para evitar a possibilidade de que todos os controlos em que o auditor pretende confiar sejam testados num único período de auditoria e não haja nenhum teste a esses controlos nos dois períodos subsequentes. (Ref: Parágrafos A38 a A40)

Controlos sobre Riscos Significativos

15. Se o auditor pretender confiar em controlos sobre um risco que determinou ser significativo, deve testar esses controlos no período corrente.

Avaliar a Eficácia Operacional de Controlos

16. Quando avalia a eficácia operacional de controlos nos quais o auditor pretende confiar, o auditor deve avaliar se as distorções que tenham sido detetadas por procedimentos substantivos indiciam que os controlos não estão a operar com eficácia. Contudo, na ausência de distorções detetadas por procedimentos substantivos, não proporciona prova de auditoria de que os controlos relativos à asserção a testar são eficazes. (Ref: Parágrafo A41)

17. Se forem detetados desvios aos controlos em que o auditor pretende confiar, o auditor deve proceder a indagações específicas para compreender estas matérias e as suas potenciais consequências e deve determinar se: (Ref: Parágrafo A42)

(a) Os testes aos controlos que foram executados proporcionam uma base apropriada para ter confiança nesses controlos;

(b) São necessários testes ao controlo adicionais; ou

(c) Os riscos de distorção material terão de ser tratados usando procedimentos substantivos.

*Procedimentos Substantivos*

18. Independentemente dos riscos de distorção material avaliados, o auditor deve conceber e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de conta e divulgações materiais. (Ref: Parágrafos A43 a A49)

19. O auditor deve considerar se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos substantivos de auditoria. (Ref: Parágrafos A50 a A53)

Procedimentos Substantivos Relativos ao Processo de Encerramento das Demonstrações Financeiras

20. Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os seguintes procedimentos de auditoria relativos ao processo de encerramento das demonstrações financeiras:

(a) Confirmar ou reconciliar a informação, incluindo as divulgações, nas demonstrações financeiras com os registos contabilísticos subjacentes, quer essa informação seja obtida dos livros quer de outras fontes; e

(b) Examinar os registos de diário materiais e outros ajustamentos feitos no decurso da preparação das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A54)

Procedimentos Substantivos que Respondem a Riscos Significativos

21. Se o auditor tiver determinado que um risco de distorção material avaliado ao nível de asserção é um risco significativo, deve executar procedimentos substantivos que deem resposta específica a esse risco. Quando a abordagem a um risco significativo consistir apenas de procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhe. (Ref: Parágrafo A55)

Oportunidade dos Procedimentos Substantivos

22. Se os procedimentos substantivos forem executados numa data intercalar, o auditor deve cobrir o período remanescente executando:

(a) procedimentos substantivos, em conjunto com testes aos controlos para o período remanescente; ou

(b) apenas procedimentos substantivos adicionais, se o auditor determinar que são suficientes, que proporcionem uma base razoável para alargar as conclusões de auditoria da data intercalar até à data do final do período. (Ref: Parágrafos A56 a A59)

23. Se forem detetadas numa data intercalar distorções que o auditor não esperava ao avaliar os riscos de distorção material, deve apreciar se a respetiva avaliação do risco e a natureza, oportunidade e extensão planeadas para os procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente terão de ser modificadas. (Ref: Parágrafo A60)

Adequação da Apresentação das Demonstrações Financeiras

24. O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação global das demonstrações financeiras está de acordo com o normativo contabilístico aplicável. Ao fazer essa avaliação, o auditor deve considerar se as demonstrações financeiras estão apresentadas de uma forma que reflita de forma apropriada:

- A classificação e descrição da informação financeira e as transações, acontecimentos e condições subjacentes; e
- A apresentação, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras (Ref: Parágrafo A61)

**Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria**

25. Com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, o auditor deve apreciar, antes da conclusão da auditoria, se a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção permanece apropriada. (Ref: Parágrafos A62 e A63)

26. O auditor deve concluir se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada. Ao formar uma opinião, deve considerar toda a prova de auditoria relevante, independentemente de essa prova parecer corroborar ou contradizer as asserções das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A64)

27. Se o auditor não obtiver prova de auditoria suficiente e apropriada relativa a uma asserção relevante sobre uma classe de transações, saldos de contas ou divulgações, deve procurar obter prova de auditoria adicional. Se o auditor for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras.

**Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:[2]

(a) As respostas globais para tratar os riscos de distorção material avaliados ao nível das demonstrações financeiras e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais executados;

(b) A ligação desses procedimentos com os riscos avaliados a nível da asserção; e

(c) Os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões quando estas não forem, de outra forma, claras. (Ref: Parágrafo A65)

29. Se o auditor planear usar prova de auditoria sobre a eficácia operacional dos controlos obtida em auditorias anteriores, deve incluir na documentação de auditoria as conclusões a que chegou no que se refere à confiança nos controlos que foram testados na auditoria anterior.

30. A documentação do auditor deve demonstrar que a informação, incluindo as divulgações, nas demonstrações financeiras concorda ou reconcilia com os registos contabilísticos subjacentes, quer essa informação seja obtida dos livros quer de outras fontes.

**

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

**Respostas Globais** (Ref: Parágrafo 5)

A1. As respostas globais para tratar os riscos de distorção material avaliados ao nível das demonstrações financeiras podem incluir:

- Enfatizar à equipa de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional.
- Nomear pessoal mais experiente ou com competências especializadas específicas ou utilizar peritos.

[2] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

- Alterações à natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do trabalho executado.
- Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria adicionais a executar.
- Alterações à estratégia de auditoria global conforme exigido pela ISA 300, ou procedimentos de auditoria planeados, e pode incluir alterações:
  - À determinação pelo auditor da materialidade de desempenho de acordo com a ISA 320.
  - Aos planos do auditor para testar a eficácia operacional dos controlos, e à persuasão da prova de auditoria necessária para apoiar a confiança planeada na eficácia operacional dos controlos, particularmente quando são identificadas deficiências no ambiente de controlo ou nas atividades de monitorização da entidade.
  - À natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos. Por exemplo, pode ser apropriado executar procedimentos substantivos na ou perto da data das demonstrações financeiras quando o risco de distorção material é avaliado como mais elevado.

A2. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e, por essa via, das consequentes respostas globais do auditor, é afetada pelo conhecimento que o auditor tem do ambiente de controlo. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir que o auditor tenha mais confiança no controlo interno e na fiabilidade da prova de auditoria gerada dentro da entidade e assim, por exemplo, permitir que o auditor conduza alguns procedimentos de auditoria numa data intercalar em vez de no final do período. As deficiências no ambiente de controlo interno têm, contudo, o efeito oposto. Por exemplo, o auditor pode responder a um ambiente de controlo ineficaz:

- Realizando mais procedimentos de auditoria à data do final do período em vez de numa data intercalar.
- Obtendo mais prova de auditoria a partir de procedimentos substantivos.
- Aumentando o número de localizações a incluir no âmbito da auditoria.

A3. Estas considerações têm, assim, uma influência significativa na abordagem geral do auditor, que dará por exemplo ênfase aos procedimentos substantivos (abordagem substantiva) ou aplicará uma abordagem com testes aos controlos e procedimentos substantivos (abordagem combinada).

**Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos de Distorção Material Avaliados ao Nível de Asserção**

*Natureza, Oportunidade e Extensão de Procedimentos Adicionais de Auditoria* (Ref: Parágrafo 6)

A4. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material identificados ao nível de asserção proporciona uma base para considerar a abordagem de auditoria apropriada na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, o auditor pode determinar que:

(a) Só através da execução de testes aos controlos pode conseguir uma resposta eficaz ao risco de distorção material avaliado quanto a uma dada asserção;

(b) A execução apenas de procedimentos substantivos é apropriada para algumas asserções e, por isso, o auditor exclui o efeito dos controlos na avaliação do risco de distorção material. Isto pode acontecer porque o auditor não identificou um risco relativamente ao qual os procedimentos substantivos não possam, por si só, fornecer provas de auditoria suficientes e adequadas, pelo que não é obrigado a testar a eficácia operacional dos controlos. Assim, o auditor pode não planear testar a eficácia operacional dos controlos ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos; ou

(c) Uma abordagem combinada usando tanto testes aos controlos como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

O auditor não necessita de conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria quando a avaliação do risco de distorção material estiver abaixo do nível aceitavelmente baixo. Contudo, conforme exigido pelo parágrafo 18, independentemente da abordagem selecionada e do risco de distorção material avaliado, o auditor concebe e executa procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de conta e divulgações materiais.

A5. A natureza de um procedimento de auditoria refere-se à sua finalidade (isto é, teste aos controlos ou procedimento substantivo) e ao seu tipo (isto é, inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou

procedimento analítico). A natureza dos procedimentos de auditoria é da maior importância para responder aos riscos avaliados.

A6. A oportunidade de um procedimento de auditoria refere-se ao momento em que é executado ou ao período ou data a que se aplica a prova de auditoria.

A7. A extensão de um procedimento de auditoria refere-se à quantidade em causa, por exemplo a dimensão de uma amostra ou o número de observações de um controlo.

A8. A conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais, cuja natureza, oportunidade e extensão são baseadas e dão resposta aos riscos de distorção material avaliados ao nível de asserção, proporciona uma ligação clara entre os procedimentos adicionais de auditoria executados pelo auditor e a avaliação do risco.

Responder aos Riscos Avaliados ao Nível de Asserção (Ref: Parágrafo 7(a))

Natureza

A9. A ISA 315 (revista 2019) exige que a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível da asserção seja efetuada através da avaliação do risco inerente e do risco de controlo. O auditor avalia o risco inerente através da avaliação da probabilidade e dimensão de uma distorção tendo em conta como, e em que medida, os fatores de risco inerente afetam a suscetibilidade à distorção de asserções relevantes[3]. Os riscos avaliados pelo auditor, incluindo as razões para esses riscos avaliados, podem afetar quer os tipos de procedimentos de auditoria a executar quer a sua combinação. Por exemplo, quando o risco avaliado é alto, o auditor pode confirmar a plenitude dos termos de um contrato com a contraparte, além de inspecionar o documento. Para além disso, determinados procedimentos de auditoria podem ser mais apropriados para algumas asserções que outros. Por exemplo, em relação ao rédito, os testes aos controlos podem dar melhor resposta ao risco avaliado de distorção material da asserção de plenitude, enquanto os procedimentos substantivos podem dar melhor resposta ao risco avaliado de distorção material da asserção de ocorrência.

A10. As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes na determinação da natureza dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se um risco avaliado é mais baixo devido às características particulares de uma classe de transações sem ter em consideração os respetivos controlos, o auditor pode determinar que os procedimentos analíticos substantivos por si só proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada. Por outro lado, se o risco avaliado é mais baixo porque o auditor planeia testar a eficácia operacional dos controlos ,e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa baixa avaliação, o auditor deve executar testes a esses controlos, conforme exigido pelo parágrafo 8(a). Pode ser este o caso, por exemplo, para uma classe de transações de características razoavelmente constantes e não complexas que sejam processadas de forma rotineira e controladas pelo sistema de informação da entidade.

Oportunidade

A11. O auditor pode executar testes aos controlos ou procedimentos substantivos numa data intercalar ou no final do período. Quanto maior é o risco de distorção material, mais provável será que o auditor decida ser mais eficaz executar procedimentos substantivos próximo ou no final do período, em vez de numa data anterior, ou executar procedimentos de auditoria sem aviso prévio ou em momentos imprevisíveis (por exemplo, executar procedimentos de auditoria em determinadas localizações sem aviso prévio). Este facto é particularmente relevante quanto às respostas a considerar aos riscos de fraude. Por exemplo, o auditor pode concluir, quando tiverem sido identificados os riscos de distorção ou manipulação intencional, que procedimentos de auditoria para alargar as conclusões de auditoria de uma data intercalar até ao final do período não seriam eficazes.

A12. Por outro lado, a execução de procedimentos de auditoria antes do final do período pode ajudar o auditor a identificar matérias significativas numa fase inicial da auditoria e, consequentemente, a resolvê-las com a ajuda do órgão de gestão ou a desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para tratar essas matérias.

A13. Adicionalmente, determinados procedimentos de auditoria só podem ser executados no final ou após o final do período, como por exemplo:

- Concordar ou reconciliar a informação, incluindo as divulgações, nas demonstrações financeiras com os registos contabilísticos subjacentes, quer essa informação seja obtida dos livros quer de outras fontes;
- Verificar os ajustamentos efetuados no decurso da preparação das demonstrações financeiras; e
- Executar procedimentos para responder ao risco de que, no final do período, a entidade possa ter celebrado contratos de vendas indevidos ou existam transações que não tenham sido possível finalizar.

[3] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 31 e 34

A14. Fatores adicionais relevantes que influenciam a decisão do auditor quanto ao momento em que deverão ser executados procedimentos de auditoria incluem:

- O ambiente de controlo.
- Em que momento a informação relevante está disponível (por exemplo, os ficheiros eletrónicos podem ser substituídos posteriormente, ou os procedimentos a observar podem ocorrer apenas em determinados momentos).
- A natureza do risco (por exemplo, se existir o risco de que o rédito seja inflacionado para satisfazer as expectativas de resultados através da posterior criação de acordos de venda falsos, o auditor pode desejar examinar os contratos disponíveis à data do final do período).
- O período ou data a que se refere a prova de auditoria.
- O momento que em são preparadas as demonstrações financeiras, particularmente em relação às divulgações que proporcionam explicações sobre quantias registadas na demonstração da posição financeira, demonstração do resultado integral, demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa.

Extensão

A15. A extensão de um procedimento de auditoria julgado necessário é determinada após considerar a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeia obter. Quando uma finalidade única é satisfeita através de uma combinação de procedimentos, a extensão de cada procedimento é considerada separadamente. Em geral, a extensão dos procedimentos de auditoria aumenta à medida que o risco de distorção material aumenta. Por exemplo, em resposta ao risco de distorção material avaliado devido a fraude, pode ser apropriado aumentar a dimensão das amostras ou executar procedimentos analíticos substantivos a um nível mais pormenorizado. Contudo, aumentar a extensão de um procedimento de auditoria só é eficaz se o próprio procedimento de auditoria for relevante para o risco específico.

A16. O uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (CAAT) pode possibilitar testes mais extensivos de ficheiros eletrónicos de transações e de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide alterar a extensão dos testes, por exemplo em resposta aos riscos de distorção material devido a fraude. Estas técnicas podem ser utilizadas para selecionar amostras de transações dos principais ficheiros eletrónicos, para ordenar transações com características específicas ou para testar a totalidade de uma população em vez de uma amostra.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A17. Relativamente a auditorias de entidades do setor público, o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria podem afetar as considerações do auditor quanto à natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A18. No caso de entidades muito pequenas, podem não existir muitos controlos que possam ser identificados pelo auditor ou a extensão da documentação da sua existência ou operacionalidade pela entidade poderá ser limitada. Nestes casos, pode ser mais eficiente que o auditor execute procedimentos de auditoria adicionais que sejam essencialmente procedimentos substantivos. Em alguns casos raros, contudo, a ausência de controlos ou de componentes do sistema de controlo interno pode tornar impossível obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Avaliações Mais Altas do Risco (Ref: Parágrafo 7(b))

A19. Quando obtém prova de auditoria mais persuasiva devido a uma avaliação mais alta do risco, o auditor pode aumentar a quantidade da prova ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, por exemplo colocando maior ênfase na obtenção de prova junto de terceiros ou obtendo prova corroborativa de diversas fontes independentes.

*Testes aos Controlos*

Conceção e Execução de Testes aos Controlos (Ref: Parágrafo 8)

A20. Os testes aos controlos só são executados sobre os controlos que o auditor tenha determinado serem adequadamente concebidos para prevenir, ou detetar e corrigir, uma distorção material numa asserção relevante, e o auditor planeie testar esses controlos. Se tiverem sido usados controlos substancialmente diferentes em diferentes momentos durante o período sob auditoria, cada um é considerado separadamente.

A21. Testar a eficácia operacional de controlos é diferente de compreender e avaliar a conceção e implementação de controlos. Contudo, são usados os mesmos tipos de procedimentos de auditoria. O auditor pode, portanto, decidir que é eficiente testar a eficácia operacional de controlos ao mesmo tempo que avalia a sua conceção e verifica que foram implementados.

A22. Para além disso, embora alguns procedimentos de avaliação do risco possam não ter sido especificamente concebidos como testes aos controlos, podem apesar de tudo proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos e, consequentemente, servir como testes aos controlos. Por exemplo, os procedimentos de avaliação do risco pelo auditor podem ter incluído:

- Indagar acerca do uso de orçamentos pelo órgão de gestão.
- Observar a comparação pelo órgão de gestão dos gastos mensais orçamentados com os reais.
- Inspecionar relatórios respeitantes à investigação de variações entre quantias orçamentadas e reais.

Estes procedimentos de auditoria permitem obter um conhecimento da conceção das políticas orçamentais da entidade e saber se foram implementadas, mas também podem proporcionar prova de auditoria acerca da eficácia do funcionamento das políticas orçamentais na prevenção ou deteção de distorções materiais na classificação dos gastos.

A23. Adicionalmente, o auditor pode conceber um teste aos controlos a ser executado simultaneamente com um teste de detalhe sobre a mesma transação. Embora a finalidade de um teste aos controlos seja diferente da finalidade de um teste de detalhe, ambos podem ser cumpridos simultaneamente ao executar um teste aos controlos e um teste de detalhe sobre a mesma transação, também conhecido como teste de finalidade dupla. Por exemplo, o auditor pode conceber e apreciar os resultados de um teste com vista a examinar uma fatura para determinar se foi aprovada e a proporcionar prova de auditoria substantiva de uma transação. Um teste de dupla finalidade é concebido e apreciado considerando separadamente cada finalidade do teste.

A24. Nalguns casos, o auditor pode ver-se na impossibilidade de conceber procedimentos substantivos eficazes que por si só proporcionem prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção.[4] Isto pode ocorrer quando uma entidade conduz o seu negócio usando tecnologias de informação e não é produzida ou mantida qualquer documentação das transações para além da proveniente do sistema de tecnologias de informação. Nestes casos, o parágrafo 8(b) exige que o auditor execute testes aos controlos que abordam o risco para o qual os procedimentos substantivos por si só não podem fornecer prova de auditoria suficiente e adequada.

Prova de Auditoria e Confiança Pretendida (Ref: Parágrafo 9)

A25. Pode ser procurado um nível mais alto de garantia de fiabilidade acerca da eficácia operacional de controlos quando a abordagem adotada consiste principalmente em testes aos controlos, particularmente quando não seja possível ou praticável obter prova de auditoria suficiente e apropriada apenas a partir de procedimentos substantivos.

Natureza e Extensão dos Testes aos Controlos

Outros procedimentos de auditoria em combinação com indagações (Ref: Parágrafo 10(a))

A26. A indagação por si só não é suficiente para testar a eficácia operacional dos controlos. Consequentemente, são executados outros procedimentos de auditoria em combinação com as indagações. Neste contexto, a indagação combinada com inspeção ou reexecução pode proporcionar maior garantia de fiabilidade do que a indagação e a observação, uma vez que uma observação só é pertinente no momento em que é feita.

A27. A natureza de um controlo em particular influencia o tipo de procedimento necessário para obter prova de auditoria quanto à eficácia do seu funcionamento. Por exemplo, se a eficácia operacional é evidenciada por documentação, o auditor pode decidir inspecionar essa documentação para obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional. Para outros controlos, contudo, a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante. Por exemplo, pode não existir documentação da operação relativamente a alguns fatores no ambiente de controlo, como a atribuição de autoridade e de responsabilidade, ou relativamente a alguns tipos de controlos, tais como controlos automatizados. Nestas circunstâncias, a prova de auditoria acerca da eficácia operacional pode ser obtida por meio de indagação em combinação com outros procedimentos de auditoria como a observação ou o uso de CAAT.

[4] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 33

Extensão dos testes aos controlos

A28. Quando é necessária prova de auditoria mais persuasiva em relação à eficácia de um controlo, pode ser apropriado aumentar a extensão dos testes aos controlos. Para além do grau de confiança nos controlos, as matérias que o auditor pode considerar na determinação da extensão dos testes aos controlos incluem:

- A frequência de execução do controlo pela entidade durante o período.
- O período, durante a auditoria, em que o auditor confia na eficácia operacional do controlo.
- A taxa esperada de desvio de um controlo.
- A relevância e fiabilidade da prova de auditoria a obter com respeito à eficácia operacional do controlo ao nível de asserção.
- Até que ponto é obtida prova de auditoria a partir de testes aos outros controlos relacionados com a asserção.

A ISA 530[5] contém orientações adicionais sobre a extensão dos testes.

A29. Dada a consistência inerente ao processamento por tecnologias de informação, pode não ser necessário aumentar a extensão dos testes a um controlo automatizado. Será de esperar que um controlo automatizado funcione de forma consistente, a menos que a aplicação informática (incluindo as tabelas, ficheiros ou outros dados permanentes que utiliza) seja alterado. Assim que o auditor determine que um controlo automatizado está a funcionar como pretendido (o que pode acontecer quando o controlo é inicialmente implementado ou em qualquer outra data), pode considerar a execução de testes para determinar que o controlo continua a funcionar com eficácia. Estes testes podem incluir o teste aos controlos gerais informáticos relacionados com a aplicação informática.

A30. Do mesmo modo, o auditor pode realizar testes de controlos que abordem os riscos de distorção material relacionados com a integridade dos dados da entidade, ou com a exaustividade e exatidão dos relatórios gerados pelo sistema da entidade, ou que abordem os riscos de distorção material relativamente aos quais os procedimentos substantivos não possam, por si só, proporcionar provas de auditoria suficientes e adequadas. Estes testes de controlo podem incluir testes de controlos gerais informáticos que abordem as questões referidas no parágrafo 10(a). Se for esse o caso, o auditor pode não necessitar de efetuar quaisquer outros testes para obter provas de auditoria sobre as matérias referidas no parágrafo 10(a).

A31. Quando o auditor determina que um controlo geral informático é deficiente, o auditor pode considerar a natureza do(s) risco(s) relacionado(s) decorrente(s) da utilização dos sistemas informáticos que foram identificados de acordo com a ISA 315 (revista 2019)[6] para fornecer a base para a conceção dos procedimentos adicionais do auditor para fazer face ao risco avaliado de distorção material. Esses procedimentos podem consistir em determinar se:

- O(s) risco(s) relacionado(s) decorrente(s) dos sistemas informáticos ocorreu(ram). Por exemplo, se os utilizadores tiverem acesso não autorizado a uma aplicação informática (mas não puderem aceder ou modificar os registos do sistema que controlam o acesso), o auditor pode inspecionar os registos do sistema para obter provas de auditoria de que esses utilizadores não acederam à aplicação informática durante o período.
- Existem controlos informáticos gerais alternativos ou redundantes, ou quaisquer outros controlos, que abordem o(s) risco(s) relacionado(s) decorrente(s) da utilização dos sistemas informáticos. Em caso afirmativo, o auditor pode identificar esses controlos (caso ainda não tenham sido identificados) e, por conseguinte, avaliar a sua conceção, determinar se foram implementados e realizar testes da sua eficácia operacional. Por exemplo, se um controlo geral dos sistemas informáticos relacionado com o acesso dos utilizadores for deficiente, a entidade pode dispor de um controlo alternativo através do qual a gestão dos sistemas informáticos analisa atempadamente os relatórios de acesso dos utilizadores finais. As circunstâncias em que um controlo de aplicação pode dar resposta a um risco decorrente da utilização dos sistemas informáticos podem incluir quando as informações suscetíveis de serem afetadas pela deficiência geral do controlo informático podem ser conciliadas com fontes externas (por exemplo, um extrato bancário) ou fontes internas não afetadas pela deficiência geral do controlo informático (por exemplo, uma aplicação informática ou uma fonte de dados separada).

[5] ISA 530, *Amostragem de Auditoria*
[6] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 26(c)(i)

Testar controlos indiretos (Ref: Parágrafo 10(b))

A32. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter prova de auditoria que suporte o funcionamento eficaz de controlos indiretos (por exemplo, controlos gerais informáticos). Tal como explicado nos parágrafos A29 a A31, os controlos gerais informáticos podem ter sido identificados em conformidade com a ISA 315 (revista 2019) devido ao seu apoio à eficácia operacional dos controlos automatizados ou devido ao seu apoio à manutenção da integridade da informação utilizada no relato financeiro da entidade, incluindo os relatórios gerados pelo sistema. O requisito do parágrafo 10(b) reconhece que o auditor pode já ter testado determinados controlos indiretos para tratar as questões do parágrafo 10(a).

Oportunidade dos Testes aos Controlos

Período pretendido de confiança (Ref: Parágrafo 11)

A33. A prova de auditoria respeitante apenas a um dado momento pode ser suficiente para os objetivos do auditor, por exemplo quando testa controlos sobre a contagem física do inventário efetuada pela entidade no final do período. Se, por outro lado, o auditor pretende confiar no controlo ao longo de um determinado período, serão apropriados testes que permitam proporcionar prova de auditoria de que o controlo funcionou com eficácia em momentos relevantes durante esse período. Estes testes podem incluir testes de controlos no processo da entidade de monitorizar o sistema de controlos internos.

Usar a prova de auditoria obtida durante um período intercalar (Ref: Parágrafo 12(b))

A34. Os fatores relevantes para a determinação da prova de auditoria adicional a obter acerca de controlos que estiveram a operar durante o período remanescente após um período intercalar incluem:

- A importância dos riscos de distorção material avaliados ao nível de asserção.
- Os controlos específicos que foram testados durante o período intercalar e as alterações significativas neles ocorridas desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informação, processos e pessoal.
- O grau até ao qual foi obtida prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos.
- A extensão do período remanescente.
- Até que ponto o auditor pretende reduzir os procedimentos substantivos adicionais de auditoria com base na confiança nos controlos.
- O ambiente de controlo.

A35. Pode ser obtida prova de auditoria adicional, por exemplo, alargando os testes aos controlos ao período remanescente ou testando a monitorização de controlos pela entidade.

Usar prova de auditoria obtida em auditorias anteriores (Ref: Parágrafo 13)

A36. Em determinadas circunstâncias, a prova de auditoria obtida em auditorias anteriores pode proporcionar prova de auditoria quando o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância e fiabilidade contínua. Por exemplo, ao executar uma auditoria anterior, o auditor pode ter determinado que um controlo automatizado estava a funcionar como pretendido. O auditor pode obter prova de auditoria para determinar se foram feitas alterações ao controlo automatizado que afetem o seu continuado funcionamento eficaz através, por exemplo, de indagações ao órgão de gestão e da inspeção dos registos que possam indicar que os controlos foram alterados. A consideração da prova de auditoria acerca destas alterações pode suportar quer o aumento quer a diminuição da prova de auditoria que se prevê obter no período corrente acerca da eficácia operacional dos controlos.

Controlos que se alteraram desde auditorias anteriores (Ref: Parágrafo 14(a))

A37. A relevância e fiabilidade da prova de auditoria obtida em auditorias anteriores pode ser afetada por alterações de tal forma que essa prova deixe de proporcionar uma base para uma confiança continuada. Por exemplo, as alterações num sistema que possibilitem a uma entidade receber um novo relatório do sistema não afetarão provavelmente a relevância da prova de auditoria de um período anterior. Contudo, uma alteração que implique que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente afeta essa relevância.

Controlos que não se alteraram desde auditorias anteriores (Ref: Parágrafo 14(b))

A38. A decisão do auditor sobre se deve confiar na prova de auditoria obtida em anteriores auditorias relativamente a controlos que:

(a) não se alteraram desde a última vez que foram testados; e

(b) não são controlos destinados a reduzir um risco significativo,

é uma matéria de julgamento profissional. Adicionalmente, o período que decorre entre os testes a esses controlos é também uma matéria de julgamento profissional, mas o parágrafo 14(b) exige que esses testes tenham lugar pelo menos uma vez a cada três anos.

A39. Em geral, quanto mais alto é o risco de distorção material ou maior a confiança nos controlos, menor é provavelmente o período decorrido, se existir. Os fatores que podem diminuir o período para voltar a testar um controlo ou levar a que não se possa confiar de forma alguma na prova de auditoria obtida em auditorias anteriores incluem:

- Um deficiente ambiente de controlo.
- Uma deficiência da entidade no processo de monitorização do sistema de controlo interno.
- Um elemento manual significativo nos controlos.
- Alterações no pessoal que afetem de forma significativa a aplicação do controlo.
- Alterações nas circunstâncias que indiciem a necessidade de alteração do controlo.
- Deficientes controlos informáticos gerais.

A40. Quando existir um conjunto de controlos relativamente aos quais o auditor pretende confiar na prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, testar alguns desses controlos em cada auditoria proporciona informação corroborativa acerca da eficácia continuada do ambiente de controlo. Essa informação contribui para a decisão do auditor sobre se é apropriado confiar na prova de auditoria obtida em auditorias anteriores.

Avaliar a Eficácia Operacional de Controlos (Ref: Parágrafos 16 e 17)

A41. Uma distorção material detetada pelos procedimentos do auditor é um forte indicador da existência de uma deficiência significativa no controlo interno.

A42. O conceito de eficácia do funcionamento de controlos reconhece que podem ocorrer alguns desvios na maneira como os controlos são aplicados pela entidade. Os desvios em relação aos controlos estabelecidos podem ser causados por fatores como alterações no pessoal-chave, flutuações sazonais significativas no volume de transações e erro humano. A taxa de desvio detetada, em particular em comparação com a taxa esperada, pode indiciar que não se pode confiar no controlo para reduzir o risco ao nível de asserção até ao ponto calculado pelo auditor.

*Procedimentos Substantivos* (Ref: Parágrafo 18)

A43. O parágrafo 18 exige que o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas ou divulgações materiais. Para classes de transações significativas, saldos de contas e divulgações, os procedimentos substantivos podem já ter sido executados porque o parágrafo 6 exige que o auditor conceba e execute procedimentos de auditoria adicionais que respondam aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção. Consequentemente, é necessário que os procedimentos substantivos sejam concebidos e executados de acordo com o parágrafo 18:

- Quando os procedimentos adicionais de auditoria para classes de transações significativas, saldos de contas ou divulgações, concebidos e executados de acordo com o parágrafo 6, não incluírem procedimentos substantivos; ou
- Para cada classe de transações, saldo de conta ou divulgação que não seja uma classe significativa de transações, saldo de conta ou divulgação, mas que tenha sido identificada como material de acordo com a ISA 315 (Revisto em 2019)[7].

Este requisito reflete o facto de que: (a) a avaliação do risco pelo auditor é um julgamento e pode portanto não identificar todos os riscos de distorção material; e (b) existem limitações inerentes aos controlos, incluindo a possibilidade de derrogação pelo órgão de gestão.

A44. Não é necessário testar todas as asserções dentro de uma classe material de transações, saldos de conta ou divulgações. Pelo contrário, ao conceber os procedimentos substantivos a executar, a consideração pelo auditor da(s) asserção(ões) em que, caso ocorra uma distorção, existe uma possibilidade razoável de que a distorção seja material, pode ajudar a identificar a natureza, a época e a extensão apropriadas dos procedimentos a executar.

7 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 36

Natureza e Extensão de Procedimentos Substantivos

A45. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- Executar apenas procedimentos analíticos substantivos será suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Por exemplo, quando a avaliação do risco pelo auditor for suportada por prova de auditoria a partir de testes aos controlos.
- Apenas são apropriados testes de detalhe.
- Uma combinação de procedimentos analíticos substantivos e de testes de detalhe dá uma melhor resposta aos riscos avaliados.

A46. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo. A ISA 520[8] estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante uma auditoria.

A47. A avaliação do risco ou a natureza da asserção é relevante para a conceção de testes de detalhe. Por exemplo, os testes de detalhe relacionados com a asserção da existência ou da ocorrência envolvem a seleção de itens contidos numa quantia das demonstrações financeiras e a obtenção da prova de auditoria relevante. Por outro lado, os testes de detalhe relacionados com a asserção da plenitude podem envolver escolher itens que se espera estarem incluídos numa quantia relevante das demonstrações financeiras e investigar se estão de facto incluídos.

A48. Uma vez que a avaliação do risco de distorção material tem em conta os controlos que o auditor planeia testar, a extensão de procedimentos substantivos poderá ter de ser aumentada quando os resultados dos testes aos controlos são insatisfatórios. Contudo, aumentar a extensão de um procedimento de auditoria só é apropriado quando o próprio procedimento de auditoria é relevante para o risco específico.

A49. Ao conceber testes de detalhe, a extensão do teste é geralmente pensada em termos da dimensão da amostra. Contudo, outras matérias são também relevantes, nomeadamente se será mais eficaz usar outros meios para selecionar. Ver a ISA 500.[9]

Considerar se Devem Ser Executados Procedimentos de Confirmação Externa (Ref: Parágrafo 19)

A50. Os procedimentos de confirmação externa são frequentemente relevantes quando tratam asserções associadas a saldos de contas e seus elementos, mas não têm de se restringir a estes itens. Por exemplo, o auditor pode pedir confirmação externa de termos de acordos, contratos ou transações entre uma entidade e outras partes. Os procedimentos de confirmação externa também podem ser executados para obter prova de auditoria acerca da ausência de determinadas condições. Por exemplo, um pedido pode visar especificamente a confirmação de que não existe nenhum "acordo lateral" que possa ser relevante para a asserção de corte de operações do rédito usada por uma entidade. Outras situações em que os procedimentos de confirmação externa podem proporcionar prova de auditoria relevante em resposta a riscos de distorção material avaliados incluem:

- Saldos bancários e outras informações relevantes para o relacionamento com bancos.
- Saldos e condições de contas a receber.
- Inventários à guarda de terceiros em armazéns alfandegados para processamento ou à consignação.
- Títulos de propriedade detidos por advogados ou entidades financeiras para guarda ou como garantia.
- Investimentos detidos por terceiros para guarda ou comprados a corretores mas não entregues à data do balanço.
- Quantias devidas a financiadores, incluindo as condições de reembolso e cláusulas restritivas relevantes.
- Saldos e condições de contas a pagar.

A51. Embora as confirmações externas possam proporcionar prova de auditoria relevante em relação a determinadas asserções, existem algumas asserções relativamente às quais as confirmações externas proporcionam prova de auditoria menos relevante. Por exemplo, as confirmações externas proporcionam prova de auditoria menos relevante relativamente à possibilidade de recuperação dos saldos de contas a receber do que relativamente à sua existência.

---

8 ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

9 ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 10

A52. O auditor pode determinar que os procedimentos de confirmação externa executados para uma finalidade proporcionam uma oportunidade de obter prova de auditoria acerca de outras matérias. Por exemplo, os pedidos de confirmação relativos a saldos bancários incluem muitas vezes pedidos de informação relevantes para outras asserções das demonstrações financeiras. Estas considerações podem influenciar a decisão do auditor quanto a executar ou não procedimentos de confirmação externa.

A53. Os fatores que podem ajudar o auditor a determinar se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos substantivos de auditoria incluem:

- O conhecimento do assunto em apreciação pela parte que confirma – as respostas podem ser mais fiáveis se dadas por uma pessoa da parte que confirma que tem conhecimento específico da informação a confirmar.
- A capacidade ou a disponibilidade para responder da parte que confirma – por exemplo, a parte que confirma:
    - Pode não aceitar a responsabilidade pela resposta a um pedido de confirmação;
    - Pode considerar que responder é demasiado oneroso ou moroso;
    - Pode ter reservas acerca da potencial responsabilidade legal resultante de responder;
    - Pode contabilizar transações em moedas diferentes; ou
    - Pode operar num ambiente em que responder a pedidos de confirmação não é um aspeto significativo das operações do dia- -a-dia.

  Nestas situações, as partes que confirmam podem não responder, podem responder de forma casual ou podem tentar limitar a confiança depositada na resposta.
- A objetividade da parte que confirma – se a parte que confirma é uma parte relacionada da entidade, as respostas aos pedidos de confirmação podem ser menos fiáveis.

Procedimentos Substantivos Relativos ao Processo de Fecho das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 20)

A54. A natureza e extensão dos procedimentos substantivos executados pelo auditor relativos ao processo de fecho das demonstrações financeiras dependem da natureza e complexidade do processo de relato financeiro da entidade e dos riscos de distorção material relacionados.

*Procedimentos Substantivos em Resposta a Riscos Significativos* (Ref: Parágrafo 21)

A55. O parágrafo 21 desta ISA exige que o auditor execute procedimentos substantivos que respondam especificamente aos riscos que o auditor determinou serem significativos. A prova de auditoria na forma de confirmações externas recebidas diretamente pelo auditor de partes que confirmam apropriadas pode ajudar o auditor a obter prova de auditoria com o alto nível de fiabilidade que o auditor exige para responder a riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro. Por exemplo, se o auditor identificar que o órgão de gestão está sob pressão para cumprir expectativas de resultados, pode existir um risco de o órgão de gestão inflacionar as vendas reconhecendo indevidamente réditos relativos a acordos de vendas com condições que excluem o reconhecimento de rédito ou faturando vendas antes da expedição. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber procedimentos de confirmação externa não só para confirmar quantias pendentes mas também para confirmar os detalhes dos acordos de vendas, incluindo a data, quaisquer direitos de devolução e as condições de entrega. Adicionalmente, o auditor pode considerar eficaz complementar estas confirmações externas com indagações ao pessoal não financeiro da entidade relativamente a quaisquer alterações nos acordos de venda e condições de entrega.

Oportunidade dos Procedimentos Substantivos (Ref: Parágrafos 22 e 23)

A56. Na maioria dos casos, a prova de auditoria proveniente dos procedimentos substantivos de uma auditoria anterior proporciona pouca ou nenhuma prova de auditoria para o período corrente. Existem, contudo, exceções, como por exemplo um parecer jurídico obtido numa auditoria anterior em relação à estrutura de uma titularização que não tenha sido objeto de alterações, que pode ser relevante no período corrente. Nestes casos, pode ser apropriado usar prova de auditoria dos procedimentos substantivos de uma auditoria anterior, se essa prova e o assunto em causa não tiverem variado no fundamental e se tiverem sido executados procedimentos de auditoria durante o período corrente para estabelecer a sua relevância continuada.'

Usar prova de auditoria obtida durante um período intercalar (Ref: Parágrafo 22)

A57. Em algumas circunstâncias, o auditor pode determinar que é eficaz executar procedimentos substantivos numa data intercalar e comparar e reconciliar a informação respeitante ao saldo no final do período com a informação comparável na data intercalar para:

(a) Identificar quantias que não pareçam usuais,

(b) Investigar tais quantias, e

(c) Executar procedimentos substantivos analíticos ou testes de detalhe em relação ao período intermédio.

A58. Executar procedimentos substantivos numa data intercalar sem efetuar procedimentos adicionais numa data posterior aumenta o risco de o auditor não detetar distorções que possam existir no final do período. Este risco aumenta à medida que o período remanescente seja mais longo. Fatores como os que se seguem podem influenciar a execução de procedimentos substantivos numa data intercalar:

- O ambiente de controlo e outros controlos.
- A disponibilidade numa data posterior da informação necessária para os procedimentos do auditor.
- A finalidade do procedimento substantivo.
- O risco de distorção material avaliado.
- A natureza da classe de transações ou dos saldos de contas e respetivas asserções.
- A capacidade do auditor para executar procedimentos substantivos apropriados ou procedimentos substantivos combinados com testes aos controlos de modo a cobrir o período remanescente, a fim de reduzir o risco de que distorções que possam existir no fim do período não sejam detetadas.

A59. Fatores como os que se seguem podem influenciar a execução de procedimentos analíticos substantivos em relação ao período entre a data intercalar e o fim do período:

- Se os saldos do fim do período de determinadas classes de transações ou saldos de contas são razoavelmente previsíveis no que respeita à sua quantia, importância relativa e composição.
- Se os procedimentos da entidade para analisar e ajustar essas classes de transações ou saldos de contas nas datas intercalares e para estabelecer os devidos cortes de operações contabilísticas.
- Se o sistema de informação proporcionará a informação respeitante aos saldos no fim do período e às transações no período remanescente que seja suficiente para permitir a investigação de:
  (a) Transações ou lançamentos significativos não usuais (nomeadamente no fim ou perto do fim do período);
  (b) Outras causas de flutuações significativas, ou da não ocorrência de flutuações que eram esperadas; e
  (c) Alterações na composição das classes de transações ou nos saldos de contas.

Distorções detetadas numa data intercalar (Ref: Parágrafo 23)

A60. Quando o auditor concluir que a natureza, oportunidade ou extensão planeadas de procedimentos substantivos que cubram o período remanescente terão de ser modificadas em consequência de distorções inesperadas detetadas numa data intercalar, esta modificação pode incluir o alargamento até à data do fim do período ou a repetição à data do fim do período de procedimentos executados numa data intercalar.

**Adequação da Apresentação das Demonstrações Financeiras** (Ref: Parágrafo 24)

A61. A apreciação da apresentação, arrumação e conteúdo apropriados das demonstrações financeiras inclui, por exemplo, avaliar a terminologia usada conforme exigido pelo normativo contabilístico aplicável, o nível de detalhe proporcionado, a agregação e desagregação de quantias e as bases das quantias indicadas.

**Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria** (Ref: Parágrafos 25 a 27)

A62. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o auditor executa procedimentos de auditoria planeados, a prova de auditoria obtida pode fazer com que o auditor modifique a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados. Pode chegar ao conhecimento do auditor informação que difira significativamente da informação sobre a qual se baseou a avaliação do risco. Por exemplo:

- A extensão das distorções que o auditor detetar ao executar procedimentos substantivos pode alterar o seu julgamento quanto à avaliação dos riscos e pode indiciar uma deficiência significativa no controlo interno.

- O auditor pode tomar conhecimento de discrepâncias nos registos contabilísticos ou de provas contraditórias ou em falta.
- Os procedimentos analíticos executados na fase da revisão global da auditoria podem indicar um risco de distorção material não reconhecido anteriormente.

Nestas circunstâncias, o auditor pode necessitar de reavaliar os procedimentos de auditoria planeados, com base na consideração revista dos riscos de distorção material avaliados e o efeito nas classes de transações significativas, saldos de contas ou divulgações e as suas asserções relevantes. A ISA 315 (Revista 2019) contém orientações adicionais sobre a revisão da avaliação do risco pelo auditor.[10]

A63 O auditor não pode assumir que um caso de fraude ou de erro é uma ocorrência isolada. Consequentemente, a consideração da forma como a deteção de uma distorção afeta os riscos de distorção material avaliados é importante para determinar se a avaliação continua apropriada.

A62. O julgamento do auditor quanto ao que constitui prova de auditoria suficiente e apropriada é influenciado por fatores como:

- A importância da potencial distorção na asserção e a probabilidade de que, individualmente ou agregada com outras potenciais distorções, tenha um efeito material nas demonstrações financeiras.
- Eficácia das respostas e controlos do órgão de gestão no tratamento dos riscos.
- Experiência adquirida durante auditorias anteriores com respeito a potenciais distorções similares.
- Resultados de procedimentos de auditoria executados, nomeadamente se estes procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou de erro.
- Fonte e fiabilidade da informação disponível.
- Caráter persuasivo da prova de auditoria.
- Conhecimento da entidade e do seu ambiente, o normativo contabilístico aplicável e o sistema de controlo interno da entidade.

**Documentação** (Ref: Parágrafo 28)

A65. A forma e extensão da documentação de auditoria são matérias de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, dimensão e complexidade da entidade e do seu sistema de controlo interno, pela disponibilidade da informação proveniente da entidade e pelas metodologias e tecnologias de auditoria usadas.

[10] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 37