

---

# Manual do Revisor Oficial de Contas

---

## Directriz de Revisão/Auditoria 410

### CONTROLO INTERNO

Maio de 2000

### ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1 - 2
Conceitos	3 - 5
Relacionamento Entre os Objectivos Duma Entidade e os Componentes do Controlo Interno	6 - 11
Aplicação dos Componentes do Controlo Interno à Revisão/Auditoria das Demonstrações Financeiras	12
Limitações Inerentes aos Controlos Internos	13 - 16
Consideração do Controlo Interno no Planeamento	17 - 41
Comunicação de Pontos Fracos	42
Apêndice	

---

# Manual do Revisor Oficial de Contas

---

## DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 410

Maio de 2000

### CONTROLO INTERNO

#### Introdução

1. A necessidade de avaliar o sistema de controlo interno vem referida no parágrafo 13 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria:

"13. O revisor/auditor deve avaliar a forma como o sistema de controlo interno efectivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, tomar em consideração a forma como eles afectam a revisão/auditoria."

2. A finalidade desta Directriz Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na obtenção do conhecimento suficiente dos componentes do sistema de controlo interno, a fim de planear a revisão/auditoria e desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz.

#### Conceitos

3. "Sistema contabilístico" significa a série de tarefas adoptadas pela gestão de uma entidade através das quais as transacções são processadas como um meio de manter registos financeiros. Tal sistema identifica, agrega, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transacções e outros acontecimentos.
4. "Sistema de controlo interno" significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.
5. O sistema de controlo interno compreende cinco componentes interligados, os quais são:
  - a) "Ambiente de controlo" que significa a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tônica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.
  - b) "Avaliação do risco" é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos.
  - c) "Procedimentos de controlo" são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas.
  - d) "Informação e comunicação" é a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades.
  - e) "Monitorização" é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.

#### Relacionamento Entre os Objectivos Duma Entidade e os Componentes do Controlo

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

### Interno

6. Há um relacionamento directo entre os objectivos, que são o que uma entidade tem em vista alcançar, e os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objectivos. Em adição, o controlo interno é relevante para toda a entidade, ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos.
7. Embora o controlo interno de uma entidade trate os objectivos em cada um dos componentes referidos no parágrafo 5, nem todos esses objectivos e correspondentes controlos são relevantes para uma revisão/auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade. Acresce que, embora o controlo interno seja relevante para a entidade na sua totalidade ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos, pode não ser necessário uma compreensão do controlo interno relevante para cada uma das suas unidades de negócio ou segmentos.

### **Objectivo de Relato Financeiro**

8. Geralmente os controlos relevantes para uma revisão/auditoria, no que diz respeito ao objectivo duma entidade preparar demonstrações financeiras para uso externo, têm em vista assegurar que sejam apresentadas em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

### **Operação e Conformidade com os Objectivos**

9. Os controlos relacionados com a operação e a conformidade com os objectivos duma entidade podem ser relevantes para uma revisão/auditoria se disserem respeito à informação que o revisor/auditor analisa ou usa na aplicação de procedimentos de revisão/auditoria. Por exemplo, os controlos aplicados a informação não financeira que o revisor/auditor usa nos procedimentos analíticos, tais como, dados estatísticos de produção, ou que pretendam detectar a não conformidade com leis e regulamentos que podem ter um efeito directo nas demonstrações financeiras, tais como, os controlos sobre a conformidade com as leis fiscais sobre o imposto sobre o rendimento usados para determinar as provisões fiscais, podem ser relevantes para o revisor/auditor.
10. Geralmente uma entidade tem controlos relacionados com os objectivos que não são relevantes para uma revisão/auditoria e consequentemente não necessitam de ser considerados. Por exemplo, os controlos que digam respeito à conformidade com os regulamentos de saúde e segurança ou à eficiência e eficácia da formação de certas decisões da gestão (tais como, o preço apropriado de venda de produtos ou a realização, ou não, de certas despesas de investigação e desenvolvimento ou de campanhas de publicidade), embora seja importante para a entidade, normalmente, não têm relação com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

### **Salvaguarda de Activos**

11. O controlo interno para a salvaguarda de activos contra utilização, uso ou aquisições não autorizadas pode incluir controlos relacionados com o relato financeiro e os objectivos operacionais. Na obtenção de uma compreensão de cada um dos componentes do controlo interno no planeamento da revisão/auditoria, a atenção do revisor/auditor para os controlos de salvaguarda de activos é geralmente limitada àqueles que se considerem relevantes para a confiança no relato financeiro. Por exemplo, o uso dum sistema de cofre para a recolha de dinheiro, ou *passwords* para limitar o acesso à base de dados das contas a receber, pode ser relevante para a revisão/auditoria das demonstrações financeiras. Pelo contrário, controlos para prevenir o uso excessivo de materiais na produção, em geral, não são relevantes para a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

### **Aplicação dos Componentes do Controlo Interno à Revisão/Auditoria das Demonstrações Financeiras**

12. A divisão do controlo interno em cinco componentes proporciona uma estrutura conceptual útil para o revisor/auditor ao considerar o impacto do controlo interno numa revisão/auditoria numa entidade. Contudo, não reflecte necessariamente como uma entidade considera e implementa o controlo interno. Também, a primeira consideração do revisor/auditor é se um controlo específico afecta, ou não, as asserções contidas nas demonstrações financeiras, em vez da sua classificação em qualquer componente em particular.

### **Limitações Inerentes aos Controlos Internos**

13. O controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, pode apenas proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objectivos do controlo interno da entidade. A probabilidade de consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno. Tais limitações, incluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções. Adicionalmente, há a possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade, por exemplo, um membro da gestão que passe por cima de um controlo interno.

14. Outro factor de limitação é o facto da maioria dos controlos tender a dirigir-se a transacções de rotina, e não a transacções fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair. Embora a relação custo-benefício seja um primeiro critério que deve ser considerado na concepção do controlo interno, a avaliação precisa dos custos e benefícios não é possível. Consequentemente, a gestão tanto deve fazer estimativas e julgamentos quantitativos como qualitativos na avaliação da relação custo-benefício.

15. O costume, cultura e o sistema de governo da sociedade pode inibir irregularidades a cometer pela gestão, mas não se tornam impedimentos absolutos. Um eficaz ambiente de controlo, pode também ajudar a minorar a probabilidade de tais irregularidades. Por exemplo, um efectivo órgão de gestão, conselho fiscal e departamento de auditoria interna pode conter uma conduta imprópria da gestão. Alternativamente, o ambiente de controlo pode reduzir a eficácia de outros componentes. Por exemplo, a existência de incentivos à gestão cria um ambiente que pode resultar em distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, podendo a eficácia dos procedimentos de controlo ser reduzida.

16. A eficácia do controlo interno de uma entidade pode também ser afectada adversamente por factores, tais como, mudança nos titulares do capital ou de controlo, mudança na gestão ou outro pessoal, ou alterações no mercado ou na indústria da entidade, que representam a possibilidade dos procedimentos se poderem tornar inadequados, devido a alterações nas condições e a observância dos procedimentos se poder deteriorar.

### **Consideração do Controlo Interno no Planeamento**

17. Ao planear a revisão/auditoria o revisor/auditor deve obter a compreensão dos controlos que sejam relevantes para as asserções contidas nas demonstrações financeiras, devendo executar procedimentos que dêem conhecimentos suficientes da concepção dos controlos relevantes que respeitem aos cinco componentes do controlo interno e se eles foram postos, ou não, em execução. O conhecimento dos aspectos relevantes do sistema de controlo interno, juntamente com as avaliações do risco inerente e do risco de controlo e outras considerações, dará possibilidade ao revisor/auditor de:

- a) Identificar os tipos de potenciais distorções materialmente relevantes que possam ocorrer nas demonstrações financeiras;

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

- b) Considerar factores que afectem o risco de distorções materialmente relevantes;
  - c) Conceber procedimentos de revisão/auditoria apropriados.
18. A natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos que o revisor/auditor escolhe executar para obter compreensão do sistema de controlo interno dependerão, entre outros aspectos, de:
- A dimensão e complexidade da entidade e do seu sistema computadorizado.
  - Considerações de materialidade.
  - O tipo de controlos internos envolvidos.
  - A natureza da documentação da entidade sobre os controlos internos específicos.
  - A avaliação pelo revisor/auditor quanto ao risco inerente.
- Por exemplo, a compreensão da avaliação do risco necessário para planear uma revisão/auditoria a uma entidade que opere num ambiente relativamente estável pode ser limitada. Também a compreensão da monitorização necessária para planear uma revisão/auditoria para uma pequena entidade, não complexa, pode ser limitada.
19. Normalmente, a compreensão pelo revisor/auditor do sistema de controlo interno relevante para a revisão/auditoria é obtida através da experiência anterior com a entidade e complementada por:
- Indagações à gestão, ao pessoal de supervisão e a outro pessoal apropriado do cliente aos vários níveis organizacionais dentro da entidade, juntamente com referência à documentação, tais como, manuais de procedimentos, descrições de tarefas e organigramas.
  - Verificação de documentos e registos produzidos pelo sistema de controlo interno.
  - Observação das actividades e operações da entidade, incluindo a observação da organização das operações de computador, do pessoal de gestão e a natureza do processamento das transacções.
20. Pôr ou não *em funcionamento um controlo* é diferente da sua *eficácia operacional*. Na obtenção do conhecimento sobre se os controlos foram, ou não, postos em funcionamento, por um lado, o revisor/auditor determina se a entidade os está, ou não, a usar. Na eficácia operacional, por outro lado, tem-se em vista avaliar a forma, a consistência e por quem foram aplicados os controlos durante o período de revisão/auditoria. Por exemplo, um sistema de relato orçamental pode proporcionar relatórios apropriados, mas estes podem não ser analisados e não se actuar em conformidade "(1).
21. A compreensão do controlo interno pelo revisor/auditor pode, por vezes, levantar dúvidas sobre a possibilidade da revisão/auditoria às demonstrações financeiras duma entidade. Preocupações sobre a integridade da gestão da entidade podem ser tão sérias ao ponto de determinar que o revisor/auditor conclua que o risco de apresentação errónea de demonstrações financeiras pela gestão seja tal, que uma revisão/auditoria pode não ser efectuada. Preocupações sobre a natureza e extensão da documentação da entidade podem provocar que o revisor/auditor conclua ser improvável que a prova adequada de revisão/auditoria esteja disponível para suportar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

### **Compreender o Sistema de Controlo Interno**

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

22. Ao fazer um juízo profissional sobre a compreensão do controlo interno necessário para planear a revisão/auditoria, o revisor/auditor considera o conhecimento obtido de outras fontes sobre o tipo de distorções que podem ocorrer, o risco que tais distorções possa provocar e os factores que influenciam a concepção dos testes substantivos. Outras fontes de tal conhecimento incluem prévias revisões/auditorias e a compreensão da actividade em que a entidade opera. O revisor/auditor também considera a sua avaliação do risco inerente, julgamentos sobre a materialidade e a complexidade e sofisticação das operações e sistemas da entidade, incluindo se o método de processamento e controlo da informação é baseado, ou não, em manuais de procedimentos independentes do computador, ou altamente dependente de controlos informáticos. Conforme as operações e sistemas de uma entidade se tornarem mais complexos e sofisticados, pode ser necessário dedicar mais atenção aos componentes do controlo interno para obter uma compreensão dos mesmos e conceber testes substantivos eficazes.
23. Os parágrafos 24 a 38 proporcionam uma perspectiva geral dos cinco componentes do controlo interno e a compreensão pelo revisor/auditor dos componentes relacionados com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras. Uma discussão mais detalhada destes componentes é apresentada no Apêndice.

### **Ambiente de Controlo**

24. O ambiente de controlo tem efeito na eficácia dos procedimentos de controlo específicos, pois, é a base para todos os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura. Um forte ambiente de controlo, por exemplo, com fortes controlos orçamentais e um departamento de auditoria interna eficaz, pode de forma significativa complementar procedimentos de controlo específicos. Porém, um forte ambiente de controlo não assegura, por si só, a eficácia do sistema de controlo interno. Entre os factores determinantes do ambiente de controlo compreendem-se:
- Integridade e valores éticos.
  - Compromisso para a competência.
  - Participação do órgão de gestão ou do órgão de fiscalização.
  - Filosofia e estilo operacional da gestão.
  - Estrutura organizacional.
  - Atribuição de autoridade e responsabilidade.
  - Políticas e práticas de recursos humanos.
25. O revisor/auditor deve obter um conhecimento suficiente do ambiente de controlo para compreender as atitudes, consciencialização e acções da gestão e do órgão de gestão no que diz respeito ao ambiente de controlo, considerando tanto a substância dos controlos como o seu efeito colectivo. O revisor/auditor deve concentrar-se na substância dos controlos e não na sua forma, porque os controlos podem ser estabelecidos mas posteriormente não actuarem. Por exemplo, a gestão pode estabelecer formalmente um código de conduta mas actuar de forma condescendente com as violações desse código.
26. Ao obter uma compreensão do ambiente de controlo, o revisor/auditor considera o efeito global no ambiente de controlo, em termos dos pontos fortes e fracos, dos vários factores do ambiente de controlo. Os pontos fortes e fracos da gestão podem ter um efeito persuasivo no controlo interno. Por exemplo, os controlos feitos pela gestão podem minorar a falta de segregação de funções nas pequenas e médias entidades, ou um activo e interveniente órgão de gestão pode

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

influenciar a filosofia e o estilo operacional dos gestores de topo nas grandes entidades. Contudo, a política e as práticas de recursos humanos dirigidas à contratação de pessoal competente na área financeira e de contabilidade pode não minorar uma forte tendência dos gestores de topo para empolar os resultados.

### **Avaliação dos Riscos**

27. A avaliação dos riscos de uma entidade pelo revisor/auditor, tendo em vista o relato financeiro, consiste na identificação, análise e gestão dos riscos relevantes na preparação das demonstrações financeiras para que sejam apresentadas de forma verdadeira e apropriada em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Por exemplo, na avaliação dos riscos pode verificar como a entidade considera a possibilidade de transacções não registadas ou pode identificar e analisar as estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras. Os riscos relevantes para um relato financeiro verdadeiro e apropriado também estão relacionados com transacções ou eventos específicos.
28. Os riscos relevantes para o relato financeiro incluem eventos e circunstâncias internas e externas, que podem ocorrer e afectar adversamente a capacidade da entidade registar, processar, resumir e relatar a informação financeira consistentemente com as asserções "(2) contidas nas demonstrações financeiras. Os riscos podem surgir ou mudar devido às circunstâncias, tais como:
- Mudanças no ambiente operacional.
  - Novo pessoal.
  - Novos ou revistos sistemas de informação.
  - Rápido crescimento.
  - Novas tecnologias.
  - Novas linhas de produtos ou actividades.
  - Reestruturação de sociedades.
  - Operações no estrangeiro.
  - Normas contabilísticas.
29. O revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente do processo de avaliação do risco pela entidade para compreender como a gestão considera os riscos relevantes para os objectivos de relato financeiro e decidir sobre as acções a levar a efeito para gerir esses riscos. Este conhecimento pode incluir a compreensão de como a gestão identifica esses riscos, estima a sua importância, avalia a probabilidade deles ocorrerem e os relaciona com o relato financeiro.
30. A avaliação do risco pela entidade difere da consideração do risco de revisão/auditoria pelo revisor/auditor na revisão/auditoria de demonstrações financeiras. O objectivo na avaliação do risco pela entidade é identificar, analisar e gerir os riscos que afectem os objectivos da entidade. Na revisão/auditoria de demonstrações financeiras, o revisor/auditor estima o risco inerente e o risco de controlo para avaliar a probabilidade de ocorrerem distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras.

### **Procedimentos de Controlo**

31. Os procedimentos de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas. Ajudam a assegurar que as necessárias acções são

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

tomadas para gerir os riscos de forma a atingir os objectivos da entidade. Os procedimentos de controlo tem vários objectivos e são aplicados a diversas organizações e níveis funcionais. Geralmente, os procedimentos de controlo relevantes para uma revisão/auditoria podem ser identificados como políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:

- Análises de desempenho.
- Processamento da informação.
- Controlos físicos.
- Segregação de funções.

32. O revisor/auditor deve obter uma compreensão dos procedimentos relevantes de controlo para desenvolver o plano de revisão/auditoria. O revisor/auditor ao obter uma compreensão dos outros componentes do controlo interno, é provável que obtenha também conhecimento sobre alguns procedimentos de controlo. Por exemplo, na compreensão do exame dos documentos, registos e dos passos do processamento da informação do sistema de relato financeiro que diga respeito a dinheiro, o revisor/auditor fica normalmente ciente do facto dos saldos das contas bancárias serem ou não conciliados. O revisor/auditor deve considerar o conhecimento sobre a presença, ou não, de procedimentos de controlo obtidos da compreensão dos outros componentes para determinar se é, ou não, necessário dedicar atenção adicional para obter uma compreensão dos procedimentos de controlo com vista ao planeamento da revisão/auditoria. Normalmente, o desenvolvimento do plano global pelo revisor/auditor não exige uma compreensão dos procedimentos de controlo relativos a cada saldo de conta, classe de transacções e notas explicativas nas demonstrações financeiras ou a todas as asserções relevantes nelas contidas.

### **Informação e Comunicação**

33. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, compreende as tarefas estabelecidas para registar, processar, resumir e relatar as transacções da entidade (bem como os eventos e as condições) e a manter informação credível relativamente aos activos, passivos e capital próprio. A qualidade do sistema que gera a informação afecta a capacidade da gestão de tomar apropriadas decisões no controlo das actividades da entidade e de produzir relatos financeiros verdadeiros e apropriados.

34. A comunicação implica proporcionar uma compreensão das funções e responsabilidades individuais, no que diz respeito ao controlo interno sobre o relato financeiro.

35. O revisor/auditor deve obter um conhecimento suficiente do sistema de informação relevante para o relato financeiro por forma a compreender:

- As classes de transacções das operações da entidade que sejam relevantes para as demonstrações financeiras.
- Como e onde é que essas transacções são iniciadas.
- Os registos contabilísticos, documentos de suporte e contas específicas das demonstrações financeiras envolvidas no processamento e relato das transacções.
- O processo de contabilização envolvido, desde o início de uma transacção até à sua conclusão, nas demonstrações financeiras, incluindo os meios electrónicos (tais como, os computadores e a troca de informação em suporte electrónico) usados para transmitir, processar, manter e ter acesso à informação.
- O esquema de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

entidade, incluindo estimativas contabilísticas relevantes e divulgações.

Em adição, o revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente dos meios que a entidade usa para comunicar as funções e responsabilidades de relato financeiro e dos assuntos significativos que respeitem ao relato financeiro.

### **Monitorização**

36. Uma importante responsabilidade da gestão é estabelecer e manter um controlo interno. A gestão deve vigiar os controlos para verificar se estão, ou não, a operar como o previsto e se foram modificados apropriadamente por alterações nas condições.
37. Monitorização é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da concepção e do funcionamento dos controlos numa base periódica, com vista a se tomarem as necessárias acções correctivas. Este processo é alcançado através da monitorização permanente dos procedimentos, com a avaliação em separado ou através de várias combinações dos dois. Em muitas entidades, os auditores internos ou o pessoal, que executam funções similares, contribuem para a monitorização dos procedimentos de uma entidade. Os procedimentos de monitorização podem incluir a utilização de informação de comunicações com entidades externas, tais como, queixas de clientes e comentários de entidades reguladoras que podem indicar problemas ou alertar para áreas que necessitam de melhoramentos.
38. O revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente sobre os mais importantes tipos de procedimentos que a entidade usa para monitorizar o controlo interno sobre o relato financeiro, incluindo como esses procedimentos são usados para iniciar acções correctivas.

### **Procedimentos para Obter a Compreensão do Controlo Interno**

39. Para obter uma compreensão dos controlos que sejam relevantes no planeamento da revisão/auditoria, o revisor/auditor deve executar procedimentos que lhe forneçam um conhecimento suficiente da concepção dos controlos relevantes que digam respeito a cada um dos cinco componentes do controlo interno e verificar se foram, ou não, postos em funcionamento. Este conhecimento é normalmente obtido através de experiência anterior com a entidade e procedimentos, tais como, inquéritos apropriados aos gestores, supervisores e outro pessoal da entidade; inspecção dos documentos e registos da entidade; e observação das actividades e operações da entidade. A natureza, extensão e profundidade dos procedimentos executados variam, geralmente, de entidade para entidade e são influenciados pela dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior do revisor/auditor em relação à entidade, a natureza dos controlos em particular e a documentação dos controlos internos da entidade.
40. Por exemplo, a experiência anterior pelo revisor/auditor em relação à entidade pode proporcionar uma compreensão das suas classes de transacções. Inquéritos ao pessoal apropriado da entidade e inspecção dos documentos e registos, tais como, comprovativos, diário e razão, podem proporcionar uma compreensão dos registos contabilísticos concebidos para processar essas transacções e se foram, ou não, postos em funcionamento. Igualmente, na obtenção de uma compreensão da concepção dos procedimentos de controlo computadorizados e se foram, ou não, postos em funcionamento, o revisor/auditor pode fazer inquéritos ao pessoal apropriado e inspeccionar a documentação relevante dos sistemas para compreender a concepção dos procedimentos de controlo e pode também inspeccionar os "relatórios de excepção" em resultado de tais procedimentos de controlo para determinar se eles foram postos em funcionamento.
41. A avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e o seu juízo profissional sobre a materialidade em relação aos vários saldos de conta e classes de transacções também afecta a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a executar para se obter a sua compreensão. Por

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

exemplo, o revisor/auditor pode concluir no planeamento da revisão/auditoria que a conta de seguros pré-pagos não exige procedimentos específicos a serem incluídos na obtenção da compreensão do controlo interno.

### **Comunicação de Pontos Fracos**

42. Em consequência da obtenção da compreensão do sistema de controlo interno, o revisor/auditor pode ficar conhecedor de pontos fracos. O revisor/auditor deve levar ao conhecimento da gestão, tão rápido quanto possível e a um nível apropriado de responsabilidade, os pontos fracos materialmente relevantes na concepção e/ou no funcionamento do controlo interno, que tenham chamado a sua atenção. A comunicação à gestão dos pontos fracos materialmente relevantes deverá normalmente ser feita por escrito. Porém, se o revisor/auditor julgar que a comunicação verbal é apropriada, tal comunicação será documentada nos papéis de trabalho da revisão/auditoria. É importante referir na comunicação que só foram relatados os pontos fracos que chamaram a atenção do revisor/auditor em consequência da revisão/auditoria e que o exame não foi concebido para determinar a adequação do controlo interno para fins de gestão.

## Apêndice

### Componentes do Controlo Interno

1. Este apêndice discute os cinco componentes do controlo interno identificados no parágrafo 5, e sinteticamente analisados nos parágrafos 24 a 38 desta directriz de revisão/auditoria, e a forma como eles se relacionam com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

#### Ambiente de Controlo

2. O ambiente de controlo estabelece a atitude de uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o alicerce para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.
3. O ambiente de controlo envolve os seguintes factores:
  - a) *Integridade e valores éticos.* A eficácia dos controlos não pode estar acima da integridade e valores éticos do pessoal que os criou, administra e monitoriza. A integridade e os valores éticos são elementos essenciais do ambiente de controlo, afectando a concepção, administração e monitorização dos outros componentes. A integridade e o comportamento ético são o produto da ética e de normas de comportamento da entidade, assim como são transmitidas e impostas na prática. Incluem as acções da gestão para afastar ou reduzir incentivos e tentações que possam proporcionar que o pessoal seja levado a actos desonestos, ilegais ou não éticos. Também podem incluir a comunicação dos valores da entidade e normas de comportamento ao pessoal através de normas constantes de um código de conduta e pelo exemplo.
  - b) *Compromisso para a competência.* A competência consiste no conhecimento e nas habilitações necessárias para cumprir tarefas que definem o trabalho individual. Compromisso para a competência inclui considerações da gestão dos níveis de competência para trabalhos em particular e como eles são transformados em requisitos de aptidões e conhecimentos.
  - c) *Participação do órgão de gestão ou do órgão de fiscalização.* A consciência do ambiente de controlo numa entidade é significativamente influenciado pelo órgão de gestão ou pelo órgão de fiscalização. As características do órgão de gestão e do órgão de fiscalização incluem a independência na gestão, a experiência e estatuto dos seus membros, a extensão do seu envolvimento e definição das actividades, a adequação das suas acções, o grau de questões difíceis que lhes chega e o acompanhamento da gestão e a sua interacção com os auditores internos.
  - d) *Filosofia e estilo operacional da gestão.* A filosofia e estilo operacional da gestão envolve um largo leque de características. Tais características podem incluir as seguintes abordagens para tomada e monitorização dos riscos do negócio: atitudes da gestão e acções perante o relato financeiro (selecção conservadora ou agressiva para aplicação de princípios contabilísticos alternativos permitidos e a consciência e conservadorismo com que as estimativas contabilísticas são desenvolvidas); e atitudes da gestão perante o processamento da informação, funções contabilísticas e pessoal.
  - e) *Estrutura organizacional.* Esta proporciona a estrutura conceptual na qual as actividades são planeadas, executadas, controladas e monitorizadas para atingir os objectivos da entidade. No estabelecimento duma relevante estrutura organizacional importa considerar áreas chave de autoridade e responsabilidade e apropriadas linhas de relato. Uma entidade desenvolve uma estrutura organizacional de acordo com as suas necessidades. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

das suas actividades.

- f) *Atribuição de autoridade e responsabilidade.* Este factor inclui a forma como a autoridade e responsabilidade para actividades operacionais são atribuídas e como são estabelecidas as relações de relato e as hierarquias de autorização. Também inclui políticas relacionadas com as práticas apropriadas de negócio, conhecimento e experiência do pessoal-chave e recursos fornecidos para levar a efeito as funções. Além disso, inclui políticas e comunicações directas para assegurar que todo o pessoal compreende os objectivos; conhece como as suas acções individuais estão interligadas e contribuem para esses objectivos; e reconhece como e por quanto eles devem ser contabilizados.
- g) *Políticas e práticas de recursos humanos.* Incluem as políticas de recursos humanos e práticas relacionadas com a contratação, orientação, formação, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e acções correctivas. Por exemplo, normas para recrutar o indivíduo mais qualificado - com ênfase no curriculum escolar, experiência anterior de trabalho, realizações passadas e evidência de integridade e comportamento ético - demonstração de compromisso da entidade para pessoal competente e de confiança. Políticas de formação que transmitam futuras atribuições e responsabilidades e incluam práticas, tais como, escolas de formação e seminários a demonstrar os níveis esperados de desempenho e comportamento. Promoções conduzidas por periódicas avaliações de desempenho, demonstra o compromisso da entidade relativamente à progressão face a maiores níveis de responsabilidade do pessoal qualificado.

### Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

4. As pequenas e médias entidades podem implementar os factores do ambiente de controlo diferentemente das grandes entidades. Por exemplo, pequenas e médias entidades podem não ter um código escrito de conduta mas, em vez disso, desenvolver uma cultura que reforça a importância da integridade e comportamento ético através de comunicação oral e pelo exemplo da gestão. Contudo, essas condições podem não afectar a avaliação do risco de controlo pelo revisor/auditor.

### Avaliação dos Riscos

5. A avaliação dos riscos de uma entidade pelo revisor/auditor, tendo em vista o relato financeiro, consiste na identificação, análise e gestão dos riscos relevantes na preparação das demonstrações financeiras para que sejam apresentadas de forma verdadeira e apropriada com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Por exemplo, a avaliação dos riscos pode verificar como a entidade considera a possibilidade de transacções não registadas ou pode identificar e analisar estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras. Os riscos relevantes para um relato financeiro verdadeiro e apropriado também estão relacionados com transacções ou eventos específicos.
6. Os riscos relevantes para o relato financeiro incluem eventos e circunstâncias internas e externas, que podem ocorrer e afectar adversamente a capacidade de uma entidade registar, processar, resumir e relatar informação financeira consistentemente com as asserções contidas nas demonstrações financeiras. Uma vez os riscos identificados, a gestão considera a sua importância, a probabilidade da sua ocorrência e como devem ser geridos. A gestão pode iniciar planos, programas ou acções para tratar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco devido ao custo que lhe está associado ou outras considerações. Os riscos podem surgir ou mudar devido às circunstâncias, tais como:
- *Mudanças no ambiente operacional.* Mudanças nos regulamentos ou ambiente operacional pode resultar em mudanças na pressão competitiva e significativos diferentes riscos.
  - *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter uma visão ou compreensão diferente do controlo

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

interno.

- *Novos ou revistos sistemas de informação.* Rápidas e significativas mudanças nos sistemas de informação pode modificar o risco relacionado com o controlo interno.
- *Rápido crescimento.* Um rápido e significativo crescimento das operações pode distorcer os controlos e aumentar o risco dum quebra nos controlos.
- *Novas tecnologias.* Incorporar novas tecnologias no processo de produção ou em sistemas de informação pode mudar o risco associado com o controlo interno.
- *Novas linhas de produtos ou actividades.* Entrar em novas áreas de negócios ou transacções em que uma entidade tenha pouca experiência pode introduzir novos riscos associados com o controlo interno.
- *Reestruturação de sociedades.* As reestruturações podem ser acompanhadas de reduções de pessoal e mudanças de supervisão e segregação de funções que pode mudar o risco associado com o controlo interno.
- *Operações no estrangeiro.* A expansão ou aquisição de operações no estrangeiro transporta novos e frequentemente riscos únicos que podem ter impacto no controlo interno, por exemplo, as transacções em moeda estrangeira, trazem risco adicional ou alteram o risco.
- *Normas contabilísticas.* A adopção de novos princípios contabilísticos ou a mudança de princípios contabilísticos podem afectar os riscos na preparação das demonstrações financeiras.

### Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

7. Os conceitos básicos do processo de avaliação do risco deve estar presente em todas as entidades, independentemente da dimensão, mas o processo de avaliação do risco é provável de ser menos formal e menos estruturado nas pequenas e médias entidades do que nas grandes. Todas as entidades devem ter objectivos estabelecidos de relato financeiro, mas em pequenas entidades eles podem ser reconhecidos implicitamente em vez de explicitamente. A gestão deve ser capaz de conhecer os riscos relacionados com esses objectivos através dum envolvimento directo e pessoal com os empregados e partes externas.

### Procedimentos de Controlo

8. Os procedimentos de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as necessárias acções são tomadas para gerir os riscos para atingir os objectivos de uma entidade. Os procedimentos de controlo têm vários objectivos e são aplicados a vários níveis organizacionais e funcionais.
9. Geralmente, os procedimentos de controlo relevantes para uma revisão/auditoria podem ser identificados como as políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:
  - *Análises de desempenho.* Estes procedimentos de controlo incluem a análise do desempenho real *versus* orçamentos, previsões e desempenho de períodos anteriores; relacionar diferentes conjuntos de informação - operacional ou financeira - um com o outro, conjuntamente com análises dos relacionamentos, investigação e acções correctivas; e análise do desempenho funcional ou operacional, tal como, a análise dos relatórios pela gestão dum banco da aprovação e cobrança dos empréstimos bancários concedidos por filial, região e tipo de empréstimos.
  - *Processamento da informação.* Uma variedade de controlos são executados para verificar a exactidão, plenitude e autorização das transacções. Os dois grandes grupos de

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

procedimentos de controlo dos sistemas de informação são os controlos gerais e aplicações de controlo. Controlos gerais incluem normalmente controlos sobre as operações do centro de dados, aquisição e manutenção de sistemas de *software*, segurança de acesso e sistemas de aplicação de desenvolvimento e manutenção. Esses controlos aplicam-se a servidores, computadores pessoais e ambientes de utilizador finais. As aplicações de controlo aplicam-se ao processamento de aplicações individuais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções são válidas, adequadamente autorizadas e processadas na sua plenitude e exactidão.

- *Controlos físicos.* Estes procedimentos envolvem a segurança física de activos, incluindo adequada salvaguarda, tal como, instalações seguras para o acesso a activos e registos; autorização para acesso aos programas de computador e ficheiros de dados; e periódica contabilização e comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo. A extensão pela qual os controlos físicos para prevenir o roubo de activos são relevantes para a fiabilidade na preparação das demonstrações financeiras, e, portanto, para a revisão/auditoria depende das circunstâncias, tais como, quando os activos são altamente susceptíveis de delapidação. Por exemplo, estes controlos podem normalmente não ser relevantes quando qualquer perda no inventário possa ser detectada em conformidade com inspecções físicas anuais e registadas nas demonstrações financeiras. Contudo, para a finalidade de relato financeiro se a gestão depender somente dos registos de inventário permanente, os controlos de segurança física podem ser relevantes para a revisão/auditoria.
- *Segregação de funções.* A atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades de autorizar e de registar transacções e de manter a custódia de activos é planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de, tanto cometer, como esconder erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.

### Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

10. É provável que os conceitos subjacentes aos procedimentos de controlo em pequenas e médias entidades sejam similares aqueles utilizados em grandes entidades, embora possa variar a formalidade em que eles operam. Adicionalmente, pequenas e médias entidades podem achar que certos tipos de procedimentos de controlo não são relevantes, porque os controlos são aplicados pela gestão. Por exemplo, a chamada a si pela gestão da autoridade para aprovar crédito nas vendas, compras significativas e diminuição das linhas de crédito pode proporcionar um forte controlo sobre essas actividades, atenuando ou removendo a necessidade de procedimentos de controlo mais pormenorizados. Uma apropriada segregação de funções frequentemente parece apresentar dificuldades em pequenas e médias entidades. Mesmo as empresas que tenham apenas poucos empregados podem ser capazes de atribuir as responsabilidades para conseguir uma apropriada segregação de funções ou, se isso não for possível, usar a gestão para fiscalizar as actividades incompatíveis para atingir os objectivos do controlo.

### Informação e Comunicação

11. Os sistemas de informação relevantes para os objectivos de relato financeiro, que incluem o sistema contabilístico, compreendem as tarefas estabelecidas para registar, processar, resumir e relatar as transacções da entidade (bem como os eventos específicos e condições) por forma a manter informação credível relativamente aos activos, passivos e capital próprio. A qualidade do sistema que gera a informação afecta a capacidade da gestão de tomar apropriadas decisões no controlo das actividades da entidade e a produzir relatos financeiros verdadeiros e apropriados.

12. Um sistema de informação envolve tarefas que:

- Identifiquem e registem todas as transacções válidas.

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

- Descrevam numa base continua as transações com um suficiente detalhe para permitir adequada classificação das transações para o relato financeiro.
  - Mensurem o valor das transações numa forma que permita registar o seu adequado valor monetário nas demonstrações financeiras.
  - Determinem o período de tempo em que as transações ocorreram para permitir registar as transações no apropriado período contabilístico.
  - Apresentem adequadamente as transações e divulgações relacionadas nas demonstrações financeiras.
13. A comunicação implica proporcionar uma compreensão das funções e responsabilidades individuais no que diz respeito ao controlo interno sobre o relato financeiro. Vai até ao ponto em que o pessoal compreenda como as suas actividades no sistema de informação de relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de relatar excepções a um apropriado nível dentro da entidade. Canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que as excepções são relatadas e que se actua.
14. A comunicação toma tais formas como manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato financeiro e memorandos. A comunicação também pode ser feita oralmente e através de acções da gestão.

### Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

15. Os sistemas de informação em pequenas e médias entidades são prováveis de serem menos formais que em grandes entidades, mas a sua função é tão necessária como significativa. As pequenas entidades com uma gestão envolvida activamente pode não necessitar de descrições extensivas de procedimentos contabilísticos, sofisticados registos contabilísticos ou políticas escritas. A comunicação pode ser menos formal e fácil de alcançar numa pequena ou média entidade do que numa grande entidade devido à menor dimensão da organização e menos níveis, bem como uma maior visibilidade e disponibilidade da gestão.

### Monitorização

16. A monitorização é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da concepção e funcionamento dos controlos numa base periódica e tomar as necessárias acções correctivas. Este processo é alcançado através da monitorização permanente dos procedimentos, avaliação em separado, ou uma combinação dos dois.
17. A monitorização permanente dos procedimentos é desenvolvida dentro dos normais procedimentos periódicos de uma entidade e estão incluídos na gestão normal e procedimentos de supervisão. Os gestores de vendas, de compras e de produção ao nível de divisão e da entidade estão em contacto com as operações e podem questionar relatórios que difiram significativamente do seu conhecimento das operações.
18. Em muitas entidades, os auditores internos ou pessoal, executando funções similares contribuem para a monitorização dos procedimentos de uma entidade através de avaliações em separado. Eles regularmente fornecem informação sobre o funcionamento do controlo interno, focando considerável atenção na avaliação da concepção e funcionamento do controlo interno. Eles comunicam informação sobre os pontos fortes e fracos e recomendações para melhoria do controlo interno.
19. Os procedimentos de monitorização podem incluir o uso de informação de comunicações com

---

## Manual do Revisor Oficial de Contas

---

partes externas. Os clientes implicitamente corroboram a informação das facturas ao pagarem as mesmas ou queixando-se sobre o que lhes foi imputado. Em adição, as entidades reguladoras podem comunicar com a entidade assuntos que lhe digam respeito e que afectem o funcionamento do controlo interno, por exemplo, comunicações acerca de exames pela entidade reguladora de instituições bancárias. Também, a gestão pode considerar as comunicações relacionadas com o controlo interno dos revisores/auditores externos ao executar os procedimentos de monitorização.

### **Aplicação a Pequenas e Médias Entidades**

20. Procedimentos de monitorização ao longo do tempo para pequenas e médias entidades são prováveis de ser informais e são tipicamente executados como parte da gestão global das operações da entidade. O estreito envolvimento nas operações irá frequentemente identificar variações significativas das inexactidões e expectativas nas demonstrações financeiras.

## Notas de Fim

### **1 (Janela-flutuante - Notas)**

A obtenção do conhecimento pelo revisor/auditor sobre a eficácia operacional do controlo interno foi tratado na DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.

### **2 (Janela-flutuante - Notas)**

Estas asserções são discutidas na Directriz Técnica 510 - Prova de Revisão/Auditoria.